

## **A Percepção das Empresas de Auditoria e de seus Auditores Independentes para com o Programa de Educação Profissional Continuada do Conselho Federal de Contabilidade**

### **RESUMO**

Este artigo tem por objetivo demonstrar quais as principais mudanças advindas da adoção da norma do Programa de Educação Profissional Continuada do Conselho Federal de Contabilidade na visão dos auditores independentes e o impacto que elas causaram às empresas de auditoria e aos seus auditores, e se de fato ela tem sido a responsável pela melhora no desempenho dos profissionais e na qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria. Para tanto, utilizou-se de uma revisão da literatura focada em treinamento e desenvolvimento voltado para empresas de auditoria, correlacionando-a as exigências propostas pela norma para as grandes empresas de auditoria, integrantes do seletor grupo denominado “*Bigfour*”, assim como de seus profissionais, público alvo do referido programa. Como metodologia adotou-se pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, de campo e transversal, tanto para as áreas responsáveis pela aplicação da norma nas empresas citadas quanto para os profissionais. Os resultados demonstram que apesar dessas empresas e de seus profissionais concordarem com o objetivo da norma, as exceções nela presentes têm prejudicado em seu atendimento, ocasionando apenas punições, já que ainda não foi possível mensurar o quanto a qualidade do serviço prestado por essas firmas melhorou após a norma.

**Palavras chaves:** auditoria, treinamento, norma, educação continuada, PEPC.

**Área Temática:** Auditoria Contábil (interna e independente)

## **Introdução**

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC P4 – atualizada pela NBC PG12 – criou o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), com o “intuito de manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e as competências indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria independente”, a fim de elevar o nível do serviço prestado e mitigar os riscos inerentes à profissão.

No entanto, mesmo após 10 anos da implantação da norma que rege os preceitos do PEPC, muito se tem discutido quanto a sua aplicabilidade e quais foram as principais mudanças para as empresas de auditoria e para seus profissionais, público alvo da referida norma.

Este artigo visa demonstrar o quanto a norma está disseminada entre os auditores das grandes firmas de auditoria, assim como, quais as principais dificuldades encontradas tanto pelos auditores quanto por essas firmas no que tange o Programa de Educação Profissional Continuada do Sistema CFC/CRC's<sup>1</sup>.

## **1 Auditoria**

Levando-se em consideração o conhecimento necessário para o exame das demonstrações contábeis, o auditor externo ou independente é o profissional formado em Ciências Contábeis que tem por finalidade identificar erros que, individual ou cumulativamente, possam levar a uma interpretação errônea sobre as demonstrações contábeis, influenciando a decisão do investidor em comprar ou não ações de uma empresa.

Destaca-se que desde a fase inicial do desenvolvimento de técnicas de auditoria, surgiram muitas dúvidas relacionadas à amplitude dos testes (ferramenta utilizada como técnica de auditoria), já que o exame das demonstrações contábeis é realizado por amostragem, tendo em vista o pouco tempo de que as empresas dispõem para análise, além do alto custo do serviço de auditoria. Conforme Almeida (2010, p. 3), cabe ressaltar que existe o procedimento do volume mínimo de testes, a fim de se evitar o conluio, a incompetência e a negligência.

## **2 Treinamento e Desenvolvimento**

“As atividades de treinamento, tal como realizadas ainda hoje, têm suas origens no início do processo de industrialização, no final do século XIX, quando se passou do trabalho artesanal para o de produção em massa.” É a partir desse pressuposto que, Marcondes (2008, p. 262), nos coloca frente às primeiras atividades de treinamento. Se antes, um trabalho era executado por um mestre artesão, que ensinava a seus aprendizes a arte do ofício, no início do século XX, em consonância aos estudos de Taylor, houve “a racionalização do trabalho, a padronização de tarefas, a redução de tempo e de movimentação de componentes e produtos

---

<sup>1</sup> Sistema CFC/CRC's refere-se às diretrizes das Comissões de Educação Profissional Continuada (CEPC), das Câmaras de Desenvolvimento Profissional e Plenários do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, no que tange a avaliação dos cursos realizados pelas Capacitadoras credenciadas.

de linha de produção, a necessidade de treinar uma quantidade cada vez maior de trabalhadores cresceu significativamente”.

## 2.1 Treinamento Interno

Segundo Cuadrado et al. (1996, p. 629-630), uma definição importante para treinamento é: “*acción y resultado de entrenar o entrenase. Em otras palabras, preparar el manejo o práctica de una cosa*”<sup>2</sup>. Por essa definição, Plantullo (2008, p. 53-54) conclui que o objetivo de um modelo de treinamento é a busca constante de se atingir um determinado conjunto de objetivos.

É importante destacar que a gestão do conhecimento é uma forma de obtenção de um diferencial competitivo por meio da maximização dos talentos e das competências essenciais de seus colaboradores.

