

# TREINAMENTO INICIAL DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA INDEPENDENTE<sup>1</sup>

## Initial Training of the Independent Audit Professional

Vinicius de Oliveira Schöntag<sup>2</sup>

Ângela Rozane Leal de Souza<sup>3</sup>

### RESUMO

A auditoria contábil é um ramo da contabilidade que carrega grande responsabilidade ao assegurar a qualidade e a fidedignidade das demonstrações financeiras emitidas pelas empresas. Ao mesmo tempo, profissionais com pouca experiência, ao entrar na carreira, já são expostos a atividades que, embora de dificuldade técnica menor, são de alta relevância para o bom andamento do serviço prestado. Visando diminuir o risco e otimizar o processo de adaptação dos novatos, as grandes empresas de auditoria optaram por capacitarem seus funcionários, oferecendo treinamentos por conta própria. Motivado a entender os benefícios e técnicas desse tipo de capacitação profissional, este estudo objetiva descrever como se dá, mais especificamente, o treinamento inicial dos trainees de auditoria nas grandes empresas do ramo. Para isso, o pesquisador se baseou em sua própria experiência como trainee de auditoria em uma dessas empresas, fundamentando os pontos observados em obras relacionadas ao tema. Foi observado que esse evento é iniciado logo no primeiro dia de trabalho dos contratados, composto por cursos separados de contabilidade e auditoria, ministrados pelos profissionais mais experientes, os mesmo que irão liderar os trainees em campo. Conclui-se que o treinamento abordado se deu de forma estruturada, sendo revisado a cada edição em que é aplicado e que proporciona o nivelamento da turma de novatos, nas questões técnicas do ramo, assim como, ao mesmo tempo, transmite os preceitos básicos do comportamento profissional do auditor aos iniciantes de forma constante.

**Palavras-chave:** Auditoria. Contabilidade. Capacitação Profissional.

### ABSTRACT

The audit is a field of accounting of great responsibility to assure the quality and reliability of financial statements reported by companies. At the same time, professionals with little experience, on the beginning of the career, are already exposed to activities that although minor technical difficulty, have high relevance to the proper progress of the service. Aiming

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

<sup>2</sup> Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (vinicius.schontag@gmail.com)

<sup>3</sup> Orientadora: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Doutora em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (angela.souza@ufrgs.br e angela.rsl@gmail.com).

to reduce the risk and optimize the process of adaptation of newcomers, the big audit firms have chosen to qualify their employees by offering training on their own. Motivated to understand the benefits and techniques of this kind of professional training, this study seeks to describe how is, more specifically, the initial training of audit trainees in large companies in this industry. For this, the researcher was based on his own experience as an audit trainee in one of these companies, relying the facts observed in works related to the theme. It was noted that this event is immediately started on the first workday of the new employees, consisting of separate accounting and auditing courses, taught by experienced professionals, those who will lead the trainees in the field. It was concluded that the discussed training took place in a structured manner and is reviewed every edition it is applied and equates the team of beginners, on technical issues of the field, and at the same time, constantly conveys the basic rules of professional conduct of the auditor for the beginners.

**Keywords:** Audit. Accounting. Professional Training.

## INTRODUÇÃO

Embora de origem incerta, é sabido que a auditoria acompanhou o desenvolvimento da civilização desde seus primórdios, um dos exemplos que deixam isso evidente, dentre os diversos possíveis, se dá na França do século XII, onde os barões faziam a leitura pública de suas contas na presença de funcionários designados pela coroa, assim como na Inglaterra do século XIII, onde o rei concedeu aos barões o direito de nomear representantes oficiais, ordenando, inclusive, a conferência das contas do testamento da falecida esposa (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL, 2007, p. 42).

Avançando no tempo, desde a antiguidade até o presente, a auditoria contábil tomou novas formas, podendo ser considerada como totalmente presente no mercado atual e alinhada às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) que, no Brasil, são adaptadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Tal nível de normatização confirma o caráter global presente na realidade do auditor contábil nos dias de hoje.

Quanto aos aspectos técnicos da auditoria de demonstrações contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade determina pela NBC TA 200:

Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são: (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e (b) apresentar

relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor. (Conselho Federal de Contabilidade, 2012, p. 28).

Seguindo essa linha, visualiza-se o sentido de se destacar valores como o ceticismo e o julgamento profissional aos auditores contábeis, que sempre precisam zelar pela independência e confiabilidade da sua atividade. No mesmo contexto, outras características são comumente associadas a estes quesitos. Segundo Nascimento e Pinho (2004), a exigência sobre estes profissionais é alta, inclusive sendo exercida por meio normativo, ao vincular, formalmente, atributos como: integridade, sigilo, discrição, imparcialidade e eficiência técnica aos auditores.

Hoje, são cada vez mais comuns os planos de carreira de auditoria que iniciam pelo cargo de *trainee*, posição que leva à ideia de um profissional em fase de amadurecimento e formação. Essa visão, utilizada pelas grandes empresas do ramo, e, aos poucos, assimilada pelas empresas de menor porte desse mercado, é de que a melhor forma de preparar seus profissionais para o trabalho é providenciando, explicitamente, uma formação interna, com treinamentos realizados, em sua maioria, por funcionários, para funcionários.

Esta tendência pode ser confirmada ao se observar que nos requisitos dos candidatos nos processos seletivos pouco se esperam de conhecimento técnico, o destaque sempre segue a linha da integridade, do respeito, trabalho em equipe e entusiasmo, ou seja, essas empresas não buscam alguém que saiba, mas alguém que estará apto e disposto a aprender.

