

EDUCAÇÃO PROFISSIONAL CONTINUADA NA AUDITORIA: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE PAÍSES

Jorge Katsumi Niyama

Universidade de Brasília (UnB)

jkatsumi@unb.br

Eliane da Silva Felipe

Universidade de Brasília (UnB)

liliesf@gmail.com

Vera Marleide Loureiro dos Anjos

Universidade de Brasília (UnB)

veramarleide@hotmail.com

Edmilson Soares Campos

Universidade de Brasília (UnB)

edmscampos@yahoo.com.br

RESUMO

A educação profissional continuada, adotada no Brasil e em alguns países, tem por objetivo desenvolver programas e atividades que capacitem os profissionais a exercerem com competência técnica suas atribuições. Nesse contexto, este trabalho tem por objetivo analisar a Educação Profissional Continuada – EPC na área de auditoria contábil, mediante pesquisa em diversos países com o intuito de identificar o tratamento dado pelos órgãos de classe ao tema por meio de comparativo entre os países onde os dados foram obtidos. Investigaram-se, por meio de pesquisa documental exploratória, as exigências de EPC em 23 países, utilizando-se artigos, revistas especializadas, sítios de conselhos e órgão normatizadores da profissão contábil na internet. Maior ênfase foi dada a países da Europa, berço da contabilidade e detentora de sólido arcabouço teórico, e Américas, onde a profissão e a edição de normas e padrões contábeis apresentam significativo fortalecimento nas últimas décadas. A análise dos dados aponta que 35% dos países pesquisados exigem o desenvolvimento de atividades enquadradas como EPC. Este percentual eleva-se para 70% ao considerar-se os países que incentivam este tipo de educação, mesmo não a exigindo tacitamente. Assim, evidencia-se a elevação da obrigatoriedade da educação continuada para a auditoria nos países sob estudo. Constata-se, ainda, que os países seguidores do modelo anglo-saxão, onde a profissão contábil é forte e atuante, tais como: Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e o México têm maior preocupação com a EPC para os auditores.

Palavras-chave: Educação continuada. Auditoria. Comparativo. Países.

Área temática: Auditoria e Perícia.

1 INTRODUÇÃO

A motivação para esta pesquisa advém da crescente importância, bem como, das exigências com as quais os profissionais de contabilidade têm se defrontado. Assim, escândalos financeiros de repercussão mundial, como o caso da Enron em 2001, são bons exemplos de eventos que caracterizam a necessidade de constante aprimoramento dos conhecimentos e evolução da profissão contábil. A divulgação de casos de corrupção e sonegação vem incentivando, na sociedade, a valorização da transparência e veracidade das informações divulgadas, assim como, da confiabilidade profissional e ética dos responsáveis por essas informações.

Para corresponder a esse apelo com competência e eficácia, é desejável que o auditor esteja em constante aperfeiçoamento, ou seja, que esteja inserido em um programa de educação continuada. O anseio por transparência financeira e a necessidade de fortalecimento e preparo dos profissionais atuantes em economias globalizadas e frequentemente em transição, podem ser citados como os impulsionadores do aperfeiçoamento e fortalecimento da profissão contábil.

Nesse contexto, o aprimoramento profissional do auditor passa a ser uma necessidade exigida pela sociedade, governo, usuários ou pelo mercado de uma forma geral. A realização de cursos técnicos e superiores não representam necessariamente capacitação suficiente para que o contabilista, seja qual for sua área de atuação, exerça sua profissão de forma segura ao longo dos anos. Trata-se de uma ciência social aplicada, sujeita a influências e adaptações, transformando-se continuamente. Por conseqüência, urge que o profissional se desenvolva e se aprimore constantemente, o que, na literatura, é traduzido por Educação Profissional Continuada – EPC.

O ideal é que esse aperfeiçoamento conte com a iniciativa do próprio profissional. Entretanto, para assegurar que a reciclagem de conhecimentos ocorra efetivamente, alguns órgãos regulamentadores intervêm no processo de forma impositiva a fim de garantir a disseminação do conhecimento de forma homogênia entre seus profissionais.

Na área contábil, a auditoria é uma das que maior ênfase tem dado ao treinamento e aperfeiçoamento constante de seus profissionais. Needles (1986), em seus estudos, traça um panorama geral da exigência de educação profissional continuada em 11 países, distribuídos pelos 5 continentes, demonstrando a inexpressiva quantidade de países que detinham informações a respeito deste tipo de atualização profissional à época de seus estudos.

Inspirado no trabalho mencionado a cima, este estudo visa avaliar a adoção da educação continuada para os profissionais contadores, com foco na área de auditoria, traçando um paralelo entre diversos países. Fundamentando-se na busca do aperfeiçoamento dos serviços prestados e, com isso, de seus profissionais, espera-se identificar nos países sob análise, a existência de norma ou exigência mínima de atualização ou reciclagem profissional. Pretende-se despertar o interesse acadêmico a respeito da educação continuada por meio do aprofundamento de seu estudo, identificando-se seu estágio atual e seu desenvolvimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Educação Profissional Continuada

De acordo com Furter (1992), a educação continuada torna-se uma maneira radical de responder às mudanças pedagógicas que vêm ocorrendo no mundo. Essas mudanças são consolidadas pela sabedoria desenvolvida pelo homem ao longo do tempo, e também, influenciadas pelos fatores sócio-econômicos e suas constantes transições.

Franco, (1993), contribui com o conceito de educação continuada quando afirma que esta constitui: “Processo de aperfeiçoamento e atualização de conhecimentos, visando a melhorar a capacitação técnica e cultural de um profissional.”

O conceito de educação continuada diverge entre diferentes autores. Segundo alguns estudiosos dessa área, os cursos de pós-graduação *latu sensu* são uma modalidade mais

voltada às expectativas de aprimoramento acadêmico e profissional, com duração mínima de 360 horas e máxima de 2 anos, com caráter de educação continuada. Para outros autores, os cursos de pós-graduação consistiriam em forma de especialização em matérias específicas, não caracterizando a atualização de conhecimentos com intuito de acompanhar as mudanças ocorridas no meio profissional.

