

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

MARINA PIARDI LEÃO

**PREVENÇÃO E DETECÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: UMA
ABORDAGEM COM OS MEMBROS DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS
DE TRABALHO E COMITÊS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL**

CAXIAS DO SUL

2015

MARINA PIARDI LEÃO

**PREVENÇÃO E DETECÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: UMA
ABORDAGEM COM OS MEMBROS DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS
DE TRABALHO E COMITÊS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Me. Fernando Andrade
Pereira.

CAXIAS DO SUL

2015

MARINA PIARDI LEÃO

**PREVENÇÃO E DETECÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: UMA
ABORDAGEM COM OS MEMBROS DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS
DE TRABALHO E COMITÊS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente



Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:



Prof. Ms. Márcia Borges Umptierre
Universidade de Caxias do Sul - UCS



Prof. Dra. Marlei Salete Mecca
Universidade de Caxias do Sul - UCS

**PREVENÇÃO E DETECÇÃO DE FRAUDES CORPORATIVAS: UMA
ABORDAGEM COM OS MEMBROS DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS
DE TRABALHO E COMITÊS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DO BRASIL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador: Prof. Ms. Fernando Andrade
Pereira

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. Ms. Márcia Borges Umpierre
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Ms. Tarcísio Neves da Fontoura
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial a minha família que sempre me apoiou, amo vocês. Aos mestres da UCS pelos ensinamentos e ao meu orientador que tanto me auxiliou para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço de forma toda especial, a minha família que permitiu que eu chegasse até aqui, com todo o seu amor e compreensão comigo, por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas. Mãe e pai, dedico a vocês todas as conquistas da minha vida, vocês são meu alicerce e não há nada que pague tudo o que fizeram por mim. E às minhas irmãs, contadoras, das quais segui os seus exemplos a minha vida toda, pois são minhas referências.

Alisson, obrigada pelo companheirismo, compreensão, por me ouvir e por estar comigo em todos os momentos do início da graduação até o final. Aos amigos de sempre, que fizeram meus momentos mais felizes, e dividiram comigo minha aflição, minhas alegrias e minhas tristezas. Em especial, as amizades conquistadas na universidade, principalmente à Karoline que passa pelas mesmas angústias e dividirá um dos melhores momentos da minha vida.

Agradeço também todos os meus professores da Universidade de Caxias do Sul que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho e é claro ao meu orientador Fernando Andrade Pereira por sua dedicação, experiência e suas sugestões.

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Obrigado!

“Uma vez que você tenha experimentado voar, você andará pela terra com seus olhos voltados para céu, pois lá você esteve e para lá você desejará voltar”.

Leonardo da Vinci

RESUMO

O objetivo geral do trabalho é identificar a percepção dos membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente do Brasil, sobre a detecção e prevenção de fraudes. O desenvolvimento decorreu-se através de um estudo quantitativo por meio de um questionário aos membros dessas entidades. Para o embasamento teórico, revisou-se diversas literaturas existentes sobre auditoria independente e interna, ética do profissional contabilista e auditor, fraudes organizacionais e contábeis, legislação, governança corporativa e órgãos normativos e reguladores internacionais e nacionais. Examinou-se que as comissões, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria, são de fato, importantes para os órgãos competentes, já que possuem membros experientes e conhecedores das normas e auxiliam nas dúvidas recorrentes delas. Verificou-se que os respondentes consideram que a auditoria não deve ser utilizada e muito menos responsabilizada na detecção de fraudes, mas é interessante que utilize-se como instrumento preventivo, já que durante os processos de auditoria é possível a identificação dessas práticas, mas não caracteriza-se como o seu principal objetivo. Constatou-se que na percepção dos participantes, os órgãos normativos devem intervir mais nessas situações, pois as leis são difíceis de serem interpretadas, existem algumas brechas que podem ser utilizadas para práticas adversas e as penalidades devem ser mais duras e eficientes. Os resultados apresentaram também, que os controles internos devem ser constantemente aperfeiçoados, uma vez que, segundo os entrevistados, as falhas de controles são as principais causas das fraudes materializadas no mundo corporativo.

Palavras-chave: Auditoria. Prevenção e Detecção de Fraudes. Controles Internos

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Relacionamento entre a organização de negócios	31
Figura 2 Retrato da Fraude Corporativa no Brasil	55
Figura 3 Estrutura Organizacional do IASB	60
Figura 4 - Sistema de Governança Corporativa	79

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 Possíveis Infrações e Penalidades.....	41
Quadro 2 Exigências Éticas Relevantes	44
Quadro 3 Apropriação Indevida de Ativos x Fraude nas Demonstrações Contábeis	47
Quadro 4 Casos de fraude julgados pela CVM	49
Quadro 5 Gerenciamento de Resultado, Fraude e Erro	58
Quadro 6 Principais órgãos das normas contábeis internacionais	59
Quadro 7 Capítulos Lei Sarbanes-Oxley	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Estatísticas de Fiscalização do CFC	56
Tabela 2 Idade	85
Tabela 3 Gênero	85
Tabela 4 Escolaridade.....	85
Tabela 5 Área de Formação.....	86
Tabela 6 Profissão	86
Tabela 7 Tempo de profissão.....	86
Tabela 8 Função da comissão, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria.....	87
Tabela 9 Benefícios das comissões de estudo, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria.....	88
Tabela 10 Benefícios da auditoria independente	89
Tabela 11 Falta de Controles Internos	90
Tabela 12 Falta de Controles Internos - comparativa.....	91
Tabela 13 Falta de Fiscalização por parte dos órgãos governamentais responsáveis	91
Tabela 14 Falta de Fiscalização por parte dos órgãos governamentais responsáveis - comparativa.....	92
Tabela 15 Impunidade ou penalidades não eficientes	92
Tabela 16 Impunidade ou Penalidades não eficientes - comparativa	93
Tabela 17 Normas e leis de difícil interpretação.....	93
Tabela 18 Normas e leis de difícil interpretação - comparativa.....	94
Tabela 19 Brechas e resquícios das normas e leis.....	94
Tabela 20 Brechas e resquícios das normas e leis – comparativa.....	95
Tabela 21 Competitividade de mercado e pressão por resultados.....	95
Tabela 22 Competitividade de mercado e pressão por resultados - comparativa	96
Tabela 23 Não divulgação de cultura antifraude nas instituições de ensino superior.....	96
Tabela 24 Não divulgação de cultura antifraude nas instituições de ensino superior - comparativa.....	97
Tabela 25 Auditoria externa não eficaz	97
Tabela 26 Auditoria externa não eficaz - comparativa	98
Tabela 27 A auditoria é preparada para a detecção de fraudes.....	98

Tabela 28 A auditoria é preparada para a detecção de fraudes - comparativa	99
Tabela 29 O auditor deve identificar fraudes e erros contábeis	99
Tabela 30 O auditor deve identificar fraudes e erros contábeis - comparativa.....	100
Tabela 31 Erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor	100
Tabela 32 Erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor - comparativa	101
Tabela 33 Prática e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis.....	101
Tabela 34 Prática e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis - comparativa	102
Tabela 35 Não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis	102
Tabela 36 Não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis - comparativa.....	103
Tabela 37 Os executivos apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria.	103
Tabela 38 Os executivos apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria - comparativa.....	104
Tabela 39 Na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores	104
Tabela 40 Na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores - comparativa.....	105
Tabela 41 É correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras.....	105
Tabela 42 É correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras - comparativa	106
Tabela 43 É correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala.....	106
Tabela 44 É correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala - comparativa	107
Tabela 45 A auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes	107
Tabela 46 A auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes - comparativa.....	108
Tabela 47 A auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes.....	108

Tabela 48 A auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes - comparativa.....	109
Tabela 49 A Lei Sarbanes-Oxley (2002) foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos	109
Tabela 50 A Lei Sarbanes-Oxley (2002) foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos - comparativa.....	110
Tabela 51 Grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos, poderiam ter sido evitados se a auditoria fosse mais eficaz.....	110
Tabela 52 Grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos, poderiam ter sido evitados se a auditoria fosse mais eficaz - comparativa	111
Tabela 53 A sociedade deve cobrar da auditoria a detecção das fraudes	111
Tabela 54 A sociedade deve cobrar da auditoria a detecção das fraudes - comparativa.....	112
Tabela 55 Penalidades mais duras	112
Tabela 56 Penalidades mais duras - comparativa.....	113
Tabela 57 Elaboração de Leis e Normas específicas, como a implantação da SOX nos Estados Unidos, para mitigação das fraudes	113
Tabela 58 Elaboração de Leis e Normas específicas, como a implantação da SOX nos Estados Unidos, para mitigação das fraudes - comparativa.....	114
Tabela 59 Maior fiscalização por parte dos órgãos normativos	114
Tabela 60 Maior fiscalização por parte dos órgãos normativos - comparativa	115
Tabela 61 Maior atuação dos órgãos governamentais como mitigadores de fraudes	115
Tabela 62 Maior atuação dos órgãos governamentais como mitigadores de fraudes - comparativa.....	116
Tabela 63 Maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes	116
Tabela 64 Maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes - comparativa.....	117
Tabela 65 Lei 4729/1995 - Combate à Sonegação Fiscal.....	117
Tabela 66 Lei 4729/1995 - Combate à Sonegação Fiscal - comparativa	118
Tabela 67 Código de Ética dos Profissionais Contabilistas.....	118
Tabela 68 Código de Ética dos Profissionais Contabilistas - comparativa	119

Tabela 69 LEI Nº 12.846/2013 – Responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira	119
Tabela 70 LEI Nº 12.846/2013 – Responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira - comparativa.....	120
Tabela 71 Lei 7913/1989 - Combate aos crimes contra investidores.....	120
Tabela 72 Lei 7913/1989 - Combate aos crimes contra investidores - comparativa.....	121
Tabela 73 Lei 8137/1990 - Combate aos crimes contra a ordem econômica	121
Tabela 74 Lei 8137/1990 - Combate aos crimes contra a ordem econômica - comparativa.....	122
Tabela 75 Lei 8429/1992 - Combate ao enriquecimento ilícito.....	122
Tabela 76 Lei 8429/1992 - Combate ao enriquecimento ilícito - comparativa.....	123
Tabela 77 Lei 9613/1998 - Combate à lavagem de dinheiro	123
Tabela 78 Lei 9613/1998 - Combate à lavagem de dinheiro - comparativa	124
Tabela 79 Lei 7492/1986 – Lei do Colarinho Branco	124
Tabela 80 Lei 7492/1986 – Lei do Colarinho Branco - comparativa.....	125
Tabela 81 NBC-TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno	125
Tabela 82 NBC-TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno - comparativa.....	126
Tabela 83 NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria	126
Tabela 84 NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria - comparativa.....	127
Tabela 85 Caso Enron	128
Tabela 86 Caso Enron - comparativa.....	129
Tabela 87 Caso Enron x Auditoria.....	129
Tabela 88 Caso Enron x Auditoria - comparativa	130
Tabela 89 Caso Parmalat.....	131
Tabela 90 Caso Parmalat - comparativa	132
Tabela 91 Caso Parmalat x Auditoria.....	132
Tabela 92 Caso Parmalat x Auditoria - comparativa	133
Tabela 93 Caso Xerox.....	134
Tabela 94 Caso Xerox – comparativa	134

Tabela 95 Caso Xerox x Auditoria.....	135
Tabela 96 Caso Xerox x Auditoria - comparativa	135
Tabela 97 Caso Petrobrás	136
Tabela 98 Caso Petrobrás - comparativa	137
Tabela 99 Caso Petrobrás x Auditoria.....	137
Tabela 100 Caso Petrobrás x Auditoria - comparativa	138

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
c/c	combinado com
DL	Decreto-lei
PC	Princípios Contábeis
Res.	Resolução

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas
ABVCAP - Associação Brasileira de *Private Equity* e *Venture Capital*
AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*
ANBIMA - Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiros e de Capitais
APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN - Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo
CEPC - Código de Ética do Profissional Contabilista
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CMN - Conselho Monetário Nacional
CODIM - Comitê de Orientação para Divulgação de Informações ao Mercado
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC - Conselho Regional de Contabilidade
CRCCE – Conselho Regional de Contabilidade do Ceará
CRCMT - Conselho Regional de Contabilidade do Mato Grosso
CRCPA - Conselho Regional de Contabilidade do Pará
CRCPI - Conselho Regional de Contabilidade do Piauí
CRCPR - Conselho Regional de Contabilidade do Paraná
CRCRS - Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
CRCSC - Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina
CRSFN - Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional
CVM - Comissão de Valores Mobiliários
DECORE - Declaração Comprobatória de Percepção de Rendimentos
FASB - *Financial Accounting Standards Board*
FIECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB - *International Accounting Standards Board*
IASC - *International Accounting Standard Committee Foundation*
IBAI - Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBMEC - Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBRI - Instituto Brasileiro de Relações com Investidores
ICPB - Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IFAC - *International Federation of Accountants*
IFRIC - *International Financial Reporting Interpretations Committee*
IFRS - *International Financial Reporting Standards*
IIA - *Institute of Internal Auditors*
IOSCO - *Organization of Securities Commissions*
MERCOSUL - Mercado Comum do Sul
NBC - Norma Brasileira de Contabilidade
OECD - Organization for Economic Cooperation and Development
ONU - Organização das Nações Unidas
PFC - Princípios Fundamentais Contábeis
RBC - Revista Brasileira de Contabilidade
SAC - *Standards Advisory Council*
SEC - *Securities and Exchange Commission*
SFN - Sistema Financeiro Nacional
SPED - Sistema Público de Escrituração Digital
SRF - Secretaria da Receita Federal
SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	20
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	20
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	23
1.3	OBJETIVOS	26
1.3.1	Objetivo geral	26
1.3.2	Objetivos específicos	26
1.4	METODOLOGIA.....	27
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	29
2	REFERENCIAL TEÓRICO	30
2.1	AUDITORIA	30
2.1.1	Auditoria externa independente	34
2.1.2	Auditoria interna e operacional	37
2.1.3	Ética do profissional contábil	38
2.1.3.1	Ética para o exercício do auditor	43
2.2	FRAUDES ORGANIZACIONAIS / CORPORATIVAS.....	46
2.2.1	Fraudes contábeis	48
2.2.2	Casos de fraudes no Brasil e no mundo	49
2.2.2.1	Banco Panamericano	50
2.2.2.2	Enron	51
2.2.2.3	Parmalat	52
2.2.2.4	Xerox	52
2.2.2.5	Petrobrás	53
2.2.3	Estatísticas de fraudes no Brasil	54
2.2.4	Gerenciamento de resultados (contabilidade criativa)	56
2.3	PRINCIPAIS ÓRGÃOS REGULAMENTADORES E FISCALIZADORES .	59
2.3.1	Órgãos internacionais	59
2.3.1.2	IFAC - International Federation Of Accountants	60
2.3.2	ABRASCA – Associação Brasileira Das Companhias Abertas	61
2.3.3	BACEN - Banco Central Do Brasil	63

2.3.4	BM&FBOVESPA – Bolsa De Mercadorias, Valores E Futuros	64
2.3.5	CFC – Conselho Federal De Contabilidade.....	65
2.3.5.1	CRCS – Conselhos Regionais De Contabilidade	66
2.3.6	CVM – Comissão De Valores Mobiliários.....	66
2.3.7	IBRACON – Instituto Dos Auditores Independentes Do Brasil	67
2.3.8	CPC – Comitê De Pronunciamentos Contábeis	68
2.3.9	SRF – Secretaria Da Receita Federal.....	69
2.3.10	Comissões de estudo, grupos de trabalhos e comitês de auditoria ..	70
2.4	LEI SARBANES-OXLEY	71
2.5	LEIS CONTRA FRAUDE NO BRASIL.....	73
2.6	GOVERNANÇA CORPORATIVA	78
2.7	ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE AUDITORIA E FRAUDE	81
3	ANÁLISE DOS DADOS	84
3.1	CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES	84
3.2	IMPORTÂNCIA E BENEFÍCIOS DA AUDITORIA E DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS DE TRABALHO, COMITÊS E ENTIDADES LIGADAS À AUDITORIA	87
3.3	AUDITORIA X FRAUDES.....	89
3.4	CASOS DE FRAUDES NO MUNDO E A SITUAÇÃO DA AUDITORIA...	127
4	CONCLUSÃO	139
	REFERÊNCIAS.....	143
	APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO.....	156

1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo apresentam-se os principais aspectos do estudo assim como a sua importância e objetivos. Explicando a metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

Nos últimos anos, alguns casos de escândalos fraudulentos em grandes empresas do cenário mundial têm atingindo fortemente o mercado financeiro e o meio empresarial, causando enormes prejuízos aos cofres públicos e privados, muitas vezes se estendendo a mais de um país e segmento econômico. Mas, cabe mencionar que as fraudes não são acontecimentos isolados, e muito menos exclusividade da sociedade atual, pois esses fatos vêm se perpetuando ao longo da história das entidades empresariais.

A grande diferença é que com a globalização e o constante desenvolvimento da tecnologia, essas situações se apresentam mais complexas e mais difíceis de serem descobertas, afetando cada vez mais uma maior parte da sociedade.

No Brasil, há alguns anos atrás a fraude não era tão perceptível quanto atualmente. Na época da inflação, por exemplo, a taxa alta de variação mascarava as situações adversas. Assim como, nesse período era muito difícil que uma empresa se preocupasse em contratar uma auditoria externa independente para a verificação e atestação de seus processos internos e das demonstrações contábeis e financeiras.

Hoje em dia, além das entidades obrigadas a contratar auditoria externa, uma grande parte das empresas se preocupam em melhorar seus processos e identificar se eles estão de acordo com as normas contábeis, tornando a auditoria independente um possível instrumento para a detecção e prevenção de situações fraudulentas e perdas financeiras.

A auditoria, por ser uma área contábil que visa identificar distorções relevantes nas demonstrações contábeis, não tem como objetivo a identificação e percepção de fraudes, mas em decorrência de seu trabalho, pode vir a identificar

práticas adversas e duvidosas. Assim, a sociedade cobra do auditor a responsabilidade de detectar e prevenir as fraudes nas organizações, assim como também exige muitas vezes a solidariedade frente a processos de fraudes em grandes empresas. Frequentemente colocando em dúvida a eficácia e eficiência dos auditores quando um caso de fraude não é descoberto pelos procedimentos de auditoria.

[...] Na verdade é raro o auditor independente ser envolvido em posição de solidariedade nesses processos, já que as limitações e responsabilidades do auditor independente são, normalmente, conhecidas dos órgãos reguladores nacionais e internacionais. De qualquer modo, o Ibracon tem como prioridade o fortalecimento do diálogo com órgãos reguladores, Ministério Público, imprensa e diferentes setores da economia e do meio acadêmico, a fim de conscientizar sobre o alcance e limitações do trabalho do auditor e também para destacar a importância de sua contribuição para o aumento da transparência na prestação de contas das empresas auditadas (COELHO JUNIOR, 2015, p.9).¹

Alguns desses órgãos reguladores, que Coelho Junior (2015) se refere, e o próprio Ibracon, possuem comissões de estudo, grupos de trabalho e/ou comitês para auxiliar no entendimento da legislação que rege a atividade e a profissão da auditoria e da contabilidade. Essas comissões de estudo, grupos e comitês têm em geral o objetivo de emitir pareceres para os órgãos a que pertencem, a fim de expor opiniões sobre as normas e pronunciamentos contábeis, interpretando-as e analisando-as, e muitas vezes auxiliar os setores de fiscalização na aplicação dessas normativas. Assim como, auxiliar os órgãos normativos e fiscalizadores a entender e interpretar essa legislação.

Com o intuito de debater, estudar e sugerir melhorias em diversos assuntos de interesse da classe contábil, o CRCMT tem formado, a cada nova gestão, Grupos de Trabalho (GTs). A princípio, eles foram instituídos como um “banco de ideias”, tendo com principais competências o apoio ao Conselho no exercício de suas atividades, visando favorecer o desenvolvimento e a consolidação da imagem do órgão. A proposta de criação dos GTs é prerrogativa do presidente do Conselho, que nomeia os integrantes e coordenadores dos grupos, por um mandato de dois anos. Os grupos são compostos de no mínimo 5 e no máximo 15 profissionais, e cabe ao seu coordenador zelar para que os objetivos sejam cumpridos. (CRCMT, 2015, p.1).

¹ Idésio da Silva Coelho Júnior, Contador e Auditor presidente do Ibracon gestão 2015-2017, em entrevista para a RBC (Revista Brasileira de Contabilidade, em Janeiro de 2015, p.8)

Diante do exposto, o estudo tem como objetivo geral identificar a percepção dos membros das comissões de estudo, grupos de trabalho e comitês em auditoria independente existentes no Brasil, sobre a detecção e prevenção de fraudes.

A pesquisa busca evidenciar também, como esses profissionais percebem a prevenção, detecção e mitigação das fraudes contábeis. Analisando algumas fraudes detectadas no mercado brasileiro e mundial, e buscando entender qual a real responsabilidade da auditoria frente a esses casos.

O presente estudo justifica-se pela oportunidade de contribuir a nível acadêmico, empresarial e social, já que os impactos decorrentes de uma fraude afetam o patrimônio das entidades e seus efeitos se alastram aos usuários internos e externos das informações. Com a descoberta da fraude, a entidade perde sua confiabilidade frente a seus funcionários, fornecedores, clientes e investidores, causando quedas nas ações e crises econômicas podendo levar a descontinuidade da empresa e apresentando riscos para todo mercado que hoje se encontra totalmente globalizado.

Desta forma, a pesquisa motiva-se pelos poucos estudos encontrados sobre o tema e por ser um assunto que vem se tornando cada vez mais frequente no país com as fraudes descobertas recentemente, além do interesse e curiosidades que o estudo pode despertar.

O estudo caracteriza-se de raciocínio dedutivo, quanto aos objetivos descritivo e exploratório. Quanto aos procedimentos utilizou-se um *survey* a partir de aplicação de questionário de questões objetivas, sendo os mesmos como instrumento de trabalho. Quanto à abordagem do problema o estudo torna-se do tipo quantitativo.

A população escolhida para a pesquisa são os profissionais membros das comissões de estudo, grupos de trabalhos e comitês em auditoria independente existentes no Brasil.

Os questionários foram enviados aos membros da Comissão de Estudos em Auditoria do CRCRS, Comissão de Normas Técnicas Aplicadas à Auditoria Contábil do CRCE, Comissão de Auditoria Contábil do CRCPA, Grupo de Estudos em Auditoria do CRCMT, Comissão de Auditoria do CRCPI, Câmara Técnica do CRCPR, Comitê de Normas de Auditoria do IBRACON, Câmara Técnica do CFC e

para a Câmara Técnica do CRCSC, totalizando 91 membros. Obteve-se como amostra 19 respostas, representando 20,89% da população.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade como ciência social exerce um papel de fundamental importância para a sociedade e torna-se imprescindível na continuidade das empresas privadas e públicas. Segundo Ludícibus, Marion e Faria (2009, p.37) “a contabilidade tem uma função social muito relevante, independentemente de a entidade praticar a chamada contabilidade social em que essa importância fica mais caracterizada”.

Entende-se que as demonstrações geradas a partir da contabilidade têm como objetivo resumir a situação da empresa no momento em questão e apresentar informações relevantes para a tomada de decisão e para a percepção dos usuários perante a saúde financeira da organização. Ludícibus (2010, p.7) explica, “o objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Observa-se nos últimos tempos que cada vez mais, a contabilidade vem sendo alvo de várias práticas questionáveis.

A sofisticação cada vez maior das estruturas financeiras das empresas e a competitividade do mundo dos negócios exercem uma importante pressão nos dirigentes das empresas, o que alimenta e favorece a distorção intencional da informação contábil contida nas demonstrações financeiras (CORDEIRO, 2003, p.1).

As normas e procedimentos contábeis podem vir a apresentar interpretações diferentes para cada tipo de usuário, que juntamente com a pressão, cobrança e competitividade que as empresas sofrem, contribuem para o aparecimento de gerenciamento de resultados, contabilidade criativa e fraudes. Que segundo Faria (2007, p.224) “o aproveitamento das empresas pela subjetividade, flexibilidade e vazios normativos traduzem-se nas principais razões que fazem perpetuar e crescer a aplicação da prática da contabilidade criativa”.

Em contrapartida, tem-se a auditoria que surge verificando e analisando os procedimentos contábeis utilizados dentro das organizações, que segundo a NBC TI 01, aprovada pela Resolução CFC 986/03 compreende “os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos”.

Para auxiliar o entendimento das normas contábeis e de auditoria e ajudar na aplicabilidade correta dessas normatizações, alguns órgãos têm o auxílio das comissões de estudo e grupos de trabalho de auditoria. De modo geral, as comissões de estudo possuem o objetivo de estudar as normas, emitir opiniões sobre elas, assim como sanar as dúvidas sobre alguns ressaltos que as normas podem ter.

O art. 1º da Resolução CRCRS 422/04 informa sobre os objetivos da comissão de estudo em auditoria contábil presente no CRC do estado do Rio Grande do Sul:

- a) Estudar matérias pertinentes à sua área de atuação, bem como propor a estruturação, do ponto de vista técnico, de cursos, seminários e palestras;
- b) Colaborar como instrutores e palestrantes nos eventos;
- c) Indicar instrutores e palestrantes para os eventos do Projeto de Educação Continuada do CRCRS;
- d) Elaborar trabalhos técnico-científicos para eventos e publicações;
- e) Revisar e opinar sobre o conteúdo técnico do material destinado a publicações;
- f) Elaborar comentários sobre as normas da profissão;
- g) Assessorar o Conselho Diretor e o Plenário do CRCRS, quando solicitado;
- h) Analisar e emitir opinião sobre normas emitidas pelo CFC (CRCRS. Resolução 422/04).

Entende-se que os membros das comissões de estudo, grupos de trabalhos e comitês em auditoria independente, por estudarem e emitirem opiniões sobre a normatização, possuem conhecimento sobre as normas e princípios que regem a prática contábil e os processos de auditoria. E estão em contato direto com órgãos públicos importantes na mitigação das fraudes, tornando-se aptos para expressar uma opinião consistente e baseada em fatos.

Deste modo a pesquisa possui como amostra para a sua abordagem os membros das comissões de estudo, grupos de trabalho e comitês de auditoria brasileiros, nomeados pelo período vigente de 2014/2015.

Assim, em virtude da importância que se percebe que a auditoria possui para a confiabilidade e relevância das informações contábeis, e diante do papel que as comissões, grupos e comitês de auditoria possuem para a atividade surge a questão: Qual é a percepção dos profissionais membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente do Brasil sobre a detecção e prevenção das fraudes?

A pesquisa busca evidenciar a percepção e o conhecimento dos membros das comissões de estudo, grupos de trabalho e comitês de auditoria que tem contato frequente com as normas e pronunciamentos contábeis, analisando as fraudes detectadas no mercado mundial e brasileiro e identificando como é a atuação da auditoria sobre essas situações. Busca também analisar a importância que esses profissionais dão a auditoria para evitar as fraudes.

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade mediante Resolução 1207/2009 que aprova a NBC TA 240 que trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, a fraude é o ato intencional que resulta em distorção nas demonstrações contábeis e caracteriza a fraude como:

- a. Manipulação, falsificação, ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; Apropriação indébita de ativos;
- b. Suspensão ou omissão de transações nos registros contábeis; Registros de transações sem comprovação; e
- c. Aplicação de práticas contábeis indevidas (CFC. Resolução 1207/09).

Desta forma entende-se que não pode ser confundida com o erro, este sendo um ato não intencional, a fraude age intencionalmente e de má fé para obtenção de benefícios particulares.

De outro lado, no capítulo II, Art. 2º, inciso I, da Resolução CFC Nº 803/1996, que instrui o Código de Ética Profissional do Contador, explica sobre os deveres do profissional contábil:

Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais (CFC. Resolução 803/96).

Porém, observa-se que a evolução das fraudes vem se destacando tanto quantitativamente quanto qualitativamente, tornando cada vez mais difícil a sua detecção. Os casos fraudulentos recentes apresentam-se de uma grande complexibilidade, muitas vezes movimentando numerosas quantidades de dinheiro, gerando perdas nos patrimônios privados e públicos e causando impacto a todas as classes sociais e a todos os usuários das informações da entidade atingida.

Neste contexto, presume-se que é preciso a verificação e a atestação de que as demonstrações estão de acordo com os princípios e normas contábeis e o código de ética da profissão, e assim elas consigam atingir seus objetivos gerando informações confiáveis. Pois são elas que demonstram a saúde econômica e financeira da organização.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral da pesquisa é identificar a percepção dos profissionais membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente existentes no Brasil, sobre a detecção e prevenção de fraudes.

1.3.2 Objetivos específicos

A pesquisa apresenta os seguintes objetivos específicos:

- a) Elaborar uma análise dos conceitos e definições de auditoria;
- b) Apresentar os principais escândalos que envolvem fraudes contábeis mundiais e no cenário brasileiro;

- c) Identificar as comissões de estudo, grupos de trabalho e comitês de auditoria independente do Brasil, e seus respectivos membros;
- d) Verificar a percepção dos membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente do Brasil, sobre a detecção e prevenção de fraudes.