As maiores empresas de auditoria contábil, também conhecidas como *Big Four*<sup>4</sup>, carregam a imagem de serem prestadoras de serviço do maior nível de qualidade técnica em suas áreas, de forma que é esta imagem que as sustenta, a confiabilidade que transmitem é seu maior patrimônio. Para garantir tal excelência intelectual, todas apostam em um formato de instrução aprofundado. Entretanto, por vezes não é clara a razão por trás de um investimento tão intenso e continuado ou quais os custos incorreriam no caso de se optar por outra estratégia. Alinhar tais fatores pode explicar como é moldada a formação de um tipo de profissional de alto nível, que carrega a imagem de ser completo e exemplar. Entender o funcionamento desse sistema proporciona o desmembramento e rearranjo de suas ideias para

---

<sup>4</sup> O termo *Big Four* é a nomenclatura utilizada para se referir às quatro maiores empresas contábeis, especializadas em auditoria e consultoria, em nível mundial. Atualmente, são compostas pelas: (a) Ernst & Young (EY); (b) PricewaterhouseCoopers (PWC); (c) Deloitte; (d) KPMG.

utilização em outras propostas na linha de formação profissional e disseminação do conhecimento.

Essa noção pode ser útil aos estudantes de ciências contábeis, ao definir melhor a diferença entre as propostas dos treinamentos internos das empresas de auditoria e as disciplinas correspondentes dentro dos cursos de graduação. Na mesma linha, mas no caminho inverso, os auditores em começo de carreira, oriundos de outros cursos, que ainda irão ingressar no curso de contabilidade, poderão ter a dimensão do quão específico é o seu nicho dentro de uma área de conhecimento tão vasta. Já os docentes da área, poderão saber a situação atual pela qual seus alunos auditores estão sendo expostos e, principalmente, qual a metodologia de ensino aplicada pelas grandes empresas do ramo.

Nesse contexto, questiona-se como se dá o processo inicial de desenvolvimento de competências e habilidades de um auditor contábil. Assim, este estudo tem o objetivo de descrever como se dá tal processo de desenvolvimento das competências e habilidades do auditor contábil.

Para atingir esse objetivo, este estudo está estruturado de modo a iniciar por sua introdução, começando por um contexto histórico, passando por conceitos que envolvem a auditoria e a profissão atual. No referencial teórico é exposto como a auditoria se relaciona com a contabilidade, como se dá a capacitação do auditor e obras correlatas ao tema. Posteriormente, é apresentada a metodologia utilizada na pesquisa, seguida das análises realizadas no caso estudado, para então, alcançar a conclusão do presente trabalho.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Nesta sessão serão abordados conceitos básicos de auditoria, mencionando sua participação dentro das ciências contábeis, assim como seus objetivos e a capacitação do profissional desse ramo.

### **2.1 AUDITORIA COMO RAMO DA CONTABILIDADE**

Como relatado pelo IBRACON (2014), a contabilidade acompanhada a humanidade desde sua origem, o que também leva a crer seu desenvolvimento se deu paralelamente em diversas partes do mundo, sendo possível perceber uma tendência convergente dentre as visões utilizadas, como ao expor, por exemplo, que:

Pesquisas recentes mostram que os gregos, baseando-se em modelos egípcios, já escrituravam contas de custos e receitas, fazendo, anualmente, uma confrontação entre elas, para apuração do saldo. Aperfeiçoaram o modelo egípcio, estendendo a escrituração contábil a várias atividades, como administração pública, privada e bancária.

Em mesma obra é comentada a transformação da humanidade do período Paleolítico para o Neolítico, quando começam a se desenvolver estruturas econômicas, intelectuais e familiares. A partir deste momento, se forma o ambiente onde a contabilidade, como conhecemos, poderia se estabilizar e fluir em sua evolução.

Avançando milhares de anos, e entrando na Idade Contemporânea, se alcança o cenário atual, trazendo a figura da conhecida auditoria, pois, para Cardozo (1997, p. 1):

A auditoria como a conhecemos nos dias atuais, nasceu no Reino Unido no século passado, após inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam dinheiro do povo, para aplicação em negócios altamente especulativos e, na maior parte das vezes, pouco sérios.[...] A maior preocupação dos contadores era o estabelecimento dos padrões profissionais, de tal modo que pudessem servir de orientação para a condução dos trabalhos de auditoria.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade:

“Trabalho de asseguarção” significa um trabalho no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança dos outros usuários previstos, que não seja a parte responsável, acerca do resultado da avaliação ou mensuração de determinado objeto de acordo com os critérios aplicáveis. (Conselho Federal de Contabilidade, 2009, p. 8)