Diante disso, há os que defendam a pós-graduação como uma forma de continuar o que foi iniciado pela graduação. Para Avelino Júnior, (2005), um dos pressupostos da graduação é aprender a aprender, ou seja, o processo de aprendizagem, iniciado no ensino superior, tende a prosseguir durante toda a vida. Assim, um processo de aprendizado perene faz-se necessário aos profissionais, frente às transformações do conhecimento.

A educação continuada não pode ser dissociada da formação universitária. Semelhante opinião advém de Franco, que afirma:

Os cursos de pós-graduação podem integrar a EPC, como parte desta, mas o saber neles haurido precisa ser complementado com experiência prática e atualização constante de conhecimentos, em decorrência da evolução das técnicas e práticas contábeis e conseqüentes adaptações legais. (FRANCO, 1997)

Embora não haja consenso entre os diversos autores na conceituação de educação continuada, Ferreira (2003), afirma que independente dessas divergências, trata-se de um processo permanente de aperfeiçoamento e não um conjunto de fatos eventuais e aleatórios, mas sim, a adoção de atitudes profissionais, ou seja, a incorporação de valores de uma cultura.

Ao enfatizar educação continuada na contabilidade, Kraemer (2006) traz à discussão a formação do professor, pois isto poderá contribuir para a visualização do ensino como mediador entre a nova base da realidade social e as exigências de profissionais especializados para atuarem na gestão de negócios da organização. Discussão essa que tem por objetivo a melhoria do ensino.

No que tange à qualidade da educação, de acordo com Dourado (2005), a experiência profissional deve estar associada à formação contínua e à valorização do profissional, propiciando ao docente motivação e engajamento no processo pedagógico e em seu próprio processo de desenvolvimento profissional, de forma a garantir a qualidade do ensino.

2.2 International Federation of Accountants - IFAC

O IFAC pode ser considerado pioneiro na tentativa de sistematização da educação profissional continuada de contadores. Inicialmente, o assunto foi tratado pelos IEGs – *International Education Guidelines* - n° 2, de 1986, e n° 9, de 1996. A IEG n° 9, sob o título de *Prequalification Education Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountant*, enumerou os requisitos necessários aos profissionais, com o intuito de aprimorar seus conhecimentos (AVELINO JÚNIOR, 2003).

Ao estabelecer diretrizes e padronizar o ensino de contabilidade dentre os diversos países, o Comitê de Educação do IFAC editou os IESs – *International Education Standards for Professional Accountants*. Tais pronunciamentos tratam de: programas de educação contábil profissional e respectivos conteúdos, habilidades profissionais, valores, ética e atitudes profissionais, requisitos de experiência prática, avaliação de capacidades e competências profissionais.

O IES 8 dita a obrigatoriedade de todos os contadores se manterem engajados no aprendizado continuado, de forma a atualizarem-se sobre o desenvolvimento das influências na profissão e na qualidade dos serviços que prestam.

2.3 United Nations Conference on Trade Development - UNCTAD

Do relatório da Conferência para Comércio e Desenvolvimento das Nações Unidas, datado de março de 1998, depreende-se que o fortalecimento da profissão contábil em países em desenvolvimento e economias em transição surgiu a partir do crescimento da necessidade de transparência financeira, tanto nos setores públicos quanto privados. (UNCTAD, 1998)

O mesmo relatório prevê que a aproximação dos padrões de educação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento poderia ser atingida por meio do desenvolvimento de um currículo global para educar contadores qualificados, capazes de atuar em uma economia globalizada.

O relatório em questão afirma, também, que a UNCTAD deve continuar seu trabalho no desenvolvimento de um currículo global em cooperação com organismos influentes, como IFAC – *International Federation of Accountants*, ASCA – *Atlantic School of Chartered Accountancy* e ACCA- *Association of Chartered Certified Accountants*.

3 METODOLOGIA

Para o desenvolvimento do presente estudo, foi realizada pesquisa documental e exploratória, utilizando, principalmente, a investigação de artigos, revistas especializadas, sítios de conselhos e órgãos normatizadores da profissão contábil de vários países na *internet*.

Dados relacionados às exigências de educação continuada foram levantados com o intuito de estabelecer comparações entre as práticas adotadas por diferentes países a fim de verificar o nível de aderência aos programas de EPC que visam o desenvolvimento e aprimoramento do contabilista.

Os vinte e três países que compõem a pesquisa foram selecionados, por meio de uma amostra dirigida com a finalidade de representar os cinco continentes, discriminados a seguir:

- América: Argentina, Brasil, Canadá, Colômbia, Costa Rica, Chile, Cuba, Estados Unidos, México, Paraguai e Peru;
- África: Angola e Costa do Marfim;
- Europa: Alemanha, Armênia, Espanha, França, Portugal e Rússia;
- Ásia: China e Japão.
- Oceania: Austrália e Nova Zelândia

Maior ênfase foi dada aos países europeus e americanos. O destaque dado à Europa justifica-se pelo surgimento histórico da contabilidade e pelo sólido arcabouço teórico de alguns de seus países. O continente americano também recebe destaque por apresentar o fortalecimento da profissão contábil nas últimas décadas, principalmente no que concerne à edição de normas e padrões.

Como limitação da pesquisa, pode-se citar a escassez de publicações relacionadas à educação profissional continuada voltada para Contadores. Maior restrição tem-se quando se trata do tema internacionalmente. Aliado a tudo isso, o acesso a informações e documentos oficiais via *internet* em países estrangeiros mostrou-se prejudicado tanto pela barreira lingüística quanto pela parca disponibilização de tais registros.

Além das dificuldades de acesso a informações, acrescenta-se a impossibilidade de extração de análises qualitativas sobre a educação continuada, a partir dos dados disponibilizados.