“Na análise teórica, pauta-se pela verificação dos vínculos existentes entre o comportamento organizacional, o processo criativo, a cultura empresarial, as políticas de gestão de pessoas e a utilização de ferramentas tecnológicas, que maximizem resultados na gestão dos conhecimentos individual e organizacional.” (PLANTULLO, 2008, p. 81).

Diante do atual cenário de intensa competitividade, da busca pela maximização de acertos e, conseqüentemente, de seus lucros, as empresas procuram colocar em destaque a capacidade de seus colaboradores através de programas de treinamento.

## 2.2 Programas de Treinamento para Auditoria

Dal Mas (2000, p. 27) explica que antes mesmo da realização do treinamento para os profissionais de auditoria, o planejamento e controle apropriados nos trabalhos evitam o desperdício de tempo. Em outras palavras, de nada adianta o profissional receber todas as diretrizes para a execução do trabalho, se o planejamento do trabalho em si, não estiver adequado. Em suma, para se obter melhores resultados e evitar o desperdício de tempo, deve-se dar aos profissionais instruções adequadas e controle de horas apropriados.

Conforme salientado por Plantullo (2008, p. 53-54), o treinamento deve seguir três grandes vetores, tais como o pré-treinamento, o treinamento e o pós-treinamento. A maioria das firmas de auditoria, na prática, divide seus treinamentos em três etapas, a saber: treinamento inicial, em serviço e anual.

Segundo Attie (1987, p. 113), para cada categoria dentro da escala hierárquica, devem-se definir metas de educação e treinamento específicos com base nas necessidades de cada auditor, assim como nas necessidades atingidas para o nível hierárquico em que o auditor se encontra. Por esse motivo, cada departamento de auditoria necessita de um programa formal de treinamento para cada posição de auditor. Esse levantamento deve ser realizado em todos os treinamentos.

---

<sup>2</sup> Ação e resultado de treinar o treinando. Em outras palavras, preparar a gestão ou a prática de uma coisa. (Tradução livre dos autores deste artigo)

Antonelli (2002) *apud* Loiola, Nérís e Bastos (2006, p. 125) observa que quanto maior o conhecimento, maiores são os incentivos para a geração do conhecimento. Corrobora as idéias transmitidas, o trecho abaixo, extraído da obra de Marcondes:

"É inegável que o gerente concentra não apenas experiência nos processos do negócio, como também é o responsável pela preservação dos valores inerentes à cultura da empresa. [...] O gerente, como um facilitador da aprendizagem, torna-se o elo mais efetivo para conectar os funcionários às metas e objetivos a serem alcançados pela empresa." (MARCONDES, 2008, p. 274-275).

De forma similar aos já mencionados, Almeida (2010, p. 456-457) relaciona alguns pontos a serem observados quando do planejamento dos treinamentos:

- o ideal seria que cada auditor tivesse no mínimo 50 horas de treinamento dessa natureza por ano;
- os auditores devem ser divididos em grupos, de acordo com a experiência;
- os temas, os instrutores e a carga horária devem ser determinados com antecedência;
- as aulas devem ter, também, uma parte de exercícios práticos, de modo a possibilitar que os auditores sedimentem os conhecimentos teóricos;
- os resultados dos cursos devem ser avaliados, a fim de que a firma de auditoria se assegure de que os objetivos planejados foram alcançados;
- atualmente os auditores devem comprovar educação continuada junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade, de forma a permitir que continuem atuando nessa profissão.

### **3 Obrigatoriedade da Norma de Educação Profissional Continuada no Brasil**

Baseada na Instrução CVM nº. 308, de 14 de maio de 1999, foi instituído pelo CFC, o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), que torna obrigatórias as Normas para Educação Profissional Continuada para os contadores que exercem a atividade de auditor independente, com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários e/ou no CNAI (Cadastro Nacional de Auditores Independentes).

O cumprimento das exigências estabelecidas na NBC P4, hoje atualizada pela NBC PG12, deverá ser comprovado pelo profissional atuante em auditoria independente e, caso não seja obedecida, constitui infração ao art. 2º, Inciso I, e art. 11, Inciso IV, do Código de Ética Profissional do Contador e sanção disciplinar com multa pecuniária.

Desde sua implantação, a norma já passou por diversas mudanças, dentre as quais, citamos as principais:

- aumento da pontuação, que iniciou em 12 e atualmente é exigido 40 pontos;
- cumprimento anual até 2005, por triênio até 2011, voltando a anual em 2012;
- classificação dos cursos por grau de complexidade, com divisão das horas válidas;
- pontuação específica para atuação em empresas reguladas pelo BCB (Banco Central do Brasil) e pela SUSEP (Superintendência de Seguros Privados);
- mudança na limitação de pontos por curso, de 20 para 30 e por sua exclusão;
- exigência de parte da pontuação em aquisição de conhecimentos (como aluno);
- aceite de proporcionalidade por motivos justificados.

## 4 Metodologia da Pesquisa

Este artigo utiliza os critérios propostos por Vergara (2007). Trata-se de pesquisa descritiva, a fim de expor as características dos profissionais que atuam em auditoria independente, além de estabelecer correlações entre as variáveis encontradas através de pesquisa de campo aplicada aos responsáveis pelo planejamento e execução dos treinamentos, quanto aos meios.