1.4 METODOLOGIA

O presente estudo é classificado como de raciocínio dedutivo, no qual Severino (2014, p.55) explica que “é um raciocínio cujo antecedente é constituído de princípios universais plenamente inteligíveis; através dele se chega a um conseqüente menos universal”. Entende-se dessa forma que o raciocínio dedutivo é uma forma de dedução que passa de premissas à conclusão:

De mesmo modo, “parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica” (GIL, 2008, p. 9).

Quanto aos objetivos, este estudo constitui-se de uma pesquisa descritiva e exploratória. Para Fonseca (2009, p.22), a pesquisa descritiva “descreve uma realidade tal como está se apresenta, conhecendo-a e interpretando-a por meio da observação, do registro de da análise dos fatos ou fenômenos”, entende-se desta forma, que a pesquisa descritiva procura responder o que ocorre sem interferir na realidade.

Quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa a descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Envolve o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados: questionário e observação sistemática. Assume, em geral, a forma de levantamento (PRODANOV e FREITAS, 2013, p.52).

De outro lado, como pesquisa exploratória, Prodanov e Freitas (2013, p.127) descrevem que o estudo “visa a proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito ou construindo hipóteses sobre ele”.

Para Mertens, Fumanga e Toffano (2007, p.45), na pesquisa exploratória “devemos utilizar as palavras investigar, pesquisar, apontar, identificar, levantar, grifar, sublinhar, verificar, avaliar e comparar”.

Para Gil (2008, p. 55), “os levantamentos por amostragem desfrutam hoje de grande popularidade entre os pesquisadores sociais, a ponto de muitas pessoas chegarem mesmo a considerar pesquisa e levantamento social a mesma coisa”. Entende-se que o levantamento ou *survey* é um dos procedimentos de estudo mais popular entre os pesquisadores. Assim, diante do exposto, foi escolhido para o estudo, quanto ao procedimento o *survey*.

Quanto à abordagem do problema, o presente estudo se apresenta como sendo quantitativo:

[...] consiste em investigações de pesquisa empírica cuja principal finalidade é o delineamento ou análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas, ou o isolamento de variáveis principais ou chave. Qualquer um desses estudos pode utilizar métodos formais, que se aproximam dos projetos experimentais, caracterizados pela precisão e controle estatísticos, com a finalidade de fornecer dados para a verificação de hipóteses (MARKONI e LAKATOS 2003, p.186)

Dalfovo, Lana e Silveira (2008, p.13) a pesquisa quantitativa “utiliza-se técnicas estatísticas, objetiva resultados que evitem possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança”.

Prodanov e Freitas (2013, p. 69) “considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.” Os autores ainda informam que a pesquisa quantitativa requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas como percentagem, média, moda, mediana, etc.

A pesquisa foi realizada no período de 12 de setembro de 2015 à 19 de outubro de 2015. O questionário é formado por 6 questões que corresponde ao perfil do respondente, 3 questões de atribuição de grau de importância, 4 questões para atribuição de grau de concordância e 8 questões sobre 4 escândalos famosos de fraude no mundo. Foram enviados 91 questionários, obtendo-se uma amostra de 19 respostas.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O primeiro capítulo remete-se a uma apresentação da contextualização do tema, a questão problema, os objetivos, a metodologia e a estrutura do estudo.

No segundo capítulo procura-se delinear e definir a figura do auditor e a atividade da auditoria, quais são suas atribuições, perfil e legislação que regula essa atividade e profissão. Conceituando também as questões éticas nas profissões contábeis e de auditoria.

Aborda-se, também no segundo capítulo, a definição de fraude organizacional e contábil. Analisando as fraudes detectadas no mercado brasileiro e definindo os fatores mais preponderantes que levaram a concretização dessas fraudes.

Assim apresenta-se alguns casos de fraudes identificadas, evidenciando se houve e qual foi a atuação da auditoria nessa detecção. Aplicou-se a pesquisa aos membros das comissões, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente;

No terceiro demonstra-se o resultado da pesquisa sobre a percepção que os membros das comissões, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente possuem sobre o papel e a detecção e prevenção das fraudes corporativas, analisando a opinião e seu conhecimento. Identificando a percepção desses respondentes quanto ao assunto mencionado.

No quarto capítulo atingiu-se o objetivo principal da pesquisa, identificando qual é a percepção dos membros das comissões, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente existentes no Brasil sobre a detecção e prevenção de fraudes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta uma contextualização dos conceitos, objetivos e responsabilidades da auditoria. Abordando também a questão da ética para o profissional contábil e para o exercício do auditor.

Apresenta-se também uma noção geral das fraudes organizacionais, enfatizando as fraudes contábeis exemplificadas com alguns casos de sua ocorrência no Brasil e no mundo, trazendo algumas breves estatísticas das fraudes brasileiras.

Ao final, remete-se aos principais órgãos normativos e fiscalizadores das normas contábeis e conseqüentemente das fraudes. Abordando também, alguns artigos de estudos anteriores sobre o tema. Assim como uma breve introdução de algumas leis contra fraudes brasileiras, a Lei Sarbanes-Oxley dos Estados Unidos e uma contextualização do conceito de Governança Corporativa.

2.1 AUDITORIA

A auditoria “surgiu da necessidade de confirmação dos registros contábeis em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço” (FRANCO e MARRA, 2001, p.39). Conforme os autores, o crescimento da auditoria no mundo ocorreu em proporção com o desenvolvimento econômico que resultou em grandes empresas constituídas de um grande número de acionistas, que por sua vez encontram na contabilidade a confirmação de segurança de seu patrimônio.

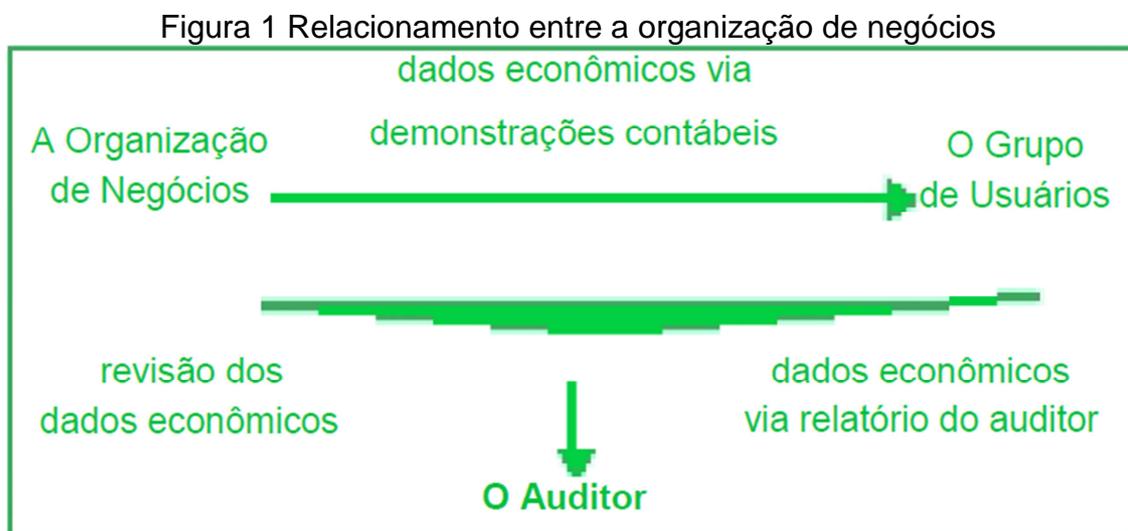
Como a auditoria provém da contabilidade, ainda é indicado o conjunto de dados históricos que permitem a comparação entre estas duas atividades. Com o conhecimento da evolução dos fatos criadores do trabalho de auditoria, verifica-se que está se estabeleceu pelo exame científico e sistêmico dos registros, documentos, livros, contas, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, sujeitos as normas apropriadas de procedimentos para investigar a veracidade das demonstrações contábeis e o cumprimento não somente das exigências fiscais como dos princípios e normas de contabilidade e sua aplicação uniforme (CREPALDI, 2010, p. 23).

Para ser entendida mais facilmente, a auditoria pode ser conceituada, de forma simples, como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma organização (CREPALDI, 2010).

Crepaldi (2010) ainda defende que a auditoria das demonstrações é constituída de um conjunto de procedimentos técnicos que tem a finalidade de emitir um parecer sobre a adequação das demonstrações em relação aos princípios, normas e legislação específica.

Já para Attie (2000, p.25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Oliveira e Carvalho (2008, p.2) por sua vez, entendem auditoria como “sendo o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes”, ou seja, os autores compreendem que a principal finalidade da auditoria é determinar a conformidade dos critérios preestabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados. A Figura 1 mostra a relação entre os usuários interessados, a organização e o auditor.



Fonte: Cardozo (2007 *apud* Oliveira e Carvalho 2008, p.2).

Os autores explicam, pela Figura 1, que a organização de negócios exhibe as informações de suas atividades econômicas e por meio das demonstrações contábeis informa aos usuários interessados, o auditor tem o papel de revisar essas

demonstrações e informações, determinando se as mesmas se apresentam de forma fidedigna, comunicando os resultados diante de um relatório de auditoria.

Dessa forma, sendo a auditoria a técnica contábil através da qual são confirmados os registros procedidos pela contabilidade, sua atuação interessa principalmente a:

- a) Executivos de empresas, que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados.
- b) Investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade (é o caso dos acionistas em sociedades abertas).
- c) Financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos.
- d) O fisco, que tem na auditoria idônea uma colaboração útil para a orientação dos contribuintes e para evitar sonegação de impostos.
- e) O poder público, quando se trata de empresas ou entidades de interesse coletivo que devem sofrer controles e fiscalização do estado.
- f) Os empregados das empresas, quando eles participam dos lucros e estão interessados na confirmação dos resultados apurados (FRANCO, MARRA, 2001, p.43).

Assim, diante do exposto, entende-se que cada usuário tem seu interesse nos resultados das demonstrações contábeis, e dessa forma presume-se que a auditoria traz inúmeras vantagens não só para a empresa alvo da auditoria, mas também traz seus benefícios para os usuários interessados.

[...] algumas vantagens da auditoria podem ser citadas: fiscalizar os controles internos, assegurando ou apontando falhas nos registros contábeis; para os investidores: maior clareza para a real situação econômica, financeira e patrimonial; para o fisco: maior observância da legislação fiscal. Para a sociedade em geral: demonstra maior credibilidade às demonstrações da empresa auditada. Mais uma vantagem da auditoria interna é a existência dentro da própria organização de um departamento que exerce controle permanente, prévio, concomitante e consequente de todos os atos da administração (DEUS; PRADO, MORAES, 2014, p.9).

Neste contexto Attie (2010), defende que a auditoria surge então como forma de organização para que a administração da entidade possa usufruir das ferramentas necessárias para a prevenção de fraudes e/ ou erros contábeis, mas principalmente, evitando as condições necessárias para a prática de delitos contábeis.

Em entrevista à RBC, o presidente do IBRACON, Coelho Junior (2015) defendeu que o procedimento da auditoria envolve uma amostragem dos registros

efetuados pela contabilidade da entidade e que neste processo considera-se o potencial de fraude, mas isso não torna a fraude o alvo da auditoria independente, isentando o auditor da responsabilidade de detectar fraudes. E enfatiza que a auditoria está em seu direito de não se sentir confortável para emitir um relatório sobre as demonstrações contábeis.

Por outro lado Guimarães (2013, p.2), entende que a auditoria pode ter a finalidade de detecção das fraudes, informando que a aplicação das técnicas e procedimentos da auditoria está diretamente relacionada com o objetivo o auditor e o escopo de trabalho.

No processo de detecção de fraudes, a atitude do auditor na coleta e na avaliação das evidências deve ser cercada de critérios bem estruturados e independência. A correta utilização dos procedimentos de auditoria determinará o êxito na identificação de práticas fraudulentas e irregularidades (GUIMARÃES, 2013, p.2).

Medeiros, Sérgio e Botelho (2004, p.10) defendem que o auditor não se torna responsável pela detecção da fraude e de erro, apenas tem obrigação de levar a ocorrência para conhecimento da administração. Pois a responsabilidade principal da ocorrência de fraudes é da administração e cabe a ela tomar providências para essas situações.

A primeira responsabilidade na prevenção e identificação de erros e fraudes é da administração da entidade, através de um sistema de controle interno. O auditor não é responsável pela prevenção de fraudes e erros, ele apenas deve planejar seu trabalho avaliando a ocorrência deles, tendo dessa forma grande probabilidade de detectá-los. No andamento do planejamento, o auditor deve pesquisar junto à administração da entidade a respeito dessas irregularidades que tenham sido encontradas. E ao detectá-las, o auditor em sua obrigação terá que comunicar à administração, sugerindo medidas corretivas (MEDEIROS, SERGIO e BOTELHO, 2004, p.10).

Os autores ainda preconizam, que quando o auditor identificar a suspeita de ocorrência de fraudes, erros ou irregularidades, e que isso cause distorções relevantes às demonstrações contábeis da entidade, ele deve informar isso a administração por meio de parecer.

Portanto, diante do exposto percebe-se, que para os autores mesmo que a auditoria não tenha como objetivo a detecção de fraudes, ela pode ser um

instrumento eficaz para isso. Pois no decorrer dos processos de trabalho ela pode vir a se defrontar com situações de distorções relevantes decorrentes de atos fraudulentos.

“A sociedade tem exigido que a função de auditoria fosse cada vez mais interveniente ao diagnosticar situações fraudulentas e atos ilegais” (BASTOS, 2007, p.8). O autor ainda defende que:

A auditoria, mesmo diante das críticas mais inusitadas, ganha importância capital entre as formas de atuação no combate a fraudes e corrupção. Isso porque, de forma geral, a auditoria possui a natureza primária da independência da execução. A partir dos casos de fraudes com acesso público foi gerada uma demanda por um serviço em especial, em função das expectativas em auditoria de investidores, políticos e da sociedade em geral: a detecção de fraudes (BASTOS, 2007, p.8).

O mesmo autor ainda explica que, a auditoria não tem como responsabilidade a detecção das fraudes, pois esta é da administração da entidade, mas a sociedade como um todo, exige e tem a expectativa que o auditor possa realizar essa tarefa.

Existe uma enraizada opinião do público e da imprensa, de que um auditor falhou no desempenho do seu dever caso uma fraude não seja descoberta ou comunicada... O resultado desta ignorância foi que em casos onde fraudes foram descobertas, exigiu-se imediatamente a demissão do auditor. Este tumulto é extremamente injusto e cruel, deveria ser analisado em que medida somos responsáveis pela ignorância que certamente existe em relação aos nossos poderes de controle, e em relação à nossa capacidade de prevenir e detectar fraudes durante o normal desenrolar de uma auditoria (GRIFFITHS 1885 *apud* BASTOS 2007, p.10).

Oliveira et al. (2014), ao conceituar a auditoria para maior facilidade de entendimento dividem a atividade em duas ramificações de atuação: a primeira como auditoria externa independente e a segunda como auditoria interna e operacional.

2.1.1 Auditoria externa independente

Oliveira et al. (2014) entendem a auditoria externa independente como uma técnica contábil que tem como objetivo a obtenção de elementos que permitem julgar se as demonstrações e registros contábeis de uma entidade foram efetuados

de acordo com os princípios de contabilidade e se essas informações refletem adequadamente os resultados do período examinado e a situação econômica financeira do patrimônio.

A auditoria externa, segundo Crepaldi (2010) transmite maior confiabilidade junto aos acionistas, financiadores, fornecedores e analistas, pois nesta atuação não há vínculo empregatício com a entidade auditada e a auditoria externa tem independência hierárquica da administração.

Pela sua responsabilidade, o auditor independente mantém uma atitude mental independente, exerce o seu trabalho com competência profissional e mantém seu grau de independência junto à empresa, objeto de exame, livre de quaisquer interesses ou vantagens (CREPALDI, 2010).

Dessa forma, entende-se que a auditoria externa deve ser independente, ou seja, não possuir dependência de exercício da empresa auditada, e sem haver interesses nos resultados.

Mantendo essa linha de raciocínio, Pinheiro e Cunha (2003, p.4), afirmam que a auditoria externa:

[...] é aquela exercida por profissional liberal ou independente, sem qualquer subordinação com a empresa, tendo como objetivo primordial expressar a opinião se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior (PINHEIRO, CUNHA 2003, p.4)

No Brasil, somente é habilitado a exercer a atividade de auditor contábil quem possui bacharelado em Ciências Contábeis, conforme previsto no Art. 25, alínea "c" do Decreto-Lei nº 9.295/46 e no art. 3º, item 33 e 34 da Resolução CFC nº 560/83.

Para o auditor independente também é preciso estar devidamente registrado no CNAI – Cadastro Nacional dos Auditores Independentes, que foi instituído pela Resolução CFC nº 1.019/05.

A NBC PA 01, aprovada pela Resolução CFC 1201/09, institui o controle de qualidade para firmas de auditores independentes e informa que a firma e seu pessoal deve manter um sistema de controle de qualidade para obter segurança

razoável que seu pessoal cumpra as normas técnicas e exigências regulatórias legais.

A norma ainda dispõe sobre a independência deste profissional, considerando que há ameaças à essa independência, no qual pode comprometer o cumprimento dos princípios fundamentais. E se enquadram nas seguintes categorias:

- a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
- b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
- c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
- e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor (CFC. Resolução 1.201/09).

A firma ou o auditor, segundo a mesma norma no caso de ser identificado um potencial conflito de interesses na aceitação de um trabalho de um cliente novo ou existente, a firma deve determinar se é apropriado aceitá-lo.

A norma ainda dispõe das responsabilidades que o auditor deve ter no cumprimento das exigências éticas relevantes aplicando o máximo de zelo e cuidado nos seus trabalhos e suas conclusões e ainda ser imparcial ao expor as suas opiniões. Guardando os papéis de trabalho por pelo menos cinco anos após a emissão de seu parecer e assegurar o sigilo de seu trabalho não divulgando a terceiros sem autorização da entidade auditada, a não ser, quando há obrigação legal.

Segundo o Ibracon, Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (2015), a auditoria independente é uma profissão que exige muita qualificação prática e teórica, através do cumprimento da educação continuada, para que possa ser corretamente exercida.

Coelho Junior (2015), explica que a auditoria tem como principal atribuição dar aumento a credibilidade e confiabilidade das demonstrações contábeis considerando as melhores práticas contábeis, porém em termos técnicos, o auditor independente faz uma 'asseguração razoável', e não absoluta, das demonstrações contábeis.

2.1.2 Auditoria interna e operacional

Para Oliveira *et al.* (2014) a auditoria interna pode ser entendida como um instrumento de controle administrativo e de verificação da eficiência e eficácia das atividades de uma empresa. Os autores ainda compreendem que a auditoria interna tem como foco a avaliação dos controles internos das atividades e processos operacionais e administrativos da empresa, e analisa os riscos e deficiências envolvidas nesses processos.

Ao contrário da auditoria independente, a auditoria interna possui vínculo empregatício com a organização alvo da atividade. Conforme Crepaldi (2010, p.38) "auditor interno é dependente da empresa em que trabalha e é responsável por seus atos somente perante a empresa em que exerce suas atividades. O impacto de seus relatórios recebe influência de sua subordinação".

O autor ainda enfatiza que, o auditor interno possui além do conhecimento técnico, um concreto conhecimento das normas internas da empresa. Porém seus relatórios terão menos influência no campo externo, pois a auditoria interna emite seus relatórios dirigidos preferencialmente à presidência e administração da empresa.

O IIA Brasil (2013) define auditoria interna como:

[...] atividade independente e objetiva de avaliação (assurance) e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA, 2013, p.15)

Diante do exposto, entende-se que para o IIA Brasil o maior objetivo da auditoria interna, presume-se que seja melhorar e valorizar as operações das

entidades. Para tanto, a Resolução CFC Nº 986/03, que aprovou a NBC TI 01 conceitua a auditoria interna:

[...] compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CFC. Resolução 986/03).

A norma ainda informa que a atividade da auditoria interna é estruturada a partir de procedimentos técnicos, objetivos, sistemáticos e disciplinados e sua finalidade é agregar valor ao resultado da entidade, pois apresenta soluções para que os processos, gestão e controles internos que possuem apontamentos de não conformes, sejam aperfeiçoados.

E é neste cenário que a detecção de fraudes pode ser percebida, pela auditoria interna.

Independentemente do porte e do segmento econômico, as empresas que adotam um bom sistema de controles internos detêm uma ferramenta que, além de minimizar os riscos inerentes às operações, auxilia os administradores na detecção e prevenção de fraude (GUIMARÃES, 2013, p.1).

Pinheiro e Cunha (2003, p.4), explicam que a auditoria interna é exercida por funcionários da entidade com absoluta independência, e tem seu objetivo principal atender a administração da empresa “na implementação e vigilância nas normas internas definidas, avaliando e aperfeiçoando com sugestões o controle interno”.

2.1.3 Ética do profissional contábil

Kraemer (2001) entende, então, que a sociedade confia no profissional contábil e nas suas informações técnicas e científicas, pois entende-se que ele possui conhecimento da ciência contábil para poder compreender os atos e fatos do patrimônio. Pressupõe-se que a autora considera que ser contabilista é uma

profissão de grande responsabilidade, pois quando há erros ou deslizes, isso impacta diretamente na sociedade.

Dessa forma, presume-se que a ética deve estar inserida na atividade contábil tanto quanto o conhecimento técnico. Kraemer (2001, p.1) ainda explica que “é pela prática dos valores morais que o profissional constrói sua reputação ao longo da carreira, em cujo reconhecimento público reside um dos principais fatores de valorização profissional, aliado à competência técnica”.

Como na maioria das profissões o contabilista também é assistido por um código de ética da profissão, em que dispõe de regras para uma boa conduta. Lisboa (1997, p.88) diz que “em vários países, a profissão contábil tem seu próprio código de ética profissional, cada um diferente dos demais”. Ainda, o autor entende que ele serve como guia moral e de “carta de intenções” de uma classe profissional a sociedade.

Segundo a versão eletrônica do código de ética do profissional contabilista, disponível pelo Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, o primeiro registro de codificação de normas de condutas do profissional contábil se deu em 1950 no 5º Congresso Brasileiro de Contabilidade em Belo Horizonte. Em 1970 o CFC atendendo a determinação do Decreto-Lei nº 1040-69, pela Resolução nº 290 aprovou o Código de Ética do Profissional Contabilista que ficou em vigor por vinte e seis anos. Então, em 1996 aprovado pela Resolução CFC nº 803, de 10 de outubro tem-se a alteração do Código de Ética Profissional do Contabilista que se encontra vigente até os dias atuais, apenas sendo atualizado constantemente.

O CEPC é composto por quinze artigos e tem como objetivo “fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe” (CFC. Resolução 803, 1996, Art. 1º). Deste modo, no capítulo II, pelos incisos I ao XV o código informa os deveres da conduta do profissional contábil. Ou seja, o que deve-se ser feito para uma atividade profissional de boa conduta.

[...] Exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais (CFC. Resolução 803/96. Art. 2º, Inciso I).

Diante disso, entende-se que, quando se comete uma fraude ou uma infração, o profissional contábil não age com zelo, diligência, honestidade ou capacidade técnica e desta forma, observa-se que quase toda infração cometida pelo profissional contabilista, descumpra tal normatização.

Os outros incisos tratam de II - guardar sigilo, III - zelar pela sua competência, IV - comunicar ao cliente situações adversas, V - inteirar-se de todas as circunstâncias, VI - renunciar às funções em que o cliente não lhe de confiança, VII - informar possíveis substituições, VIII - manifestar impedimentos de execução da atividade, IX - ser solidário, X - cumprir os programas de educação continuada, XI - comunicar ao Conselho Federal de Contabilidade mudanças em seu cadastro pessoal e XII - auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

Já o artigo 3º veda ao profissional contábil algumas condutas na execução de suas atividades, dentre eles podemos destacar os incisos V, VI, VII, XI, XIII e XX:

V - exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI - manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VIII - concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

XI - recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XIII - aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XX - elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade; (CFC. Resolução 803, 1996, Art. 1º).

Quanto às penalidades o CEPC, em seu Capítulo V, Art.12, a Resolução CFC 803/96 informa que para o julgamento das questões de infrações éticas incumbe aos CRCS como Tribunais Regionais de Ética e ao CFC como Tribunal Superior de Ética. Dessa forma, a resolução citada dispõe que as penalidades poderão ser em forma de advertência reservada, censura reservada e/ou censura pública. Conforme observa-se no Quadro 1:

Quadro 1 Possíveis Infrações e Penalidades

INFRAÇÕES	ENQUADRAMENTOS	PENALIDADES
Inexecução de Serviços	Alínea “e” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c art. 2º, inciso I do CEPC e com art. 24, incisos I e VI da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Incapacidade Técnica	Alínea “e” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c art. 2º, inciso I do CEPC e com art. 24, incisos I, VI da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Adulteração ou Manipulação Fraudulenta na Escrita ou em Documentos	Alínea “d” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c art. 2º, inciso I e art. 3º, incisos III, VIII e X do CEPC e com art. 24, incisos I, VI, X e XI da Res. CFC 960/03.	Suspensão do exercício profissional, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Aviltamento de Honorários e Concorrência Desleal	Art. 2º, inciso I, e arts. 6º e 8º do CEPC, c/c art. 24, inciso I, da Res. CFC 960/03.	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
DECORE Sem Base Legal	Alínea “c” ou “d” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c Súmula 08 do CFC, com arts. 2º, inciso I, 3º, incisos VIII e XVII, e 11, inciso II do CEPC, com art. 24, incisos I, X, XI e XII da Res. CFC 960/03 e com art. 3º da res. CFC 872/2000.	Suspensão do exercício profissional por prazo de até 5 anos ou multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Deixar de Apresentar 2ª Via de DECORE Emitida	Art. 3º, § único, da Res. CFC 872/2000, c/c art. 2º, inciso I do CEPC, com art. 24 inciso I, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Contabilista que Emite DECORE Sem Fixação da DHP	Art.2o, §2º, da Res. CFC 872/2000, c/c art. 2º, inciso I, do CEPC e com art. 24, inciso I, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Contrato de Prestação de Serviço	Art. 6º do CEPC, aprovado pela Res. CFC 803/96 c/c Art. 24, inciso XIV da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Livro Diário Sem Registro no Órgão Competente	Inciso 2.1.5.4 da NBCT 2.1, aprovada pela Res. CFC 563/ 83, c/c art. 2º, inciso I do CEPC e com art. 24, incisos I e V, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.

INFRAÇÕES	ENQUADRAMENTOS	PENALIDADES
Retenção de Livros e Documentos	Alínea “e” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c a Súmula 02 do CFC, com art. 3º, incisos X e XII do CEPC e com art. 24, incisos I, VI e IX da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Descumprimento de Determinação Expressa do CRC	Art. 3º, inciso XVIII, do CEPC, c/c art. 24, inciso I, da Res. CFC960/03.	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Acobertamento a Não-Habilitado ou impedido	Art. 3º, inciso V, do CEPC, c/c art. 24, inciso I, da Res. CFC 960/03	Advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Demonstrações Contábeis sem Base Legal - Ausência de Escrituração Contábil	Art. 27 alínea “c” ou “d” do DL 9295/46, c/c Súmula 08 do CFC, com os incisos 2.1.3 e 2.1.4 da NBCT 2, aprovada pela Res. CFC 563/83, com os arts. 2o, inciso I, e 3º incisos XVII e XX do CEPC e com o art. 24, incisos I, V, XI e XII da Res. CFC 960/03.	Suspensão do exercício profissional por prazo de até 5 anos ou multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Exercer a Profissão sem Registro	Art. 12 do DL 9.295/46, c/c os arts. 1º e 2º, §§ 1º e 2º, da Res. CFC 867/99, com o art. 3º, inciso V, do CEPC e com os arts. 21 e 24, incisos I e II, da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Exercer a Profissão Contábil com Registro Baixado ou Suspenso	Art. 20 do DL 9.295/46 (IN 05/95), c/c art. 3º, inciso V do CEPC, com os arts 20 e art. 24, incisos I e II, da Res. CFC 960/03 e com art. 31 da Res.CFC 867/99.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Técnico em Contabilidade Exercendo Atividades Privativas de Contador sem a Necessária Habilitação	Art. 26 do DL 9.295/46, c/c art.3º da res. CFC 560/83 (com especificação do item infringido), com art. 3º, inciso V do CEPC e com art. 24, incisos I e II da Res. CFC 960/03.	Multa de R\$ 240,00 a R\$ 2.400,00, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.
Apropriação Indébita	Alínea “e” do art. 27 do DL 9.295/46, c/c a Súmula 02 do CFC com art. 2º, Inciso I e art. 3º, incisos III, VIII e X do CEPC e com art. 24, incisos I, VI e X da Res. CFC 960/03.	Suspensão de 6 meses a 1 ano, advertência reservada, censura reservada ou censura pública.

Fonte: CFC (2003, p. 31-33).

Assim, o Quadro 1 identifica todas as possíveis infrações à que o profissional contabilista está sujeito quando não cumpre algum dos expostos no código de ética do contabilista, ainda dispõe dos seus respectivos enquadramentos legais, e as possíveis penalidades previstas para cada tipo de situação adversa a ética do profissional contábil.

Porém, podem ser consideradas questões atenuantes quando o infrator fizer uma ação desenvolvida em prerrogativa profissional, quando tiver ausência de punição anterior ou quando há prestação de serviços relevantes à Contabilidade.