Ao definir a finalidade dos trabalhos de asseguarção (nome que vem sendo, cada vez mais, utilizado em conjunto a expressão “auditoria”), consegue-se visualizar o fundamento de toda a imagem desse tipo de profissional, esta precisa ser confiável, pois asseguram a confiabilidade sobre as informações de outras entidades, da mesma forma como um policial carrega a imagem de que não cometerá assaltos e um médico não mataria pessoas. Importante ressaltar que tanto essa definição do CFC, quanto o termo auditoria em si não se aplicam apenas para a contabilidade, pois auditoria pode muito bem ser vista como uma revisão de qualidade, independente da área de conhecimento. Levando isso em consideração, é possível imaginar vários procedimentos que se caracterizam como auditoria, por exemplo: (a) a auditoria fiscal (tributária) realizada pela Receita Federal, que visa assegurar que os tributos estejam sendo recolhidos corretamente; (b) a auditoria de sistemas, que avalia se as

informações, de diversas naturezas, transitam em segurança; e (c) uma empresa que realiza a contagem de inventário de seus clientes, após o processo de contagem estar finalizado, outra pessoa refaz uma amostra das contagens para garantir que o procedimento foi realizado com precisão, este processo de recontagem era chamado de auditoria, corretamente. Além destes casos, é importante ressaltar que existem procedimentos de auditoria, às vezes, nem se utilizam de tal denominação, como um processo de revisão de qualidade da produção de uma indústria. O importante é que todos os procedimentos descritos visam assegurar a qualidade e confiabilidade de algo.

No caso da contabilidade, a auditoria observa se as informações apresentadas pelas entidades, em termos contábeis, estão de acordo com as normas que as regem, pois já se parte do princípio que tais regulamentos definam os melhores parâmetros para a composição de uma informação contábil de qualidade. A análise de conformidade da contabilidade proporciona um contato amplo do auditor com a realidade do cliente, que deverá entender como são realizados os fluxos operacionais relevantes das empresas para ver como estão repercutindo na contabilidade e, assim, poder verificar sua adequação às normas. Ao assegurar a conformidade e a fidedignidade das informações, a auditoria tem, inclusive, relevante participação no assessoramento da governança corporativa (ALMEIDA, 2011). Uma vez entendidos os processos, sua eficácia é testada, tanto por testes de controles internos como por testes substantivos, conforme tenha sido definido na estratégia de auditoria para aquela situação. Por causa da natureza da atividade de auditoria somada à grande quantidade e complexidade das informações que o profissional trabalha, é esperado que o auditor tenha sempre um forte ceticismo como base de sua postura, mais que o contador normal.

## 2.2 CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL NO RAMO DA AUDITORIA CONTÁBIL

Toda atividade de ensino visa transmitir alguma capacidade ao aprendiz. Nas séries iniciais do ensino fundamental, os alunos são expostos a fundamentos das ciências e linguagens para que possam fazer uso de meios de comunicação baseados na escrita e aprimorar seu raciocínio lógico para, assim, seguirem com o crescimento da complexidade de seus estudos.

Da mesma forma, é natural pensar que exista um procedimento voltado para o ensino relativo a qualquer atividade que se possa desempenhar, seja para as artes, esportes e atividades técnicas em geral. Porque se existe alguém que sabe desempenhar tal função, é

possível que também exista a pessoa que tenha capacidade, disponibilidade e interesse para transmitir este conhecimento.

Seguindo a linha expressa acima, nota-se que o aprendizado visa à obtenção de competências, de forma mesmo que ao se buscar um conhecimento específico, é comum acabar adquirindo também outros, secundários, e, às vezes, fundamentais, nesses casos, sendo necessários para o completo entendimento. Sobre a obtenção de competências dentro do cenário comentado, seguem as palavras de Silva (2008, p. 35):

As competências técnicas são conhecimentos que permitem a identificação mais direta com uma profissão e podem ser adquiridas, em parte, no sistema educativo e na formação profissional e, em parte, na empresa. Combinando as competências transmitidas pelas instituições formais e as habilidades adquiridas por sua prática profissional e por suas iniciativas pessoais, em matéria de formação, o indivíduo torna-se agente e principal construtor de sua qualificação.

Conforme o entendimento de Ricardino Filho (2004), sobre o treinamento dentro das empresas de auditoria, descreve que, em tais atividades, existe uma abordagem que objetiva especificamente a uniformização dos conhecimentos dos aprendizes, tendo em vista, ainda, que muitos não vêm de formação acadêmica das Ciências Contábeis e considerando a necessidade imediata da aplicação destes conhecimentos. Ainda, segundo o autor, nesses casos, os esforços concentram-se no “como fazer”, ao se explorar a teoria contábil formatada de acordo com a metodologia do trabalho de auditoria particular da empresa, já introduzindo as ferramentas que serão utilizadas ao desempenharem suas atividades em campo.

Durante os treinamentos presenciais, em especial, no primeiro, que possui maior atenção nesta pesquisa e acontece logo nos primeiros dias de trabalho do *trainee*, é esperado que o novo auditor seja apresentado à postura profissional pela qual ele será cobrado no decorrer da sua carreira na asseguuração contábil. Parte de toda essa imagem se dá pelos princípios éticos da: integridade, objetividade, competência profissional e devido zelo, confidencialidade e do comportamento profissional, fundamentos listados pelo CFC (2012) em sua norma voltada aos aspectos profissionais da auditoria independente. O mesmo documento, também, afirma que tais princípios são reforçados por educação e treinamento, acentuando a importância da presença da capacitação formal no trabalho dos auditores.

Inclusive, como constatado por Svanström (2015), a presença em treinamentos favorece o comportamento funcional dos auditores contábeis. Nelson (2009) vai além ao afirmar que os treinamentos, ao aprimorar o conhecimento, também causa reflexos no

ceticismo profissional do auditor, pois ele é apresentado às possibilidades de erros e fraudes que poderá encontrar em campo, podendo se preparar previamente.