Primeiramente, foi aplicada pesquisa em campo, junto às áreas de Treinamento e Desenvolvimento (T&D) das empresas estudadas, com o objetivo de se obter qual a visão das áreas responsáveis pelo planejamento dos treinamentos internos e quais mudanças ocorreram em decorrência da norma do PEPC, com o intuito de analisar se elas foram positivas ou negativas no que tange a realidade dessas firmas de auditoria. A fim de facilitar o levantamento de dados, foi aplicada pesquisa com questões objetivas.

As questões foram divididas em dois grupos, sendo o 1º. Grupo buscou analisar o impacto da PEPC no planejamento dos treinamentos internos, tendo como objetivo o de comparar se a adoção da norma alterou significativamente os procedimentos internos para o planejamento dos treinamentos para os profissionais de auditoria, e se essas mudanças causaram impactos positivos ou negativos para a empresa; enquanto que o 2º. Grupo propôs verificar a percepção dos preparadores dos treinamentos para com a norma do PEPC, tendo como finalidade mensurar o conhecimento e o quanto as limitações da norma e o suporte oferecido pelos CRC's podem impactar no cumprimento da obrigatoriedade do PEPC pelos auditores na visão das áreas de T&D das firmas pesquisadas.

Também para os auditores independentes, efetuou-se o levantamento das informações através de pesquisa de campo. Os instrumentos utilizados foram 151 questionários preenchidos, com profissionais de diferentes categorias, atuantes nas empresas estudadas e requeridos a cumprir a norma do PEPC. Essa pesquisa também foi aplicada apenas com questões de múltipla escolha, justificadas por dois motivos: o primeiro, por entender da dificuldade que as pessoas têm de expor suas opiniões, e o segundo, a fim de se evitar interpretações ambíguas quanto as perguntas formuladas.

Dessa forma, as questões foram divididas em quatro grupos, conforme descritos abaixo:

- **Grupo 1** – Dados de identificação: tem por objetivo traçar um perfil dos respondentes da pesquisa, além de delimitar as características dos profissionais do grupo respondente e do grupo analisado, de formar a se moldar alguns padrões de respostas e grupos de idade e cargo similares.
- **Grupo 2** – Atualização técnica: compreender como o usuário executa sua atualização técnica, se apenas com os treinamentos internos ou se ele busca outras formas de atualização fora da organização em que atua.
- **Grupo 3** – Conhecimento da norma do PEPC: a finalidade desse grupo de perguntas é mensurar o conhecimento dos usuários para com a norma do PEPC, além de verificar se a obrigatoriedade imposta pela norma impacta positiva ou negativamente em sua atuação em campo.
- **Grupo 4** – Percepção de profissionais experientes para com a norma do PEPC: esse grupo de perguntas tem por objetivo analisar se a norma em questão tem considerado a experiência adquirida ao longo do tempo e o seu impacto no serviço prestado pelas grandes firmas de auditoria.

## 4 Das Empresas Pesquisadas

As empresas estudadas fazem parte do seleto grupo das maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, as quais são atribuídas a nomenclatura de *Bigfour*, justamente por serem líderes mundiais no setor. Fazem parte deste grupo as empresas PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Ernst & Young, comumente chamadas por Price, Deloitte, KPMG e Ernst.

A atividade da auditoria é bastante dinâmica e está em constante mutação, o que, além de requerer maior atenção dos órgãos específicos, também requer treinamento profissional, no sentido de padronizar e estabelecer técnicas de auditoria, minimizando o risco e o custo do serviço. Dessa forma, pode-se observar a importância atribuída à área de T&D nas empresas de auditoria, uma vez que é imprescindível que o profissional esteja bem preparado para atuar de forma eficiente e eficaz, confirmando o prestígio adquirido ao longo dos anos pela empresa em que presta serviço e, claro, mantendo sua competitividade.

## 5 Resultados e Análise dos Dados

Iniciamos pela pesquisa aplicada às áreas de T&D dessas empresas no que tange o planejamento anual do programa de treinamento aos profissionais de auditoria e o impacto causado pela norma na forma como ocorre à execução desse planejamento.

A amostra é composta de três das quatro grandes empresas do ramo de auditoria externa do mundo, o que representa 75% da amostra proposta, sendo que as respondentes foram: Ernst & Young, KPMG e Deloitte Touche Tohmatsu. A Pricewaterhousecoopers alegou não haver tempo hábil para sua participação na pesquisa.

Obteve-se a informação de que é investido em torno de 30 milhões de reais em treinamento por ano. Ressalta-se que esse investimento foi alterado devido a implementação da norma do PEPC, por 67% das empresas pesquisadas.