4 A EDUCAÇÃO CONTINUADA

4.1 Aspectos da Educação Continuada no Brasil

Várias foram as reformas sofridas pela educação brasileira em sua estrutura. Atualmente, a Lei nº 9394/96 delinea os níveis e as modalidades de educação e ensino da forma a seguir: educação básica, que compreende educação infantil, ensino fundamental e ensino médio; educação superior, compreendendo graduação e pós-graduação.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM destaca-se pela iniciativa sobre a obrigatoriedade da empresa de auditoria e dos auditores independentes manterem uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, por meio da emissão da Instrução Normativa 308 de 1999 em seu artigo de número 34. Neste mesmo artigo, é atribuído ao IBRACON – Instituto dos Auditores Independente do Brasil e ao CFC – Conselho Federal de Contabilidade a responsabilidade na determinação das diretrizes para a

EPC. Essas diretrizes devem garantir a qualidade e pleno atendimento das normas que regem o exercício de auditoria das demonstrações contábeis.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC emitiu a Resolução de n° 945/02, com alterações posteriores e revogada pela resolução CFC n° 1074/06, hoje em vigor, que aprovou a NBC P4 – Normas para Educação Profissional Continuada, que em síntese preconiza:

- A Educação Profissional Continuada como atividade programada, formal e reconhecida que o Auditor Independente, devidamente registrado, deve cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional;
- O Auditor Independente e os sócios que representam sociedade de auditoria independente perante a CVM, como os responsáveis pelo cumprimento das normas de EPC emanadas do Conselho Federal de Contabilidade.

O objetivo dessa norma é regulamentar as atividades que os Auditores Independentes e Contadores devem cumprir em relação às exigências de educação profissional continuada.

A Resolução n°.1074/06 alterou a normatização que vigorava desde 2002, acerca da educação continuada. A alteração da norma deu-se na pontuação exigida, passando de 32 horas-anuais para 96 pontos de EPC por triênio calendário, definido o primeiro triênio para o período de 2006 a 2008, sendo obrigatória a comprovação de, no mínimo, 20 pontos em cada ano do triênio. Os critérios para a conversão da referida pontuação encontram-se anexos à resolução.

A não observância, por parte dos Auditores Independentes ou demais Contadores, do disposto por essa resolução, é considerada infração ao Código de Ética Profissional do Contabilista. O Auditor Independente, especificamente, caso não comprove participação em programa de educação continuada nos termos da Resolução mencionada, poderá ser excluído do Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI.

Semelhante exigência é feita ao perito contábil pela Resolução CFC 857 de 1999, que determina:

O perito-contador e o perito-contador assistente, no exercício de suas atividades devem comprovar a participação em programas de educação continuada, na forma a ser regulamentada pelo Conselho Federal de Contabilidade.

É inegável a contribuição desses órgãos no que tange à criação de oportunidades para o desenvolvimento educacional dos profissionais. No entanto, por si só, a oferta de cursos não pode ser apontada como a única responsável por tal aprimoramento. Faz-se necessária a adoção de postura pró-ativa por parte do contabilista, responsabilizando-se e comprometendo-se com seu próprio desenvolvimento. Neste contexto, Franco (1991) acrescenta que somente mediante a instituição da educação profissional continuada, obtém-se a melhoria da profissão contábil, que depende da plena capacitação técnica e cultural de seus membros.

4.2 Aspectos da Educação Continuada em Países Estrangeiros

Quanto à educação continuada voltada para a profissão contábil, a preocupação com a atualização de conhecimentos do Contador é mais evidente para o desempenho de serviço de auditoria. No entanto, em vários países há indícios de programas voltados aos contabilistas. A seguir, um breve relato do contexto em que a educação continuada se insere nos países pesquisados.

Argentina

O Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Capital Federal, Terra do Fogo, Antártida e Ilhas do Atlântico Sul, – CPCECF, é o mais importante e representativo Conselho da Argentina, regulamentado pela Lei n° 20476/73. O conselho oferece cursos de educação continuada, no entanto, estes não apresentam caráter obrigatório.

O Sistema Nacional de Atualização Profissional Continuada foi implementado em 1999 pela *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* – FACPCE, membro integrante da Federação Internacional dos Contadores - IFAC, com o objetivo de permanente atualização dos profissionais, alinhado às propostas do IFAC.

Canadá

No Canadá, não foi identificada nenhuma legislação que prevê a obrigatoriedade de educação profissional continuada – EPA para os contabilistas. A orientação sobre o aprimoramento dos profissionais da área fica a cargo do CGA - *Certified General Accountants*, associação que não possui autonomia para elaborar leis com a finalidade de regulamentar a profissão.

O CGA, por meio do Código de Princípios Éticos e de Regras de Conduta (R 302), orienta que os profissionais busquem a educação continuada e o aperfeiçoamento profissional de suas atividades de acordo com os padrões e políticas estabelecidos pela Associação.

Colômbia

Para obter título de Contador Público, o profissional deve ter obtido título universitário e comprovar experiência de, no mínimo, um ano em atividades relacionadas às ciências contábeis em geral. Estes são os pré-requisitos exigidos para a obtenção do registro de Contador Público, de acordo com a resolução 160 de 2004 da Junta Central de Contadores da Colômbia e a Lei nº43 de 1990. Tais dispositivos não contemplam a necessidade de atualização profissional para a manutenção do registro.

Costa Rica

Na Costa Rica, consoante à lei nº 1038/47, atualizada em 2000, do Congresso Constitucional da República de Costa Rica, não há obrigatoriedade de realização de EPC pelos contabilistas.

Para que o contador realize serviços de auditoria, dentre os requisitos como: maioria, reputação ilibada, título de graduação em Ciências Econômicas e Sociais, ressalta-se a exigência de exercício da profissão de contador por no mínimo 2 anos após a graduação.

Chile

O Colégio de Contadores do Chile tem sua origem no Registro Nacional de Contadores, constituído pela Lei nº 5.102 de 1932. Considerando a importância do aperfeiçoamento e a capacitação profissional, o Colégio desenvolve múltiplas atividades na área contábil, tais como cursos e seminários de atualização profissional, seminários permanentes sobre temas específicos das atividades da profissão, conferências sobre temas culturais, econômicos e sociais, disponibilização de boletins informativos, revistas, vídeos, além de projetos para educação à distância de forma que todos os contadores do país possam ser alcançados.