Motivada pela grande responsabilidade da auditoria independente em relação aos usuários da informação contábil, Silva (2010) reforça a importância de as empresas de auditoria manterem o seu pessoal bem treinado e qualificado, para que tenham a competência técnica para a detecção das evidências de auditoria. Apoiando a necessidade da empresa proporcionar a capacitação dos auditores, Amorim (2012) identificou que um dos fatores que colaboram para a carência desses profissionais no mercado brasileiro está na sua formação, mais especificamente, na baixa quantidade de conhecimento e estímulo, a respeito da carreira na auditoria, ofertados pelos cursos de Ciências Contábeis, evidenciando o quanto reduzida é a presença da área nos cursos de graduação. Mais uma vez é destacada a importância da capacitação profissional, quando Fusiger (2015) afirma que a falta de treinamento de uma equipe de auditoria está entre as causas de ausência ou execução inadequada do planejamento e dos procedimentos de auditoria.

### 2.3 ESTUDOS APLICADOS NA ÁREA DE PESQUISA

Um estudo de Westermann, Bedard e Early (2015) avaliou o “*on the job learning*”, mais especificamente, o quanto o conhecimento técnico e a postura profissional são gerados e aperfeiçoados durante a execução do trabalho de auditoria. Para isso, foram realizadas entrevistas com trinta sócios de uma das *Big Four* do ramo. Os autores concluíram que os sócios atribuem seu conhecimento profissional à experiência em campo, mais do que aos treinamentos em sala de aula. Foi ressaltado a importância da interação entre o auditor mais experiente com o novato, assim como salientam que o tempo em que o auditor é considerado como novato se reduziu atualmente, de forma que este não tem mais tanta oportunidade para desenvolver habilidades relevantes na profissão.

A relação entre os auditores e os sistemas de informação (SI) foi objeto da revisão bibliográfica de Curtis *et al.* (2009). Abordando separadamente: (a) o papel dos SI na auditoria; (b) como os auditores contábeis lidam com os SI; e, (c) as diferenças entre auditores contábeis e auditores de SI. Em um cenário onde os sistemas de informação se tornam cada vez mais presentes e as estratégias de auditoria estão apreciando, cada vez mais, mais os controles internos, este estudo ajuda a guiar a formação do auditor contábil no futuro.

Salazar, Vílchez e Pozo (2012) verificaram a real eficácia do *coaching* como técnica de formação profissional. O estudo se desenvolveu com representantes de quarenta pequenas empresas de uma mesma cidade, onde um grupo foi exposto à orientação especial de gestores experientes, tendo demonstrado um desempenho superior ao grupo que não recebeu o mesmo tipo de apoio.

Abordando os impactos de uma relação contínua entre auditores e seus clientes na qualidade do serviço apresentado pelos primeiros, Ball (2015) se propôs a questionar a rotação da auditoria. Para a pesquisa, selecionou mais de duzentas empresas do mercado australiano. Esse estudo chegou à conclusão de que a melhor alternativa seria manter a firma de auditoria e trocar, periodicamente, o sócio responsável pelo projeto. Pois, tanto a permanência de um sócio em um projeto, como a troca da empresa de auditoria, resulta em uma queda na qualidade do serviço prestado.

Dantas e Medeiros (2012) tentaram identificar os fatores que determinam a qualidade da auditoria independente em bancos. Como base, utilizaram as informações trimestrais das entidades de 2001 a 2012, disponibilizadas pelo Banco Central do Brasil. Com o término do estudo, afirmaram que a qualidade da auditoria é menor quanto maior o nível de importância do cliente para o auditor, e quando a relação profissional ultrapassa os seis anos. Entretanto, ainda segundo os autores, a qualidade aumenta com a instauração de um Comitê de Auditoria pela instituição financeira, quando o ambiente regulatório é rigoroso e também quanto mais a empresa de auditoria estiver exposta ao risco de ser alvo de uma ação litigiosa.

Ainda sobre os fatores com influência na qualidade da auditoria, Al-Khaddash (2013), através de questionários realizados com auditores externos com vivência em bancos e auditores externos de bancos jordanianos, buscou quais elementos mais afetam a qualidade da auditoria. A pesquisa concluiu que o tamanho e a reputação da empresa de auditoria, os honorários cobrados, a especialização e proficiência do auditor são fatores que contribuem para o nível da auditoria.

No mesmo assunto, mas considerando outros aspectos, Svanström (2015), tendo como base profissionais de pequenas empresas de auditoria da Suécia, afirmou que a pressão em relação aos prazos para a realização dos serviços prejudica o comportamento funcional e adequado do auditor. O estudo constatou também que a qualidade dos serviços é aprimorada pela participação em atividades de treinamento e qualificação.

Seguindo a linha da importância do ambiente regulatório, Keyser (2015) descreveu o papel da *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), órgão que tem como objetivo proteger os investidores e os interesses públicos, e como a entidade exerce sua influência na regulamentação das práticas de auditoria. Constantemente, o leitor é situado sobre a ligação dessa entidade com outras instituições, como a *Secutity Exchange Commission* (SEC) e o *American Institute of Certified Public Accountants*, esclarecendo o cenário em que o PCAOB se encontra.

Houge *et al.* (2015) estudou a relação entre a ética de um país e o auditor que suas empresas escolhem para realizar a sua asseguaração de conformidade. Foram selecionadas diversas empresas de 46 países, no período entre 1998 e 2007, verificando que as firmas situadas em países de maior nível ético tendem a escolher uma das *Big Four* como suas auditoras externas.