Em todas as empresas, os treinamentos obrigatórios são divididos por categoria (nível hierárquico). O objetivo pretendido com a divisão dos cursos é o de organizar os treinamentos de forma modular, de acordo com cada categoria, para que o profissional, a cada passo na carreira, obtenha o conhecimento requerido para sua função. Quanto às horas despendidas em treinamento, as empresas foram unânimes em afirmar que a carga horária oferecida para o *staff*<sup>3</sup> de auditoria, considerando todos os treinamentos disponibilizados, inclusive aqueles não validados para fins do PEPC, excedem 80 horas anuais, demonstrando o quanto o treinamento para esses profissionais é primordial, uma vez que não existe formação específica para a atuação em auditoria, portanto, é o treinamento interno que desenvolverá o profissional para o domínio das matérias, da metodologia e das ferramentas da auditoria. Já para os cargos de liderança (supervisor, gerente, diretor e sócio), as horas empregadas entre as empresas estão entre 50 e 80 horas, já que considera-se a experiência e conhecimento adquiridos ao longo da carreira por esses profissionais.

No entanto, ainda que a carga horária ofertada seja superior àquela requerida pela norma as empresas informaram que a carga horária efetivamente validada pelo Sistema

---

<sup>3</sup> *Staff* é um termo inglês que significa "pessoal", no sentido de equipe ou funcionários. O termo é utilizado para designar as pessoas que pertencem ao grupo de trabalho de uma organização. Nas empresas em questão, tratam-se dos profissionais que não supervisionam equipes de trabalho.

CFC/CRC's é inferior àquela oferecida. Assim, pode-se concluir que a carga horária efetivamente aplicada, independente da categoria, não necessariamente é validada pela norma, demonstrando uma falha, ou no planejamento das empresas de auditoria, ou da análise por parte da Comissão de Educação Profissional Continuada.

Todas elas também afirmam terem mudado sua política interna de treinamento para se adaptar a norma do CFC, seja aumentando a carga horária, ou mesmo, a qualidade do treinamento proposto.

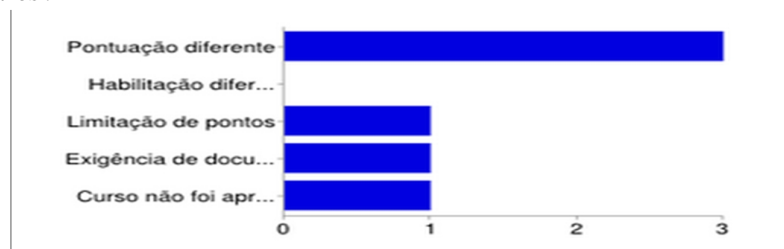
Questionadas como avaliam o desempenho dos seus profissionais do ponto de vista dos aspectos técnicos desde a implementação da norma, 67% afirmou que a norma é fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos em campo, enquanto 33% julgou indiferente a implementação da norma, uma vez que os treinamentos já eram aplicados dentro da firma. Todavia, apenas uma delas respondeu que existe pesquisa interna para avaliar se o desempenho dos profissionais melhorou após a norma, contradizendo, de certa forma, os 67% que afirmaram que a norma é fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos em campo, uma vez que não há pesquisa que mensure essa melhoria.

Interessante destacar que 67% das empresas pesquisadas acreditam que os profissionais não participariam do treinamento oferecido caso ele não fosse mandatório.

O 2º Grupo de questões, buscou traçar o conhecimento que as empresas têm da norma e quais as dificuldades por ela impostas, listadas na sequência:

- Controle das horas adquiridas pelos profissionais contratados – nesse ponto destaca-se a co-responsabilidade da empresa pelo não cumprimento do programa pelo profissional;
- Morosidade do Sistema CFC/CRC's tanto na validação dos cursos quanto dos recursos dos profissionais, assim como da baixa do registro do CNAI;
- Limitações de pontuações em diversas categorias de cursos;
- Análises/informações distintas pelo Sistema os CRC's para situações idênticas, principalmente no que tange a análise de cursos realizados no exterior, conforme representadas no gráfico abaixo:

**Gráfico 1.** Para os cursos realizados no exterior, você já identificou divergência de análise entre cursos similares?



Fonte: elaborado pelos autores

Após a descrição e análise da pesquisa com as áreas de T&D das empresas analisadas, vamos abordar a pesquisa realizada com os auditores subordinados ao cumprimento da norma do PEPC. Retomamos dessa forma, a divisão já mencionada, dos grupos de questões aplicadas aos profissionais, no que tange a percepção que possuem quanto à norma a qual estão subordinados.

A população amostral é composta de 151 profissionais que participaram da pesquisa realizada, dentre os aproximadamente 1000 profissionais a que a presente pesquisa foi

enviada, por *e-mail*, totalizando em uma amostra de 15%. Abaixo, consta transcrição de tabela a fim de se resumir o perfil desses respondentes.