Em contrapartida a ação cometida resultada em ato que denigra publicamente a imagem do profissional da contabilidade e a punição ética anterior transitada em julgado são consideradas agravantes para as sanções éticas (CFC. Resolução 803, 1996).

2.1.3.1 Ética para o exercício do auditor

O CEPC também explica em seu conteúdo, no Artigo 5º os deveres do contador quando perito técnico, assistente técnico, auditor ou árbitro. E para o exercício especificamente do auditor podemos destacar os seguintes incisos:

VI - abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII - assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII - considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX - atender à fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho (CFC. Resolução 803/96, Art. 5º).

Pode-se entender então que o Código de Ética Profissional do Contabilista normatiza que o auditor deve emitir opiniões somente quando o mesmo tiver certeza da informação. Assim como mencionar as distorções da aplicação das normas e princípios contábeis e colocar-se a dispor da fiscalização dos CRCS e do CFC sempre que forem solicitados documentos, papéis de trabalho e pareceres.

“O auditor deve cumprir as exigências éticas, inclusive aquelas pertinentes à independência, implícitas no Código de Ética do Contabilista e demais normas profissionais, em particular na NBC PA 01” (LONGO, 2011, p.52). A Norma Brasileira de Contabilidade PA 01, a qual o autor se refere, aprovada pela Resolução 1201/09

trata do controle de qualidade para firmas (pessoas jurídicas e físicas) de auditores independentes.

A norma em questão, segundo sua resolução trata das responsabilidades do auditor. E em sua introdução expõe que “[...] esta norma deve ser lida juntamente com as exigências éticas relevantes”. Percebe-se então que a norma em si não tem serventia sozinha, se não forem levadas em consideração as exigências éticas relevantes, que segundo a própria norma conceitua como sendo:

Exigências éticas relevantes são exigências éticas às quais estão sujeitos à equipe de trabalho e o revisor do controle de qualidade do trabalho, que normalmente compreendem o Código de Ética Profissional do Contabilista bem como outros aspectos previstos em NBC PAs (CFC. Resolução 1201/09).

Quadro 2 Exigências Éticas Relevantes

Exigências Éticas Relevantes	Descrição
INTEGRIDADE	Ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais
OBJETIVIDADE	Não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros afetem o julgamento profissional ou de negócio;
COMPETENCIA PROFISSIONAL E DEVIDO ZELO	Manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para assegurar que o cliente ou empregador receba serviços profissionais competentes com base em acontecimentos atuais referentes à prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis
SIGILO PROFISSIONAL	Respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal ilícita pelo auditor ou por terceiros.
COMPORTAMENTO PROFISSIONAL	Cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão

Fonte: CFC. Resolução (1201/09) adaptado pela autora.

No Quadro 2, pode-se observar o que a norma NBC PA 01 trata como exigências éticas relevantes, e o que diz sobre elas.

Considerando o grande espaço que a contabilidade vem conquistando, compreende-se a importância de agir de forma ética na profissão, independente do ramo de atuação, ou porte da empresa (SANTOS e BUESA, 2014, p.1). Para essas autoras, a auditoria deve ser realizada de acordo com as normas profissionais e exigências técnicas, já que os auditores não possuem um código de ética específico para o seu ramo profissional.

Crepaldi (2010, p.75) entende que o profissional auditor deve adotar condutas padrões para sua função, e enumera como destaques do padrão ético do auditor interno-externo:

- Bom senso no procedimento de revisão e sugestão;
- Autoconfiança;
- Sigilo profissional;
- Discrição profissional;
- Capacidade prática;
- Sentido objetivo;
- Liberdade de pensamento e ação;
- Meticulosidade e correção;
- Perspicácia nos exames;
- Pertinácia nas ações;
- Pesquisa permanente;
- Finura de trato e humanidade.

Ainda de acordo com Crepaldi (2010) a ética profissional exerce um papel muito importante em todas as classes profissionais, talvez muito mais na auditoria, que tem em seu exercício e no seu dia-a-dia grandes responsabilidades, “pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros, falhas dentro do grupo de empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executores das rotinas, que original estas informações” (CREPALDI, 2010, p.74).

Diante do exposto, presume-se que o autor quis expor, que imprescindivelmente, o auditor deve exercer suas atividades sempre de acordo com as boas condutas éticas, porque é pelas suas mãos que é possível descobrir fraudes e infrações ou erros relevantes dentro de uma empresa. E é dele a responsabilidade de divulgar opiniões sobre a forma em que a organização leva os seus controles internos.

Quanto às penalidades que o auditor está sujeito em suas atividades, a Lei nº 6.385, de 7 de setembro de 1976, disponibiliza em seu Art. 26, parágrafo 1º, informa que “as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo”.

E dessa forma a lei dispõe no parágrafo 1º:

Sem prejuízo do disposto no parágrafo precedente, as empresas de auditoria contábil ou os auditores contábeis independentes responderão administrativamente, perante o Banco Central do Brasil, pelos atos praticados ou omissões em que houverem incorrido no desempenho das atividades de auditoria de instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (BRASIL. Lei 6385/76, Art.26).

A mesma lei ainda informa, no parágrafo 4º do artigo 26 que caso haja execução da situação explícita no parágrafo 3º, o BACEN aplicará ao infrator as penalidades previstas no Art. 11 da mesma lei, da qual podemos destacar a possibilidade de I – advertência; II – multa; III – suspensão; inabilitação temporária até no máximo de 20 anos; V – suspensão da autorização ou registro e VI – cassação de autorização ou registro.

Assim como, para Longo (2011) o auditor sendo um profissional contábil, também está sujeito às mesmas penalidades expostas para o Código de Ética do Profissional Contabilista.

2.2 FRAUDES ORGANIZACIONAIS / CORPORATIVAS

Presume-se que a caracterização da fraude, para não ser confundida com o erro, se dá por ser um ato intencional para obtenção de benefícios privados e que causa dolo a terceiros. Conforme Pinheiro e Cunha (2003, p.7) “a fraude caracteriza-se pela ação intencional e com dolo, praticado por agentes internos ou externos a entidade de forma não autorizada com vistas a atentar contra os ativos empresariais suprimindo destes resultados empresariais”.

Os mesmos autores ainda defendem que a atitudes fraudulentas podem anular todo o esforço de uma organização empresarial, entendem que por mais que

a possibilidade de existência seja real, a fraude deve estar compartimentada a situações de exceção, e que a fraude atua como um câncer que deve ser devidamente controlado e extinto, sob risco de descontinuidade operacional ao atingir certo grau de magnitude.

Pela mesma linha de raciocínio, Costa e Wood Jr (2012, p.2) definem fraude:

[...] uma série de ações e condutas ilícitas realizadas, de maneira consciente e premeditadas, pelos membros da alta administração de uma organização, as quais se sucedem em um processo, visando atender interesses próprios e com a intenção de lesar terceiros (COSTA e WOOD JR, 2012, p.2).

Assim para Sá (1982, p.15 *apud* Pinheiro e Cunha 2003, p.8) fraude “não é apenas o furto comum, pela subtração direta de bens, mas toda forma de lesão ao direito de terceiros, tramada através de artifícios, executados através de métodos e práticas desonestas”. Ou seja, pressupõe-se que o autor entende que fraude é todo e qualquer ato que se utiliza de métodos ilícitos ou desonestos para obtenção de ganhos próprios.

Murcia e Borba (2005) buscaram dividir a fraude organizacional em dois grandes grupos, para maior compreensão da complexibilidade do tema, conforme Quadro 3:

Quadro 3 Apropriação Indevida de Ativos x Fraude nas Demonstrações Contábeis

	Apropriação Indevida de Ativos	Fraude nas Demonstrações Contábeis
Definições	Uso indevido dos recursos e dos ativos da organização para benefício próprio (WELLS, 2005)	Evidenciação adulterada das demonstrações contábeis através da omissão de fatos valores inexatos, e não aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos (ALBRECHT, 2003).
Expressão em inglês	<i>Occupational fraud e misappropriation of assets</i>	<i>Financial statement fraud, Fraudulent financial reporting</i>
Afetação na entidade	Prejudica a entidade, pois reduzem os ativos e conseqüentemente o patrimônio líquido da entidade (ALBRECHT, 2003)	Beneficia a entidade, pois visa enganar os usuários externos das demonstrações contábeis (ALBRECHT, 2003).
Quem comete?	Funcionários, clientes ou fornecedores (PARODI, 2005)	Gestores, executivos, (top management) (WELLS, 2005).
Exemplo	Utilização indevida ou roubo de diferentes tipos de ativos (DZAMBA, 2004).	Registro das receitas fictícias (REZZAE, 2005).

Fonte: Murcia e Borba (2005, p.6).

Logo para os autores, as fraudes corporativas tendem a se encaixar entre esses dois grupos, um deles a apropriação indevida de ativos executada por funcionários, clientes ou fornecedores no qual são indevidamente utilizados os recursos da organização. E no outro a fraude nas demonstrações contábeis, em que as mesmas são adulteradas, executadas pelos gestores e executivos.

2.2.1 Fraudes contábeis

A fraude contábil também ocorre nas organizações, Murcia e Borba (2005, p.3) discorrem que as fraudes contábeis “são aquelas cometidas em favor da organização. Na grande maioria dos casos, este tipo de fraude é realizado pelos executivos da empresa, ao evidenciar relatórios contábeis fraudulentos”.

A NBC T 12 aprovada pela Resolução 986/03, considera a fraude como sendo um “ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários”.

Por outro lado, aplicada mais a atividade contábil, a partir da Resolução CFC Nº. 1.207/09, que aprova NBC TA 240 que trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, em sua introdução, obtemos sobre a caracterização de fraude:

[...] As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.

Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude (CFC. Resolução 1207/09).

A mesma norma ainda expõe as seguintes definições, sobre fraude informando que “é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”. E sobre fatores de risco de fraude

explicando que “são eventos ou condições que indiquem incentivos ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra”.

2.2.2 Casos de fraudes no Brasil e no mundo

O Quadro 4 apresenta alguns casos de condenação de casos de fraudes corporativas em empresas de capital aberto, as fraudes foram analisadas e julgadas pela CVM no primeiro semestre de 2015.

Quadro 4 Casos de fraude julgados pela CVM

EMPRESA	FRAUDE	JULGAMENTO
CAFE SOLUVEL BRASILIA S.A.	Elaboração de demonstrações financeiras sem observância das regras do Comitê de Pronunciamentos Contábeis	Multas aos diretores por infração ao art. 176, combinado com o art. 177, §3º, da Lei nº 6.404/76, ao elaborar as demonstrações financeiras da companhia, relativamente ao exercício social findo em 31.12.11, sem observar os CPCs;
TELECOMUNICAÇÕES BRASILEIRAS S.A - TELEBRAS	Descumprimento, por parte do Diretor de Relações com Investidores da Companhia, do seu dever de diligenciar, junto a pessoas com acesso a atos ou fatos relevantes, para obtenção de informações sobre notícias divulgadas ao mercado. Descumprimento do dever de informar a aquisição de participação acionária relevante no capital da Companhia	Multa ao diretor por não ter inquirido o acionista controlador para obter informações acerca de notícias divulgadas ao mercado, em infração ao disposto no parágrafo único do art. 4º da Instrução CVM nº 358/2002. E por não ter informado sobre suas aquisições de ações, descumprindo, dessa forma, o disposto no art. 12, §2º, da Instrução CVM nº 358/2002.
LAEP INVESTMENTS LTDA	Não divulgação de fato relevante.	Advertência ao diretor pela não divulgação de fato relevante sobre a autorização de venda da participação da Companhia Parmalat, em infração ao disposto no art. 3º da Instrução CVM nº 358/2002, combinado com o disposto no art. 44, §2º, e CVM nº 480/2009.
METALGRAFICA IGUACU S.A	Não comunicação tempestiva à CVM de informações superiores a 5% ocorridas nas participações acionárias.	Multa ao diretor com base no art. 11 da Lei nº 6.385/76, pela não comunicação tempestiva de informações sobre reduções superiores a 5% nas participações de acionistas nas ações preferenciais emitidas
ORBIVAL CCVM LTDA	Intermediação irregular de operações no mercado de valores mobiliários Descumprimento do dever de diligência. Embaraço à fiscalização	Multas, pela falta de diligência na prevenção de fraudes contra investidores no mercado de valores mobiliários, em infração ao disposto no art. 4º, incisos I, II, IV e IX, e CVM nº 333/2000

Fonte: CVM (2015), adaptado pela autora.

Esses processos administrativos são julgados pelo Colegiado da CVM em sessões de julgamento na própria Autarquia, tramitados pelo Rito Ordinário e dispostos no site da CVM para consulta pública. Assim como há vários casos de acusações e investigações de possíveis fraudes em que há a absolvição, existe um vasto número de casos condenados, a maioria deles penalizados por multas e advertências.

2.2.2.1 Banco Panamericano

O Banco Panamericano é uma instituição financeira de médio porte, atuando principalmente nos mercados financeiros de veículos, crédito pessoal e consignado (HOMERO JUNIOR, 2014)

Segundo Salim e Faccin (2010) as fraudes nas contas do banco tiveram início em 2006, quando a instituição vendia carteiras de crédito para outros bancos, e mantinha essas carteiras em seu ativo, apesar de não pertencerem mais ao banco. Ainda segundo os autores, além de manterem essas carteiras indevidamente em seus balanços, acredita-se que a instituição ainda registrava esses negócios com valores alterados e vendia-os mais de uma vez.

Em 09 de novembro de 2010 a instituição divulgou ao público um fato relevante, dando conta de que seu principal acionista controlador à época, o Grupo Sílvio Santos, decidira aportar na instituição o valor de R\$ 2,5 bilhões, obtidos mediante operação financeira contratada com o Fundo Garantidor de Créditos (FGC), com o objetivo de suportar os ajustes decorrentes da constatação de inconsistências contábeis que não permitiam que as demonstrações financeiras refletissem a real situação patrimonial do banco (HOMERO JUNIOR, 2010, p.44).

Dapont (2012, p.15), informa que segundo apurações do Banco Central do Brasil, o valor aproximado do rombo decorrente da fraude foi de 4,3 bilhões de reais. Sendo 1,6 bilhões de carteiras de crédito insubsistente, 1,7 bilhões de passivos não registrados de operações de cessão não liquidadas, 500 milhões de irregularidades na constituição de provisões para perdas de créditos, 300 milhões de ajustes de marcação a mercado e 200 milhões referentes a outros ajustes.

Segundo matéria da revista Veja a Delloite, empresa de auditoria do Banco Panamericano, foi investigada por não ter feito ressalvas no balanço quando

encontrou dificuldades para atestar transações envolvendo carteiras de crédito vendidas a outras instituições, mas a Polícia Federal não obteve indícios concretos que a empresa participou da fraude, mas o Banco Central afirmou que houve sim, omissão ou falha técnica, o que torna passível de punição.

2.2.2.2 Enron

A Enron se tornou uma das principais empresas de distribuição de energia e gás dos Estados Unidos. Dapont (2012) diz que a empresa atingiu 21 mil colaboradores e faturamento de 101 bilhões de dólares no ano de 2000, um ano antes da descoberta da fraude.

Em paralelo ao desenvolvimento dessas novas atividades, que a tornaram uma empresa da Nova Economia, a Enron se desfazia de seus ativos fixos, compostos por usinas e gasodutos, para se concentrar na compra e venda de contratos de fornecimento. Existia a crença de que, para ganhar dinheiro, a empresa não precisava ter ativos, bastava comprar e vender o que os ativos geram e mostrar os lucros gerados em seu balanço. A empresa atuava, na prática, mais como um banco de investimentos do que uma produtora de gás e energia, com a vantagem de não estar sujeita aos rigorosos regulamentos do setor bancário (BERGAMINI JR, 2002, p.6).

Sousa (2015) informa que a Enron praticou a fraude com participações em pequenas empresas que não constavam no balanço e escondeu bilhões em dívidas. Assim como no seu último balanço publicado, a empresa superestimou os lucros em quase 600 milhões de dólares, desapareceu com dívidas de quase 650 milhões de dólares. Além de esconder os passivos, a Enron também vendeu bens a essas empresas por preços supervalorizados, a fim de criar falsas receitas.

A empresa de auditoria externa da Enron, que na época era a Arthur Andersen, foi acusada de coparticipação. Segundo Borgerth (2007), a empresa estava notavelmente ciente das práticas da empresa, além de fornecer serviços de auditoria independente, em 2001 foi recebido pela Andersen cerca de US\$ 27 milhões em serviços de consultoria, a empresa destruiu toda e qualquer documentação que pudesse comprometer tanto a Enron como a si própria, dando a entender que havia participado ativamente do esquema de corrupção.

2.2.2.3 Parmalat

Segundo Dapont (2012) a Parmalat era uma das maiores empresas de alimentos da Itália, atuando em 30 países, incluindo o Brasil, e chegou a 35 mil funcionários.

Ainda de acordo com o autor, a fraude começou em 1999 quando a empresa já operava em prejuízo e abriu uma subsidiária nas Ilhas Cayman, paraíso fiscal, garantindo absoluto sigilo sobre suas operações. A fraude da Parmalat consistia em repassar as dívidas e prejuízos a essa subsidiária e excluí-las das demonstrações contábeis.

Na Europa, a Italiana Parmalat evidenciou ativos inexistentes, ou seja, no seu balanço foram evidenciados 3,95 bilhões de dólares que, supostamente, estavam depositados num banco nas Ilhas Caymã e que não existiam. Já com a empresa Holandesa Royal Ahold, a entidade informou que inflacionou seus rendimentos em pelo menos US\$ 500 milhões, baseados em conduta da U.S. Foodservice, uma subsidiária de total propriedade da Royal (GORNIK-TOMASZEWSKI e MCCARTHY, 2005 *apud* SOUZA e SCARPIN, 2006).

Segundo matéria publicada no O Globo (2012) a Delloite, empresa de auditoria da Parmalat na época, foi acusada de não emitir os pareceres e relatórios de revisão especial de acordo com as normas contábeis vigentes no período de 2000 à 2003.

2.2.2.4 Xerox

A Xerox é uma empresa americana de tecnologia e informação. Segundo Medeiros, Sérgio e Botelho (2004) “uma auditoria interna encontrou um erro nos balanços que alteram as receitas da empresa para US\$ 6 bilhões nos últimos cinco anos”.

A fornecedora de equipamentos para escritórios apresentou à Securities and Exchange Commission – SEC (a CVM americana) documentos revisando seus dados financeiros para os anos de 1997 a 2000, assim como ajustes nos resultados de 2001 previamente anunciados. Para o período de cinco anos em que foi feita a revisão, o lucro da Xerox antes de impostos foi US\$ 1,4 bilhão inferior aos números que a empresa havia anunciado originalmente. Conforme mostrado na matéria, a SEC revelou que a

empresa havia registrado de forma irregular em seus livros contábeis US\$ 3 bilhões em vendas e US\$ 1,5 bilhão em ganhos no período de quatro anos. A auditoria, que também pôs os olhos sobre os resultados de 2001, encontrou problemas contábeis mais recentes e agora o total de receita bruta declarado irregularmente pode chegar a US\$ 6 bilhões (MEDEIROS, SÉRGIO E BOTELHO, 2004, p.9).

Para Sousa (2015), a principal fraude da Xerox foi registrar contratos de aluguel de equipamentos lançados como receita de vendas. Segundo o autor a empresa admitiu ter inflado as receitas em US\$ 1,9 bilhão durante cinco anos, declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços. A empresa declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas financeiras. A manipulação da contabilidade ajudou a companhia a cumprir as previsões de lucros.

Segundo o IPCG (2003), Instituto Português de *Corporate Governance*, a KPMG, na época, foi acusada de permitir a manipulação de resultados da empresa, convencer o público que os relatórios de auditoria estavam dentro das normas e que as demonstrações da Xerox apresentavam informações reais.

A KPMG, empresa que prestava serviço de auditoria independente para a Xerox, pagou multa de US\$ 22 milhões por sua atuação neste caso. O sócio da KPMG responsável pela conta da empresa foi condenado a pagar uma multa de US\$ 100 mil (BORGERTH, 2007, p.9).

2.2.2.5 Petrobrás

A Petrobrás é a principal empresa petrolífera do Brasil, é uma companhia de capital aberto e possui como acionista majoritário o Governo do Brasil. Segundo seu site oficial, a Petrobrás atua em 25 países e produziu um lucro líquido de 23,57 bilhões de reais em 2013.

Neste mesmo ano, começaram a surgir indícios sobre fraudes na companhia. Segundo o Ministério Público Federal, esse esquema dura pelo menos dez anos, e se desenvolve por grandes empreiteiras organizadas em cartel que pagavam propina para altos executivos da Petrobrás e alguns outros agentes públicos. O valor dessa propina podia variar entre 1% a 5% do montante total de contratos bilionários

superfaturados. E esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema.

Segundo matérias publicadas na revista *Veja* (2014) e jornal *Estadão* (2014) a Price, responsável pela auditoria independente da Petrobrás, declarou que é muito difícil identificar a fraude quando há altos executivos coniventes.

A Petrobras contratava empreiteiras por licitações fraudadas. As empreiteiras combinariam entre si qual delas seria a vencedora da licitação e superfaturavam o valor da obra. Parte desse dinheiro "a mais" era desviado para pagar propinas a diretores da estatal, que, em troca, aprovavam os contratos superfaturados. O desvio é estimado em mais de R\$ 10 bilhões pela PF (Uol, 2014).

2.2.3 Estatísticas de fraudes no Brasil

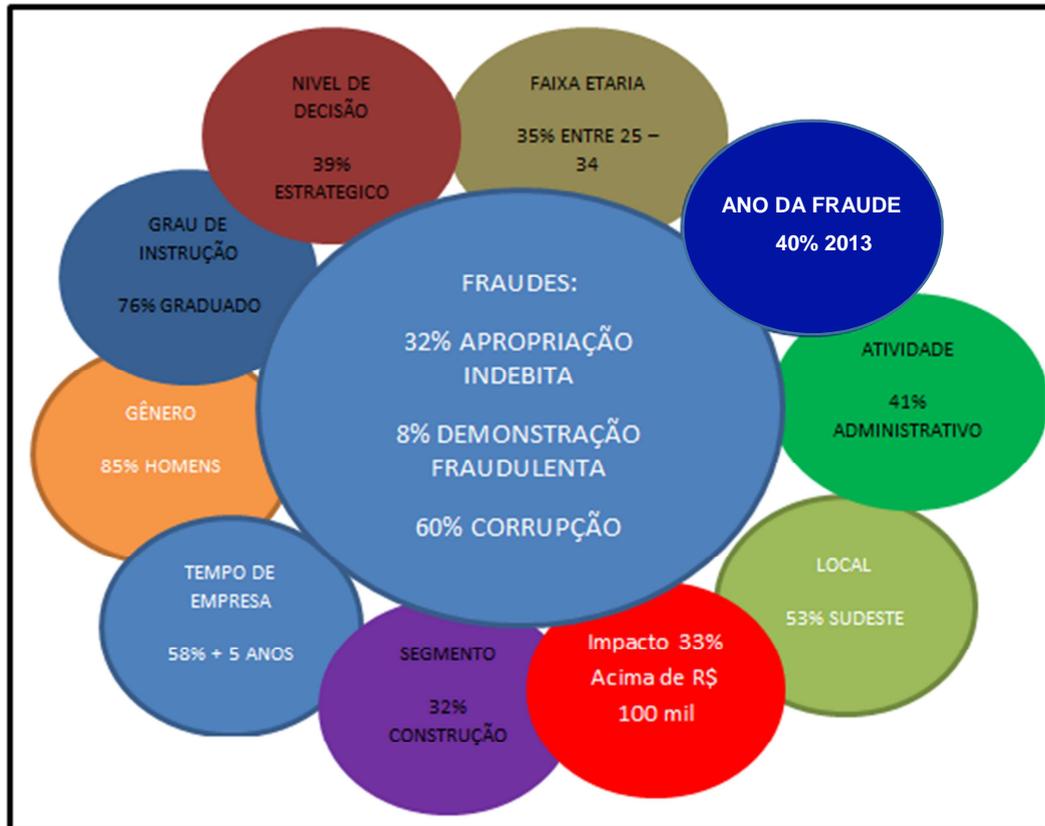
A empresa de auditoria, consultoria e gestão em riscos ICTS *Protivit*², disponibilizou em seu site uma pesquisa em que retrata a fraude corporativa no Brasil. A pesquisa utilizou 92 fraudes confessas de empresas nacionais e multinacionais operantes no Brasil, entre os anos de 2004 a 2014. Separou em três as fraudes ocorridas: corrupção como aceite ou pagamento de suborno; demonstrações fraudulentas como manipulação de resultados e apropriação indébita como furto ou desvio.

Pela pesquisa, destaca-se a percepção de que a maioria das fraudes confessas ultrapassou o impacto de R\$ 100 mil reais, e foi praticada principalmente por pessoas que trabalhavam a mais de cinco anos na empresa, com escolaridade superior e com o nível de decisão estratégico dentro da entidade.

² Empresa de consultoria, auditoria e serviços em gestão de riscos. Estabelecida no Brasil desde 1995, atende a 40% dos 200 maiores grupos empresariais do país.

Conforme Figura 2, a qual mostra os principais resultados da pesquisa:

Figura 2 Retrato da Fraude Corporativa no Brasil



Fonte: PROTIVITI, 2015, adaptada pela autora.

O CRC do Rio Grande do Sul, em sua cartilha de fiscalização do ano de 2014, expõe as infrações mais frequentes descobertas pelos fiscais:

- Emissão de DECORE sem base legal;
- Deixar de elaborar a escrituração contábil;
- Irregularidade no registro cadastral das organizações;
- Deixar de elaborar contrato de prestação de serviços;
- Profissionais que respondem por sociedade de forma irregular;
- Inexecução de serviços;
- Apropriação indébita;
- Incapacidade técnica.

Já, o CFC disponibiliza em sua página as estatísticas da atuação do órgão frente às fraudes encontradas, pela vice-presidência de fiscalização, ética e disciplina. Conforme tabela 1.

**Tabela 1 - Estatísticas de Fiscalização do CFC
Dados Comparativos (Histórico 1996 a 2014)**

ANO	DILIGÊNCIAS	AUTOS DE INFRAÇÃO	NOTIFICAÇÃO	PROCESSOS JULGADOS
1996	85.069	33.929	16.080	12.004
1997	147.159	19.526	19.520	13.016
1998	153.605	21.845	22.033	14.562
1999	184.936	20.215	19.985	14.942
2000	201.284	16.710	17.173	13.474
2001	239.721	13.930	20.122	11.556
2002	237.842	15.208	18.989	11.491
2003	281.945	13.018	18.002	15.889
2004	321.803	12.340	20.391	9.126
2005	357.371	14.255	15.707	10.623
2006	291.254	13.600	18.701	7.644
2007	478.963	15.978	21.122	9.473
2008	569.375	13.428	24.348	9.570
2009	528.645	12.195	33.596	8.155
2010	552.040	11.380	30.646	8.294
2011	455.705	12.523	25.856	8.485
2012	538.316	7.428	31.890	7.703
2013	696.904	8.530	41.097	7.397
2014*	299.816	4.262	13.456	3.745

*Até outubro de 2014

Fonte: Site CFC

Diante da tabela pode-se observar que até outubro de 2014 houve 299.816 diligências, 4.262 autos de infração, 13.456 notificações e 3.745 casos julgados de fraudes e infrações. E que os números caíram significativamente de 2013 para 2014. Porém nota-se também, que os casos julgados vêm decrescendo ao longo dos anos.

2.2.4 Gerenciamento de resultados (contabilidade criativa)

Segundo Souza e Castro Neto (2008), a expressão *earning management* é de origem inglesa e pode ser traduzida na linguagem latina como contabilidade criativa ou gerenciamento de resultados.

É importante considerar que a expressão *earnings management* deve ser desmembrada nas duas palavras que a compõem. De um lado a palavra *management*, que em português significa gerência ou manuseio, e, por outro, a palavra *earnings*, cujo significado é, fundamentalmente, o resultado. Assim, *earnings management* pode ser entendida como gerenciamento ou manuseio dos resultados, com a intenção de mostrar uma imagem diferente (estável no tempo, melhor ou pior) da entidade (SANTOS, GRATERON 2003, p.8).

Entende-se que os autores consideram que *earning management* pode ser interpretada como um gerenciamento ou manuseio que visa modificar os resultados apresentados de uma entidade, para melhor ou para pior.

Definir o significado da Contabilidade Criativa é no mínimo, muito complicado. Primeiro, pela atualidade do tema, apesar de este não ser nada novo na atividade contábil e, segundo pela complexibilidade para se chegar a um consenso sobre o significado da palavra criativa, em suas várias acepções (COSENZA, 2002, p.1).

Kraemer (2001, p.3) entende que “a contabilidade criativa é uma maquiagem da realidade patrimonial de uma entidade, decorrente da manipulação dos dados contábeis de forma intencional, para se apresentar a imagem desejada pelos gestores da informação contábil”.

Mesmo que esses autores interpretem a prática como uma maquiagem dos resultados, entende-se que a contabilidade criativa não é ilegal. Conforme Cosenza (2003, p. 45) o termo significa “gerenciar os resultados dentro dos limites que prescreve a legislação contábil, utilizando as normas contábeis de modo a produzir efeitos direcionados a objetivos definidos”.