A Escola de Pós-Graduação do Instituto de assuntos Públicos – INAP, da Universidad De Chile, a partir do ano de 2005, desenvolveu um programa de educação permanente, destinado ao aprimoramento e atualização dos profissionais da área pública em que se destaca o contador público. O programa oferece diversos cursos nas áreas de administração, economia, contabilidade e finanças públicas com carga horária média de 30 horas cada um.

Cuba

Embora não tenha sido identificada quaisquer normas inerentes à educação continuada do contador, a ANEC (*Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba*), uma organização não governamental e de associação voluntária, possui um sistema de incentivo à profissão que busca o reconhecimento e valorização dos profissionais que contribuem e se destacam dentro do exercício de sua profissão.

A constante atualização e desenvolvimento de conhecimentos e habilidades profissionais são estimulados por meio da distribuição de prêmios e títulos representados por

placas, diplomas e certificados, concedidos em eventos que homenageiam contadores e economistas.

Estados Unidos

Segundo o *United States Government Accountability Office*, – GAO (2005), todos os auditores (internos, externos, governamentais e não-governamentais) devem manter suas competências profissionais por meio de EPC. Os requisitos para profissionais que desempenhem serviços de auditoria, em consonância com os padrões governamentais de auditoria geralmente aceitos, compreendem a realização de no mínimo 80 horas de EPC, a cada 2 anos. Carga horária considerada capaz de aprimorar suas habilidades profissionais e os serviços prestados.

Dessas 80 horas, ao menos 24 devem ser em matérias diretamente relacionadas à auditoria governamental, ao ambiente governamental, ou ao ambiente específico em que a empresa de auditoria opere. No mínimo 20, das 80 horas, devem ser completadas no primeiro ano. Caso o número de horas ultrapasse o mínimo de 80 horas, em âmbito geral, e de 24, em matérias específicas, o excedente pode ser aproveitado para a comprovação de atendimento aos requisitos em períodos futuros.

México

Mediante sugestões dos associados do Instituto Mexicano de Contadores Públicos – IMPC, seu Comitê Executivo Nacional alterou a norma de EPC, em maio de 2006, a fim de melhor adequá-la às alterações do mercado, retificando o seu caráter obrigatório e comprometendo-se a: promover e facilitar o cumprimento da norma, atender qualquer consulta inerente ao assunto, formulada pelos associados, fiscalizar seu cumprimento das exigências e aplicar as sanções estabelecidas em seus estatutos no caso de não observância dos mesmos.

Ferreira (2003) constata que a Norma de Educação Continuada, editada pelo IMPC, traz exigências específicas a cada categoria profissional da contabilidade, definindo pontos computados como o auxílio de uma tabela de pontuação para cada uma delas. Contadores públicos independentes precisam cumprir 55 pontos por ano; contadores acadêmicos e pesquisadores, assim como contadores públicos do setor empresarial, são obrigados a fazer 40 pontos. Alguns casos específicos do exercício profissional devem atingir em torno de 50 pontos, distribuídos entre capacitação na área contábil e áreas afins como Direito, Finanças, Ética Profissional e Custos.

Paraguai

O *Colegio de Contadores del Paraguay*, fundado pelo Decreto 14.867 de 1946, membro da Associação Interamericana de Contabilidade - AIC, tem dentre seus objetivos o fomento do ensino da contabilidade e economia nas universidades, embora não apresente nenhuma instrução específica sobre a exigência de educação profissional continuada para esses profissionais.

O Colégio de Contadores permite aos seus associados: Acesso ao Congresso Interamericano de Contabilidade que ocorre a cada dois anos e é restrito aos sócios, Acesso à revista da AIC, Participação de seminários, congressos nacionais e internacionais que difundam conhecimentos econômicos, administrativos, contábeis e outros mais. Deste modo, o Colégio incentiva a educação continuada de seus associados, mesmo não havendo expressa legislação que a determine no país.

Peru

Consoante Colégio de Contadores Públicos do Peru, criado pela Lei nº 28951/07, que regulamenta o exercício de auditoria independente e serviços relacionados, a profissão contábil vem se harmonizando em nível internacional com o IASB e IFAC. A Junta de Decanos do Colégio de Contadores Públicos do Peru aprovou o regulamento para o exercício de auditoria contábil, que preconiza que o Auditor Independente do setor privado deverá ter a

experiência mínima de 5 anos como contador e aprovação em exame de competência profissional a fim de obter o registro de auditor independente. Essa inscrição no registro de auditores independentes revalidar-se-á a cada 2 anos por meio de curso de EPC sobre auditoria financeira.

O Art. 5º da lei supramencionada determina que dentre as finalidades do Colégio de Contadores Públicos encontrasse o fomento ao estudo, atualização, capacitação permanente e a especialização de seus membros. Todavia, essa regulamentação não discrimina a forma como deva ocorrer.

Alemanha

Na Alemanha, o Instituto de Contadores e Auditores – IDW trata dos requisitos para duas categorias de profissional contábil:

- O contador público certificado que pode ter formação superior em administração, economia, direito, engenharia ou agricultura, além de experiência de 10 anos como colaborador de empresa contábil ou 5 anos como contador juramentado ou consultor de impostos; e

- Fiscalizador licenciado, considerado de categoria inferior e com exigência de 5 anos como consultor de impostos, podendo auditar somente pequenas ou médias empresas.

Embora haja exigência pela Chambers of Accountants de experiência na área contábil, não há qualquer menção pelos órgãos competentes de educação continuada para a manutenção dos títulos retromencionados.