**Tabela 1. Dados de Identificação:**

Variável	Categoria	Frequência	
1. Gênero	Masculino	111	74%
	Feminino	40	26%
2. Faixa etária	Menor que 25 anos	1	1%
	De 25 a 35 anos	84	56%
	De 35 a 45 anos	53	35%
	Acima de 45 anos	13	9%
3. Tempo de empresa	Até 1 ano	3	2%
	Entre 1 e 3 anos	5	3%
	Entre 4 e 6 anos	26	17%
	Entre 7 e 10 anos	48	32%
	Mais de 10 anos	69	46%
4. Categoria atual	Trainee	0	0%
	Assistente	0	0%
	Sênior	5	3%
	Supervisor	7	5%
	Gerente	82	54%
	Diretor / Sócio	57	38%
5. Experiência em auditoria	Até 1 ano	0	0%
	Entre 1 e 3 anos	1	1%
	Entre 4 e 6 anos	19	13%
	Entre 7 e 10 anos	46	30%
	Mais de 10 anos	85	56%

Fonte: elaborada pelos autores

Diante dos dados apresentados, podemos concluir que a população nas empresas de auditoria pesquisadas é predominantemente masculina, com idade média entre 25 e 45 anos, e maior percentual de profissionais com pelo menos 7 (sete) anos de experiência. Os profissionais respondentes já possuem categorias mais elevadas, o que demonstra a mudança do público alvo da norma do PEPC, uma vez que a partir de 2014 ela passou a requerer o cumprimento apenas dos profissionais com categoria a partir de gerência, salvo aqueles profissionais do *staff* que já possuíam registro no CNAI. Evidencia-se o fato de que a pesquisa foi aplicada exclusivamente aos profissionais que devem cumprir ao PEPC a partir de 2014 das grandes firmas de auditoria.

No segundo grupo de questões, procurou-se demonstrar a forma com que os auditores realizam sua atualização técnica obrigatória, a fim de identificar qual o tipo de treinamento tem maior ênfase para ajudá-los a atender a norma do PEPC.



**Tabela 2. Atualização Técnica:**

Variável	Categoria	Frequência	
6. Na sua opinião, qual carga horária anual considera adequada para sua atualização técnica?	Até 20 horas	8	5%
	Entre 21 e 40 horas	45	30%
	Entre 41 e 60 horas	56	37%
	Entre 61 e 80 anos	20	13%
	Mais de 80 horas	22	15%
7. Considerando a agenda de clientes, você teria interesse em participar do treinamento interno caso ele não fosse obrigatório?	Sim	107	71%
	Não	44	29%
8. Você ministra ou já ministrou aulas (graduação / pós graduação) em faculdade?	Sim	33	22%
	Não	118	78%
9. Você participa ou já participou de comissões técnicas em entidades contábeis (CFC, CRC ou Ibracon)?	Sim	42	28%
	Não	109	72%
10. Você já publicou alguma produção intelectual (artigos ou livros)? (Entrevista concedida não é considerada produção intelectual)	Sim	39	26%
	Não	112	74%

Fonte: elaborado pelos autores

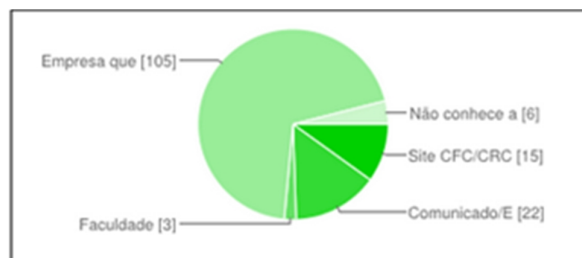
Como se pode observar, 65% entende que a carga horária anual de treinamentos adequada para sua atualização técnica é a partir de 40 horas, demonstrando que a carga horária requerida pela norma do PEPC está em linha com o interesse de seu público alvo.

71% profissionais responderam que teriam interesse em participar dos treinamentos internos, ainda que eles não fossem mandatórios e mesmo que houvesse conflito com a agenda de seus clientes, contrariando a visão de 2 das 3 empresas pesquisadas.

Já as perguntas 8 a 10, visam demonstrar qual a proporção de profissionais que realizam e/ou realizaram atividades externas às firmas de auditoria, a fim de estabelecer uma relação entre a diversidade de atividades a que estão submetidos. Nota-se que nas três questões, apenas 25% dos profissionais responderam participar de atividades como docência em faculdade, participação em comissões técnicas ou publicação de produção intelectual, demonstrando o quanto o treinamento interno realizado pela empresa de auditoria na qual atuam é preponderante para sua formação e atualização técnica.

No terceiro grupo de questões, buscou-se mensurar o conhecimento dos auditores, público alvo do PEPC, quanto à norma a que estão subordinados, e qual o impacto que a norma causa em sua atuação em campo. Destacaremos os principais resultados.

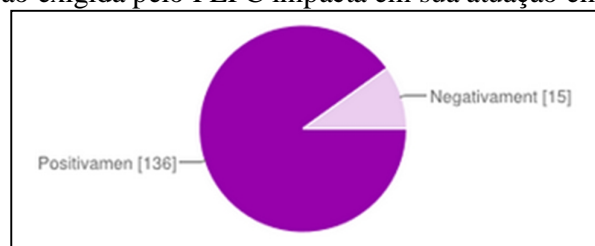
**Gráfico 2.** Como tomou conhecimento da obrigatoriedade da norma do PEPC?