A contabilidade criativa se utiliza dos interesses dos usuários das demonstrações para que essa maquiagem aconteça.

Um primeiro balanço que é o real e que serve como fonte de informação para a equipe de gestão na tomada de decisões, e um segundo que a empresa cataloga como “oficial” sendo este apresentado à administração fiscal e à banca. Como é óbvio entre estes dois balanços existe manipulação de resultados mais ou menos significativos, que se encontram de acordo com os benefícios que a empresa pretende obter no curto prazo, ou, por outras palavras, enganar alguém (SOUSA, 2015, p.32).

Diante do exposto, o Quadro 5, mostra o entendimento de Wuerger (2010) sobre as diferenças entre Gerenciamento de resultados, fraude e erro:

Quadro 5 Gerenciamento de Resultado, Fraude e Erro

Gerenciamento de Resultados	
Métodos	Accruals discricionários; Escolha de métodos contábeis; Decisões e atos concretos.
Motivos	Evitar reportar prejuízo, Diminuir a volatilidade dos retornos; Piorar os resultados atuais para reportar lucro no futuro.
Exemplos	Evitar reduzir reconhecimento de provisões; Reduzir as cotas de depreciação e amortização; Reconhecimento de receitas durante a produção (MARTINEZ, 2001).
Punição/ consequências legais	Republicação.
Erros	
Métodos	Não é intencional
Motivos	Imperícia e negligência
Exemplos	Esclarecimentos insuficientes para a compreensão completa das demonstrações financeiras; Uso de métodos inadequados para avaliação de ativos
Punição/ consequências legais	CVM :Republicação: Em caso de atraso na republicação, é aplicada multa de R\$ 1.000/dia (sem prejuízo de outras sanções administrativas)
Fraude	
Métodos	Omissão e falsificação
Motivos	Manter os investidores satisfeitos e atrair novos acionistas; Obter financiamento externo; Evitar penalidades contratuais (violação de covenants); Garantir o bônus dos executivos.
Exemplos	Registrar venda fictícia; Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas; Superestimar o estoque pelo registro inventário fictício (MARTINEZ,2001)
Punição/ consequências legais	CVM: Republicação: Em caso de atraso na republicação, é aplicada multa de R\$ 1.000/dia; Justiça Criminal: Um a quatro anos de reclusão; Mulya

Fonte: WUERGES (2010, p.30).

Entre divergências de opiniões, por contrapartida, Carneiro³ (2013), critica o uso do termo. Para ele não existe “Contabilidade Criativa” e sim as normas que

³ Juarez Domingues Carneiro, Presidente do Conselho Federal de contabilidade, em entrevista ao site CFC em fevereiro de 2013.

dizem o que é certo e errado. E enfatiza que a contabilidade é a ciência da transparência.

2.3 PRINCIPAIS ÓRGÃOS REGULAMENTADORES E FISCALIZADORES

2.3.1 Órgãos internacionais

Alguns órgãos internacionais são responsáveis pela normatização e regulação das demonstrações contábeis, conforme quadro 6:

Quadro 6 Principais órgãos das normas contábeis internacionais

ENTIDADE	ATUAÇÃO
Financial Accounting Standards Board (FASB)	Responsável pela normatização contábil norte-americana, elaborando os US GAAP, sendo obrigatória a observância de seus pronunciamentos pelas organizações dos Estados Unidos da América.
International Accounting Standards Board (IASB)	Estabelece a convergência das normas contábeis entre os países, emitindo os IFRS e IAS.
International Federation of Accountants (IFAC)	Órgão internacional que desenvolve a melhoria da profissão contábil, emitindo normas de ética, auditoria e garantia educação e sobre o setor público.
The International Organization of Securities Commission (IOSCO)	Incentiva o desenvolvimento mundial do mercado de capitais, apoiando as decisões do IASB.
MERCOSUL	Ações voltadas para a harmonização das normas contábeis dos países que o compõem.
Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)	Apoia os esforços das entidades em promover a harmonização contábil, atuando como um fórum para a discussão de matérias contábeis.
Organização das Nações Unidas (ONU)	Emite pronunciamentos sobre a harmonização de padrões contábeis para as empresas transnacionais
Securities and Exchange Commission (SEC)	Fiscaliza se as normas estabelecidas pela FASB estão sendo executadas pelos componentes do mercado de capitais.

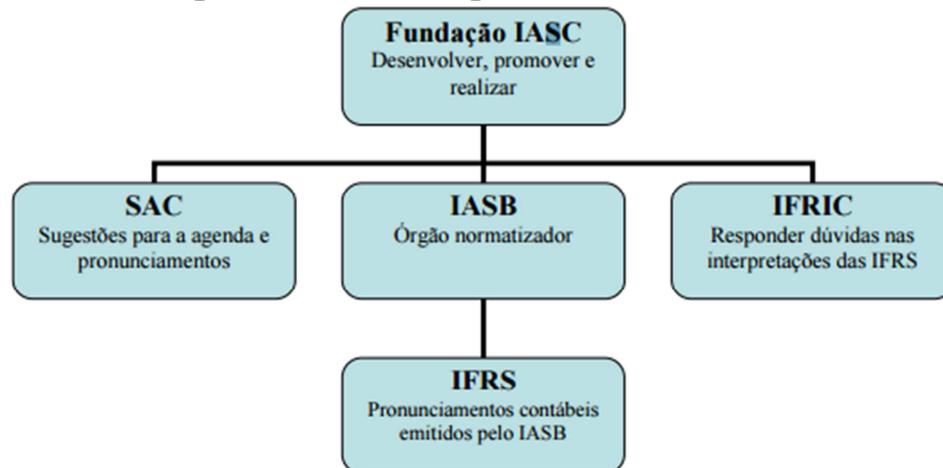
Fonte: Mapurunga, Meneses e Peter (2011 p.92-93).

Mapurunga, Meneses e Peter (2011), destacam no Quadro 9 as principais entidades regulamentadoras e normativas nacionais e internacionais. Ainda expõem que a lista “não é exaustiva, mas apenas se propõe a destacar as principais entidades brasileiras e mundiais engajadas no processo de convergência das

normas internacionais de contabilidade” (MAPURUNGA, MENESES e PETER 2011, p.93).

Entende-se que o IASB é o principal órgão normatizador das normas internacionais de contabilidade e se subordina ao IASC que desenvolve, promove e realizam as normas, trazendo como produto final os IFRS, pronunciamentos contábeis.

Figura 3 Estrutura Organizacional do IASB



Fonte: Santos (2010, p.24)

A Figura 3 mostra a estrutura organizacional do IASB, que segundo a autora:

[...] é o órgão responsável pela efetiva discussão e elaboração das normas contábeis internacionais, é subordinado a Fundação IASC e ainda conta com o Comitê de Interpretações de Relatórios Financeiros (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) e com o Conselho Consultivo de Normas (Standards Advisory Council – SAC). O IFRIC dedica-se em tempo parcial e de forma não exclusiva a responder questões de dúvidas na interpretação das IFRS, enquanto o SAC oferece sugestões sobre a agenda de trabalho do IASB e sobre o andamento e os rumos de pronunciamentos contábeis (SANTOS, 2010, p.24).

2.3.1.1 IFAC - International Federation Of Accountants

O IFAC é uma organização internacional que desenvolve e harmoniza as normas e procedimentos contábeis.

Segundo o site oficial o IFAC informa que é a organização global para a profissão contábil dedicada a servir o interesse público por meio do fortalecimento da

profissão e contribuindo para o desenvolvimento de fortes economias internacionais. IFAC é composta por mais de 175 membros e associados em 130 países e jurisdições, que representam cerca de 2,84 milhões contabilistas na prática pública, educação, serviço do governo, indústria e comércio.

As estruturas do IASC e do IFAC foram concebidas no Congresso Mundial de Contadores realizado em Sidney, em 1972, sendo que o IASC entrou em atividade em 1973, tendo Londres como sede. A criação do IFAC somente foi concretizada cinco anos depois no Congresso Mundial de Contabilidade em Munique, tendo uma secretaria permanente em Nova Iorque (CASTRO, 2001, p.3).

Ainda segundo o autor, o IFAC tem como objetivo o desenvolvimento e uniformização da profissão em todas as modalidades de sua atuação, sendo uma de suas principais tarefas o desenvolvimento e harmonização de normas e procedimentos de auditoria e regras aplicáveis ao exercício dessa atividade.

A IFAC é a principal porta-voz da profissão global e se pronuncia sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância. Isso é alcançado, parcialmente, através dos contatos com numerosas organizações que confiam ou têm interesse nas atividades da profissão contábil internacional. A IFAC também emite posições políticas sobre temas em que o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância (CFC, 2010, p.13).

Ainda pelo CFC (2010) “os órgãos diretores, a equipe e os voluntários da IFAC têm compromisso com os valores de integridade, transparência e conhecimento especializado”.

2.3.2 ABRASCA – Associação Brasileira Das Companhias Abertas

Segundo o site da referida entidade, a Abrasca é uma associação sem fins lucrativos, que possui como principal missão é ser um canal permanente para a defesa das companhias abertas.

O princípio maior é o aprimoramento das práticas de política e de administração empresarial do mercado de capitais. Possui convivência e interação com os demais mercados financeiros e órgãos reguladores. Ainda possui representatividade nos seguintes órgãos:

- Associação Brasileira de Private Equity e Venture Capital (ABVCAP);
- Câmara Consultiva de Listagem (BM&FBovespa);
- Carbon Disclosure Project – South America;
- Comitê Consultivo de Educação (CVM);
- Comitê de Orientação para Divulgação de Informações ao Mercado (CODIM);
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);
- Conselho Consultivo de Certificação do IBGC;
- Conselho Consultivo da Fundação IASC;
- Conselho Curador da Fundação de Apoio do CPC;
- Conselho Editorial Revista de Transparência (IBRACON);
- Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN);
- Conselho de Regulação e Melhores Práticas do Código ABVCAP/ANBIMA de Regulação e Melhores Práticas para o Mercado de FIP e FIEE;
- Conselho de Regulação e Melhores Práticas do Mercado de Capitais (ANBIMA);
- Conselho de Supervisão de Analistas de Valores Mobiliários (APIMEC – Nacional);
- Grupo de Trabalho Sobre Documentos do International Accounting Standards Board (IASB);
- Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC), Instituto Brasileiro de Relações com Investidores (IBRI) e Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Atualmente a entidade conta com 178 companhias associadas entre companhias abertas, fechadas e outras pessoas jurídicas que captam recursos de terceiros sob qualquer forma que não exclusivamente empréstimos bancários, que prestam consultoria voltada para a emissão ou colocação de valores mobiliários ou que invistam no capital social de outras empresas (SANTOS, 2010, p.30).

2.3.3 BACEN - Banco Central Do Brasil

O institucional do site oficial do BACEN explica que o banco surgiu da necessidade de se criar um “banco dos bancos” com poderes de emitir papel-moeda com exclusividade, além de exercer o papel de banqueiro do Estado.

Para Deus, Prado e Moraes (2014, p.17) o BACEN “trata-se de autarquia federal integrante do sistema financeiro nacional e está vinculado ao Ministério da Fazenda é uma das principais autoridades monetárias do país”.

Ainda o site oficial informa que o Banco Central do Brasil foi criado pela Lei 4.595, de 31 de dezembro de 1964. E é o principal executor das orientações do Conselho Monetário Nacional e responsável por garantir o poder de compra da moeda nacional, e suas atribuições são:

- a) Emitir papel-moeda e moeda metálica;
- b) Executar os serviços do meio circulante;
- c) Receber recolhimentos compulsórios e voluntários das instituições financeiras e bancárias;
- d) Realizar operações de redesconto e empréstimo às instituições financeiras;
- e) Regular a execução dos serviços de compensação de cheques e outros papéis;
- f) Efetuar operações de compra e venda de títulos públicos federais;
- g) Exercer o controle de crédito;
- h) Exercer a fiscalização das instituições financeiras;
- i) Autorizar o funcionamento das instituições financeiras;
- j) Estabelecer as condições para o exercício de quaisquer cargos de direção nas instituições financeiras;
- k) Vigiar a interferência de outras empresas nos mercados financeiros e de capitais e controlar o fluxo de capitais estrangeiros no país.

O BACEN é o órgão executivo Central do sistema financeiro Nacional, responsável pela fiscalização e cumprimento das disposições que regulam o funcionamento do SFN de acordo com as normas expedidas pelo CMN. A missão institucional é a de zelar pela estabilidade do poder de compra da moeda e a solidez do sistema financeiro (HOJI, 2004, p. 40).

Bessa, Silva e Moraes (2011, p.7) entendem que o Bacen “age como órgão executivo, esse cumpre as disposições emanadas pelo CMN, trabalhando de maneira a garantir a eficiência e a solidez do sistema financeiro”.

2.3.4 BM&FBOVESPA – Bolsa De Mercadorias, Valores E Futuros

De acordo com a própria companhia, descrita em seu site, a BM&FBOVESPA age como uma administradora de mercado organizado de título, valores mobiliários e contratos derivativos, presta também serviços de registro, compensação e liquidação, garantindo a liquidação financeira das operações realizadas em seus ambientes.

Trata-se de uma companhia, que atua no mercado, como auxiliar financeiro. Recentemente a Bovespa (Bolsa de Valores do Estado de São Paulo), integrou – se com a BM&F (Bolsa de Mercadorias & Futuros). A nova bolsa atua efetuando a intermediação entre os investidores e os tomadores de recursos no mercado de capitais, com a unificação, passou – se a efetuar todas as negociações inerentes as duas em um âmbito só (BESSA, SILVA e MORAES, 2011, p.8).

Segundo o institucional do site, a Bovespa oferece também outros produtos e serviços: negociação de ações, títulos de renda fixa, câmbio pronto e contratos derivativos referenciados em ações, ativos financeiros, índices, taxas, mercadorias, moedas, entre outros; listagem de empresas e outros emissores de valores mobiliários; depositária de ativos; empréstimo de títulos; e licença de softwares.

Até 2008, existiam duas bolsas de negociação de ativos financeiros no Brasil, a Bolsa de Mercadorias e Futuros (BM&F) e a Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa). No fim do ano de 2007, as duas bolsas lançaram venda de ações ao público e, em 2008, decidiram realizar a integração, criando-se a BM&FBovespa. Porém, os ativos negociados em cada uma delas continuam pertencendo aos mesmos grupos de negociação anteriores. Ou seja, no setor que se refere aos objetos negociados originalmente na BM&F, são negociados derivativos de taxas de juros e de commodities, uma parte dos contratos de dólar à vista, dentre outros, enquanto na Bovespa funciona o mercado acionário brasileiro e alguns negócios de renda fixa (SILVA, CARVALHO e MEDEIROS, 2009, p.356).

Em seu estatuto social, dispõe como objeto social exercer ou participar em sociedades. E ainda discorre sobre os deveres da companhia:

- Regular a concessão de autorizações de acesso aos distintos sistemas de negociação, de registro e de liquidação de operações administrados pela Companhia ou por sociedades por ela controladas;
- Estabelecer normas visando à preservação de princípios equitativos de comércio e de negociação e de elevados padrões éticos para as pessoas que atuem nos mercados por ela administrados, direta ou indiretamente;
- Regular as atividades dos detentores das Autorizações de Acesso nos sistemas e nos mercados administrados pela Companhia;
- Estabelecer mecanismos e normas que permitam mitigar o risco de inadimplemento dos detentores de Autorização de Acesso a seus mercados das obrigações;
- Fiscalizar as operações realizadas e/ou registradas em quaisquer de seus ambientes ou sistemas de negociação, registro, compensação e liquidação, bem como todas aquelas por ela regulamentadas;
- Fiscalizar a atuação dos detentores de Autorizações de Acesso, como comitentes e/ou intermediários das operações realizadas e/ou registradas em quaisquer de seus ambientes e aplicar penalidades aos infratores das normas legais, regulamentares e operacionais cujo cumprimento incumbe à Companhia fiscalizar.

2.3.5 CFC – Conselho Federal De Contabilidade

O CFC foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.296 de 1946, é denominado, segundo seu site oficial, como uma Autarquia Especial Corporativa, de personalidade jurídica e de direito público.

É uma autarquia especial de caráter corporativista, sem vínculo com a Administração Pública Federal. Sua estrutura, organização e funcionamento são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 30 9.295/46, disciplinado pela Resolução CFC nº 960/03, que aprova o Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Pela Lei nº 11.160/05, este conselho é composto por 27 (vinte e sete) conselheiros efetivos e igual número de suplentes (SILVA, 2008, p.41-42).

Ainda segundo o site oficial o CFC tem como principais finalidades orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil por meio dos Conselhos Regionais de Contabilidade; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

O CFC, órgão responsável pela regulação e fiscalização das atividades contábeis no Brasil, incluída a atividade de auditoria independente, em função das demandas previstas na Instrução CVM N° 308/99, emitiu normas regulamentando os procedimentos a serem observados pelos profissionais registrados na CVM, em relação à implantação do controle interno de qualidade, do programa de controle externo de qualidade (revisão pelos pares), da instituição do programa de educação profissional continuada e do exame de qualificação técnica profissional (DEUS, PRADO e MORAES, 2014, p.16).

2.3.5.1 CRCS – Conselhos Regionais De Contabilidade

Segundo os sites dos CRCS do Brasil, os CRCS são órgãos regionais subordinados ao CFC. E possuem como objetivo uma fiscalização mais abrangente e buscam divulgar as normas e princípios que regem a profissão contábil. Segundo o CFC, existem vinte e sete CRCS um para cada estado e Distrito Federal do Brasil.

O programa de fiscalização é desenvolvido pelos Conselhos Regionais de Contabilidade, verificando nas suas diligências, se o provimento de cargos e o exercício de atividades contábeis estão sendo ocupados por contadores e por técnicos em contabilidade; se há adequabilidade do cargo em relação à respectiva categoria profissional; se existe escrituração contábil e se ela está sendo executada de acordo com as normas (SILVA *et. al.* 2008, p.12).

2.3.6 CVM – Comissão De Valores Mobiliários

Comissão de Valores Mobiliários (CVM) foi criada em 07/12/1976 pela Lei 6.385/76, e pelo seu institucional disponibilizado em seu site, tem como objetivo de fiscalizar, normatizar, disciplinar e desenvolver o mercado de valores mobiliários no

Brasil é vinculado ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprio.

Comissão de Valores Mobiliários - trata-se autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, criada pela lei 6.375/76 e suas alterações. A CVM tem poderes para disciplinar normalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Seu poder de normalizar abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários (DEUS, PRADO e MORAES, 2014, p.17).

O site ainda informa que a sua atuação é principalmente coordenada com instituições públicas e privadas, nacionais e internacionais, técnica, independente, célere e transparente, pautada pela ética, eficiência, equilíbrio e segurança jurídica das decisões. Para Silva (2007, p.42) a CVM “tem poderes para disciplinar, normatizar e fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado. Seu poder regulamentador abrange todas as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários”.

Voltada para o desenvolvimento, disciplina e a fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários não emitidos pelo Sistema Financeiro e Tesouro Nacional, basicamente o mercado de ações e de debêntures. [...] Compete à comissão de valores mobiliários:- Estimular a aplicação no mercado acionário; -Assegurar o funcionamento eficiente e regular das bolsas de valores e instituições auxiliares que operam nesse mercado;- Proteger titulares de valores mobiliários contra emissões e atos fraudulentos que manipulem preços de valores mobiliários nos mercados primários e secundários de ações;- Fiscalizar a emissão, o registro, a distribuição e a negociação de títulos emitidos pelas empresas de capital aberto; (BASTOS, LOPES e CARDOSO, 2007, p.245)

2.3.7 IBRACON – Instituto Dos Auditores Independentes Do Brasil

Foi constituído em 13 de dezembro de 1971. O Ibracon surgiu da união do Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (Ibai), para a obtenção de uma melhor estrutura e representatividade em benefício da profissão.

Entidade profissional, que reúne contadores e tem como função discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil no Brasil, contribuindo para o intercâmbio de informações com outros

países. Enquanto entidade associativa tem a atribuição de recomendar ou sugerir procedimentos e posturas (SOARES, 2005, Pg.24).

Segundo o site da entidade, o Ibracon desenvolveu fortes relacionamentos internacionais, como exemplo a Federação Internacional dos Contadores (Ifac), a IFRS Foundation que permitiu que o Ibracon se tornasse a entidade autorizada a traduzir o Livro Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board). Com isso, participou e participa no processo de convergência de normas internacionais em todos os seus estágios, inclusive na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e no desenvolvimento de seus trabalhos. Outro importante relacionamento internacional é com o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

O Instituto foi criado para auxiliar no processo de reconstrução, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto e o primeiro conjunto de normas sobre demonstrações contábeis foi escrito e adotado (DEUS, PRADO e MORAES, 2014, p.17).

Sua principal missão é de manter a confiança da sociedade na atividade de auditoria independente e a relevância da atuação profissional, salvaguardando e promovendo os padrões de excelência em contabilidade e auditoria independente.

Bessa, Silva e Moraes (2011) interpretam que o IBRACON é uma empresa de direito privado que não possui fins lucrativos e tem como objetivo regulamentar as atividades de auditoria no país. E que o instituto tem como finalidade também de sugerir procedimentos e postura do profissional na execução de suas atividades, de maneira a padronizar os serviços.

2.3.8 CPC – Comitê De Pronunciamentos Contábeis

O CPC constituído a partir da união da ABRASCA; APIMEC NACIONAL; BOVESPA; Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI; e IBRACON.

Pela necessidade de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão de normas dessa natureza e pela representação e

processos democráticos na produção dessas informações. Segundo o seu site oficial o CPC tem como objetivo:

[...]o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, Resolução 1055/05).

O CPC é totalmente independente das entidades representadas, e o CFC fornece a estrutura necessária para a sua atuação. Como produtos finais do CPC constam: Pronunciamentos Técnicos; Orientações; e Interpretações.

Martins, Martins e Martins (2007, p.7) como motivos a criação do CPC “em primeiro lugar os mesmos utilizados em todo o mundo: redução dos custos de elaboração de diversos balanços, sob diversos critérios, para países ou organismos diferentes”.

O CPC reúne representantes de entidades das áreas privada, acadêmica e governamental, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras da FEA/USP (Fipecafi), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec) e Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), inovando no que se refere às questões regulamentares, porque seus pronunciamentos podem ser aceitos pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) (MAPURUNGA, MENESES e PETER 2011, p.95).

2.3.9 SRF – Secretaria Da Receita Federal

É um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, segundo o institucional do site da Receita Federal, a SRF é responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários e os incidentes do comércio exterior.

Também subsidia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, atua como agente de prevenção de combate à sonegação fiscal,

o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) emite as instruções normativas que regulamentam a apuração do lucro tributável das empresas, envolvendo, inclusive, a definição de procedimentos contábeis a serem observados pelos contribuintes enquadrados em regimes específicos de apuração fiscal (SILVA 2007, p.42).

2.3.10 Comissões de estudo, grupos de trabalhos e comitês de auditoria

Segundo Silva, Madeira e Assis (2004) a existência de um organismo de normalização é concretizada pela constituição de um corpo de reguladores contábeis que são estruturados em comissões, e nomeado, muitas vezes oficialmente, pela legislação do país, ou, constituído pelos órgãos profissionais.

Existência de uma comissão permanente, encarregada de interpretar as regras existentes e de fornecer, a pedido da organização, uma opinião acerca do desenvolvimento das práticas contraditórias, sobre assuntos não cobertos por normas (BONNET-BERNARD, 1997, p.3 *apud* SILVA, MADEIRA E ASSIS, 2004, p.119).

Diante do exposto, percebe-se que as comissões são criadas a partir da necessidade de interpretar as normas e leis e emitir uma opinião sobre algumas práticas em que não estão encobertas pela legislação.

Assim, entende-se que os órgãos normativos e reguladores de contabilidade conseguem extrair das comissões uma função extremamente importante para a interpretação das brechas e ressaltos que as normas podem apresentar.

Outro aspecto que merece destaque é o crescente desenvolvimento das normas contábeis profissionais nos últimos anos, tanto por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) quanto do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON). Arestas anteriormente existentes, especialmente quanto aos princípios contábeis, têm sido aparadas através da criação de comissões de estudos para sua unificação (POHLMANN, 1995).

Segundo Portaria CRCSP 034/2014 que institui a Comissão para Revisão dos Programas de Fiscalização em Auditoria, Comissão tem como finalidades

revisar a programação de fiscalização de organizações de auditoria, recomendar sobre cursos, atualizando e treinando os Fiscais do CRC SP.

Já no conselho regional de contabilidade do Ceará, sob a Portaria 13/2014 que instituiu a Comissão de Normas Técnicas Aplicadas à Auditoria e Perícia Contábil, informa que a Comissão, tem por objetivo estudar, analisar, realizar pesquisas, entre outros procedimentos que sejam vinculados à área de auditoria e perícia contábil, inclusive prestar apoio ao Departamento de Fiscalização do CRCCE quando for solicitado.

O CRCRS RS a partir da Resolução CRCRS 422/04 informa sobre os objetivos das comissões de estudos, como estudar matérias pertinentes à sua área de atuação, bem como propor a estruturação, do ponto de vista técnico, de cursos, seminários e palestras; elaborar trabalhos técnico-científicos para eventos e publicações; revisar e opinar sobre o conteúdo técnico do material destinado a publicações; laborar comentários sobre as normas da profissão; assessorar o Conselho Diretor e o Plenário do CRCRS, quando solicitado e analisar e emitir opinião sobre normas emitidas pelo CFC.

2.4 LEI SARBANES-OXLEY

Segundo Silva e Robles Junior (2008) a Sox é considerada a legislação mais importante do mercado de capitais desde a quebra da bolsa de Nova York, em 1929. A lei Sarbanes-Oxley, conhecida como SOX, foi publicada pelo governo dos Estados Unidos em 30 de julho de 2002.

A SOX tem como objetivo principal “estabelecer sanções que coíba procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes no mercado norte americano” (BORGERTH, 2007, p.19).

Sendo composta pelos seguintes capítulos do Quadro 7:

Quadro 7 Capítulos Lei Sarbanes-Oxley

I. Criação do Órgão de Supervisão do Trabalho dos Auditores Independentes
II. Independência do Auditor
III. Responsabilidade Corporativa
IV. Aumento do Nível de Divulgação de Informações Financeiras
V. Conflito de Interesses de Analistas
VI. Comissão de Recursos e Autoridades
VII. Estudos e Relatórios
VIII. Prestação de Contas das Empresas e Fraudes Criminais
IX. Aumento das Penalidades para Crimes de Colarinho Branco
X. Restituição de Impostos Corporativos
XI. Fraudes Corporativas e Prestação de Contas

Fonte: Borgerth (2007, p.19), adaptado pela autora.

A autora ainda informa que a lei também visa restabelecer a confiança nas informações que as empresas geram, consolidando a teoria dos mercados eficientes e conseqüentemente norteando o funcionamento do mercado de títulos e valores mobiliários.

Diante do exposto Peters (2007) entende que os principais pontos da Lei Sarbanes-Oxley são:

Seções 201 a 208 - Referente ao comitê de auditoria, à independência dos auditores e à proibição de certos serviços pelas empresas de auditoria;

Seção 301 - Aborda os comitês de auditoria;

Seções 302 e 906 - Tratam de certificações dos relatórios anuais contendo as demonstrações financeiras, pelos administradores, sob responsabilidade civil e criminal;

Seção 304 - Estabelece penalidades a conselheiros de administração e diretoria por violação do dever de conduta e do confisco de bônus nos casos de republicação de demonstrações;

Seção 305 - Trata de penalidades e foros para diretores;

Seção 306 - Dá limitações a planos de benefícios a empregados;

Seção 307 - Adota padrões de conduta profissional para advogados;

Seção 402 - Trata de proibição de empréstimos a conselheiros de administração e diretoria por parte da empresa;

Seções 404, 407, 408 e 409 - Abordam os aspectos de controle interno e fiscalização da SEC sobre a informação pública. Determinam a emissão de relatório especial, com parecer, entregue à SEC que ateste a realização anual de avaliação de controles e processos internos que são a base de relatórios financeiros;

Seção 406 - Código de ética para executivos financeiros;

Seção 802 - Penalidades criminais para alteração de documentos;

Seção 804 - Estabelece prazos de prescrição ao direito de ação, tendo por objeto questões relativas à fraude e manipulação de informações que envolvem valores mobiliários;

Seção 806 - Proteção para empregados de companhias abertas que forneçam evidências de fraude;

Seção 1.105 - Autoridade para a SEC proibir determinadas pessoas de exercerem cargos de diretoria;

Seção 1.106 - Aumento de penalidades criminais da Lei de 1934 (Securities Exchange Act of 1934). (PETERS, 2007 apud COUTO E MARINHO 2008).

Silva e Robles Junior (2008) defendem que a Sarbanes-Oxley foi uma resposta do governo dos Estados Unidos aos sucessivos e recentes escândalos contábeis que atingiram grandes corporações no país, como o caso Enron e a posterior bancarrota da empresa de auditoria Arthur Andersen, WorldCom e Xerox.