Armênia

A Armênia, a partir de 1998, implementou um Projeto de Reforma Contábil, implantada pela USAID, Agência Internacional de Desenvolvimento dos Estados Unidos da América, que previa a assistência ao Ministério das Finanças, incluindo a adoção e implementação de padrões contábeis internacionais (IAS) e padrões internacionais em auditoria (ISA), tradução de obras contábeis, atualização do currículo de contabilidade, apoio à associação de contadores do setor público, assistência no desenvolvimento de programas de educação profissional continuada para contabilistas práticos e apoio à programa de certificação para contadores.

Assim, a USAID fundou programas de EPC, auxiliando o novo AAAA (*Armenian Association of Accountants and Auditors*) a criar um novo programa de certificação nacional, fundamentado no modelo de certificação da ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*). Os programas de EPC incluem cursos para os contadores de empresas nas sedes da AAAA, no Banco Central e em outras cidades armênicas, mantidos pela ACCA Russa/Armênia (MCGEE, 2005).

Espanha

Em face da recente integração da Espanha à Comunidade Européia, foi editada a Lei nº 62, de 30 de dezembro de 2003, com o intuito de enfatizar a transparência das informações contábeis, embora o Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas saliente que tal preocupação já se fazia presente na Constituição daquele país.

Ademais, tal norma dita que os Auditores de Contas, inscritos no Registro Oficial de Auditores de Contas deverão cursar EPC na forma e condições estabelecidas normativamente para que possam emitir relatórios de auditoria. No entanto, a referida lei é silente quanto à carga horária ou conteúdo desses programas de educação.

A Constituição espanhola, por meio do Decreto Real 302/1989, aprovou o estatuto e estrutura orgânica do Instituto de Contabilidade e Auditoria de Contas, configurando-o como organismo autônomo de caráter administrativo e atribuindo-lhe o controle e a disciplina do exercício de atividade de auditoria de contas. Em seu artigo segundo, inciso c, tal decreto delega ao instituto, anteriormente mencionado, a responsabilidade sobre o aperfeiçoamento e

a atualização permanente das atividades de auditoria. Todavia, não há especificação ou normatização desse processo de atualização no Decreto Real.

França

Segundo Tostes (2005), na França há várias formas de ingresso na profissão contábil, mas a forma clássica se dá por meio do exame *Baccalauréat*, que equivale a um técnico de contabilidade no Brasil (DPECF – Diploma Preparatório aos Estudos Contábeis e Financeiros).

Para que o profissional portador do DPECF obtenha o Diploma de Estudos Contábeis e Financeiros – DECF são necessários mais dois anos de estudos, o que lhe permite assinar balanços e realizar trabalhos como contador de empresa. No entanto, o exercício dessa categoria apresenta restrições como a impossibilidade de atuação como auditor ou perito e de assinar demonstrações contábeis de empresas de capital aberto.

Caso o profissional deseje aprimorar sua educação, deverá prestar outros exames, compostos por duas provas escritas e duas orais em várias áreas, o que lhe assegura o Diploma de Estudo Superior Contábil e Financeiro – DESCF. Em seguida, o profissional deverá fazer um estágio de três anos em empresa de auditoria, sob a supervisão de um professor contador e especialista com apresentação de projeto de monografia ao final. Cumpridas essas etapas, o profissional poderá filiar-se aos órgãos que regulam a profissão: *Ordre des Experts Comptable* – OCE

Para o exercício pleno da educação contábil na França, são necessários, ao todo, cerca de 10 anos de estudos, o que em muitos países equivaleria a um processo de educação continuada.

Portugal

Sob a égide do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro, da República de Portugal, dentre as exigências para acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas, destaca-se:

- Possuir a licenciatura em Auditoria, Contabilidade, Direito, Economia, Gestão de Empresas ou cursos equiparados, ou quaisquer outras licenciaturas que, para o efeito, venham a ser reconhecidas por portaria do Ministro da Educação com prévia audição da Ordem;
- Realizar com aproveitamento o exame de admissão à Ordem;
- Realizar, com aproveitamento, o estágio ou ser-lhe concedida a dispensa de estágio.

O exame de admissão à Ordem se dá por meio de um curso ministrado em 4 trimestres, contendo 12 módulos com a carga horária de 544 horas. Logrando êxito no curso, que além das provas realizadas no fim do período letivo de cada grupo de módulos, consta de quatro provas escritas e uma prova oral, final, perante um júri, inicia-se o estágio.

A duração do estágio perfaz 3 anos com o mínimo de 700 horas anuais, devendo ser efetuado durante 2/3 do tempo supervisionado pelo membro honorário

O artigo 62 do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas dispõe da obrigatoriedade dos profissionais em frequentar cursos de formação profissional, realizados pela ordem ou por ela reconhecidos, com vistas à atualização permanente e reciclagem de conhecimentos.

Rússia

Segundo Galina Preobragenskaya (2003), a importância da informação financeira aumentou após a introdução da privatização e de mudanças na economia, legislação e cultura, exigindo mudanças radicais do sistema contábil. Consequentemente, a função dos auditores mudou por necessidade do novo ambiente econômico. Os contadores convivem com maiores expectativas dos gestores, sendo-lhes exigido mais informações para a tomada de decisões que afetam os negócios e a sobrevivência das empresas, não se limitando ao relato de fatos.

Diante da demanda do mercado, a oferta de cursos universitários em ciências contábeis vem crescendo ao longo dos anos, já havendo, inclusive, ofertas de especializações e mestrados. Das 506 universidades do país que oferecem graduação na área contábil, 174 foram fundadas após a *perestroika*. Apesar dos avanços na área de educação, a Rússia não apresenta a exigência, ou incentivo, à EPC.

Angola

A profissão contábil conta com reduzido número de profissionais para atender ao próprio mercado, não havendo incentivo ao desenvolvimento da contabilidade, devido à pobreza e ao pouco estímulo à própria educação, conseqüentemente, não se detectou a exigência de educação continuada por nenhum órgão no país. Por outro lado, a riqueza em recursos naturais, a exemplo do petróleo, demanda uma crescente quantidade de profissionais, fomentando a expectativa de desenvolvimento da profissão.