O estudo de Quadackers (2014) se aprofundou no ceticismo profissional, avaliando como os auditores se comportariam frente a uma área de alto risco de auditoria. Para isso, noventa e seis auditores tiveram suas estratégias classificadas entre duas visões de ceticismo. A primeira sendo a neutralidade, onde o profissional atua livre de tendências previamente estabelecidas, se baseando apenas em evidências encontradas. A segunda é a que o auditor está mais direcionado à presunção de que exista algum erro a ser encontrado. Na amostra selecionada a segunda postura se mostrou mais presente.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à forma de abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como qualitativa, pois irá analisar as práticas e objetivos que norteiam a formação dos novos auditores, estudando o caso específico de como tais treinamentos se dão em uma grande empresa de auditoria. Tal abordagem se mostra adequada ao objeto estudado ao se observar a declaração de Beuren (2008 p. 92) de que "a abordagem qualitativa visa destacar

características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último".

No que tange os objetivos, esse estudo se enquadra como pesquisa explicativa e descritiva. A primeira, visto que conforme Gil (2008, p.28), “são aquelas pesquisas que têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos [...] porque explica a razão, o porquê das coisas”. Do mesmo modo, Vieira (2002, p.65), ao definir a pesquisa descritiva, expõe que “pode-se dizer que ela está interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los”. Assim, esta pesquisa alinha-se a este enfoque, pois pretende descrever, classificar e interpretar as práticas relativas ao treinamento profissional do auditor e como este treinamento se ocorre em grandes empresas de auditoria.

No que diz respeito aos procedimentos técnicos, o estudo se classifica como pesquisa participante. Como exposto por Gil (2008, p.31) esta classificação se caracteriza pelo envolvimento dos pesquisadores e pesquisados no processo de pesquisa. Esta definição se deve ao fato de o próprio pesquisador ter atuado como *trainee* de auditoria contábil e utilizar sua vivência dentro da área como base da pesquisa, aproveitando tanto as experiências adquiridas e as observações dos treinamentos e participação na execução das auditorias.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÕES DOS RESULTADOS**

Este tópico apresenta a experiência vivenciada pelo pesquisador enquanto funcionário de uma das *Big Four*, descrevendo e analisando desde o processo de seleção ao término do treinamento inicial.

### **4.1 PROCESSO SELETIVO EM UMA *BIG FOUR***

A realidade do auditor contábil é apresentada ao *trainee* antes mesmo deste se tornar *trainee*. Durante os processos seletivos das *Big Four*, é falado sobre a essência da auditoria externa, de assegurar a veracidade da informação contábil, os profissionais que conduzem o evento contam, sucintamente, como ingressaram no ramo e sua evolução profissional, a rotina de trabalho e, em algum momento, dois pontos são enfatizados, um deles é a quantidade de viagens e a de horas de trabalho às quais os candidatos devem estar preparados

se, realmente, quiserem ingressar na carreira. Embora alguns temas sejam abordados apenas momentaneamente e deixados de lado assim que verificados pelos selecionadores, esses dois fatores sempre são reforçados em cada etapa que o candidato avança no processo.

Cabe lembrar que o objetivo principal desses eventos não é moldar os candidatos, mas filtrar eles. Essas questões são constantemente reprisadas por serem os maiores motivos de abandono voluntário da auditoria, pois muitos *trainees* acabam não conseguindo manter o equilíbrio entre a vida pessoal e o trabalho. Sendo assim, os avaliadores tentam deixar os candidatos previamente alertados quanto a isso, visando evitar surpresas. Mesmo que esses pontos não estejam ligados diretamente ao lado técnico da auditoria, tais fatores provocam uma forte reflexão no futuro *trainee*, e, ao colocar a sua decisão de seguir a carreira à prova, este se pergunta, tão repetidamente quanto tal situação é exposta, se realmente se identifica com a auditoria. Deixando de forma mais clara, o candidato não se questiona apenas se aceitaria as viagens e as horas de trabalho, mas o pensa sobre o quão grande é a sua vontade de ser auditor, ou seja, é a imagem completa do auditor contábil que passa pela sua cabeça, tanto com todos os pontos positivos e como negativos que atribui à carreira de auditor e irá ponderá-los para consolidar sua decisão.

#### 4.2 TREINAMENTO INICIAL DO *TRAINEE* DE AUDITORIA

Em um segundo momento, após passar pela seleção, onde o candidato pôde ser entrevistado e, também, entrevistar um pouco os profissionais experientes, este adquire a posição de *trainee* de auditoria e sua primeira atribuição, como tal, antes de realizar qualquer trabalho, será participar pelo treinamento inicial. Nessa fase, a turma de aprovados é exposta aos valores da empresa, conhecimentos básicos e intermediários de contabilidade e auditoria.

Esses treinamentos acontecem de forma presencial, durante o horário de expediente, ocupando todo o dia de trabalho. Eles se dão dentro das instalações da empresa, podendo ser no próprio escritório para o qual os *trainees* foram contratados, quanto em escritórios maiores, dependendo das questões dos custos.