A Lei Sarbanes-Oxley é o resultado de uma rápida mobilização das autoridades norte-americanas, na ânsia de minimizar, através de medidas concretas, os danos decorrentes das fraudes envolvendo a Enron, que foram seguidas pelos problemas encontrados nas demonstrações contábeis de empresas como a WorldCom e a Xerox (CANTIDIANO, 2005, p.20)

2.5 LEIS CONTRA FRAUDE NO BRASIL

Entende-se que a fraude em qualquer que seja sua aplicação é crime. O código penal brasileiro, instituído pela lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940, em seu capítulo VI, dispõe sobre estelionato e outras fraudes:

Art. 171 - Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento;

Art. 172 - Emitir fatura, duplicata ou nota de venda que não corresponda à mercadoria vendida, em quantidade ou qualidade, ou ao serviço prestado.

Art. 173 - Abusar, em proveito próprio ou alheio, de necessidade, paixão ou inexperiência de menor, ou da alienação ou debilidade mental de outrem, induzindo qualquer deles à prática de ato suscetível de produzir efeito jurídico, em prejuízo próprio ou de terceiro;

Art. 174 - Abusar, em proveito próprio ou alheio, da inexperiência ou da simplicidade ou inferioridade mental de outrem, induzindo-o à prática de jogo ou aposta, ou à especulação com títulos ou mercadorias, sabendo ou devendo saber que a operação é ruína:

Art. 175 - Enganar, no exercício de atividade comercial, o adquirente ou consumidor;

Art. 176 - Tomar refeição em restaurante, alugar-se em hotel ou utilizar-se de meio de transporte sem dispor de recursos para efetuar o pagamento;

Art. 177 - Promover a fundação de sociedade por ações, fazendo, em prospecto ou em comunicação ao público ou à assembleia, afirmação falsa sobre a constituição da sociedade, ou ocultando fraudulentamente fato a ela relativo;

Art. 178 - Emitir conhecimento de depósito ou warrant, em desacordo com disposição legal;

Art. 179 - Fraudar execução, alienando, desviando, destruindo ou danificando bens, ou simulando dívidas (BRASIL. Lei 2.848/40, capítulo VI).

Diante do exposto, entende-se que pelo código penal brasileiro, a fraude apresenta-se de diversas formas, mas em todas suas faces ela se caracteriza por um ato intencional, utilizado de má fé, para obtenção de benefícios próprios, e resultando como consequência prejuízos a terceiros.

No Brasil, encontram-se algumas outras leis que dispõem sobre as fraudes que podem vir a ocorrer nas demonstrações e escriturações contábeis dentro de uma organização. Como por exemplo, a lei 8.137 de 1990 que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, em seu artigo 1º informa que constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (BRASIL. Lei 8137/90, Art 1º).

O artigo 2º da mesma lei dispõe a constituição de crime da mesma natureza, diferenciando-se pela penalidade dos crimes do artigo 1º, como fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, para eximir-se de pagamento de tributo; deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social; exigir, pagar ou receber, qualquer percentagem de imposto ou de contribuição como

incentivo fiscal; deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto e utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

A mesma lei ainda dispõe, em seu Art. 3º os crimes praticados por funcionários públicos e no Art. 4º os crimes contra a economia e suas relações de consumo. Todos esses, correspondente a fraudes possíveis nas organizações.

Temos também a Lei 4729 de 1965, que define o que é o crime de sonegação fiscal, a qual observa-se que é uma das fraudes mais comuns no ambiente corporativo. Sendo assim em seu artigo 1º, a lei define a constituição de crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal (BRASIL, Lei 4729/65, Art. 1º).

Para o crime de lavagem de dinheiro, temos a lei 9613 de 1998, que dispõe além dos crimes de lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos na lei e cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF. Que em seu art. 1º define o crime como “ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.”.

A Lei 7.492 de 16 de junho de 1986, mais conhecida como lei do colarinho branco define os crimes contra o sistema financeiro nacional. Essa lei dispõe em 24

artigos os crimes e suas respectivas penalidades que varia de 2 à 12 anos de reclusão e mais multa. Como por exemplo, divulgar informação falsa ou prejudicialmente incompleta sobre instituição financeira com pena de reclusão, de 2 a 6 anos, e multa; apropriar-se de dinheiro, título, valor ou qualquer outro bem móvel ou desviá-lo em proveito próprio ou alheio com pena de reclusão de 2 a 6 anos mais multa; gerir fraudulentamente instituição financeira e penalidade de 3 a 12 anos de reclusão mais multa e induzir ou manter em erro, sócio, investidor, sonegando-lhe informação ou prestando-a falsamente, penalizada com 2 a 6 anos de reclusão e multa.

Em 1992 foi sancionada a Lei nº 8.429, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, que em seu capítulo II dividido em três seções define:

- a) Seção I - Atos de improbidade administrativa que importam enriquecimento ilícito que são auferir qualquer tipo de vantagem patrimonial indevida em razão do exercício de cargo, mandato, função, emprego ou atividade nas entidades,
- b) Seção II - atos de improbidade administrativa que causam prejuízo ao erário que são qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres das entidades e;
- c) Seção III - Atos de improbidade administrativa que atentam contra os princípios da administração pública que constituem de ação ou omissão que viole os deveres de honestidade, imparcialidade, legalidade, e lealdade às instituições.

Já, para o combate aos crimes contra investidores tem-se a Lei 7913 de 1989 que dispõe sobre a ação civil pública de responsabilidade por danos causados aos investidores no mercado de valores mobiliários. E adota medidas judiciais para evitar prejuízos ou obter ressarcimento de danos causados aos titulares de valores mobiliários e aos investidores do mercado, nos seguintes casos:

I - operação fraudulenta, prática não equitativa, manipulação de preços ou criação de condições artificiais de procura, oferta ou preço de valores mobiliários;

II - compra ou venda de valores mobiliários, por parte dos administradores e acionistas controladores de companhia aberta, utilizando-se de informação relevante, ainda não divulgada para conhecimento do mercado ou a mesma operação realizada por quem a detenha em razão de sua profissão ou função, ou por quem quer que a tenha obtido por intermédio dessas pessoas;

III - omissão de informação relevante por parte de quem estava obrigado a divulgá-la, bem como sua prestação de forma incompleta, falsa ou tendenciosa (BRASIL, Lei 7913/89, Art. 1º).

Ainda informa que as importâncias decorrentes de condenação por essa lei, reverterão aos investidores lesados, na proporção de seu prejuízo. Ou seja, entende-se que o investidor que for lesado e enquadrado nos dispostos dessa lei, terá seu prejuízo ressarcido pelo sujeito que praticou o dolo.

Ainda mais atual, a Lei 12846 de 1º de agosto de 2013 dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Aplicando-se o disposto às sociedades empresárias e às sociedades simples, quaisquer fundações, associações de entidades ou pessoas, ou sociedades estrangeiras, que tenham sede, filial ou representação no território brasileiro. Assim no capítulo II, informa o que é considerado atos que atentem contra o patrimônio público nacional ou estrangeiro, contra princípios da administração pública ou contra os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil:

I - prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada;

II - comprovadamente, financiar, custear, patrocinar ou de qualquer modo subvencionar a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei;

III - comprovadamente, utilizar-se de interposta pessoa física ou jurídica para ocultar ou dissimular seus reais interesses ou a identidade dos beneficiários dos atos praticados;

IV - no tocante a licitações e contratos:

a) frustrar ou fraudar, mediante ajuste, combinação ou qualquer outro expediente, o caráter competitivo de procedimento licitatório público;

b) impedir, perturbar ou fraudar a realização de qualquer ato de procedimento licitatório público;

c) afastar ou procurar afastar licitante, por meio de fraude ou oferecimento de vantagem de qualquer tipo;

d) fraudar licitação pública ou contrato dela decorrente;

e) criar, de modo fraudulento ou irregular, pessoa jurídica para participar de licitação pública ou celebrar contrato administrativo;

f) obter vantagem ou benefício indevido, de modo fraudulento, de modificações ou prorrogações de contratos celebrados com a administração pública, sem autorização em lei, no ato convocatório da licitação pública ou nos respectivos instrumentos contratuais; ou

g) manipular ou fraudar o equilíbrio econômico-financeiro dos contratos celebrados com a administração pública;

V - dificultar atividade de investigação ou fiscalização de órgãos, entidades ou agentes públicos, ou intervir em sua atuação, inclusive no âmbito das agências reguladoras e dos órgãos de fiscalização do sistema financeiro nacional (BRASIL, Lei 12846/2013, Art. 5º).

2.6 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Governança Corporativa é um novo tipo de gestão adotada pelas empresas que buscam estabilidade e competitividade diferenciada. Segundo o IBGC (2009) a Governança Corporativa é um sistema onde as organizações e entidades são dirigidas, monitoradas e incentivadas, que envolve os relacionamentos entre proprietários, Conselho de Administração, Diretoria e órgãos de controle. E que tem como princípios de boas práticas:

Transparência: Mais do que a obrigação de informar é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de leis ou regulamentos. A adequada transparência resulta em um clima de confiança, tanto internamente quanto nas relações da empresa com terceiros. Não deve restringir-se ao desempenho econômico-financeiro, contemplando também os demais fatores (inclusive intangíveis) que norteiam a ação gerencial e que conduzem à criação de valor.

Equidade: Caracteriza-se pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas. Atitudes ou políticas discriminatórias, sob qualquer pretexto, são totalmente inaceitáveis.

Prestação de Contas: Os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões.

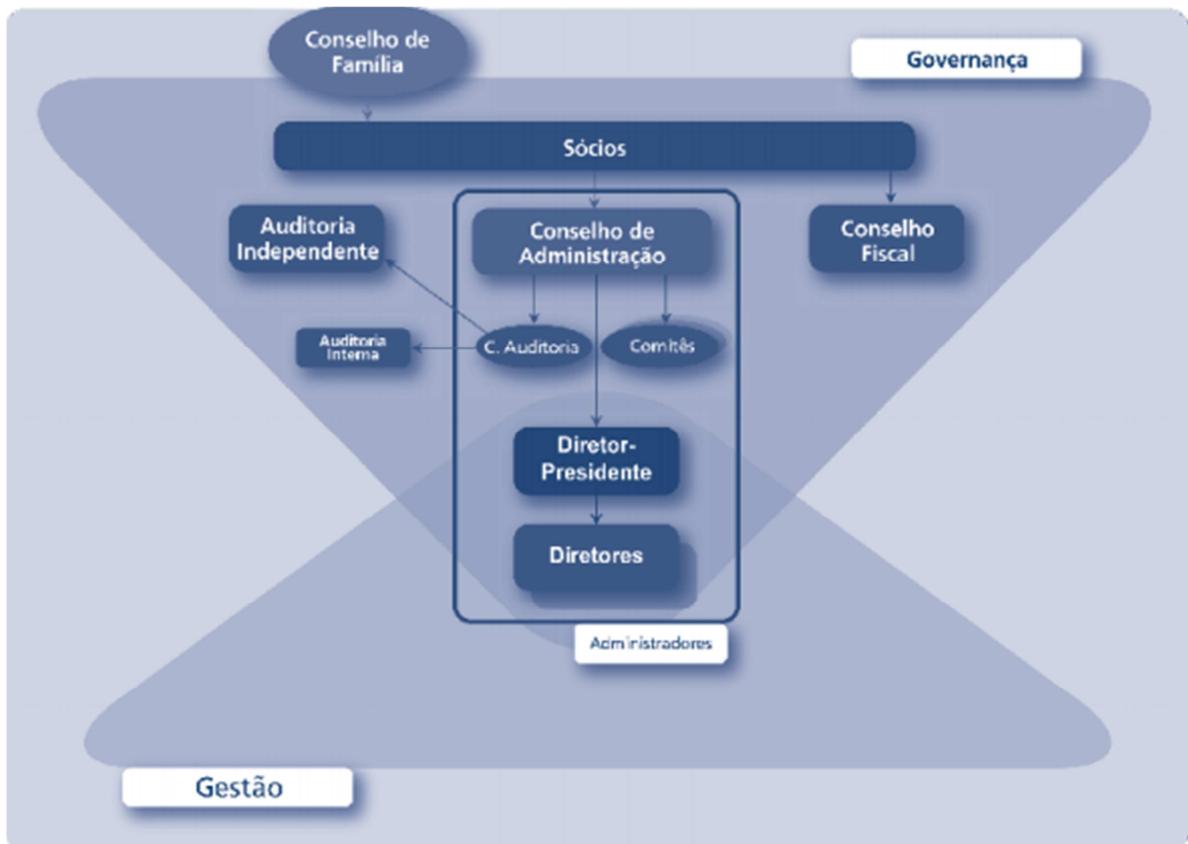
Responsabilidade Corporativa: Os agentes de governança devem zelar pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações (IBGC, 2009, p.19),

Ainda sobre as boas práticas de Governança Corporativa, o órgão responsável pela disseminação do sistema no Brasil explica que elas “convertem

princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade” (IBGC, 2009, p.19).

A Figura 4 dispõe como funciona o sistema de Governança Corporativa do qual podemos destacar que dentro dele há os comitês de auditoria, que contemplam a auditoria independente contratada pela instituição e a auditoria interna formada dentro dela.

Figura 4 - Sistema de Governança Corporativa



Fonte: IBGC (2009, p. 16)

O IBGC (2009) ainda expõe sobre a auditoria independente, informando que todas as organizações devem ter suas demonstrações financeiras e contábeis auditadas por um auditor externo independente. Tendo como objetivo principal o da verificação de que as demonstrações financeiras reflitam adequadamente a realidade da sociedade.

Como parte inerente ao trabalho dos auditores independentes, inclui-se a revisão e a avaliação dos controles internos da organização. Esta tarefa deve resultar num relatório específico de recomendações sobre melhoria e aperfeiçoamento dos controles internos. A organização pode também contratar outros serviços de auditoria externa independente para informações não financeiras que considere relevantes (IBGC, 2009, p.59).

Barbosa *et. al* (2009), verificou que a influência da auditoria, tanto interna como externa, possui um alinhamento e é indispensável para boas práticas de governança corporativa. Os autores ainda consideram que a auditoria é um instrumento de proteção aos investidores e fornecedora de informações sobre a situação patrimonial atual das empresas, além de avaliar a gestão de riscos e controles internos associados à preparação e à divulgação das demonstrações financeiras. O que também se torna um dos objetivos da governança, confirmando que os dois deveriam caminhar juntos.

No Brasil, conforme evidenciado anteriormente, não há a obrigatoriedade que as empresas listadas na BOVESPA possuam unidade de auditoria interna, exceto para bancos e empresas estatais. [...] acredita-se que o IBGC, em conjunto com a BOVESPA, deverá avaliar a possibilidade de se adotar o padrão de alguns países de recomendar a instalação da auditoria interna e exigir que a empresa avalie periodicamente a necessidade de tê-la em funcionamento e que incluam justificativas em seus relatórios anuais em caso da sua ausência (BARBOSA *et. al.*, 2009, p.16).

A governança corporativa também, se torna um dos instrumentos de combates as fraudes. Sirqueira (2007, p.2) fala que depois que após os escândalos fraudulentos da década de 90 o impacto percorreu o mundo inteiro e assim “diante da preocupação mundial causada pelas fraudes cometidas por estas companhias a discussão sobre governança corporativa foi intensificada e atualmente é comum países possuírem código de governança”.

Desta forma, entende-se que as boas práticas de governança corporativa além de proporcionar à organização uma segurança a mais na continuidade e longevidade da empresa, ainda contribui, com todos os seus procedimentos e códigos, para uma menor chance de fraudes em grade escala.

2.7 ESTUDOS ANTECEDENTES SOBRE AUDITORIA E FRAUDE

Diante da revisão bibliográfica que foi realizada, notaram-se alguns estudos anteriores sobre o tema, em que abordaram a questão da auditoria, fraudes, normatizações e prevenção e detecção de situações fraudulentas. Dentre eles, é válido destacar:

O artigo de Medeiros, Sérgio e Botelho (2004) teve como objetivo identificar a diferença entre dois tipos de irregularidade: erro e fraude, encontrar as “brechas” que possibilitam que isso ocorra, quais seus efeitos etc. E utilizou livros de auditoria e perícia e pesquisas em sites da Internet.

Os resultados revelaram que para evitar que fraudes ou erros ocorram dentro de uma empresa pode-se tomar algumas providências, como informar-se melhor sobre os funcionários que contrata e ter um controle interno eficiente. Também revelou-se que podem ser considerados como os principais motivos encontrados para que alguém cometa fraude o seu não reconhecimento profissional, necessidade financeira e a não punição em outros casos de fraudes.

Pinheiro e Cunha (2003) realizaram um estudo onde objetivaram apresentar a classe empresarial uma pequena noção da função da auditoria ao nível necessário a permitir, o discernimento sobre as possibilidades de aplicação na prevenção e descoberta das fraudes.

Dentre os resultados encontrados pode-se destacar a constatação de que a visão do auditor tem extrema importância na continuidade operacional da empresa, e que a função da auditoria não deve ser restrita apenas a verificar a fidedignidade das demonstrações contábeis das auditorias independentes ou implementação de controles e normas internas pelo auditor interno, mas também observar as questões que primam pela continuidade operacional da auditada. Enfatizando também que, as técnicas de auditoria de análise documental, amostragem em parâmetros estatísticos, circularização, levantamentos quantitativos em estoques e outros são muito importantes para identificar e minimizar as causas da fraude.

O artigo de Brandt (2011) traz como objetivo fazer uma incursão sobre a temática que envolveu a quebra de uma das maiores instituições financeira do mundo. O Banco de Investimentos Lehman Brothers que trouxe junto com sua

crise uma série de fatores que envolveram a empresa, e impactou muitas empresas que tiveram problemas idênticos fazendo implodir uma crise financeira que tirou dos cofres públicos bilhões de dólares além do custo social inestimável.

O estudo abordou a questão da independência dos auditores e a responsabilidade dos mesmos assim como a dos gestores em casos de fraudes, e inicializou informações sobre os serviços prestados de auditoria e de não auditoria.

Brandt (2011) concluiu que pode-se sim questionar a independência dos auditores quando uma fraude de valor considerável não é percebida, e que dependendo do caso é possível responsabilizá-los, pois no caso do Banco de Investimentos Lehman Brothers, valores tão altos não poderiam simplesmente aparecer e desaparecer da contabilidade. Concluiu-se também que a Lei Sarbanes-Oxley pode ter diminuído a frequência de fraudes norte-americanas, mas ela não é e não foi tão eficiente no caso do Banco.

Em outro estudo sobre fraudes, Moura (2007), analisou os processos de empresas brasileiras que cometeram fraudes contábeis, afim de identificar, se há condenação por fraude contábil no Brasil e quais foram os fatores determinantes ao convencimento dos juízes quanto à ocorrência de fraude contábil em um balanço fraudulento.

A dissertação apresentou alguns dados importantes, dentre eles, algumas estatísticas sobre as causas da prática fraudulenta. Segundo o estudo as causas mais comuns para que o fraudador cometa a fraude é: avareza, pagamento de dívidas e crença de que não são tratadas da maneira como merecem no ambiente de trabalho. E a prática se torna mais possível quando o controle interno é fraco, a gerencia não supervisiona, medo de errar fazendo com que as pessoas alterem resultados ao invés de confessar o erro, confiança em somente um tipo de controle e falta de atualização. E Como conclusão a autora afirma:

As evidências indicaram que, nos três casos analisados, o juízo se convenceu da ocorrência da fraude contábil pelo fato de as empresas omitirem informações relevantes (como a venda de suínos e frangos, no caso da Gallus; imóveis, no caso da Encol; e a negociação de recebíveis, no caso do Banco Santos), bem como, pela divulgação de informações fantasiosas (reconhecimento no Ativo de fazendas sem a respectiva propriedade/controlado, no caso da Gallus; reconhecimento de recebíveis incobráveis, no caso do Banco Santos) (MOURA, 2007, p. 93)

A autora ainda conclui que não houve condenação exclusivamente pelo fato de se ter praticado fraudes contábeis, as condenações foram decididas por combinação de outros crimes, como fraude falimentar, falsidade material e ideológica, lavagem de dinheiro e formação de quadrilha.

Correa *et. al* (2014), em seu estudo, objetivou abordar os principais aspectos sobre fraudes na contabilidade e se o controle interno é um instrumento de combate neste processo com ênfase na Resolução CFC nº 1.445/2013 que dispõe sobre a lavagem de dinheiro.

A pesquisa avaliou o entendimento dos profissionais contabilistas em relação a ocorrência de fraudes na contabilidade. Os principais resultados obtidos foram que 46% dos respondentes afirmaram que a fraude está relacionada ao indivíduo que a pratica. 21% dos respondentes indicaram que o que possibilita a ocorrência de fraudes é a oportunidade, pressão e a impunidade. 55% dos respondentes disseram que a maioria das fraudes são descobertas pela auditoria e 50% respondeu que a melhor ação para eliminar ou diminuir as fraudes é a vigilância aos controles internos.

3 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo abordam-se as respostas extraídas da aplicação dos questionários e serão apresentadas as informações consolidadas.

Com vistas a direcionar e organizar as questões para uma melhor visualização, a análise será dividida em quatro partes respectivas à problematização do estudo.

Na primeira parte apresenta-se uma análise a fim de fazer a identificação e caracterização dos respondentes. Na segunda parte aborda-se a opinião desses respondentes quanto à questão da importância e dos benefícios da auditoria e das comissões, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria.

A terceira parte trata-se de uma abordagem à opinião dos membros das comissões, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria quanto à possibilidade de ocorrências de fraude, ao papel da auditoria frente às fraudes, quanto às ações que poderiam ser tomadas para a mitigação das fraudes e, quanto às leis que se tornam eficazes contra essas situações.

Na quarta e última parte da análise são apresentadas quatro exemplos de famosos casos de escândalos fraudulentos. Analisando as opiniões e percepções dos respondentes do ponto de vista técnico e profissional, sobre essas situações.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES

Com vistas a caracterizar os membros das comissões, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria abordou-se a idade, gênero, nível de escolaridade, área de formação, principal atividade exercida e o tempo de profissão.

A primeira questão para a caracterização dos respondentes abordou a questão de idade.

Conforme Tabela 2, verifica-se que 100% das pessoas possuem idade entre 26 anos a mais que 50 anos; sendo 2 pessoas na faixa entre 26 à 35 anos, 7 pessoas entre 36 à 45 anos, 2 pessoas de 46 à 50 anos e 8 pessoas com mais de 50 anos.

Tabela 2 Idade

	Frequência	%
Menos de 20 anos	0	0,0%
20 à 25 anos	0	0,0%
26 à 35 anos	2	10,5%
36 à 45 anos	7	36,8%
46 à 50 anos	2	10,5%
Mais que 50 anos	8	42,1%

Fonte: Elaborado pelo autor

Para os maiores de 50 anos, os respondentes especificaram as idades, sendo que 2 pessoas possuem 52 anos, 1 pessoa 53, 1 pessoa 54, 1 pessoa 55, 1 pessoa 57, 1 pessoa 63 e 1 pessoa de 64 anos.

Tabela 3 Gênero

	Frequência	%
Feminino	3	15,8%
Masculino	16	84,2%

Fonte: Elaborado pelo autor

Por meio da Tabela 3, verifica-se que houve uma predominância de participantes do sexo masculino totalizando 16 respondentes e 3 respondentes do sexo feminino, totalizando 84,2% e 15,8% respectivamente.

Tabela 4 Escolaridade

	Frequência	%
Ensino Fundamental Completo	0	0,0%
Ensino Médio Completo	0	0,0%
Ensino Superior Completo	1	5,3%
Especialização/Mestrado	14	73,7%
Doutorado	4	21,1%

Fonte: Elaborado pelo autor

Conforme Tabela 4, pode-se observar que 100% dos respondentes possuem no mínimo ensino superior completo. A maioria, 73,7% possui especialização ou mestrado e 21,1% curso de doutorado. Aqui pode-se destacar que dentre os doutores, 100% tem idade maior que 50 anos.

Tabela 5 Área de Formação

	Frequência	%
Ciências Contábeis	17	89,5%
Administração	0	0%
Economia	0	0%
Outros	2	10,5%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Tabela 5 relacionada com a Tabela 4, observa-se que 89,5% dos respondentes indicaram que a área de sua última formação foi em Ciências Contábeis, 10,5% indicaram outros cursos que foram especificados em 1 pessoa com formação em finanças e 1 pessoa com formação em direito.

Tabela 6 Profissão

	Frequência	%
Administrador	0	0,0%
Contador	7	36,8%
Auditor	7	36,8%
Outros	5	26,3%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se também, conforme Tabela 6, que dentre os respondentes 36,8% exercem a profissão principal de auditor, 36,8% são principalmente contadores e 26,3% responderam que exercem outras profissões, dentre eles 3 professores de ensino superior, 1 tributarista e 1 consultor e avaliador técnico.

Importante evidenciar, que dos 3 professores de ensino superior, 2 possuem doutorado, quanto aos auditores e contadores, apenas um de cada possui doutorado.

Tabela 7 Tempo de profissão

	Frequência	%
menos que 1 ano	0	0,0%
1 à 5 anos	2	10,5%
6 à 10 anos	3	15,8%
11 à 15 anos	1	5,3%
acima de 16 anos	13	68,4%

Fonte: Elaborado pelo autor.

A Tabela 7 é relacionada com a Tabela 6, observa-se que 13 pessoas totalizando 68,4% dos participantes exercem a principal atividade profissional a mais de 16 anos. Destes que trabalham a mais de 16 anos na profissão 4 pessoas identificaram-se com 20 anos de profissão, e os outros 9 respondentes identificaram 17 anos, 22 anos, 23 anos, 24 anos, 25 anos, 27 anos, 30 anos, 34 anos e 45 anos de exercício da profissão.

3.2 IMPORTÂNCIA E BENEFÍCIOS DA AUDITORIA E DAS COMISSÕES DE ESTUDO, GRUPOS DE TRABALHO, COMITÊS E ENTIDADES LIGADAS À AUDITORIA

Com o objetivo de identificar a principal função das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria e seus benefícios aos órgãos normativos à que pertencem, assim como analisar os benefícios da auditoria nas empresas, a segunda parte da pesquisa constitui-se de três perguntas. Os participantes deveriam atribuir o grau das alternativas, onde o grau 1 constitui-se de maior importância e o grau 5 de menor importância.

A primeira questão da segunda parte da pesquisa visava saber a opinião dos respondentes sobre qual a principal função que a comissão, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria de qual faz parte exerce.

Tabela 8 Função da comissão, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria

	Grau 1	Grau 2	Grau 3	Grau 4	Grau 5
Auxiliar o setor de fiscalização	0,0%	11,1%	11,1%	61,1%	16,7%
Estudar normas técnicas	55,6%	22,2%	16,7%	5,6%	0,0%
Emitir opiniões/interpretações sobre as normas	27,8%	55,6%	5,6%	11,1%	0,0%
Identificar brechas nas normas e leis	0,0%	0,0%	16,7%	5,6%	77,8%
Auxiliar no aprimoramento da atividade	16,7%	11,1%	50,0%	16,7%	5,6%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Pela Tabela 8, observa-se que na opinião dos participantes como mais importante função das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês, entidades ou setores de normas de auditoria é “Estudar normas técnicas”, pois 55,6% dos respondentes atribuíram a essa afirmativa o grau 1, de maior importância, seguido

de “Emitir opiniões/interpretações sobre as normas, onde 55,6% atribuíram o grau 2 a essa afirmativa. O grau 3 obteve 50% dos respondentes à afirmativa “Auxiliar no aprimoramento da atividade”, ao grau 4 foi atribuído à alternativa “Auxiliar o setor de fiscalização” com 61,1% dos respondentes e, de menor importância, a afirmativa “Identificar brechas nas normas e leis” ficou com 77,8% dos respondentes atribuindo o grau 5.

Já, a segunda questão teve por objetivo identificar quais os benefícios de um órgão normativo e/ou regulador ter uma dessas entidades ligadas à auditoria.

Tabela 9 Benefícios das comissões de estudo, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria.

	Grau 1	Grau 2	Grau 3	Grau 4	Grau 5
Maior facilidade de entendimento das normas técnicas e procedimentos de trabalho	15,8%	36,8%	15,8%	26,3%	5,3%
Possuir pessoas com conhecimento concreto sobre as normas de auditoria	5,3%	15,8%	42,1%	21,1%	15,8%
Elaboração de opiniões acerca de dúvidas que possam ocorrer diante de uma norma	52,6%	31,6%	5,3%	10,5%	0,0%
Auxílio às fiscalizações, reunindo a prática com o conhecimento técnico	10,5%	0,0%	10,5%	31,6%	47,4%
Maior segurança nos pronunciamentos técnicos	15,8%	15,8%	26,3%	26,5%	15,6%

Fonte: Elaborado pelo autor.

Diante da pergunta “Quais são os benefícios de um órgão ter uma comissão, grupo de trabalho, comitê ou setor de normas de auditoria?” verifica-se que o grau de maior importância os participantes atribuíram à afirmativa “Elaboração de opiniões acerca de dúvidas que possam ocorrer diante de uma norma”, com 52,6% indicado o grau 1. Ao grau 2, foi atribuído pela maior parte dos respondentes, totalizando 36,8%, à afirmativa “Maior facilidade de entendimento das normas técnicas e procedimentos de trabalho”, seguido de “Possuir pessoas com conhecimento concreto sobre as normas de auditoria” com 42,1% atribuindo o grau 3 e “Maior segurança nos pronunciamentos técnicos” totalizando 26,5% atribuindo o grau 4 a essa afirmativa. Como menos importante, 47,4% dos respondentes atribuindo o grau 5, ficou com “Auxílio às fiscalizações, reunindo a prática com o conhecimento técnico”.