Fonte: elaborado pelos autores

Neste caso, 70% dos respondentes afirmam que tomaram conhecimento da norma em questão através da própria empresa de auditoria, enquanto apenas 25% responderam que tomaram conhecimento da norma pelo órgão regulador (seja por *site*, comunicado ou *e-mail*), demonstrando uma possível falha de comunicação do órgão para com seus profissionais.

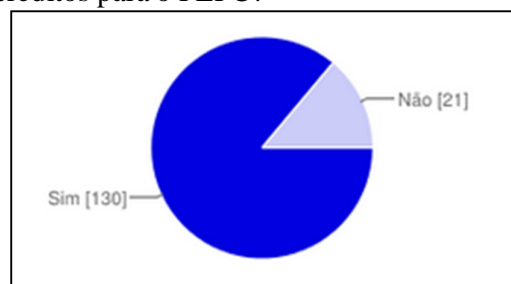
**Gráfico 3.** A pontuação exigida pelo PEPC impacta em sua atuação em campo?



Fonte: elaborado pelos autores

O objetivo dessa questão era medir o quanto a carga horária em treinamentos requerida pela norma do PEPC impactava na atuação do profissional em campo, de forma a correlacionar o quanto a pontuação exigida pela norma pudesse atrapalhar o atendimento do profissional aos seus clientes, mas aparentemente, essa questão foi entendida de forma mais específica, se o desempenho em campo seria o mesmo se não houvesse a realização dos treinamentos requeridos. Assim, 90% dos pesquisados afirmam que a pontuação exigida pelo PEPC impacta positivamente em sua atuação, podendo-se concluir que a obrigatoriedade do treinamento imposta pela norma do PEPC é fundamental para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria.

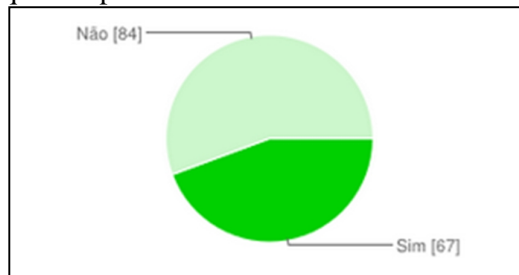
**Gráfico 4.** Você participa/participou de outros treinamentos que, apesar de agregar valor a sua atuação, não valiam créditos para o PEPC?



Fonte: elaborado pelos autores

A finalidade dessa questão é a de contrapor o critério de análise do Sistema CFC/CRC's quando do credenciamento de cursos oferecidos pelas empresas de auditoria analisadas neste trabalho. Assim, 86% afirmam participar de treinamentos que agregam valor a sua atuação, ainda que estes cursos não valham créditos para fins do PEPC. Ressalta-se, contudo que, uma vez que essas empresas programam seus cursos a fim de preparar seu profissional para atender seus clientes da maneira mais eficaz e eficiente possível, qual o embasamento do Sistema CFC/CRC para não aceitar cadastros desses cursos?

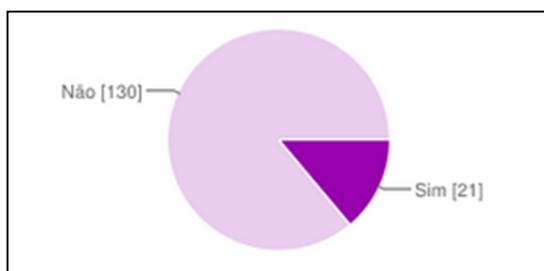
**Gráfico 5.** Você participa de treinamentos que não agregam para sua atuação apenas para completar a pontuação requerida pelo PEPC?



Fonte: elaborado pelos autores

Enquanto 44% responderam que sim, participam de treinamentos apenas para atender ao requerido pelo PEPC, ainda que estes treinamentos não agreguem para sua atuação, 56% responderam que não participariam destes treinamentos. Ressalta-se, no entanto, que parte desses 56%, ou até mesmo sua totalidade, tenham considerado como pressuposto de que todos os treinamentos a que são submetidos agregam para sua atuação, fato analisado no gráfico 5, quando tivemos um percentual de 86% de profissionais que concordam que mesmo quando não validados pelo PEPC, os treinamentos agregam para sua atuação.

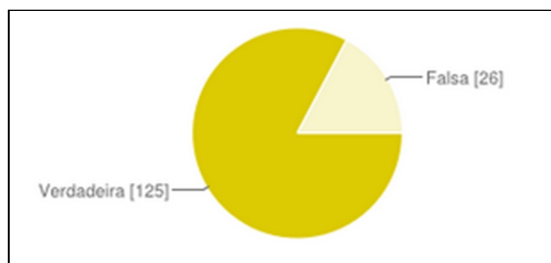
**Gráfico 6.** Caso o treinamento não fosse obrigatório pelo PEPC, você deixaria de participar dos treinamentos internos oferecidos pela empresa na qual atua?