Os escritórios das *Big Four* sediados em São Paulo e no Rio de Janeiro são consideravelmente maiores que os de outras regiões do Brasil, de forma que, às vezes, compensa agrupar, em um desses lugares, as turmas das cidades menores. Esta é uma prática mais difícil de acontecer no treinamento de *trainee*, mas que se torna cada vez mais provável nos treinamentos futuros que o profissional terá que participar, conforme for avançando na carreira. Ou seja, pode acontecer de que o novo auditor tenha que fazer uma viagem

interestadual já para o seu primeiro dia de trabalho, corroborando com os questionamentos feitos durante o processo seletivo.

O treinamento observado para este estudo foi realizado no escritório onde o *trainee*/pesquisador foi contratado, tendo recebido quatro apostilas criadas pela empresa de auditoria, uma de teoria e outra de exercícios, tanto para a área de contabilidade quanto para a de auditoria. O conteúdo foi ministrado por auditores experientes do próprio escritório, alguns com quatro anos de vivência na área indo até outros com mais de dez anos, durante, aproximadamente, os quinze dias de evento. Esta é uma oportunidade para a turma de iniciantes ter o primeiro contato com aqueles que são seus superiores e poderão vir a ser seus coordenadores dentro de campo.

#### 4.2.1 TREINAMENTO DE CONTABILIDADE

No primeiro dia do treinamento, excepcionalmente, ele não foi ministrado por um auditor, mas por uma profissional do setor de recursos humanos que também acompanhou todo o processo seletivo. Esse dia serviu para fazer o entrosamento da turma e apresentar mais a fundo a empresa, assim como tratar da postura profissional com colegas, clientes e terceiros, abordando assuntos como a confidencialidade e sigilo da informação.

Quanto à matéria contábil do treinamento, tópicos como os princípios contábeis, passando para a apresentação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, continuando por todo o decorrer do ensino do conteúdo de acordo a estrutura conceitual do órgão, alcançando os grandes grupos contábeis dos ativos, passivos, patrimônio líquido, receita e despesa, assim como suas interações e interpretações, (por exemplo, como o que significa quando o ativo é maior que o passivo e as receitas maiores que as despesas). Em seguida, ao mostrar o Balanço Patrimonial e sua estrutura, se entra no próximo nível de contas patrimoniais, circulantes e não-circulantes e a lógica das partidas dobradas, os débitos e os créditos, o livro razão e o diário. Posteriormente, se passa ao nível seguinte de especificidade, chegando aos detalhamentos das contas como Caixa e Equivalentes e a conta de Clientes. Por se tratar do nível mais próximo às contas analíticas, onde os lançamentos são diretamente realizados, esta é a parte que contém exercícios mais detalhados. Nesse tópico do treinamento são tratados, por exemplo, casos que provocam a reflexão de qual seria o momento em que o ativo deve ser reconhecido e a relações com os riscos operacionais.

Ao abordar o tema dos estoques, conceitos de custos são incluídos, sendo explicitados os Custos das Mercadorias Vendidas, os critérios de custeio e as contas redutoras de estoque. Finalizada a apresentação das contas e dos demonstrativos contábeis, se passa para as técnicas de análise dos mesmos, análise horizontal e vertical, índices de liquidez e rentabilidade, encerrando-se, com esses conteúdos, o curso de contabilidade.

#### 4.2.2 TREINAMENTO DE AUDITORIA

No curso de auditoria, os tópicos abordados começam com os conceitos pertinentes ao tema, os princípios e as noções sobre alcance da auditoria, o que é considerado a segurança e a responsabilidade pelas demonstrações financeiras. Posteriormente, é tratado sobre o risco de auditoria e os seus componentes: (a) o risco inerente; (b) o risco de controle; (c) o risco de detecção, e; (d) o risco de negócio e a influência destes na estratégia de auditoria.

No momento seguinte, o curso dá um panorama da tela principal de um sistema que os *trainees* utilizam em campo. Tal treinamento visa introduzir o conteúdo teórico e, ao mesmo tempo, familiarizar os iniciantes a uma de suas ferramentas profissionais. Esta tela é, essencialmente, um mapa de auditoria, contendo as fases e subfases da sua realização, de acordo com a metodologia da empresa. Nesse tópico, todas as etapas da auditoria são mencionadas, inclusive aquelas nas quais o *trainee* não participará ativamente no seu primeiro ano de empresa. Desse modo, dentre os procedimentos explicados estão, por exemplo: (a) o entendimento do negócio do cliente, etapa que servirá de base para a fase de identificação dos riscos e controles dos fluxos operacionais; (b) a determinação da materialidade e, conseqüentemente, do erro tolerável; e, (c) a execução dos testes de controles internos e testes substantivos.

Após a explicação das etapas da auditoria, é chegada a hora dos papéis de trabalho, é abordado o seu objetivo e pontos a serem observados na sua confecção, tais como: as informações que sempre devem aparecer, instruções de como utilizar os *tick-marks*, as referências cruzadas e as notas. Esta parte é pertinente para introduzir o novato à forma que a empresa usa para documentar os trabalhos realizados, algo que ele usará constantemente em campo.

Seções especiais do material utilizado no treinamento são dedicadas para orientar o *trainee* na execução de algumas tarefas específicas: (a) entrevistas com os clientes; (b) realização de circularizações; e, (c) acompanhamento de inventários. São procedimentos que merecem atenção especial, por serem de alta relevância, abordar finalidades específicas e

haver necessidade de um contato diferenciado pessoas de fora da empresa de auditoria. Assim, por serem realizados por iniciantes que, por não estarem habituados com a realidade da profissão, podem cometer deslizes que gerariam consequências indesejadas.