Pode-se perceber que os respondentes consideram que o maior benefício de um órgão ter uma dessas entidades, especializadas em normas de auditoria, é a elaboração de opiniões acerca de dúvidas sobre as normas, mas o auxílio às

fiscalizações, com a junção da prática e do conhecimento é o benefício menos importante pelas suas percepções.

A terceira e última questão da segunda parte da pesquisa, “Quais são os benefícios da auditoria independente?” teve como objetivo a identificação da perspectiva dos respondentes quanto ao principal benefício da auditoria independente numa entidade empresarial, tanto pública quanto privada.

Tabela 10 Benefícios da auditoria independente

	Grau 1	Grau 2	Grau 3	Grau 4	Grau 5
Auxílio à tomada de decisões por parte dos gestores.	15,8%	31,6%	26,3%	15,8%	10,5%
Detecção e prevenção de fraudes.	0,0%	26,3%	5,3%	21,1%	42,1%
Melhora nos procedimentos de controlos internos	15,8%	5,3%	36,8%	21,1%	15,8%
Permite real conhecimento da real situação da empresa.	21,1%	15,8%	15,8%	31,6%	26,3%
Melhora a imagem e a confiança da empresa, frente ao mercado e aos possíveis investidores.	47,4%	21,1%	15,8%	10,5%	5,3%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Conforme Tabela 10, observa-se que o principal benefício que a auditoria independente proporciona é “Melhora da imagem e confiança da empresa, frente ao mercado e aos possíveis investidores”, com 47,4% dos participantes atribuindo grau 1. Ao grau 2, 31,6% foi atribuído à afirmativa “Auxílio à tomada de decisões por parte dos gestores”, seguido de “Melhora nos procedimentos de controlos internos” totalizando 36,8% atribuindo o grau 3 e 31,6% atribuindo grau 4 a “Permite real conhecimento da real situação da empresa”. Ao grau 5, foram atribuídos 42,1% à afirmativa “Detecção e prevenção de fraudes”.

Percebe-se que, os respondentes entendem que o principal benefício que a auditoria oferece é a melhora da imagem e da confiança da empresa, no mercado e com os investidores, mas entendem que a detecção e prevenção de fraude não é um principal benefício da auditoria.

3.3 AUDITORIA X FRAUDES

A terceira parte da pesquisa foi dividida em 4 perguntas, às quais o respondente, a partir de afirmativas, deveria atribuir seu grau de concordância em relação à pergunta.

Como alternativas o participante deveria escolher entre: discordo totalmente, discordo parcialmente, nem concordo nem discordo, concordo parcialmente, concordo totalmente e não sei/ não quero responder. Em que, discordo totalmente e discordo parcialmente indicam tendência à discordância da afirmativa, nem concordo nem discordo indica neutralidade, concordo parcialmente ou concordo totalmente tende a concordância da afirmativa e não sei/não quero responder indica opinião nula.

Os resultados dessas questões apresentam-se primeiramente com as respostas generalizadas sem comparação e, em um segundo momento, comparadas pela principal profissão que os participantes exercem.

O que possibilita a ocorrência de fraudes? A primeira questão da segunda parte da pesquisa, objetiva identificar a percepção dos respondentes frente à 8 afirmativas e analisar o grau de concordância, se elas possibilitam a ocorrência de situações fraudulentas.

Tabela 11 Falta de Controles Internos

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	0	0,0%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	4	21,1%
Concordo totalmente	15	78,9%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que 100% dos respondentes apresentam uma tendência a concordar que a falta de controles internos possibilita a ocorrência de fraudes já que 15 deles, ou seja, 78,9% concordam totalmente com a afirmativa e 4 pessoas, 21,1% concordam parcialmente.

Tabela 12 Falta de Controles Internos - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	28,57% 2	71,43% 5	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 7	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando comparada por profissão, é importante observar que os auditores são unânimes quanto à sua opinião, pois 100% concordaram totalmente que a falta de controles internos facilita a prática de fraudes.

Tabela 13 Falta de Fiscalização por parte dos órgãos governamentais responsáveis

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	2	10,5%
Nem concordo, nem discordo	4	21,1%
Concordo parcialmente	8	42,1%
Concordo totalmente	4	21,1%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se pela Tabela 13, que 63,2% dos participantes concordam parcialmente ou concordam totalmente que falta de fiscalização por parte dos órgãos governamentais responsáveis possibilitam a ocorrência de fraudes, representando 8 e 4 respondentes respectivamente. De outro lado, 10,5% participantes discordam parcialmente.

Tabela 14 Falta de Fiscalização por parte dos órgãos governamentais responsáveis - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	42,86% 3	28,57% 2	14,29% 1
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	28,57% 2	42,86% 3	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se pela análise comparativa desta afirmativa que tanto auditores quanto os contadores possuem mais ou menos a mesma percepção, representando 42,86% de cada um deles concordando parcialmente, já os professores têm opiniões bem distintas entre si.

Tabela 15 Impunidade ou penalidades não eficientes

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	1	5,3%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	8	42,1%
Concordo totalmente	8	42,1%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 15 nos mostra que há uma tendência dos respondentes a concordar que impunidade ou penalidades não eficientes possibilitam a ocorrência de fraudes. Representando um total de 84,2%, 16 respondentes que concordaram parcialmente ou concordaram totalmente. Discordo totalmente, discordo parcialmente e nem concordo nem discordo obtiveram a indicação de 1 respondente cada um.

Tabela 16 Impunidade ou Penalidades não eficientes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	57,14% 4	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	42,86% 3	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00%	100,00% 1	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se observar, pela análise comparativa, que os contadores têm maior tendência a concordar com a afirmativa, 100% deles concordaram. Os auditores, por mais que verifique-se que a maioria é concordante, mostram-se bem divididos quanto à afirmação assim como os professores.

Tabela 17 Normas e leis de difícil interpretação

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	4	21,1%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	12	63,1%
Concordo totalmente	0	0,0%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observou-se também que a maioria dos respondentes representados por 63,1%, totalizando 12 pessoas, indicaram que concordam parcialmente que normas e leis de difícil interpretação possibilitam a ocorrência de fraudes. Por outro lado 21,1% discordaram parcialmente. 1 respondente discordou totalmente e 2 permaneceram neutros quanto à questão.

Tabela 18 Normas e leis de difícil interpretação - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	28,57% 2	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	85,71% 6	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta análise comparativa, verifica-se que a maioria dos concordantes são auditores, os contadores ficaram divididos com 42,86% indicando perspectiva de concordância e 42,86% tendência à discordância.

Tabela 19 Brechas e resquícios das normas e leis

	Frequência	%
Discordo totalmente	2	10,5%
Discordo parcialmente	5	26,3%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	8	42,4%
Concordo totalmente	2	10,5%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que quanto à afirmativa brechas e resquícios das normas e leis, 42,4% concordam parcialmente que possibilita a ocorrência de fraudes, totalizando 8 respondentes, 10,5% concordaram totalmente, 10,5% optou por indicar nem concordo, nem discordo, 26,3% discordou parcialmente e 10,5% discordaram totalmente da afirmativa.

Tabela 20 Brechas e resquícios das normas e leis – comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0	57,14% 4	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que a maioria dos auditores 71,43% indicou que concorda com a afirmativa, ao contrário dos contadores, onde a maioria deles, 57,15% demonstrou discordância.

Tabela 21 Competitividade de mercado e pressão por resultados

	Frequência	%
Discordo totalmente	2	10,5%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	7	36,8%
Concordo totalmente	6	31,5%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Por meio da Tabela 21, pode-se perceber que diante da afirmativa de que competitividade de mercado e pressão por resultados possibilita a ocorrência de fraudes, 13 respondentes indicaram uma tendência a concordar, 31,5% concordaram totalmente e 36,8% concordaram parcialmente, já 5 respondentes tem a perspectiva de discordar com a afirmativa, com 10,5% discordando totalmente e 15,8% discordando parcialmente, 1 respondente optou por permanecer neutro.

Tabela 22 Competitividade de mercado e pressão por resultados - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	28,57% 2	28,57% 2	0,00% 0	42,86% 3	0,00% 0	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	71,43% 5	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 22, pela análise comparativa da afirmação, nota-se que dos auditores 85,72% apresentaram concordância com a afirmativa contra apenas 42,86% dos contadores e 66,67% dos professores.

Tabela 23 Não divulgação de cultura antifraude nas instituições de ensino superior

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	1	5,3%
Nem concordo, nem discordo	4	21,1%
Concordo parcialmente	6	31,6%
Concordo totalmente	7	36,8%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que diante da afirmativa de que a não divulgação de uma cultura antifraudes nas instituições de ensino superior possibilita a ocorrência de fraudes a maioria dos participantes concordou parcialmente, representando um total de 31,6% e 36,8% concordaram totalmente. 4 participantes permaneceram neutros indicando nem concordo, nem discordo, e 2 participantes apresentaram uma tendência à discordância da afirmativa 5,3% discordando totalmente e 5,3% discordado parcialmente.

Tabela 24 Não divulgação de cultura antifraude nas instituições de ensino superior - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	14,29% 1	14,29% 1	42,86% 3	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	28,57% 2	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 3	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta análise comparativa, vale ressaltar que 100% dos professores concordam com a afirmativa, os contadores apresentam uma dispersão de suas opiniões, e os auditores tiveram uma grande representatividade de optantes pela neutralidade, com 42,86% optando por indicar nem concordo nem discordo.

Tabela 25 Auditoria externa não eficaz

	Frequência	%
Discordo totalmente	2	10,5%
Discordo parcialmente	10	52,6%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	2	10,5%
Concordo totalmente	4	21,1%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A afirmativa da Tabela 25 apresentou uma não concordância em sua maioria, 52,6% dos respondentes indicaram que discordam parcialmente que a auditoria externa não eficaz possibilite a ocorrência de fraudes, 10,5% discordaram totalmente. Por outro lado 21,1% concordaram totalmente com a afirmativa e 10,5% concordaram parcialmente e 1 respondente optou por permanecer neutro.

Tabela 26 Auditoria externa não eficaz - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	14,29% 1	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	85,71% 6	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta afirmativa, conforme Tabela 26, é importante salientar que a maioria dos auditores discordou parcialmente, representando um total de 85,71%, apenas 1 respondente auditor concordou totalmente. Os contadores mostraram-se divididos, mas a maioria discordou parcialmente, assim como os professores. O tributarista concordou totalmente com a afirmação e o consultor discordou parcialmente.

Qual sua opinião quanto à auditoria frente às fraudes? A segunda questão da segunda parte da pesquisa, objetiva identificar a percepção dos respondentes diante de 14 afirmativas e analisar o grau de concordância dos participantes quanto a sua opinião da auditoria frente a situações fraudulentas.

Para essa pergunta, foram apresentadas 14 alternativas retiradas de revisões na literatura, sobre o papel da auditoria na detecção, prevenção e mitigação de fraudes, assim como, a percepção dos respondentes sobre a responsabilidade que o auditor e a firma de auditoria exercem sobre essas situações.

Tabela 27 A auditoria é preparada para a detecção de fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	2	10,5%
Discordo parcialmente	7	36,8%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	5	26,3%
Concordo totalmente	4	21,1%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme Tabela 27, a partir da primeira afirmativa, sobre a opinião dos respondentes quanto à auditoria frente às fraudes, observa-se que os participantes estão divididos no que diz que a auditoria é preparada para a detecção de fraudes, os respondentes ficaram bem divididos, 47,4% tendem a discordar, 2 totalmente e 7 parcialmente e de outro lado 47,4% tendem a concordar, 5 parcialmente e 4 totalmente, 5,3% permaneceram neutros.

Tabela 28 A auditoria é preparada para a detecção de fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	28,57% 2	0,00% 0	28,57% 2	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	57,14% 4	14,29% 1	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Na análise comparativa da afirmativa, observa-se uma grande discordância de que a auditoria é preparada para a detecção de fraudes por parte dos auditores, 57,14% deles discordaram parcialmente. Ao contrário dos auditores, 66,67% dos professores concordaram parcialmente. Os contadores pela sua maioria também concordaram, pois 57,14% optaram por concordar parcialmente ou totalmente.

Tabela 29 O auditor deve identificar fraudes e erros contábeis

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	5	26,3%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	7	36,8%
Concordo totalmente	4	21,1%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que 36,8% dos respondentes concordam parcialmente com a afirmativa de que os auditores devem identificar fraudes e erros contábeis, e 21,1% concordaram totalmente. Quanto aos que discordam representou um total de 31,6%, 1 que discorda totalmente e 5 discordam parcialmente, apenas 1 respondente optou pela neutralidade.

Tabela 30 O auditor deve identificar fraudes e erros contábeis - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0	42,86% 3	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	14,29% 1	28,57% 2	14,29% 1	14,29% 1	14,29% 1	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que nesta afirmativa 71,43% dos respondentes contadores apresentaram uma tendência a concordar. Os auditores mostram percepções bem discrepantes, tendo maioria 28,57% discordando parcialmente. O respondente tributarista concordou totalmente e o consultor parcialmente. Quanto aos professores 66,67% optou por concordar parcialmente.

Tabela 31 Erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	0	0,0%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	11	57,8%
Concordo totalmente	8	42,1%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Referente à afirmativa de que os erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor, a maioria dos respondentes concorda em partes representando um total de 57,8% e 42,11% concordando totalmente, o que entende-se que pela percepção dos respondentes erros contábeis são identificados.

Tabela 32 Erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	85,71% 6	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	57,14% 4	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando comparada por profissão podemos observar um consentimento entre todos os respondentes, pois todas as profissões tiveram 100% dos participantes concordando com a afirmativa.

Tabela 33 Prática e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	2	10,5%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	7	36,8%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Neste caso, a Tabela 33 nos mostra que 84,2% dos respondentes tendem a concordar que as práticas e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis, representando 16 participantes, 9 concordando parcialmente e 7

concordando totalmente, apenas 2 participantes discordaram parcialmente da afirmativa e 1 permaneceu neutro.

Tabela 34 Prática e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0	57,14% 4	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	57,14% 4	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que quando comparada, a afirmativa apresentou apenas 2 contadores discordando parcialmente, e um auditor optando pela neutralidade. Todos os outros respondentes indicaram sua percepção concordando com a afirmação.

Tabela 35 Não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis

	Frequência	%
Discordo totalmente	3	15,8%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	3	15,8%
Concordo totalmente	9	47,4%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que 63,2% dos respondentes apresentam uma tendência a concordar que não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis, 3 concordaram parcialmente e 9 concordaram totalmente, 1 respondente nem concordou, nem discordou e 6 participantes tenderam a discordar, 3 totalmente e 3 parcialmente.

Tabela 36 Não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0	28,57% 2	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	0,00% 0	85,71% 6	0,00% 0
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Na análise comparativa é importante ressaltar a concordância de 85,71% dos auditores, apenas 1 auditor discordou parcialmente da afirmativa. Os contadores apresentaram, em sua maioria 57,14% concordância.

Tabela 37 Os executivos apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria.

	Frequência	%
Discordo totalmente	12	63,1%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	3	15,8%
Concordo parcialmente	1	5,3%
Concordo totalmente	0	0,0%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que, na opinião da maioria dos respondentes, os executivos não apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria, pois 63,1% discordaram totalmente da afirmativa e 15,8% discordaram parcialmente, porém 15,8% permaneceram neutros optando por nem concordar, nem discordar e 5,3% optou por concordar parcialmente.

Tabela 38 Os executivos apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	57,14% 4	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Auditor	100,00% 7	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se, neste caso, que 100% dos auditores discordaram com a afirmativa, os contadores também tiveram sua maior representatividade com tendência a discordar. O participante consultor foi o único que apresentou percepção no sentido de concordar.

Tabela 39 Na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	6	31,5%
Concordo totalmente	9	47,3%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 39, podemos identificar que os respondentes reforçam, de uma maneira geral, a não concordância da afirmativa anterior. Diante da afirmação de que na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores, a maioria, 47,3% concordaram totalmente, 31,5% concordaram parcialmente, 5,3% nem concordaram, nem discordaram e 15,8% discordaram parcialmente.

Tabela 40 Na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	42,86% 3	0,00% 0	28,57% 2	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	57,14% 4	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Identifica-se 100% dos respondentes auditores com percepção no sentido de concordar que há sim uma independência efetiva dos auditores na prática, assim como os respondentes professores. Os contadores por sua maioria também concordam, porém 42,86% deles optaram por discordar da afirmativa. O tributarista optou por permanecer neutro, e o consultor concordou totalmente.

Nesta questão um respondente auditor que optou por concordar totalmente com a questão também optou por comentar a questão, e sintetizou que concorda totalmente que há realmente independência dos auditores, exceto quando se tratam de “auditores não auditores”.

Tabela 41 É correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras

	Frequência	%
Discordo totalmente	4	21,1%
Discordo parcialmente	10	52,6%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	4	21,1%
Concordo totalmente	1	5,3%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto à afirmativa de que é correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras, 73,70% representaram uma tendência a discordar, 21,1% totalmente e 52,6% parcialmente. Quanto aos que concordam parcialmente a representatividade foi de 21,1% e 5,3% os que concordam totalmente.

Tabela 42 É correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	28,57% 2	57,14% 4	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	0,00% 0
Auditor	14,29% 1	71,43% 5	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta questão pode-se destacar o fato de que 85,71% os que exercem a ocupação principal de contador discordaram da afirmativa, assim como 85,72% dos auditores, enquanto dos que concordaram 1 é professor e 1 é auditor, 1 tributarista e 1 consultor. Um dos auditores que discordou da afirmativa comentou que a responsabilidade para de detecção de fraudes não é da auditoria nem do auditor e sim da administração da entidade.

Tabela 43 É correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala

	Frequência	%
Discordo totalmente	2	10,5%
Discordo parcialmente	6	31,6%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	9	47,3%
Concordo totalmente	2	10,5%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A afirmativa de que é correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala, 31,6% discordaram parcialmente, 10,5% discordaram totalmente e em contrapartida 47,3% concordaram parcialmente e 10,5% concordaram totalmente.

Tabela 44 É correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	28,57% 2	0,00% 0	42,86% 3	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que quando se trata de penalizar a empresa de auditoria nas fraudes de grande escala, os contadores tiveram 57,15% dos participantes com tendência a concordar, enquanto que os auditores também diminuíram os respondentes que discordaram e apresentaram 42,86% concordando. Os professores apresentaram em sua maioria, 66,67%, que concordam parcialmente com a afirmativa.

Tabela 45 A auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	4	21,1%
Nem concordo, nem discordo	4	21,1%
Concordo parcialmente	4	21,1%
Concordo totalmente	6	31,5%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Diante da afirmação de que a auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes houve uma tendência maior de concordância com 52,6%, 4 respondentes concordando parcialmente e 6 concordando totalmente. Os que discordam totalmente e discordam parcialmente representaram no total 26,4%.

Tabela 46 A auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	28,57% 2	28,57% 2	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	42,86% 3	28,57% 2	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que 71,43% dos contadores apresentaram tendência a concordar que a auditoria é eficaz na detecção das fraudes assim como 28,57% dos auditores e 66,67% dos professores.

Tabela 47 A auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	2	10,5%
Nem concordo, nem discordo	3	15,8%
Concordo parcialmente	9	47,3%
Concordo totalmente	3	15,8%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 47 expõe uma afirmativa parecida com a anterior, agora afirmando que a auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes, os

Tabela 48 A auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	28,57% 2	42,86% 3	14,29% 1	14,29% 1
Auditor	14,29% 1	28,57% 2	14,29% 1	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

respondentes apresentaram uma tendência maior ainda de concordância, 63,1% no total, a maioria 47,3% concordou parcialmente. Houve 15,8% neutros e 15,8% discordaram totalmente ou parcialmente.

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta análise comparativa, percebe-se 100% dos professores concordando parcialmente, os auditores nesta questão apresentaram divisão das respostas, os auditores aumentaram a tendência da concordância, pois 42,86% concordam que a auditoria pode ser um instrumento eficaz para a prevenção de fraudes.

Entende-se então, que pela visão dos respondentes, a auditoria deveria ser mais utilizada para a prevenção de fraudes do que para a detecção delas.

Tabela 49 A Lei Sarbanes-Oxley (2002) foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	4	21,1%
Nem concordo, nem discordo	6	31,6%
Concordo parcialmente	2	10,5%
Concordo totalmente	5	26,3%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que 31,6% dos respondentes permaneceram-se neutros diante da afirmativa de que a Lei Sarbanes-Oxley foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos, os outros tiveram opiniões bem diversificadas, com tendência à concordância 36,8% e 26,4% à discordância, 1 respondente não sou ou não quis responder.

Tabela 50 A Lei Sarbanes-Oxley (2002) foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	28,57% 2	42,86% 3	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	14,29% 1	0,00% 0	42,86% 3	14,29% 1	14,29% 1	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Importante ressaltar, a grande representatividade de respondentes auditores e contadores que optaram por permanecer neutros, indicando nem concordo nem discordo, e 66,67% dos professores discordando da afirmativa.

Tabela 51 Grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos, poderiam ter sido evitados se a auditoria fosse mais eficaz

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	8	42,1%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	5	26,3%
Concordo totalmente	4	21,1%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que diante da afirmação de que grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos poderiam ter sido evitados se a auditoria fosse mais eficaz, os respondentes mostram-se divididos, 1 respondente optou pela opinião nula, 9 participantes apontaram suas percepções no sentido de discordar da afirmação e 9 respondentes indicaram no sentido de concordar da afirmação.

Tabela 52 Grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos, poderiam ter sido evitados se a auditoria fosse mais eficaz - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	57,14% 4	0,00% 0	42,86% 3	0,00% 0	0,00% 0
Auditor	14,29% 1	14,29% 1	0,00% 0	14,29% 1	42,86% 3	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se nesta questão, que os auditores apresentaram em sua maioria, 57,15%, concordância da afirmativa, assim como o tributarista, os outros respondentes de outras profissões tiveram sua representatividade discordando, 57,14% dos contadores e 66,67% dos professores e o consultor.

Tabela 53 A sociedade deve cobrar da auditoria a detecção das fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	6	31,6%
Discordo parcialmente	10	52,6%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	2	10,5%
Concordo totalmente	1	5,3%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A afirmativa referente à Tabela 53 indicou que 84,2% dos respondentes apontam suas percepções no sentido de discordar que a sociedade deve cobrar da

auditoria a detecção das fraudes, somente 15,8% dos participantes optou por concordar parcialmente ou totalmente, todos eles não exercendo a atividade de auditor.

Tabela 54 A sociedade deve cobrar da auditoria a detecção das fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	28,57% 2	42,86% 3	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	42,86% 3	57,14% 4	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que 100% dos auditores apresentaram tendência a discordar da afirmativa, assim como os professores e o tributarista. Os contadores apresentaram sua maioria, 71,43% discordaram e o consultor optou por concordar.

A terceira pergunta da terceira parte da pesquisa, possui como objetivo identificar a percepção dos respondentes sobre quais ações poderiam ser tomadas para extinguir ou mitigar os casos fraudulentos: Quais seriam as ações a serem tomadas para eliminar ou diminuir a possibilidade de fraude?

Tabela 55 Penalidades mais duras

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	0	0,0%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	9	47,4%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto à afirmativa que penalidades mais duras poderia ser uma ação para eliminar ou diminuir a ocorrência de fraudes, 94,8% apresentaram tendência a concordar e apenas 5,3% apontaram a percepção no sentido da neutralidade, nem concordando nem discordando.

Tabela 56 Penalidades mais duras - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	57,14% 4	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	57,14% 4	42,86% 3	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que nesta questão os contadores e auditores possuem opiniões parecidas, 100% deles apresentaram tendência a concordar, os contadores 57,14% totalmente e os auditores 57,14% parcialmente, o tributarista e o consultor concordaram totalmente. Apenas 1 professor optou pela neutralidade.

Tabela 57 Elaboração de Leis e Normas específicas, como a implantação da SOX nos Estados Unidos, para mitigação das fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	5	26,3%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	3	15,8%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que por mais que 63,2% dos participantes apresentaram uma tendência à concordância da afirmativa, 26,3% dos respondentes discordou e 1 optou pela neutralidade e 1 não quis ou não soube responder.

Tabela 58 Elaboração de Leis e Normas específicas, como a implantação da SOX nos Estados Unidos, para mitigação das fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	42,86% 3	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando analisada pela tabela comparativa, a afirmativa apresenta maior concordância por parte dos contadores, 85,72% deles indicaram concordo parcialmente ou totalmente, os auditores 42,86% deles indicaram perspectiva no sentido de concordar, o tributarista concordou parcialmente e o consultor discordou parcialmente.

Tabela 59 Maior fiscalização por parte dos órgãos normativos

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	2	10,5%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	10	52,6%
Concordo totalmente	6	31,6%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A Tabela 59 indica que a maior parte dos respondentes, 84,2% optou por concordar que maior fiscalização por parte dos órgãos normativos pode ser uma ação para mitigação das fraudes.

Tabela 60 Maior fiscalização por parte dos órgãos normativos - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	57,14% 4	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	42,86% 3	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando comparada por profissão, a afirmativa indica que 85,71% dos contadores, 71,43% dos auditores, e 100% das outras profissões apresentaram uma tendência à concordância da afirmativa.

Tabela 61 Maior atuação dos órgãos governamentais como mitigadores de fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	8	42,1%
Concordo totalmente	6	31,6%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta afirmativa, observa-se que a tendência à concordância diminuiu, com 73,7% dos participantes, houve aumento na discordância com 15,8% dos respondentes indicando discordo parcialmente. Apenas 1 respondente indicou nem concordo nem discordo.

Tabela 62 Maior atuação dos órgãos governamentais como mitigadores de fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	42,86% 3	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	28,57% 2	42,86% 3	14,29% 1	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	33,33% 1	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela análise comparativa, observa-se que aumentou o número de contadores que concordam com a afirmativa, ao contrário dos auditores e dos professores que diminuíram sua tendência a concordar.

Tabela 63 Maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes

	Frequência	%
Discordo totalmente	3	15,8%
Discordo parcialmente	4	21,1%
Nem concordo, nem discordo	1	5,3%
Concordo parcialmente	5	26,3%
Concordo totalmente	6	31,6%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Na afirmativa de que maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes é uma ação a ser tomada para a mitigação dessas situações, 57,9% dos respondentes apresentou a sua percepção no sentido de concordar e 36,9% no sentido de discordar. 1 respondente optou pela neutralidade.

Tabela 64 Maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	14,29% 1	0,00% 0	28,57% 2	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	28,57% 2	42,86% 3	0,00% 0	0,00% 0	28,57% 2	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se, na tabela comparativa, que diante dessa afirmativa 71,43% dos auditores discordaram, vale ressaltar que 2 auditores concordaram totalmente. Ao contrário dos auditores os contadores tiveram 71,43% de representatividade no sentido de concordância da afirmativa. Os professores também tiveram sua maioria, 66,67% concordando parcialmente, assim como o tributarista e o consultor.

A quarta e última questão da terceira parte da pesquisa, objetivou identificar a percepção dos respondentes sobre quais das leis e normas indicadas eles consideravam eficazes contra fraudes.

Tabela 65 Lei 4729/1995 - Combate à Sonegação Fiscal

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	4	21,1%
Concordo parcialmente	11	57,9%
Concordo totalmente	1	5,3%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

A primeira lei indicada foi a Lei 4729/1995 que diz respeito ao combate à sonegação fiscal, 63,20% dos respondentes representaram concordância que essa lei é eficaz na mitigação de fraudes, 15,8% indicou não concordar.

Tabela 66 Lei 4729/1995 - Combate à Sonegação Fiscal - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	85,71% 6	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	57,14% 4	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando analisada por comparação, observa-se que os contadores foram os mais propensos a concordar, pois 100% indicaram concordo totalmente ou parcialmente, para os auditores apenas 57,14% consideram parcialmente que a lei é eficaz. A maioria dos professores permaneceu neutro, o tributarista discordou parcialmente e o consultor concordou parcialmente.

Tabela 67 Código de Ética dos Profissionais Contabilistas

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	1	5,3%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	7	36,8%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Já, para o Código de Ética dos Profissionais Contabilistas, 84,1% tenderam a concordar que ele é eficaz contra fraudes, 47,3% parcialmente e 36,8% totalmente. Apenas para 5,3% ele não é eficaz em partes, e 10,5% permanecem neutros com sua opinião.

Tabela 68 Código de Ética dos Profissionais Contabilistas - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	57,14% 4	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	57,14% 4	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Para 100% dos tributaristas e consultores o CEPC é sim eficaz para a mitigação de fraudes assim como para 57,14% dos auditores. Já 42,86% dos auditores consideram em partes a eficiência do código de ética contra fraudes. Pela percepção dos contadores 71,43% tendem a concordar e 14,29% discordam parcialmente. 1 contador e 1 professor optaram pela neutralidade e 66,67% dos professores concordaram parcialmente.

Tabela 69 LEI Nº 12.846/2013 – Responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	3	15,8%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	2	10,5%
Não sei/Não quero responder	2	10,5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se pela Tabela 69, que na percepção dos respondentes a Lei 12846/2013 é em partes eficaz na mitigação das fraudes, pois 47,4% concordaram parcialmente. Por outro lado 15,8% discordaram parcialmente, e importante observar que houve uma notável representatividade na neutralidade com 15,8%.