Fonte: elaborado pelos autores

Verifica-se que apenas 14% dos respondentes afirmam que deixariam de participar dos treinamentos internos caso não houvesse a obrigatoriedade da norma, enquanto 86% confirmam sua participação, ainda que os treinamentos não fossem obrigatórios, contrariando a percepção das áreas de T&D das empresas pesquisadas.

**Gráfico 7.** O cumprimento ao PEPC é exigido caso deixe de atuar em auditoria. Essa afirmação é:



Fonte: elaborado pelos autores

Quase a metade da amostra, 41%, confirmou desconhecer a obrigatoriedade quando da mudança de função. Essa questão é extremamente relevante, pois, a partir de 2012, o CFC passou a baixar o registro do CNAI e a exigir que os CRC's autuassem os profissionais que deixaram de cumprir a norma em questão.

**Tabela 3. Percepção dos Profissionais Experientes:**

Variável	Categoria	Frequência	
11. A empresa na qual você atua já possuía treinamentos que contribuíam para minha formação profissional antes da obrigatoriedade do PEPC?	Sim	83	98%
	Não	2	2%
12. Em caso afirmativo, esses treinamentos tiveram mudanças positivas após a exigência da norma?	Sim	51	60%
	Não	34	40%
13. Seu desempenho em campo melhorou com a obrigatoriedade do treinamento pela PEPC?	Sim	43	51%
	Não	42	49%
14. Você concorda com a redução da carga horária obrigatória aos profissionais experientes?	Sim	46	54%
	Não	39	46%
15. Você acredita que o PEPC melhorou a qualidade do serviço prestado pelo auditor ou apenas burocratizou os treinamentos internos?	Sim	48	56%
	Não	37	44%

Fonte: elaborada pelos autores

A esmagadora maioria dos profissionais (98%) concordaram que as empresas pertencentes ao grupo *BigFour* já possuíam treinamentos antes mesmo da exigência da norma. Desses, 60% dos profissionais afirmaram que os treinamentos tiveram mudanças positivas após a implantação da norma, todavia, conforme já mencionado, quando questionamos às Capacitadoras se há algum estudo que possa estabelecer este tipo de análise, reiteramos que apenas uma delas respondeu que sim, de modo que essa relação fica difícil de ser estabelecida.

A questão de número 13 tem por objetivo identificar, na visão do auditor, se a obrigatoriedade do PEPC melhorou na atuação em campo, uma vez que as firmas de auditoria já possuíam treinamentos internos com a finalidade de manter seus profissionais atualizados. Questão acirrada, aproximadamente 50% dos respondentes afirmam que sim, seu desempenho

melhorou com a obrigatoriedade da norma, enquanto a outra metade, que não, visto que as empresas já trabalhavam com essas atualizações técnicas.

Novamente, tivemos uma divisão interessante na 14ª. questão. O objetivo desta pergunta era o de validar a redução da carga horária de treinamento internamente aos profissionais mais experientes, já que se parte do pressuposto de que todo o conhecimento acumulado ao longo da carreira torne a atualização técnica mais direcionada, inclusive devido ao maior nível de responsabilidades. No entanto, ainda assim, 39 dos 85 respondentes consideram que não, que a carga horária exigida não deve ser reduzida.

A última pergunta questionou se acreditam que o PEPC melhorou a qualidade do serviço prestado pelo auditor ou apenas burocratizou os treinamentos internos. 56% dos profissionais experientes entendem que sim, melhorou a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria, enquanto que os outros 44% são contrários a este entendimento. Novamente, contrapõe-se essa questão aplicada às áreas de T&D, enquanto Capacitadoras, uma vez que nem as empresas tampouco o Sistema CFC/CRC's tem realizado estudos com o intuito de medir essa melhoria técnica.

## **6. Considerações Finais**

No passado, as empresas de auditoria tinham pouco reconhecimento no mercado, atuando apenas como função fiscalizadora diante das exigências locais. No entanto, a sanção da Lei nº. 11.638/07, que estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, aumentou consideravelmente as empresas que estariam obrigadas a contratar auditorias externas e consequentemente, a procura pelos serviços dessas empresas.

Assim, verifica-se que a auditoria é uma profissão de risco, pois ela influencia na tomada de decisão da alta administração da empresa, na competição entre os concorrentes e, na acirrada disputa no mercado de ações.

Em pesquisa feita às grandes empresas de auditoria, com ausência da PwC na amostragem, chegou-se a conclusão de que as empresas não só concordam com a norma como colaboram efetivamente para que seus profissionais se mantenham atualizados, a fim de que possam dar continuidade a imagem construída de empresas idôneas e confiáveis, já que por ser uma profissão de risco, uma auditoria falha pode não só comprometer a reputação de uma empresa como inclusive, sua continuidade no mercado.

Como público alvo, este artigo também buscou conhecer a percepção dos profissionais que atuam como auditores independentes quanto à norma e, de certa forma, a grande maioria também considera que a norma além de elevar a qualidade dos serviços prestados por eles, já que ela é determinante na aquisição e atualização do conhecimento pelo profissional, também é benéfica para elevar o patamar da profissão do auditor.