Posteriormente da exposição de alguns sistemas que os auditores utilizam em campo, como uma ferramenta para composição de amostras selecionadas aleatoriamente, são evidenciadas algumas das áreas auditadas. Tais áreas fazem parte de forma bastante usual de se organizar o trabalho da auditoria, tanto nas *Big Four*, como fora delas, onde uma área é atribuída a um determinado tipo de operações, por exemplo, uma é destinada para a auditoria das aplicações financeiras, outra para a dos estoques e outra para a dos eventos subsequentes. Para todo procedimento auditado, existe uma área de auditoria. Tais explicações auxiliam o *trainee*, visto que, quando este estiver em campo, o trabalho costuma ser delegado através das áreas, de forma que cada membro da equipe esteja com um número e tipos de áreas que consiga auditar.

Assim, o treinamento de auditoria é finalizado ao se apresentar a situação e a relação entre os *International Financial Reporting Standards* (IFRS), os pronunciamentos do CPC e os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP).

#### 4.3 ANÁLISE DO TREINAMENTO INICIAL

Observa-se que o processo para o treinamento dos aprendizes pela empresa de auditoria analisada neste estudo vai ao encontro do que foi constatado por Ricardino Filho (2004), ao ressaltar que essas empresas direcionam seus treinamentos para a uniformização do conhecimento, visando a aplicação imediata.

Quanto o fator do nivelamento, este se mostrou eficaz, os novatos oriundos das graduações em Ciências Econômicas e da Administração conseguiram adquirir e revisar, satisfatoriamente, conhecimentos contábeis que os alunos da área demoraram cerca de um ano para conseguir dentro do curso superior, deixando a turma, consideravelmente, mais homogênea do que quando o treinamento se iniciou.

Entretanto, o treinamento não possui eficácia máxima, deixando todos os novatos igualmente e plenamente aptos para o desenvolvimento das tarefas em campo. Os próprios ministrantes do treinamento têm consciência de que o conhecimento repassado, nem sempre é totalmente assimilado, devendo tais conhecimentos serem reforçados durante o trabalho de campo. Tal fato não chega perto de contrabalancear os resultados positivos alcançados.

Tentar aumentar o investimento neste treinamento, tornando-o mais completo, poderia não ser vantajoso, tendo em vista que a função principal desse profissional é executar serviços de auditoria e não a de ficar aprendendo, esta sendo um ponto assessorio para o atingimento da primeira. Entretanto, a seleção já parte do princípio que o *trainee* já possui conhecimentos básicos na área, tendo em vista estar cursando a graduação nas áreas já citadas.

Cabe lembrar que o objetivo deste treinamento não é conferir maestria aos aprendizes nas tarefas que irão realizar, mas, sim, fazer com que a sua adaptação em campo seja mais fácil e rápida do que seria se não houvesse treinamento algum. Tal resultado corrobora com o afirmado por Svanström (2015) e Nelson (2009) pois os iniciantes demonstraram evolução em seu comportamento funcional na auditoria, ao aprimorarem seus conhecimentos técnicos.

Assim, após a finalização do evento, os *trainees* são direcionados para os trabalhos de campo. É fato que, como aponta Silva (2010) a responsabilidade da auditoria independente e, conseqüentemente, o seu treinamento e qualificação, tanto a inicial como a continuado, são pontos de destaque para assegurar a qualidade e confiabilidade dos serviços prestados pelas auditorias.

No caso da empresa pesquisada neste estudo, esta propicia o treinamento inicial exposto neste estudo e, no decorrer da carreira do auditor, continua oferecendo e exigindo a continuidade da capacitação dos seus funcionários, através de treinamentos *on line* de sua própria autoria, abordando temas que vão surgindo ou assuntos de pertinência do cargo em que determinado profissional se encontra. Ainda, quando da promoção do auditor para um novo nível hierárquico, acontece, novamente, um treinamento presencial, semelhante ao dos *trainees*, embora com um período mais reduzido e com maiores chances de serem realizados nos maiores escritórios da empresa. Isso ocorre em virtude de que as turmas vão diminuindo, conforme se avança na carreira de auditor.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esta pesquisa buscou descrever como se dá o processo de treinamento inicial e o desenvolvimento das competências e habilidades do auditor contábil. Foi verificado, durante a participação em um dos treinamentos de uma *Big Four* da auditoria, que esses eventos são realizados de forma estruturada e constantemente aperfeiçoada com o passar do tempo, considerando, também, que os iniciantes treinados passarão a treinadores e um futuro não distante. Observou-se a considerável evolução dos *trainees* em relação aos conhecimentos

técnicos e comportamentais da profissão, fato que não os impediu de ainda se sentirem inseguros com a realidade de campo que estaria por vir, que envolveria além dos temas abordados outros fatores com os quais ainda não lidaram, como a dinâmica das viagens, carga horária e a pressão dos prazos, conforme apontado por Svanström (2015).

Para a contabilidade permanece a sugestão do modelo de ensino em turno integral, quando possível, e em turmas de diferentes cursos, no que se refere às instituições de ensino. Para as empresas, e auditoria, ou não, fica evidente o benefício do treinamento interno, cabendo a estas analisar se possuem condições de arcar com tal investimento. E, ao ler este estudo, os interessados em iniciar na carreira podem se preparar para o que os espera e, ainda, ter uma melhor noção da dinâmica e do funcionamento dessa profissão, aprimorando a fundamentação da escolha pelo ingresso, ou não, na mesma.