Tabela 70 LEI Nº 12.846/2013 – Responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	42,86% 3	28,57% 2	14,29% 1
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela análise comparativa, pode-se perceber que apenas 2 auditores e 1 tributarista apresentaram tendência a discordar que a Lei 12846/2013 é eficaz na mitigação de fraudes. A maior representatividade de concordância parcial e total foi dos contadores representando 71,43% deles.

Tabela 71 Lei 7913/1989 - Combate aos crimes contra investidores

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	3	15,8%
Concordo parcialmente	9	47,4%
Concordo totalmente	3	15,8%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se, que na opinião dos participantes a Lei 7913/1989 também é em partes eficaz contra fraudes, 47,4% dos respondentes optou por concordar parcialmente. Aqui houve também uma representatividade significativa de optantes pela neutralidade, 15,8%. Já 15,8% discordaram parcialmente, 15,8% concordou totalmente e 5,3% não souberam ou não quiseram responder.

Tabela 72 Lei 7913/1989 - Combate aos crimes contra investidores - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	57,14% 4	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	14,29% 1	42,86% 3	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Quando analisada em comparação por profissão, a lei não mostra percepção muito diferente da anterior, a única mudança ficou por parte da diminuição das indicações nulas, optando por não sei/não quero responder, e aumento no concordo totalmente.

Tabela 73 Lei 8137/1990 - Combate aos crimes contra a ordem econômica

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	4	21,1%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	7	36,8%
Concordo totalmente	3	15,8%
Não sei/Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto à Lei 8137/1990 que trata do combate aos crimes contra a ordem econômica, a percepção dos respondentes também apresentou que ela é eficaz em partes, com 36,8% dos respondentes indicando concordar parcialmente. Porém, 26,3% optaram por nem concordar nem discordar ou não sei/ não quero responder, o que indica que muitos deles não conhecem a lei ou entendem que ela não apresentou mudanças nos casos de fraudes.

Tabela 74 Lei 8137/1990 - Combate aos crimes contra a ordem econômica - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	42,86% 3	28,57% 2	14,29% 1
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	28,57% 2	14,29% 1	0,00% 0	28,57% 2
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela análise comparativa, nota-se que os auditores é que apresentaram bastante disparidade de percepção, 14,29% deles concordou parcialmente e 28,57% discordaram parcialmente, também 28,57% optou por permanecer neutro e 28,57 não souberam ou não quis responder. Já os professores, 100% apresentaram tendência a concordar, assim como a maioria dos contadores o que representou 71,43% deles.

Tabela 75 Lei 8429/1992 - Combate ao enriquecimento ilícito

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	3	15,8%
Nem concordo, nem discordo	5	26,3%
Concordo parcialmente	9	47,7%
Concordo totalmente	2	10,5%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que sobre a Lei 8429/1992 que dispõe do combate ao enriquecimento ilícito, 58,2% concorda em partes ou totalmente que ela é eficaz na mitigação das fraudes, apenas 15,8% discordou. A representatividade de respondentes que nem concordam nem discordam subiu notavelmente, 26,3% indicou essa opção.

Tabela 76 Lei 8429/1992 - Combate ao enriquecimento ilícito - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	14,29% 1	71,43% 5	14,29% 1	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	28,57% 2	42,86% 3	28,57% 2	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se também que a maior parte dos que optaram pela neutralidade são auditores com 42,86 deles, quem mais apresentou concordância com a lei foi os contadores, totalizando 71,43% concordando parcialmente e 14,29% totalmente. Os professores discordaram entre si, e optaram por 1 neutro, 1 concordando em partes e 1 totalmente.

Tabela 77 Lei 9613/1998 - Combate à lavagem de dinheiro

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	2	10,5%
Nem concordo, nem discordo	2	10,5%
Concordo parcialmente	12	63,2%
Concordo totalmente	3	15,8%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Já a Lei 9613/1998 tem uma significativa parte de respondentes que concorda parcialmente que ela é eficaz contra as fraudes, 12 deles ou 63,2% concorda parcialmente e 15,8% totalmente. Houve representatividade na opção discordo parcialmente com 10,5% e neutralidade com 10,5%.

Tabela 78 Lei 9613/1998 - Combate à lavagem de dinheiro - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	57,14% 4	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	14,29% 1	71,43% 5	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Percebe-se que pela análise a maior concordância é por parte dos contadores, 57,15% concordando parcialmente e 28,57% totalmente. Os auditores pela sua maioria, 71,43% também concordam parcialmente que a Lei 9613/1998 que trata do combate à lavagem de dinheiro é eficaz para a mitigação das fraudes.

Tabela 79 Lei 7492/1986 – Lei do Colarinho Branco

	Frequência	%
Discordo totalmente	0	0,0%
Discordo parcialmente	1	5,3%
Nem concordo, nem discordo	3	15,8%
Concordo parcialmente	12	63,2%
Concordo totalmente	2	10,5%
Não sei/Não quero responder	1	5,3%

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela Tabela 79 percebe-se que os respondentes consideram que a lei 7492/1986 é parcialmente eficaz contra fraudes, pois 63,2% deles optaram por concordar parcialmente, enquanto 5,3% discordam parcialmente.

Tabela 80 Lei 7492/1986 – Lei do Colarinho Branco - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	71,43% 5	28,57% 2	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	28,57% 2	57,14% 4	0,00% 0	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	33,33% 1	33,33% 1	0,00% 0	33,33% 1
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora

Na análise comparativa, percebe-se que 100% dos contadores apresentam uma tendência a concordar com a eficiência da Lei 7492/1986, para os auditores 57,14% optaram por concordar parcialmente e o único respondente que discordou que a lei é eficaz foi 1 auditor. O tributarista e o consultor concordaram parcialmente, os professores apresentaram disparidade de percepção.

Tabela 81 NBC-TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	0	0,0%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	10	52,6%
Concordo totalmente	8	42,4%
Não sei/Não quero responder	0	0,0%

Fonte: Elaborado pela autora.

Quanto a NBC TA 265, os respondentes apresentaram uma notável perspectiva no sentido de concordar que ela é eficaz na mitigação das fraudes, 95% indicou concordância. Apenas 1 respondente discordou totalmente.

Tabela 82 NBC-TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	14,29% 1	0,00% 0	0,00% 0	42,86% 3	42,86% 3	0,00% 0
Auditor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	57,14% 4	42,86% 3	0,00% 0
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se que o respondente que optou por discordar totalmente que a NBC TA 265, que dispõe da comunicação de deficiências de controle interno é eficaz contra a fraude, é contador. 100% dos auditores e dos professores apresentou tendência a concordar, assim como o respondente tributarista e o respondente consultor.

Tabela 83 NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria

	Frequência	%
Discordo totalmente	1	5,3%
Discordo parcialmente	1	5,3%
Nem concordo, nem discordo	0	0,0%
Concordo parcialmente	10	52,6%
Concordo totalmente	5	26,5%
Não sei/Não quero responder	2	10,5%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que quando se trata da NBC TA 200, os respondentes pela sua maioria, também concorda que é eficaz contra a mitigação de fraudes, pois 79,1% apresentou sua percepção como concordo parcialmente ou concordo totalmente. Por outro lado 10,5% dos participantes discordam totalmente ou parcialmente. 2 respondentes não souberam ou não quiseram responder.

Tabela 84 NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria - comparativa

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo Nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não quero responder
Contador	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	57,14% 4	28,57% 2	14,29% 1
Auditor	0,00% 0	14,29% 1	0,00% 0	28,57% 2	42,86% 3	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	33,33% 1	0,00% 0	0,00% 0	66,67% 2	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	0,00% 0	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que os respondentes que discordaram que a NBC TA 200 é eficaz contra as fraudes são 1 professor e 1 auditor, 1 contador e 1 auditor indicaram a opção não sei/não quero responder. Todos os outros apresentaram ou concordo parcialmente ou concordo totalmente.

3.4 CASOS DE FRAUDES NO MUNDO E A SITUAÇÃO DA AUDITORIA

A quarta parte da pesquisa, traz 4 casos famosos de fraudes ocorridas no Brasil e no mundo. Primeiramente foi feita uma breve introdução de como foi executada a fraude e quais foram as transações, solicitando ao respondente se na percepção dele era possível identificar essas situações com os processos de auditoria.

Logo após, foi exposto o que a literatura traz do que aconteceu com a empresa responsável pela auditoria da entidade em questão, e solicitou-se aos

participantes que posicionassem suas opiniões, se concordavam ou não com a situação.

Ao final de cada caso, foi aberto um espaço de comentários caso o respondente achasse que deveria comentar a sua percepção ou justificar a sua resposta.

O primeiro caso exposto aos respondentes foi o da empresa dos Estados Unidos Enron. A Enron praticou a fraude com participações em pequenas empresas que não constavam no balanço e escondeu bilhões em dívidas. Assim como no seu último balanço publicado, a empresa superestimou os lucros em quase 600 milhões de dólares, desapareceu com dívidas de quase 650 milhões de dólares. Além de esconder os passivos, a Enron também vendeu bens a essas empresas por preços supervalorizados, a fim de criar falsas receitas. Perguntou-se aos participantes se durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações.

Tabela 85 Caso Enron

	Frequência	%
Sim	16	84,2%
Não	0	0,0%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela Tabela 85 podemos observar que pela percepção dos respondentes, no caso da empresa Enron, era possível identificar as transações fraudulentas pelos processos de auditoria, apenas 15,8% dos participantes indicaram a opção não sei/não quero responder.

Tabela 86 Caso Enron - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	71,43% 5	0,00% 0	28,57% 2
Auditor	85,71% 6	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela Tabela do caso Enron comparando as respostas por profissão, observa-se que dos 3 respondentes que optaram por indicar não sei/não quero responder 2 são contadores e 1 auditor.

Na segunda questão do caso Enron, foi exposto aos respondentes que a empresa de auditoria externa da Enron, que na época era a Arthur Andersen, foi condenada por coparticipação. E solicitou a opinião deles se eles concordavam com a decisão:

Tabela 87 Caso Enron x Auditoria

	Frequência	%
Sim	12	63,2%
Não	4	21,1%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que nesta questão, 63,2% optaram por concordar com a decisão de condenação da empresa de auditoria e 21,1% optaram por não concordar, 15,8% não soube ou não quis responder.

Tabela 88 Caso Enron x Auditoria - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	71,43% 5	0,00% 0	28,57% 2
Auditor	28,57% 2	57,14% 4	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela análise comparativa da percepção da condenação da empresa de auditoria observa-se que a maioria dos auditores, representando 57,14%, não concorda com a situação apenas 2 deles concorda com a condenação da empresa de auditoria neste caso. Os respondentes dos outros grupos de profissão consideraram, pela maioria, que acharam correta a decisão.

Alguns respondentes ainda optaram por utilizar o campo dos comentários para justificar suas respostas, os que preferiram não responder justificaram como: “não tenho elementos para emitir opinião”, “um profissional não opinaria na forma apresentada acima sem ter as informações e elementos consistentes para análise e julgamento” e “prefiro não comentar/avaliar”.

Outro participante concordou que era possível a identificação das transações pelos processos de auditoria, mas não com a condenação da empresa e justificou que “é possível a identificação das fraudes pelos processos de auditoria, mas como a auditoria trabalha com amostras é possível também que os processos não identifiquem, até pelo grau de complexibilidade que a fraude se apresenta, de toda forma a responsabilidade pela detecção de fraudes é da administração”.

Mesmo optando por responder concordando com a condenação da auditoria um auditor enfatizou “Sem avaliar todas as condições existentes quanto aos procedimentos adotados às circunstâncias não é possível concluir ou mensurar sobre as responsabilidades de cada uma das partes”

Ainda um respondente, professor, optou por concordar com a possibilidade identificação pelos processos de auditoria e pela condenação da firma e comentou que “o caso Enron nos Estados Unidos da América difere do caso brasileiro, quando se refere à Petrobras, pois a empresa de auditoria referida também mantinha contrato de consultoria com a referida companhia, o que fere frontalmente os seguintes postulados da auditoria: (a) interesse comum e (b) agir única e exclusivamente como auditor independente”.

O segundo caso, da empresa Italiana Parmalat, foi relatado aos respondentes que a fraude começou em 1999 quando a empresa já operava em prejuízo e abriu uma subsidiária nas Ilhas Cayman, paraíso fiscal, garantindo absoluto sigilo sobre suas operações. A fraude da Parmalat consistia em repassar as dívidas e prejuízos a essa subsidiária e excluí-las das demonstrações contábeis.

Assim, a pergunta feita aos respondentes foi se durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações.

Tabela 89 Caso Parmalat

	Frequência	%
Sim	15	78,9%
Não	1	5,3%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Na Tabela 89, identifica-se que pela percepção da maioria dos respondentes era possível a identificação das transações fraudulentas pelos processos de auditoria, representando 78,9%. Apenas 1 respondente indicou que não era possível. 3 respondentes optaram por não responder.

Tabela 90 Caso Parmalat - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	57,14% 4	14,29% 1	28,57% 2
Auditor	85,71% 6	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora

Quando comparada, percebe-se que no caso Parmalat ao contrário do anterior, os auditores pela sua maioria consideraram que era possível a identificação pela auditoria. Quanto aos contadores, diminuiu-se o percentual dos que concordam, com 57,14%, o único respondente que não concordou é contador. Importante ressaltar que os mesmos 3 respondentes que optaram por não responder no caso Enron, também optaram por essa resposta no caso Parmalat.

Na situação da auditoria, no caso Parmalat, foi exposto aos respondentes que a Delloite, empresa de auditoria da Parmalat na época, foi acusada de não emitir os pareceres e relatórios de revisão especial de acordo com as normas contábeis vigentes no período de 2000 à 2003 e perguntado se eles consideravam isso suficiente para a condenação da empresa de auditoria.

Tabela 91 Caso Parmalat x Auditoria

	Frequência	%
Sim	10	52,6%
Não	6	31,6%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora

52,6% dos respondentes indicou que sim concordam que não emitir os pareceres e relatórios de revisão especial de acordo com as normas contábeis

vigentes era suficiente para a condenação da auditoria e 31,6% não concordou, 15,8% não soube ou não quis responder.

Tabela 92 Caso Parmalat x Auditoria - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	57,14% 4	14,29% 1	28,57% 2
Auditor	28,57% 2	57,14% 4	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela comparação, observa-se que a maioria dos auditores 57,14% não concorda, e a maioria dos contadores 57,14% concorda. Houve 1 professor que também não concordou. 3 respondentes que optaram por não responder nos casos anteriores permaneceram com suas opiniões.

Os comentários do caso Parmalat, permaneceram as justificativas dos respondentes que optaram por não responder. Um respondente que concordou que a auditoria poderia ter identificado as transações e que considerava suficiente a não emissão dos relatórios de revisão especial condizente com as normas para a condenação, escreveu: “É possível que não se encontre nas amostras de auditoria os indícios de fraudes, mas, pelas informações a empresa de auditoria foi condenada por não atender as normas técnicas, dessa forma, acho justa a conclusão”.

Outro respondente que optou por indicar sim nas duas questões referentes ao caso da empresa italiana, comentou que “normalmente, em um processo sistemático de auditoria, os exames realizados são feitos com base em amostras substanciais, o fato de empresa auditada ter aberto uma subsidiária em um paraíso fiscal, as transações realizadas com ela não poderia deixar de ser examinado pela empresa responsável pela auditoria independente”.

O terceiro caso refere-se ao caso da empresa Xerox, onde a principal fraude da Xerox foi registrar contratos de aluguel de equipamentos lançados como receita de vendas. A empresa admitiu ter inflado as receitas em US\$ 1,9 bilhão durante cinco anos, declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços e declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas financeiras.

Diante disso, perguntou-se se era possível a identificação das fraudes pelos processos de auditoria.

Tabela 93 Caso Xerox

	Frequência	%
Sim	16	84,2%
Não	0	0,0%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Observa-se que no caso da Xerox, houve uma propensão maior de respondentes que acreditam que era possível a identificação da fraude pela auditoria, 84,2% e 15,8% ainda optaram por não responder.

Tabela 94 Caso Xerox – comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	71,43% 5	0,00% 0	28,57% 2
Auditor	85,71% 6	0,00% 0	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	100,00% 3	0,00% 0	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Na análise comparativa percebe-se que em todas as profissões, houve maior parte dos respondentes concordando. Ainda os 3 que optaram por não responder nos casos anteriores permaneceram com a opinião.

Quanto à situação da auditoria neste caso, os respondentes foram informados que a KPMG, empresa de auditoria independente que prestava serviços a Xerox na época, foi condenada por permitir a manipulação de resultados da empresa, convencer o público que os relatórios de auditoria estavam dentro das normas e que as demonstrações da Xerox apresentavam informações reais.

E foi solicitado a percepção deles na questão de que considerando os valores expressivos da fraude, se eles concordariam que a KPMG deve ter sido conivente com a fraude.

Tabela 95 Caso Xerox x Auditoria

	Frequência	%
Sim	9	47,4%
Não	7	36,8%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela Tabela 95, observa-se que ainda os respondentes têm a percepção da maioria que a empresa de auditoria era conivente com as fraudes, considerando as informações e os valores expressivos, com 47,4%.

Tabela 96 Caso Xerox x Auditoria - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	71,43% 5	0,00% 0	28,57% 2
Auditor	14,29% 1	71,43% 5	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela análise comparativa da situação da auditoria no caso da empresa Xerox, nota-se que a maioria dos auditores 71,43% não concorda que a KPMG deve ter sido conivente nas transações de fraude. Todas as outras profissões, por maioria, tiveram a percepção que sim.

No campo de comentários, ainda permaneceu as justificativas dos participantes que optaram por não responder. Um respondente que optou por não, na questão de conivência da auditoria no caso explicou que “pelos valores expressivos, podemos de cara apontar a culpa da auditoria. Porém para uma decisão como essa é preciso verificar como a fraude foi executada”.

Um professor, que concordou que é possível que a empresa de auditoria tenha sido conivente, justificou dizendo que “de acordo com as Normas de Auditoria todas as informações relevantes devem ser objeto de investigação por parte dos auditores responsáveis pela auditoria contábil, como as transações de registros indevidos eram praticadas constantemente é quase de impossível uma ou mais operações dessa natureza não tenha caído nas amostras examinadas pelos auditores da empresa de auditoria envolvida”.

O quarto caso, se trata da empresa de petróleo brasileira Petrobrás, nessa questão foi exposto que segundo o Ministério Público Federal, esse esquema de fraude dura pelo menos dez anos, e se desenvolve por grandes empreiteiras organizadas em cartel que pagavam propina para altos executivos da Petrobrás e alguns outros agentes públicos. O valor dessa propina podia variar entre 1% a 5% do montante total de contratos bilionários superfaturados. E esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema.

Diante disso, perguntou-se se era possível a identificação das fraudes pelos processos de auditoria.

Tabela 97 Caso Petrobrás

	Frequência	%
Sim	9	47,4%
Não	7	36,8%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Nesta questão, por mais que a maioria, 47,4% dos respondentes acredita que era possível a identificação dessas fraudes pelos processos de auditoria, houve uma notável indicação, 36,8% de respondentes que acredita que não.

Tabela 98 Caso Petrobrás - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	57,14% 4	14,29% 1	28,57% 2
Auditor	28,57% 2	57,14% 4	14,29% 1
Tributarista	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0
Professor	66,67% 2	33,33% 1	0,00% 0
Consultor	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Nota-se novamente que a maioria dos auditores indicou a opção não, e a maioria dos contadores indicou a opção sim, 66,67% dos professores também concordam.

Quanto à auditoria da Petrobrás foi exposto que a responsável pela auditoria independente da Petrobrás recusou-se de assinar o balanço da entidade no ano de descoberta da fraude e declarou que é muito difícil identificar a fraude quando há altos executivos coniventes. E foram perguntados se concordavam com a afirmativa da auditoria.

Tabela 99 Caso Petrobrás x Auditoria

	Frequência	%
Sim	9	47,4%
Não	7	36,8%
Não sei/ Não quero responder	3	15,8%

Fonte: Elaborado pela autora.

Verifica-se que 47,4% dos respondentes indicou que concorda que quando envolve grandes executivos da empresa envolvidos nas fraudes é muito difícil

identificar transações fraudulentas, 36,8% não concorda com a declaração e 15,8% optaram por não responder.

Tabela 100 Caso Petrobrás x Auditoria - comparativa

	SIM	NÃO	NÃO QUERO RESPONDER
Contador	28,57% 2	42,85% 3	28,57% 2
Auditor	71,43% 5	14,29% 1	14,29% 1
Tributarista	0,00% 0	100,00% 1	0,00% 0
Professor	33,33% 1	66,67% 2	0,00% 0
Consultor	100,00% 1	0,00% 0	0,00% 0

Fonte: Elaborado pela autora.

Pela comparação, observa-se que 71,43% dos auditores concordam que é difícil identificar fraudes quando há altos executivos envolvidos, 42,85% dos contadores não concordam e a maior parte dos professores 66,67% também não concordou com a declaração da empresa de auditoria. O consultor indicou que sim e o tributarista não.

No campo dos comentários, ainda os 3 respondentes que optaram por não responder justificaram da mesma forma que os casos anteriores.

Um participante enfatizou que “muitas vezes fraudes como essas, executadas pelo mais alto nível da administração passa muito longe da escrituração contábil, não sendo detectada pela auditoria”, concordando com a declaração da auditoria.

E outro respondente, diz que “temos que admitir que mesmo uma excelente estrutura de controle interno estabelecido em qualquer empresa não é suficientemente competente para evitar a ocorrência de fraudes quando essas são praticadas por um esquema de conluio, como é o caso da Petrobras no Brasil”.

4 CONCLUSÃO

É indiscutível que os recentes grandes escândalos fraudulentos têm tido impactos realmente grandiosos na sociedade, e ela, por sua vez, vem cada vez mais cobrando do profissional contábil e do auditor independente uma maior responsabilidade quanto a esses casos, muitas vezes, julgando-os por não terem detectado essas situações anteriormente. Surgindo assim, muitas dúvidas quanto à eficácia dos processos de auditoria e dos profissionais que os executam.

Por outro lado, os auditores, as firmas de auditoria e muitos profissionais contábeis, defendem-se dizendo que não é a sua responsabilidade detectar as fraudes ocorridas, pois esse não é o objetivo do auditor.

Diante disso, a pesquisa buscou apresentar uma análise sobre a percepção dos membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria independente do Brasil, sobre a auditoria frente às fraudes.

Essas comissões, grupos de trabalho e comitês, fazem parte do CFC, Ibracon e dos CRCs brasileiros, atuando principalmente no estudo das normas contábeis e de auditoria. Desta forma, entende-se, que esta é a população ideal, pois a percepção desses profissionais está baseada em suas experiências e conhecimentos, tonando assim, um estudo mais empírico e com resultados confiáveis.

Para tanto, o estudo teve como objetivo geral, identificar a percepção dos profissionais membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês e entidades ligadas à auditoria independente existentes no Brasil, sobre a detecção e prevenção de fraudes. Para uma melhor análise, alguns objetivos específicos foram propostos: Elaborar uma análise dos conceitos e definições de auditoria, apresentar os principais escândalos que envolvem fraudes contábeis no cenário mundial e nacional, além de identificar as comissões de estudo, grupos de trabalho e comitês de auditoria independente do Brasil, e seus respectivos membros.

Quanto à metodologia, a pesquisa é classificada como de raciocínio dedutivo, quanto aos objetivos caracteriza-se por ser descritiva e exploratória e quanto à sua abordagem trata-se de uma pesquisa quantitativa.

O procedimento de trabalho utilizado foi um *survey*, através de questionários enviados por correio eletrônico aos membros das comissões, grupos de trabalho,

comitês e entidades ligadas à auditoria, no período de 12 de setembro de 2015 à 19 de outubro de 2015.

O questionário foi dividido em quatro partes, a primeira parte, quanto à identificação dos respondentes, pretendia traçar um perfil dos participantes da pesquisa. A segunda parte, referente à importância e benefícios das comissões e da auditoria, visava identificar a percepção dos respondentes sobre qual a principal função das comissões, grupos de trabalho, comitês ou entidade de que fazia parte, assim como, quais os benefícios que a entidade traz aos órgãos de que pertence e, o principal benefício da auditoria na entidade empresarial. A terceira parte do questionário, teve como objetivo analisar a opinião dos membros quanto à auditoria frente às fraudes, no sentido de, o que principalmente possibilita a ocorrência das fraudes, quais ações podem ser tomadas para a mitigação delas e quais as leis criadas no Brasil que foram eficazes para a diminuição dessas ocorrências.

A pesquisa buscou na literatura, iniciar os conceitos básicos de auditoria, dividindo-a em auditoria independente e auditoria interna, analisando as suas atribuições, assim como a legislação vigente. Também, revisou-se a concepção da ética para o contabilista e para o profissional auditor. Abordou-se a definição de fraude organizacional e contábil, analisando as fraudes detectadas no mercado brasileiro e mundial, definindo os fatores mais preponderantes que levaram a concretização dessas fraudes e como ficou a empresa de auditoria independente após a descoberta dessas situações, assim como, identificou-se algumas estatísticas de ocorrência das fraudes no cenário brasileiro e iniciou-se uma introdução ao gerenciamento de resultados.

Apontou-se também, segundo a revisão da literatura, os principais órgãos normativos e reguladores das normas e leis, no âmbito internacional e brasileiro. Apontou-se alguns principais pontos da Lei Sarbanes-Oxley dos Estados Unidos, algumas principais leis contra fraudes no Brasil e considerações sobre governança corporativa. Por último, revisamos alguns estudos antecedentes sobre fraudes, informando seus objetivos e os principais resultados alcançados.

Percebe-se pelo estudo, que a maior parte dos respondentes membros das comissões de estudo, grupos de trabalho, comitês ou entidades ligadas à auditoria, possui idade maior de 50 anos, são do sexo masculino, possuem especialização ou mestrado concluídos na área de contabilidade, exercem pela maioria, a profissão de

contador ou auditor, possuindo acima de 16 anos de experiência da profissão, ou seja, o perfil dos respondentes condiz com os objetivos da pesquisa para um resultado baseado no conhecimento dos participantes.

Notou-se, que pela percepção dos membros, a principal função de uma comissão de estudo, grupo de trabalho, comitê ou entidade ligada à auditoria é estudar normas técnicas, além disso, constatou-se, que o principal benefício de um órgão possuir uma dessas entidades é ter elaboração de opiniões acerca de dúvidas que possam ocorrer diante de uma norma.

Quanto à auditoria, verificou-se que os respondentes consideram, que o principal benefício é a melhora da imagem e a confiança da empresa, frente aos mercados e possíveis investidores.

Constatou-se também, pelo presente trabalho, que os participantes consideram que a falta de controles internos é uma das principais causas que possibilitam a ocorrência de fraudes, assim como, concordam que a falta de fiscalização, impunidade aos praticantes, penalidades não eficientes, brechas e resquícios da legislação e a dificuldade de interpretação das leis, podem facilitar essas situações. Indicando que a competitividade e a pressão do mercado para os resultados e a não divulgação de uma cultura antifraude nas instituições de ensino superior também podem contribuir, mas discordaram que a auditoria não eficaz possibilite e facilite a prática de fraudes nas organizações.

Ainda, verificou-se que os respondentes entendem que o auditor deve identificar fraudes contábeis e que normalmente as identifica pelos processos de trabalho, mas não são responsáveis pela detecção dessas práticas.

Nota-se também pelas respostas, que eles consideram que realmente há independência dos auditores na prática, pois não há comportamento dominante dos executivos quanto à auditoria independente e a seleção do pessoal envolvido no serviço. Indicando que a auditoria não deve ser utilizada para a detecção de fraudes, mas sim, pode ser um bom instrumento para a prevenção.

Pelas opiniões dos respondentes, os grandes escândalos fraudulentos não poderiam ser evitados se a auditoria fosse mais eficaz, de mesmo modo, são quase unânimes, quando entendem que a sociedade não deveria cobrar da auditoria a detecção de fraudes.

Referente às ações que poderiam ser tomadas para a mitigação de práticas adversas, os respondentes percebem, que penalidades mais duras, maior fiscalização dos órgãos governamentais responsáveis, assim como, elaboração de leis específicas, seriam sim, possíveis ações para a diminuição desses casos.

Acreditam que uma maior verificação da auditoria independente também, possa contribuir para a mitigação.

Observou-se, que pela percepção dos respondentes, a maioria das leis e normas feitas no Brasil para a mitigação das fraudes são parcialmente eficazes na diminuição das ocorrências fraudulentas, principalmente o código de ética do profissional contabilista e a NBC TA 265, que trata das deficiências do controle internos. Importante ressaltar, que eles consideram a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, também como eficaz, em partes, para a mitigação de fraudes.

Por fim, concluiu-se, que quanto aos casos expostos na literatura de alguns dos principais casos de fraudes no Brasil e no mundo, a maioria dos respondentes concorda que pelos processos de auditoria era possível ter identificado as transações fraudulentas.

Quando questionados sobre as condenações e acusações que as firmas de auditoria sofreram, em todos os casos, a maioria dos respondentes concordou. Apenas, no caso da Petrobrás, que grande parte dos entrevistados apresentou concordância com a declaração da auditoria de que é muito difícil detectar as fraudes, quando os grandes executivos das instituições estão envolvidos.