Costa do Marfim

Os longos anos de colonização da Costa do Marfim pela França deixaram relevantes marcas na cultura, religião e na legislação. Na profissão contábil não foi diferente, pois para a formação de um contador, na Costa do Marfim, segue-se, em maior parte, os mesmos requisitos à formação de um contador na França.

Assim como na França, a formação do contador na Costa do Marfim é um processo longo, difícil e demorado, requerendo persistência e vocação. No entanto, no início dos anos 90, o Governo Marfinense intensificou o Programa de Valorização de Recursos Humanos – (*Programme de Valorisation des Ressources Humaines – PVRH*), com a elaboração de um dispositivo que tornou a ação governamental mais atuante na formação das pessoas.

As empresas e os profissionais autônomos, após a contribuição mensal do montante determinado pelo FDFP, podem solicitar, por meio da abertura de um processo, o financiamento de cursos, palestras e congressos ao Programa de Valorização de Recursos Humanos. Os eventos destinados a EPC, após análise do processo, poderão ser financiados total ou parcialmente pelos recursos do FDFP. Apesar do incentivo do Governo e devido às dificuldades impostas à formação do contador, não há obrigação de o profissional manter um programa de estudo continuado, pois na maior parte das vezes, são as empresas que incentivam a EPC.

Austrália

O Instituto de Contadores Registrados da Austrália – ICAA assume o compromisso de manter a atualização de conhecimentos e habilidades de seus membros, no intuito de garantir a clientes e empregadores serviços de qualidade que utilizem técnicas modernas e avançadas de conhecimento aliadas à legislação vigente e tendências de mercado.

O Instituto estabelece, na sessão de Regulamentações Relativas a Treinamento e Desenvolvimento de seu Manual de Membros, que os profissionais registrados realizem no mínimo 40 horas de EPC. Esse programa de educação abrange cursos à distância e desenvolvimento de habilidades técnicas, pessoais e de negócios, congressos, seminários e simpósios.

Nova Zelândia

Na Nova Zelândia o Desenvolvimento Profissional Continuado é previsto pelo *Institute of Chartered Accountants*, que determina a obrigatoriedade de aperfeiçoamento a todos os contabilistas, embora deixe a critério dos próprios profissionais a escolha da área que melhor contribua para seu desenvolvimento individual pessoal e profissional. O Instituto prevê a necessidade de 20 horas anuais de educação continuada para técnicos, 40 horas para contadores certificados e 30 horas para contadores certificados associados ao instituto, sendo que do total das horas exigidas metade deve ser dedicada a treinamentos estruturados e comprovadas e a outra metade dedicada ao aprendizado não estruturado, sem a necessidade de comprovação.

A educação estruturada, ou seja, aquela instituída de caráter compulsório, compreende treinamentos e apresentações, ministrados pelo órgão de classe ou por outros órgãos profissionais, pós-graduações, conferências nacionais e internacionais, treinamentos à distância avaliados, treinamentos promovidos por outras instituições que não as especificamente contábeis, outros cursos monitorados e a participação em comitês técnicos. Como educação continuada não estruturada, imbuída de caráter facultativo, ou facultativo monitorizado, podemos citar a leitura de artigos e material técnico, fitas e vídeos educativos, leitura de materiais relacionados ao trabalho prático e o aprendizado à distância não avaliado.

China

Após período de suspensão da profissão contábil de 1949 a 1977, mais propriamente a partir dos anos 80, houve o fortalecimento da classe culminando no restabelecimento dos CPAs (Contadores Públicos Certificados) em 1994. A Lei dos CPAs estabelece a exigência de curso superior, prática de 3 anos e aprovação em exame para o desempenho da profissão. Não obstante a profissão apresente sinais de fortalecimento nas últimas décadas, ainda não há qualquer regulamentação que exija a educação continuada para manutenção do registro dos profissionais.

Japão

De acordo com Cooke e Kikuya (1992, *apud*, NIYAMA, 2006), a Lei de CPA (*Certified Public Accountants*) foi promulgada em substituição à lei criada inicialmente em 1927 que fora considerada inadequada pelas forças de ocupação norte-americanas. A promulgação teve por objetivo assegurar a qualidade dos profissionais da área contábil em relação à competência comparável com os Estados Unidos da Grã-Bretanha.

Conforme estabelecido por emenda ao novo dispositivo legal, todos os associados ao CPA devem realizar, a partir de 01 de abril de 2006, cursos de EPC, oferecidos pelo *Japanese Institute of Certified Public Accountants* – JICPA, cumprindo, obrigatoriamente, carga horária de no mínimo 40 créditos anuais.

O programa de EPC divide-se em auditoria e outras práticas do CPA e ética profissional, abordando as matérias de Auditoria, Contabilidade, Impostos, Consultoria, Tecnologia da Informação, Ética Profissional e Leis e Regulamentos (ex: Código Comercial).

Para todos os membros do JICPA, é obrigatória a obtenção de, no mínimo, 4 créditos em ética profissional. Já para os Auditores, membros do JICPA, além dessa obrigatoriedade, inclui-se a obtenção de 4 créditos em controle de qualidade de auditoria.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

A tabela, a seguir, apresenta, de forma condensada por continente, os países utilizados na pesquisa, bem como a discriminação da obrigatoriedade ou não da EPC.