Como sugestão de pesquisas futuras, sugere-se que o mesmo modelo de estudo seja aplicado em diferentes empresas do ramo da auditoria contábil, ou não, também podendo focar em outros níveis hierárquicos, visando solidificar o conhecimento sobre ensino, em geral, e treinamentos internos. Na mesma linha, podem ser feitas pesquisas com o objetivo de aprimorar a eficiência desse tipo de treinamento.

## REFERÊNCIAS

AL-KHADDASH, H.; AL NAWAS, R.; RAMADAN, A. Factors affecting the quality of auditing: the case of jordanian commercial banks. **International Journal of Business and Social Science**. v. 4, n. 11, set. 2013. Disponível em: <[http://ijbssnet.com/journals/Vol\\_4\\_No\\_11\\_September\\_2013/20.pdf](http://ijbssnet.com/journals/Vol_4_No_11_September_2013/20.pdf)>. Acesso em: 2 dez. 2015.

ALMEIDA, F. L. de. **Prestação de serviços de consultoria por auditores independentes: há reflexos no gerenciamento de resultados em empresas brasileiras de capital aberto?** 2011. 198 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Centro de Pós Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/42016>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

AMORIM, E. N. C. de. **Auditoria independente: Determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro.** 2012. 158 f. Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Contabilidade) - Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2012. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/100637>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

BALL, F. Is audit quality impacted by auditor relationships? **Journal of Contemporary Accounting & Economics**. v. 11, n. 3, p. 166-181, ago. 2015.

CARDOZO, J. S. de S. Origem e conceitos de Auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado de Ciências Contábeis da UERJ**. v. 2, n. 2, p. 27-36, dez. 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC PA – do auditor independente: NBC PA 01, 11, 12, 13, 290 e 291 e Resolução CFC 1.019/05**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 - objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria**. Normatiza a profissão de auditor contábil. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf)>. Acesso em: 26 nov. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA Estrutura conceitual – estrutura conceitual para trabalhos de asseguaração**. Estrutura básica para normas de cunho contábil. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC\\_TA\\_AUDITORIA.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf)>. Acesso em: 26 nov. 2014.

CURTIS, M. B. *et al.* Auditors' training and proficiency in information systems: a research synthesis. **Journal of Information Systems**, v. 11, n. 3, p. 79-96, 2009.

DANTAS, J. A.; MEDEIROS, R. de M. Determinantes de qualidade da auditoria independente em Bancos. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 26, n. 67, p. 43-56, jan./abr. 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/98097>>. Acesso em: 2 dez. 2015.

FUSIGER, P.; SILVA, L. M. da; CARRARO, W. B. W. H. Auditoria independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p. 76-93, maio/ago. 2015. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/52874>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOUGE, M. N. *et al.* Corporate ethics and auditor choice – international evidence. **Research in Accounting Regulation**. v. 27, n. 1, p. 57-65, abr. 2015. Disponível em: <<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1052045715000089>>. Acesso em: 2 dez. 2015.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria: registros de uma profissão**. Descreve a evolução da profissão de auditor contábil. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

KEYSER, J. D. The PCAOB's role in audit conduct and conscience. **Research in Accounting Regulation**. 26 set. 2015. Disponível em:

<<http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1052045715000314>>. Acesso em: 2 dez. 2015.

NASCIMENTO, R. S. do; PINHO, R. C. de S.. **O papel do auditor e da auditoria pós-Enron: algumas considerações sobre a auditoria governamental.** Disponível em: <<http://www.acep.org.br/audit/art4.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

NELSON, M. W. A model and literature review of professional skepticism in auditing. **AUDITING: A Journal of Practice & Theory.** v. 28, n. 2, p. 1-34. nov. 2009.

QUADACKERS, L.; GROOT T.; WRIGHT A. Auditors' professional skepticism: neutrality versus presumptive doubt. **Contemporary Accounting Research.** v. 31, n. 3, p. 639-657, 2014. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12052/abstract>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2008. p. 76-97.

RICARDINO FILHO, A. A. **Auditoria: ensino acadêmico x treinamento profissional.** In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD, 28., Curitiba, 2004. Disponível em: <[http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_2004/EPA/2004\\_EPA1429.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2004/EPA/2004_EPA1429.pdf)>. Acesso em: 6 dez. 2015.

SALAZAR, M. D. V.; VÍLCHEZ, V. F.; POZO, E. C. Coaching: an effective practice for business competitiveness. **Competitiveness Review: An International Business Journal,** v. 22, n. 5, p. 423-433, 2012. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1108/10595421211266302>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

SILVA, A. P. **A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.** 2008. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPA/UFPE/UFRN, Brasília, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/4875?mode=full>> Acesso em: 6 dez. 2015.

SILVA, P. S. **Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada.** 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13102010-191828/>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

SVANSTRÖM, T. Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms. **International Journal of Auditing.** 2015. Disponível em: <<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/ijau.12054/abstract>>. Acesso em: 6 dez. 2015.

VIEIRA, V. A. As Tipologias, Variações e Características da Pesquisa de Marketing. **Revista da FAE.** v. 5, n. 1, p. 61-70, janeiro/abril, 2002.

WESTERMANN, K. D.; BEDARD, J. C.; EARLEY, C. E. Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors' on-the-job learning. 2014. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2404029>>. Acesso em: 6 dez. 2015.