Entretanto, é imprescindível destacar os pontos negativos identificados com a presente pesquisa. A burocracia, por vezes imposta pela norma, tende a dificultar a compreensão da norma e sua aplicação pelas grandes firmas de auditoria a seus quadros técnicos, além de prejudicar os profissionais em seu cumprimento.

Contrário ao seu principal objetivo, educar, atualmente a norma tem servido apenas para penalizar os profissionais que não puderam atendê-la, sem que se tenha estabelecido parâmetros para mensurar que ela tem sido responsável pela melhoria nos serviços prestados por essas firmas, se é que essa melhora de fato ocorreu.

Assim, conclui-se que, sendo o objeto principal a manutenção da qualidade do serviço prestado, antes do Sistema CFC/CRC's passar a aplicar sanções por conta do não

cumprimento, deveria primeiro comprovar sua eficácia, demonstrando que a partir de sua implantação, os serviços de auditoria se tornaram melhores do que eram antes dela, para só assim então, punir os profissionais que, porventura, colocarem em risco a profissão.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

**ALMEIDA**, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 7ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

**ATTIE**, William. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1987.

**DAL MAS**, José Ademir. Necessidade de Treinamento mais Eficaz e de Distribuição dos Trabalhos por Todo o Ano. In: **DAL MAS**, José Ademir. Auditoria Independente: treinamento de pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria. São Paulo: Atlas, 2000.

**LOIOLA**, Elizabeth; **NÉRIS**, Jorge Santo; **BASTOS**, Antonio Virgilio Bittencourt. Aprendizagem em organizações: mecanismos que articulam processos individuais e coletivos. In: **BORGES**, Jairo E. et al. Treinamento, desenvolvimento e educação em organizações e trabalho. São Paulo: Artmed, 2006.

**MARCONDES**, Reynaldo Cavaleiro. Desenvolvendo pessoas: do treinamento e desenvolvimento à universidade corporativa. In: **MORIHANASHIRO**, Darcy Mitiko et. al. Gestão do fator humano: uma visão baseada em stakeholders. São Paulo: Saraiva, 2008.

**PLANTULLO**, Vicente Lentini. Treinamento e desenvolvimento: análise de modelos. Curitiba: Juruá, 2008.

**VERGARA**, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. 9ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2007.

**Código de Ética Profissional do Contador.** Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_803.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc)>. Acesso em: 18 mar. 2015.

**Comissão de Valores Mobiliários – CVM.** Disponíveis em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 22 set. 2014.

Instrução CVM 308

<[http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst308.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst308.doc)>

Deliberação CVM 570

<[http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli570.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli570.doc)

>

**Conselho Federal de Contabilidade – CFC.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 17 set. 2014.

Res. 945/02 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2002/000945](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2002/000945)>

Res. 989/03 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000989](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000989)>

Res. 995/04 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2004/000995](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/000995)>

Res. 1014/04 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2004/001014](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/001014)>

Res. 1002/04 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2004/001002](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/001002)>  
 Res. 1060/05 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001060](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001060)>  
 Res. 1018/05 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001018](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001018)>  
 Res. 1031/05 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2005/001031](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001031)>  
 Res. 1074/06 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2006/001074](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001074)>  
 Res. 1069/06 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2006/001069](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001069)>  
 Res. 1077/06 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2006/001077](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001077)>  
 Res. 1109/07 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2007/001109](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2007/001109)>  
 Res. 1146/08 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2008/001146](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001146)>  
 Res. 1147/08 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2008/001146](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001146)>  
 Res. 1377/11 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2011/001377](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001377)>  
 NBC PA 12/13  
 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2013/NBCPA12](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCPA12)>  
 NBC PA 13 (R1)  
 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA13\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA13(R1))>  
 NBC PG 12/2014  
 <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCPG12](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPG12)>

**Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPE.** Disponível em:  
 <<http://www.aicpa.org/advocacy/state/downloadabledocuments/aicpa-nasba-final-cpe-standards.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2014.

**DTT.** Disponível em: <<http://www2.deloitte.com/br/pt/footerlinks/about-deloitte.html>>. Acesso em: 25 out. 2014.

**EY.** Disponível em: <<http://www.ey.com/BR/pt/Home>>. Acesso em: 25 out. 2014.

**KPMG.** Disponível em: <[http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Documents/KPMG\\_RS\\_2013\\_PT.pdf](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/KPMG_RS_2013_PT.pdf)>. Acesso em: 25 out. 2014.

**Lei 11.638/07.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em: 02 out. 2014.

**PwC.** Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/quem-somos/index.jhtml>>. Acesso em: 25 out. 2014.

**Superintendência de Seguros Privados – SUSEP.** Disponível em:  
 <<http://www.susep.gov.br/principal.asp#>>. Acesso em: 02 out. 2014.  
 Res. CNSP 118/04 <<http://www.susep.gov.br/textos/resol118-04.pdf>>