Quadro 1 - EPC para auditores em países selecionados

PAÍS	STATUS DA EPC
América	
Argentina	Não obrigatória, mas incentivada pelo CPCECF e FACPCE.
Brasil	Obrigatória. Mínimo de 96 pontos a cada triênio, devendo haver comprovação de no mínimo 20 pontos a cada ano.
Canadá	O Código de Princípios Éticos e de Regras de Conduta, do CGA, orienta os profissionais a buscar EPC, mas não a impõe.
Colômbia	Não há exigência de EPC.
Costa Rica	Não há exigência de EPC.
Chile	Incentivada pelo Colégio de Contadores do Chile.
Cuba	Incentivada por organização não governamental.
Estados Unidos	Mínimo de 80 horas de EPC a cada 2 anos. Das 80 horas, 24 devem ser em matérias específicas e 20 devem ser atingidas no primeiro dos dois anos.
México	Obrigatória para os membros do IMCP - Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Paraguai	Incentivada pela AIC.
Peru	Tentativa de harmonização com os padrões do IFAC. A cada 2 anos os auditores devem realizar curso de auditoria financeira para renovação do registro.
Europa	
Alemanha	Embora haja uma longa preparação para o exercício da profissão, não há obrigatoriedade de EPC.
Armênia	EPC encorajada pelo Ministério das Finanças.
Espanha	EPC é prevista em lei, mas não normatizada.
França	Devido a exigência de longa formação para o exercício da profissão, não há obrigatoriedade da EPC para manutenção do título.
Portugal	Obrigatória para os membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
Rússia	Não há exigência.
Ásia	
China	Apesar do fortalecimento da profissão nas últimas décadas, ainda não há regulamentação que exija educação profissional continuada para o exercício da profissão
Japão	A EPC passa a ser exigida após emenda à <i>CPA Law</i> .
Oceania	
Austrália	São exigidas 40 horas de EPC. Após a qualificação pelo Instituto de Contadores Registrados da Austrália (ICAA).
Nova Zelândia	O Instituto dos Contadores Registrados exige 20 horas de EPC para técnicos, 40 horas para contadores certificados e 30 horas para contadores certificados e associados ao Instituto. Deste total, apenas a metade das horas precisa compreender cursos estruturados e ser comprovada.
África	
Angola	Não há exigência.
Costa do Marfim	Não obrigatória, mas incentivada pelo Governo

Fonte: elaborado pelos autores

Em conformidade com o quadro 1, os resultados demonstram que no Continente Americano, dos 11 países pesquisados, somente 4 possuem a obrigatoriedade da EPC destacando-se que essa se restringe aos auditores nos países: Brasil, Estados Unidos e Peru. E no México, a obrigatoriedade abrange todos os membros do IMCP – Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Dos 7 países que não apresentam a obrigatoriedade de educação profissional continuada para contadores, 4 são incentivados por órgãos de classe ou pelo próprio Governo.

Dentre os países da Europa, Portugal se destaca pela obrigatoriedade da EPC para os membros da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Nos demais países, não há obrigatoriedade, apesar de a Alemanha e a França requererem uma longa preparação para o exercício da profissão contábil. Tanto na Armênia quanto na Espanha há incentivos por programas governamentais. Neste contexto, tem-se a atipicidade da Rússia, desprovida de legislação que determine ou oriente sobre a necessidade de EPC.

Na Austrália, aqui representando a Oceania, são exigidas 40 horas anuais de EPC após a qualificação pelo instituto de contadores registrados da Austrália – ICAA.

No continente Asiático, pesquisou-se os países Japão e China. Verificou-se que ali há obrigatoriedade para a EPC no Japão. A China, ao contrário, não apresenta a obrigatoriedade, embora a profissão contábil venha se desenvolvendo nas últimas décadas.

No continente Africano, representado pelos países Angola e Costa do Marfim, não há obrigatoriedade da EPC. Entretanto, o Governo da Costa do Marfim incentiva financeiramente os profissionais a manterem-se atualizados, arcando com os custos por meio de um Fundo de desenvolvimento da formação profissional. A limitação da EPC, em Angola, justifica-se pelo longo período de guerra civil que afetou o desenvolvimento do país e,

conseqüentemente, de toda educação. A reorganização do país perfaz um período inferior a uma década.

Em síntese, por meio da avaliação dos resultados, constata-se que dos 23 países pesquisados, 8 exigem a EPC, sendo que na Austrália, Japão, México, Portugal e Nova Zelândia a exigibilidade abrange todos os contabilistas registrados. No Brasil, Estados Unidos e Peru, restringem-se aos auditores. Quanto a não obrigatoriedade da EPC, há 7 países na América, 5 na Europa, 1 na Ásia e 2 na África, perfazendo o total de 15 países. Entretanto, somente 7 desses não dispõem de nenhum programa de incentivo ao aperfeiçoamento da classe contábil. Nos demais países, embora não haja a obrigatoriedade da EPC, tanto os órgãos de classe, quanto o Governo, disponibilizam programas para o aperfeiçoamento da profissão, inclusive com incentivo financeiro, a exemplo da Costa do Marfim.

Da análise, depreende-se que a exigibilidade abrange a minoria dos países, perfazendo 35 pontos percentuais, mas esse patamar atinge 70% ao considerar-se os programas de incentivos. Portanto, somente 30 por cento da amostra dos países não demonstram nenhuma legislação ou qualquer programa de incentivo. Poder-se-ia considerar inexpressivo pela atipicidade de alguns países que há menos de uma década vêm demonstrando o crescimento da profissão.

Segundo Saudagaran (2004) e Nobes e Parker (2002), nos países seguidores do modelo anglo-saxão, a profissão contábil é forte e atuante, ou seja, a profissão é auto-regulamentada, possui uma contabilidade criativa, com flexibilidade para inovar, desvinculada de regulamentações governamentais e tendo como foco principal os investidores. Constatou-se por meio da pesquisa que nos países seguidores desse modelo, dentre os quais: Austrália, Canadá, Estados Unidos, Nova Zelândia e o México, fortemente influenciado pelos Estados Unidos, uma maior preocupação com a EPC.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo comparar a ênfase dada à educação profissional continuada do auditor nos vinte e três países, que representam os cinco continentes, a fim de atender às constantes exigências profissionais requeridas pelo mercado.

Partindo da premissa de que a educação é a base para o desenvolvimento de um país e é refletida na qualidade dos serviços e tecnologias disponibilizados, automaticamente tem-se o retorno de investimentos nessa área por meio da valorização profissional. Situação análoga ocorre com o contabilista que, a cada dia, é mais exigido em suas funções e precisa manter-se em constante aperfeiçoamento, ou seja, participando do processo de educação contínua como meio de enaltecer e valorizar a profissão.

Em atendimento ao objetivo a que o trabalho se propõe, constata-se que a maioria dos países sob análise apresenta programas de educação continuada, ainda que não haja a obrigatoriedade legal. Nesse sentido, por meio desses programas que envolvem cursos, seminários e congressos nacionais e internacionais, destaca-se o crescente interesse tanto dos órgãos de classe, quanto do Governo pela educação permanente dos profissionais de contabilidade, com ênfase à auditoria.

Convém registrar a escassez de bibliografia quando o assunto é educação continuada do auditor, no que se acredita ser um reflexo da, ainda, incipiente importância dada ao assunto pelos órgãos de classe, aliados aos acadêmicos. Assim, este estudo, sem a pretensão de preencher essa lacuna, apresenta-se como uma contribuição para discussões sobre o assunto.

O comparativo a ser traçado entre os diversos países sob estudo ficou prejudicado em face dos diversos órgãos responsáveis pela edição de normas, bem como, pelos diferentes tipos de regulamentos, reflexo da diversidade de cenários políticos, econômicos e culturais de cada país.

Não obstante as limitações com as quais o estudo se deparou, é oportuno ressaltar a tendência crescente de abordagem e a preocupação com serviços de contabilidade, em

especial no que concerne à auditoria. Certamente, tal preocupação deflagrou-se com a difusão de escândalos de grandes proporções, envolvendo renomadas empresas de auditoria. Atitude compreensível, haja vista que são os auditores os garantidores da veracidade das informações divulgadas.

Dessa forma, esperava-se a identificação de regulamentações exigindo ou, ao menos, incentivando a educação profissional continuada. De fato, na maioria dos países, percebe-se o forte incentivo ao aperfeiçoamento, sem a conotação de normas coercitivas ou que imponham sanções, por exemplo. Nesse sentido, a pesquisa evidencia que a tendência dos países recai sobre o incentivo, inclusive financeiro, ao auto-aprimoramento, em que cabe ao profissional a decisão de buscar constante e incessantemente sua atualização e zelo pela qualidade de seus serviços.

REFERÊNCIAS

AVELINO JÚNIOR, Francisco Marcelo. **Cultura da Educação Profissional Continuada: uma análise dos contadores do município de Fortaleza – CE**. Dissertação de Mestrado do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UnB, UFPE, UFPB e UFRN). Natal, 2005.

BRASIL. **Lei Nº 9394 – Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional**. Brasília, 20 de dezembro de 2006.

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE PERU. **Ley Nº 28951, Ley de actualización de la Ley Nº 13253, de profesionalización del contador público y de creación de los colegios de contadores públicos**. *El Peruano*, Lima, 16 de janeiro de 2007

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 857**. Brasília, 21 de outubro de 1999.

_____. **Resolução Nº 945**. Brasília, 27 de setembro de 2002.

_____. **Resolução Nº 1074**. Brasília, 23 de junho de 2003.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **INSTRUÇÃO CVM Nº 308**, de 14 de maio de 1999.

DOURADO, Luis Fernades; OLIVEIRA, João Ferreira; SANTOS, Catarina de Almeida. **A Qualidade da Educação: conceitos e definições**. 2005

FERREIRA, Rosa Diná Gomes. **Educação Continuada para Contadores: análises, tendências e perspectivas**. Dissertação de Mestrado do Departamento de Administração da UnB. Brasília: UnB, 2003.

FRANCO, Hilário. **Cursos de Pós-Graduação, Educação Profissional Continuada e Valorização da Profissão Contábil**. Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, XXVI nº 103, 1997.

_____. **Deve a Educação Profissional Continuada (EPC) ser Compulsória ou Facultativa? Por quê?** Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, XXIII nº 83, 1993.

_____. **Exame de Suficiência, Educação Continuada e Valorização Profissional** Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, XX nº 74, 1991.

- FURTER, Pierre. **Educação e Vida**. 12. Ed. Petrópolis: Vozes, 1992.
- GAO - *United States Government Accountability Office*. **Government Auditing Standards: guidance on GAGAS requirements for continuing professional education**. April, 2005
- KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Reflexões Sobre o Ensino de Contabilidade**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS, nº 126, p. 54-61. Porto Alegre, 2006
- MCGEE, Robert W. **Accounting Reform in Armenia**. *Andreas School of Business Working Paper Series*. Miami: Barry University, 2005.
- NEEDLES, Belverd. **Taxonomy of auditing standards**. (1986) 5.1 -5.45.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.
- NOBES, C. A. PARKER, R. **Comparative international accounting**. 5. Ed. Prentice Hall International, 1998.
- SALDAGARAN, S. M. **Internacional accounting: a user perspective**. 2 ed. Cincinnati: South Western, 2004.
- TOSTES, Fernando P. **Formação do Contador: uma visão comparativa – França, Estados Unidos e Brasil**. 2005.
- UNCTAD, *United Nations Conference on Trade and Development*. **Report of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting on its Fifteenth Session**. Geneva, 1998.
- UNESCO, Comissão Internacional sobre Educação para o Século XXI. **Os Quatro Pilares da Educação: o seu papel no desenvolvimento humano**. São Paulo, 2003.

Sítios na Internet

- Asociación Nacional de Economistas y contadores de cuba. <http://www.anec.cu/SistemadeEstmulos.html>. (acesso em out/07)
- CFC - Conselho Federa de Contabilidade. www.cfc.org.br (acesso em jul/07)
- Colegio de Contadores de Chile*. <http://www.colegiodecontadores.cl/historia.html>. (acesso em out/07)
- FAESA – Faculdades Integradas Espírito-Santense. www.faesa.br (acesso em jul/07)
- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. www.ibracon.com.br (acesso em jul/07)
- IFAC – *International Federation of Accountants*. www.ifac.org (acesso em jul/07)
- New Zealand Institute of Chartered Accountants* - <http://www.nzica.com> (acesso em jan/07)
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. www.oroc.pt (acesso em jul/07)
- Presidência da República Federativa do Brasil – www.planalto.gov.br (acesso em jul/07)