Importante observar que os profissionais auditores, na maioria dos casos, discordaram da condenação da empresa de auditoria, mas concordaram que era possível ter detectado previamente.

REFERÊNCIAS

ABRASCA. **A ABRASCA**. 2015. Disponível em: <<http://www.abrasca.org.br/Abrasca/Historico>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

ATTIE, Willian. Auditoria: **Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 284 p.

ATTIE, Willian. Auditoria: **Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 624 p.

BACEN. **Institucional**. 2015. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?laiinstitucional>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

BARBOSA ET. AL, 12., 2009,. **A Influência da Auditoria nas Práticas de Governança Corporativa**. São Paulo: Semead USP, 2009. 17 p. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/498.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2015.

BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira. **Nova ou antiga demanda em auditoria: a detecção de fraudes**. RCA: Revista de Controle e Administração, Rio de Janeiro, v. 3, n. 1, p.89-106, jun. 2007. Disponível em: <http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE-244443.pdf/2.0.0.7._0.3._0.1.pdf>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

BASTOS, Rodrigo. LOPES, Marcelo. CARDOSO, Ricardo, **Técnico bancário matéria básica**, 3º ed., São Paulo: Degrau, 2007. 328 p.

BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. **Ética Empresarial E Contabilidade: O Caso Enron**. Pensar Contábil, São Paulo, v. 5, n. 16, p.20-30, maio 2002. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2390/2069>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

BESSA, Angla de Queiroz; SILVA, Fernando Linhares da; MORAES, Luciana Silva. **A credibilidade e a eficiência dos órgãos fiscalizadores do mercado financeiro: estudo de caso acerca da fraude do banco Panamericano**. Revista Científica Semana Acadêmica, Fortaleza, v. 01, n. 6, p.13-24, jul. 2011. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigocientificodamonografiapdf-verdadeiro.pdf>>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

BM&FBOVESPA. **A BM&FBOVESPA**. 2015. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=pt-br#>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

BORGERTH, Vania Maria da Costa. SOX: **Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**. São Paulo: Cengage Learning, 2007. 95 p.

BRANDT, Valnir Alberto. **A auditoria a função do auditor**. Registro Contábil, Curitiba, v. 2, n. 1, p.41-54, jan. 2011. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/258>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1040-69**. Brasília. 21 Outubro de 1969. Dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, regula a eleição de seus membros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De1040.htm>. Acesso em: 22 Abr. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295/46**. Brasília. 27 Maio 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm>. Acesso em: 14 Mai. 2015

BRASIL. **Lei nº 12846/13. Brasília**. 01 Agosto 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em: 22 Set. 2015

BRASIL. **Lei nº 2848/40**. Brasília. 07 Dezembro 1940. Código Penal Brasileiro. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-2848-7-dezembro-1940-412868-norma-pe.html>>. Acesso em: 22 Set. 2015

BRASIL. **Lei nº 6.385/76**. Brasília. 07 Setembro 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/LEIS/L6385.htm>. Acesso em: 28 Abr. 2015.

BRASIL. **Lei nº 8137/90**. Brasília. 27 Dezembro 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 22 Set. 2015

BRASIL. **Lei nº. 4729/65**. Brasília. 14 Julho 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 22 Set. 2015

BRASIL. **Lei nº. 7913/89**. Brasília. 07 Dezembro 1989. Dispõe sobre a ação civil pública de responsabilidade por danos causados aos investidores no mercado de valores mobiliários.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L7913.htm>. Acesso em: 22 Set. 2015

BRASIL. **Planalto**. Disponível em:<www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 Mai. 2015.

CANTIDIANO, Luiz Leonardo. **Aspectos da Lei Sarbanes-Oxley**. Ri, São Paulo, v. 1, n. 1, p.20-21, jun. 2005. Disponível em: <<http://mfra1.tempsite.ws/portal/attachments/article/431/2005.06 - LLC.RI-88.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015

CARNEIRO, Juarez Domingues. **Contabilidade, a quarta profissão mais demandada pelo mercado no mundo**: entrevista ao presidente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o contador catarinense Juarez Domingues Carneiro 2013. Disponível em: <<http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=6624>>. Acesso em: 14 Mar. 2015.

CASTRO, Marcelo Lima de. **Uma Contribuição ao Estudo da Harmonização das Normas Contábeis na Era da Globalização**. 1º Seminário Usp de Contabilidade, São Paulo, v. 1, n. 1, p.1-14, out. 2001. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/Castro - Uma contribuição ao estudo da harmonização.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2015.

CFC. **Abordagens éticas para o profissional contábil**. 1º ed. CFC: Brasília. 2003. 92 p.

CFC. **O Conselho**. 2015. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/o_conselho/>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

CFC. **Resolução 1.282/10**. Brasília. 02 Junho 2010. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC 750/93. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>. Acesso em: 14 Mai. 2015.

CFC. **Resolução 1201/09**. Brasília. 03 Dezembro 2009. Aprova NBC PA 01. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001201>. Acesso em: 01 Jun. 2015

CFC. **Resolução nº 1.019/05**. Brasília. 28 Fevereiro 2005. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001019>. Acesso em: 01 Jun. 2015.

CFC. **Resolução nº 290/70**. Brasília. 29 Outubro de 1970. Altera dispositivos da Resolução CFC nº803/96. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2010/001307>. Acesso em: 22 Abr. 2015.

CFC. **Resolução nº 560/83**. Brasília. 28 Dezembro 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1983/000560>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

CFC. **Resolução nº 701/91**. Brasília. 28 Maio 1991. Aprova NBC P1. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1991/000701>. Acesso em: 15 Mai. 2015.

CFC. **Resolução nº 803/96**. Brasília. 20 Novembro 1996. Instrui o Código de Ética Profissional do Contador. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1996/000803> Acesso em: 24 Abr. 2015.

CFC. **Resolução nº 836/99**. Brasília. 03 Dezembro de 2009. Aprova NBC T11 – IT 3. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1999/000836> Acesso em: 12 Abr. 2015.

CFC. **Resolução nº 986/03**. Brasília. 28 Novembro 2003. Aprova a NBC TI 01 (NBC T 12) - Da Auditoria Interna. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986>. Acesso em: 23 Mai. 2015.

CFC. **Resolução nº. 1.207/09**. Brasília. 03 Dezembro 2009. Aprova NBC TA 240. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207>. Acesso em: 28 Mai. 2015.

CFC. **Resolução nº. 1055/05**. Brasília. 24 Outubro 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em 22 Set. 2015.

CFC. **Estatísticas**. 2014. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/noticia.php?new=352>>. Acesso em: 16 Mai. 2015.

CFC. **Normas Internacionais De Contabilidade Para O Setor Público**. 2010. ed. Brasília: Cfc, 2010. 721 p.

COELHO JUNIOR, Idésio. **Entrevista: Idésio Coelho, presidente do Ibracon - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil**. Rbc – Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v. 211, n. , p.7-11, jan. 2015. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1224>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Contabilidade criativa**: um estudo sobre a sua caracterização. Revista CRCPR, Curitiba, v. 136, n. 27, p.12-15, maio 2003. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/publicacao/revista/revista136/contabilidade_criativa.htm>. Acesso em: 25 Mar. 2015.

CORREA et al. Mostra de iniciação científica, pós-graduação, pesquisa e extensão, 19., 2014, Caxias do Sul. **Fraude Contábil: a visão dos profissionais da**

contabilidade. Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2014. 1 v. Disponível em:

<<http://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucsppga/mostrappga2014/schedConf/presentations>>. Acesso em: 19 out. 2015

COSENZA, José Paulo. **Os efeitos colaterais da contabilidade criativa.** 2002. 7 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/7339>>. Acesso em: 30 Mar. 2015.

COSTA, Ana Paula Paulino da; WOOD JUNIOR, Thomaz. **Fraudes corporativas.** Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 52, n. 1, p.464-472, ago. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0034-75902012000400008&script=sci_arttext>. Acesso em: 16 Mai. 2015.

COUTO, Babette; MARINHO, Rhoger. **Contabilidade Criativa X Lei Sarbanes-Oxley:** um enfoque sobre a credibilidade da auditoria. Etecnic, Belo Horizonte, 2008. Disponível em: <<http://www.etcnico.com.br/paginas/mef13801>>. Acesso em: 19 ago. 2015

CPC. **Conheça o CPC.** 2015. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

CPC. **CPC 00.** Brasília. 15 Dezembro 2011. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>> Acesso em: 01 Jun. 2015.

CRCCE (Estado). Constituição (2014). **Portaria nº 13,** de 12 de janeiro de 2014. Comissão De Normas Técnicas Aplicadas À Auditoria E Perícia Contábil.. Ceará, Disponível em: <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo/files/PortariaCRC_13-2014.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2015.

CRCMT (Mato Grosso). **Grupos de Trabalho.** 2015. Disponível em: <<http://www.crcmt.org.br/novo/www/grupos-de-trabalho.html>>. Acesso em: 22 set. 2015.

CRCRS. **Institucional. 2015.** Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/sobre-o-crcrs-2/>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

CRCRS. **Resolução nº 422/04.** Rio Grande do Sul. 19 Novembro 2004. Estatui normas de funcionamento das Comissões de Estudos e Grupos de Trabalho do CRCRS. Disponível em <http://www.crcrs.org.br/resolucoes_crcrs/resolucao.php?codigo=0422>. Acesso em: 22 Set. 2015.

CRCSP (Estado). Constituição (2014). **Portaria nº 034**, de 20 de janeiro de 2014. Comissão Para Revisão Dos Programas De Fiscalização De Auditoria. São Paulo, Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/conheca/comissoes/024_Comissao_de_Assess_Oramento_a_Fiscalizacao.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2015.

CRCSP. **Resolução nº 422/04**. Rio Grande do Sul. 15 Abril de 2004. Institui Normas de Funcionamento das Comissões de Estudos e Grupos de Trabalho do CRCRS. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/resolucoes_crcrs/resolucao.php?codigo=0422>. Acesso em: 15 Abr. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 608 p.

CVM. **Sobre a CVM**. 2015. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/menu/aceso_informacao/institucional/sobre/cvm.html>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

DALFOVO, Michael Samir; LANA, Rogério Adilson; SILVEIRA, Amélia. **Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v. 2, n. 4, p.1-13, jul. 2008. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodos_quantitativos_e_qualitativos_um_resgate_teorico.pdf>. Acesso em: 08 Jun. 2015

DAPONT, Ismael. **O papel da ética profissional frente a contabilidade criativa**. 2012. 22 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Econômicas, Porto Alegre, 2012. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/79383/000895787.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

DEUS, Paulo César Passos de; PRADO, Carlos André da Silva; MORAES, Luciana Silva. **Auditoria interna: como instrumento de identificação de fraudes e erros nas demonstrações contábeis**. Revista Científica Semana Acadêmica, Fortaleza, v. 1, n. 49, p.1-25, mar. 2014. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/auditoria-interna-como-instrumento-de-identificacao-de-fraudes-e-erros-nas-demonstracoes>>. Acesso em: 27 Mai. 2015.ec137cc78cfe7f17bf4.pdf>. Acesso em: 08 Abr. 2015.

ESTADÃO, (Ed.). **Auditoria Externa não vai assinar balanço trimestral da Petrobras**. 2014. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,auditoria-externa-nao-vai-assinar-balanco-trimestral-da-petrobras,1592397>>. Acesso em: 20 set. 2015.

FARIA, Maria José da Silva. 2007. **Contabilidade criativa navega de acordo com as conveniências**. Jornal de Contabilidade, no. 364, Julho, p. 224 - 228.

FIGUEIREDO, Antônio Macena; GUILHEM, Dirce. **Ética e moral**. Revista Internacional Interdisciplinar, Florianópolis, v. 05, n. 1, p.29-46, jan. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/interthesis/article/view/1807-1384.2008v5n1p29/10868>>. Acesso em: 23 Abr. 2015.

FONSECA, Regina Celia Veiga da. **Metodologia do trabalho científico**. Curitiba: Iesde Brasil, 2009. 92 p.

FONTANELLA, Bruno José Barcellos; RICAS, Janete; TURATO, Egberto Ribeiro. **Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas**. Cad. Saúde Pública, Rio de Janeiro, v. 24, n. 1, p.17-27, fev. 2008. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-311X2008000100003>. Acesso em: 10 Jun. 2015.

FRANCO, Hilario; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 608 p.

FREITAS, Henrique et al. **O método de pesquisa survey**. Revista de Administração, São Paulo, v. 35, n. 3, p.105-112, jun. 2000. Disponível em: <www.rausp.usp.br/download.asp?file=3503105.pdf>. Acesso em: 10 Jun. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 216 p.

GUIMARÃES, Soraya Soares, **Procedimentos utilizados pela auditoria interna para detecção de fraudes: estudo de caso em uma empresa privada operadora de planos de saúde**. 2013. 87f. Dissertação (Mestrado) – Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=437&Itemid=> . Acesso em: 02 Jun. 2015.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 128 p.

HOMERO JUNIOR, Paulo Frederico. **Impacto Das Fraudes Contábeis No Banco Panamericano Sobre A Reputação Da Deloitte**. Revista de Contabilidade e Controladoria, Curitiba, v. 6, n. 2, p.40-53, ago. 2014. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/rcc/article/view/33961>>. Acesso em: 17 ago. 2015.

IBRACON. **Sobre o IBRACON**. 2015. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

IBRACON (Ed.). **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4. ed. São Paulo: Ibgc, 2009. 74 p. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/inter.php?id=18180>>. Acesso em: 15 set. 2015

IFAC. **Sobre o IFAC**. 2015. Disponível em: <<http://www.ifac.org/about-ifac>>. Acesso em 11/08/2015

IIA BRASIL. **Estrutura internacional de práticas profissionais**. 2013. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF.html>>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

IPCG (Ed.). **Fraude, disse ela**. 2003. Disponível em: <http://www.cgov.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=350&Itemid=21>. Acesso em: 20 set. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 368 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 384 p.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Ética, sigilo e o profissional contábil**. Contabilidade Vista e Revista Belo Horizonte, Belo Horizonte, v. 12, n. 2, p.33-48, fev. 2001. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=197018321003>>. Acesso em: 12 Abr. 2015.

KRAUD, Richard. **Aristóteles: a ética a nicômaco**. São Paulo: Artmed, 2009. 351 p.

LATAILLE, Yves de. **Moral e ética: dimensões intelectuais e afetivas**. Porto Alegre: Artmed, 2006. 192 p.

LISBOA, Lázaro Plácido. **Ética geral e profissional em contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 174 p.

LONGO, Claudio Gonçalves. **Manual de auditoria e revisão de demonstrações contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 432 p.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. **O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros**. Revista Controle. Ceará, v. 9, n. 1, p.18-27, jun. 2011. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/199-revista-controle-volume-ix-n-1-jan-jun-2011/917-artigo-4-o-processo-de-convergencia-das-normas-internacionais-de-contabilidade-uma-realidade-nos-setores-privado-e-publico-brasileiros?Itemid=592>>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

MARCONDES, Danilo. **Textos básicos de ética: de Platão à Foucault**. 4. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 292 p.

MARKONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 310 p.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. **Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC**. RIC/UFPE: Revista de Informação Contábil, São Paulo, v. 1, n. 1, p.7-30, set. 2007. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/19/3>>. Acesso em: 08 Abr. 2015.

MEDEIROS, Andressa Kely de; SÉRGIO, Lucicleia de Moura; BOTELHO, Ducineli Régis. **A importância da auditoria e perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade das empresas**. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. Disponível em: <<http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-E-PER%C3%8DCIA-PARA-O-COMBATE-A-FRAUDES-E-ERROS-NA-CONTABILIDADE-DAS-EMPRESAS.pdf>>. Acesso em: 23 Mai. 2015

MERTENS, Roberto S. Kahlmeyer –; FUMANGA, Mario; TOFFANO, Claudia Benevento. **Como elaborar projetos de pesquisa**. Rio de Janeiro: Fgv, 2007. 140 p.

MOURA, Denia de. **Análise Dos Fatores De Convencimento Do Juízo Brasileiro Quanto À Ocorrência De Fraude Contábil**: um estudo de caso múltiplo da gallus, da encol e do banco santos. 2007. 103 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado Internacional, Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/4038>>. Acesso em: 21 ago. 2015.

MURCIA, Fernando Dal-ri; BORBA, Jose Alonso. **Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001- 2004**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, p.99-114, maio 2005. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/675>>. Acesso em: 27 Mai. 2015.

NALINI, José Renato. **Ética geral e profissional**, 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. 813 p.

O GLOBO, (Ed.). **Deloitte entra em acordo com CVM sobre caso**. 2009. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/deloitte-entra-em-acordo-com-cvm-sobre-caso-parmalat-3573477>>. Acesso em: 20 set. 2015.

OLIVEIRA, Francisco Daênio Casimiro de et al. **Características qualitativas da informação contábil**: um estudo da percepção dos concludentes do curso de ciências contábeis da UFCG. Reunir: Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade, Campina Grande, v. 4, n. 2, p.96-113, jan. 2014. Disponível em: <150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/download/.../pdf>. Acesso em: 15 Abr. 2015.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. **A produção científica sobre auditoria**: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da

CAPES no período de 2004 a 2006. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p.12-21, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/88>>. Acesso em: 13 Mai. 2015.

PEREIRA, Adriano Toledo. **Métodos quantitativos aplicados à contabilidade**. Curitiba: Intersaberes, 2014. 236 p.

PEREIRA, Anísio Candido; NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, São Paulo, v. 7, n. 19, p.46-56, dez 2005. Disponível em: <www.redalyc.org/articulo.oa?id=9477190>. Acesso em: 18 Abr. 2015

PERERA, Luiz Carlos Jacob; FREITAS, Eduardo Costa de; IMONIANA, Joshua Onome. **Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil**. UFSC, Florianópolis, v. 11, n. 23, p.3-30, ago. 2014. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/.../view/2175-8069.2014v11n23p3>>. Acesso em: 05 Mai. 2015

PETERS, Marcos. **Implantando e gerenciando a Lei Sarbanes Oxley**. 1ªed. São Paulo, Editora Atlas, 2007.

PINHEIRO, Geraldo J. CUNHA, Luiz Roberto S. **A importância da auditoria na detecção de fraudes**. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 14, n. 01, p. 31-38, abr. 2003. Disponível em: <http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/publicacao_11.pdf>. Acesso em: 16 Mai. 2015

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Harmonização Contábil No Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas- uma contribuição**. 1995. 19 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/cest/n12/n12a04.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2015

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 276 p.

PROTIVITI, Icts. **Pesquisa o retrato da fraude corporativa no brasil**. 2015. Disponível em: <http://www.icts.com.br/v2/news/view/Pesquisa_O_Retrato_da_Fraude_Corporativa_no_Brasil>. Acesso em: 20 Mai. 2015.

RFB. **Institucional**. 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional>>. Acesso em: 12 Mai. 2015.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fraudes contábeis e mercado de capitais**. Acionista, São Paulo, nov. 2009. Disponível em: <http://www.acionista.com.br/mercado/artigos_

SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria**. 8. ed. São: Atlas, 1982. 568 p.

SÁ, Antônio Lopes de. **Ética Profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 312 p.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SALIM, M.; FACCIN, M. **Fraude no Panamericano [on line]**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/infograficos/fraude-banco-panamericano>>. Acesso em 17 ago. 2015.

SANTOS, Aline Aparecida Alves dos; BUESA, Natasha Young. **Um estudo sobre a ética na auditoria independente**: perspectiva das empresas que contratam os serviços profissionais. Revista Eletrônica Gestão e Negócios, São Roque, v. 5, n. 1, p.20-26, jan. 2014. Disponível em: <<http://www.uninove.br/>>. Acesso em: 15 Maio 2015

SANTOS, Ariovaldo dos; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores**. 2003. 32 v. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Revista Contabilidade e Finanças, São Paulo, 2003. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772003000200001&script=sci_arttext>. Acesso em: 30 Mai. 2015.

SANTOS, Camila Jesus. **Um estudo sobre a harmonização contábil brasileira às normas internacionais de contabilidade**: os bastidores da história. 2010. 92 f. Especialização (Monografia) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.sindcontsp.org.br/uploads/acervo/arquivos/0eefd6c4b1bc7>>

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 24. ed. São Paulo: Cortez, 2014. 304 p.

SILVA et al. Profissão Contábil: **Estudo das características e sua evolução no Brasil**. 2008. Dissertação - Universidade do Oeste Paulista, São Paulo. Disponível em: <www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1222197232.doc>. Acesso em: 21 Abr. 2015

SILVA, Adriano Gomes da; ROBLES JUNIOR, Antonio. **Os Impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da Lei Sarbanes-Oxley**. Contabilidade e Finanças, São Paulo, v. 48, n. 19, p.112-127, dez. 2008. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v19n48/v19n48a10.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2015.

SILVA, Anderson Caputo; CARVALHO, Lena Oliveira de; MEDEIROS, Otavio Ladeira de. Secretaria do Tesouro Nacional: Banco Mundial (Org.). **Dívida Pública**: a experiência brasileira. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2009. 502 p.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; MADEIRA, Geová José; ASSIS, José Luiz Ferreira de. **Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira.** Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis, v. 01, n. 01, p.116-139, jun. 2004. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/viewArticle/704>>. Acesso em: 11 ago. 2015.

SILVA, Marcelo Adriano. **Análise da regulação contábil: um ensaio à luz da teoria tridimensional do direito, da teoria normativa da contabilidade e do gerenciamento da informação contábil, numa perspectiva interdisciplinar.** 2007. 183 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Getúlio Vargas Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresa Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa Curso de Mestrado Executivo em Gestão Empresarial, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3949/dissertacaopdf1.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 09 Mai. 2015.

SIRQUEIRA, Aieda Batistela de. **Governança Corporativa e Otimização de Portifólios: a relação entre risco e retorno e boas práticas de governança.** 2007. 113 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/18/18140/tde-07042008-101452/en.php>>. Acesso em: 15 set. 2015.

SOARES, Marcelo Marcondes. **A auditoria independente frente aos escândalos contábeis norte – americanos.** 2005. 60f. Dissertação - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:4XU5CdwewiMJ:scholar.google.com/&hl=pt-BR&as_sdt=0>. Acesso em: 20 Mai. 2015

SOUSA, Andreia Sofia Neves de. **Contabilidade Criativa.** 2015. Dissertação – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Disponível em: <<http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/2015/02/Contabilidade-Criativa.pdf>>. Acesso em: 30 Mai. 2014

SOUSA, Wellington Dantas de; NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes do; BERNARDES, Juliana Reis. **Contabilidade criativa versus ciência contábil: um estudo dos impactos do fenômeno sobre a ciência.** Revista Opara: Ciências Contemporâneas Aplicadas, Petrolina, v. 3, n. 1, p.88-102, Não é um mês valido! 2013. Disponível em: <<http://revistaopara.facape.br/index.php/opara/article/view/100>>. Acesso em: 29 Abr. 2015.

SOUZA, J.; SCARPIN, J. **Fraudes Contábeis: as respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa.** Disponível em:<www.aedb.br/seget/artigos06/493_Fraudes%20-%20SEGET.pdf>. Acesso em 17 Ago 2015.

SOUZA, S. A.; CASTRO NETO, J. L.. **Earnings management**: Uma visão da auditoria independente.. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2008, Gramado - RS. "Contabilidade: Ciência a serviço do desenvolvimento", 2008. Disponível em: <<http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/491.pdf>>. Acesso em: 30 Mar. 2015

UOL. **Quer entender o que acontece na Petrobras?** Veja este resumo. 2015. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2015/02/05/quer-entender-o-que-acontece-na-petrobras-veja-este-resumo.htm>>. Acesso em: 27 Mai. 2015.

VÁSQUEZ, Adolfo Sánches. **Ética**. 15. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995. 302 p. Tradução de João Dell'Anna.

VEJA (Ed.). **Petrobras se afunda no mar de lama**. 2009. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/reinaldo/geral/petrobras-se-afunda-no-mar-de-lama-price-da-banana-para-empresa/>>. Acesso em: 20 set. 2015.

WUERGES, Artur Filipe Ewald. **Detecção de fraudes contábeis**: é possível quantificar os casos não descobertos? 2010. 126 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/94499/279503.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 22 Mai. 2015

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Caxias do Sul, 15 de setembro de 2015.

Prezados senhores,

Estamos encaminhando o instrumento de coleta de dados cujas respostas serão utilizadas na elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvido por **Marina Piardi Leão**, aluna do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul – UCS –, orientando do Prof. Me Fernando Andrade Pereira.

Nesse sentido, gentilmente solicitamos que o referido instrumento seja respondido por V.Sa., contribuindo assim de forma decisiva na elaboração da pesquisa.

O estudo objetiva identificar a percepção dos contadores que atuam em comissões, comitês ou entidades ligadas a auditoria independente sobre a detecção e prevenção de fraudes.

Cabe salientar que as respostas fornecidas somente serão divulgadas sob o aspecto global, nunca de forma específica ou se reportando a um respondente em especial.

Visando o atendimento dos prazos estabelecidos para o desenvolvimento da pesquisa, solicitamos que o questionário seja respondido até o dia **29/09/2015**. O tempo previsto de resposta é de 10 minutos, validado de acordo com o pré-teste do instrumento.

Os contatos poderão ser feitos com a aluna por e-mail: marinapleao@hotmail.com

Agradecemos a vossa colaboração e permanecemos à disposição para prestar quaisquer informações adicionais.

Prof. Me Fernando Andrade Pereira

Curso de Ciências Contábeis

Universidade de Caxias do Sul - UCS

QUESTIONÁRIO

Parte I - Identificação do respondente:

Assinalar a alternativa condizente.

1. Qual sua Idade?
 - menor de 20 (___ anos)
 - 20 à 25
 - 26 à 35
 - 36 à 45
 - 46 à 50
 - maior que 50 (____ anos)

 2. Qual seu gênero?
 - Feminino
 - Masculino

 3. Qual seu nível de escolaridade (considerar apenas o nível completo)
 - Ensino Fundamental
 - Ensino Médio/Técnico
 - Ensino Superior
 - Especialização/Mestrado
 - Doutorado

 4. Qual a área do curso de sua última formação?
 - Ciências Contábeis
 - Administração
 - Economia
 - Outro _____

 5. Qual a principal profissão que exerce?
 - Administrador
 - Contador
 - Auditor
 - Outro _____

 6. A quanto tempo (anos) exerce essa profissão?
 - menos que 1 ano
 - 1 – 5 anos
 - 6 – 10 anos
 - 11 – 15 anos
 - acima de 16 (22 anos)
-

Parte II – Importância das comissões, da auditoria e seus benefícios

Ordenar de 1 a 5 em grau de importância, para o mais importante atribua 1.

1. Qual a principal função que a comissão, grupo de trabalho, comitê, entidade ou setor de normas de auditoria de qual faz parte, exerce?
 - () Auxiliar o setor de fiscalização
 - () Estudar normas técnicas
 - () Emitir opiniões/interpretações sobre as normas
 - () Identificar brechas nas normas e leis
 - () Auxiliar no aprimoramento da atividade

 2. Quais são os benefícios de um órgão ter uma comissão, grupo de trabalho, comitê ou setor de normas de auditoria?
 - () Maior facilidade de entendimento das normas técnicas e procedimentos de trabalho.
 - () Possuir pessoas com conhecimento concreto sobre as normas de auditoria.
 - () Elaboração de opiniões acerca de dúvidas que possam ocorrer diante de uma norma.
 - () Auxílio às fiscalizações, reunindo a prática com o conhecimento técnico.
 - () Maior segurança nos pronunciamentos técnicos.

 3. Quais são os benefícios da auditoria independente
 - () Auxílio à tomada de decisões por parte dos gestores.
 - () Detecção e prevenção de fraudes.
 - () Melhora nos procedimentos de controles internos
 - () Permite real conhecimento da real situação da empresa.
 - () Melhora a imagem e a confiança da empresa, frente ao mercado e aos possíveis investidores.
-

Parte III – Auditoria x fraudes:

A partir das afirmativas abaixo, expressar a sua percepção:

1. O que mais possibilita a ocorrência de fraudes?						
	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo, nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não Sei/ Não quero responder
Falta de controles internos						
Falta de Fiscalização por parte dos órgãos responsáveis						
Impunidade ou penalidades não eficientes						
Normas e leis de difícil interpretação						
Brechas e resquícios de normas e leis						
Competitividade de mercado e pressão por resultados						
Não-divulgação de cultura anti-fraude nas instituições de ensino superior						
Auditoria externa não eficaz						

2. Qual sua opinião quanto a auditoria frente as fraudes?						
	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo, nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não Sei/ Não quero responder
A auditoria é preparada para a detecção de fraudes.						
O auditor deve identificar fraudes e erros contábeis.						
Erros contábeis normalmente são identificados pelo auditor						
Prática e normas de auditoria são capazes de identificar fraudes contábeis.						
Não é responsabilidade da auditoria detectar as fraudes contábeis.						
Os executivos apresentam um comportamento dominante em relação aos auditores, tentando influenciar o escopo da auditoria ou a seleção do pessoal envolvido no serviço de auditoria						
Na prática, realmente há uma independência efetiva dos auditores						
É correto responsabilizar os auditores por problemas não identificados nas demonstrações financeiras.						

É correto penalizar a empresa de auditoria independente por fraudes de grande escala.						
A auditoria é um instrumento eficaz para a detecção das fraudes						
A Lei Sarbanes-Oxley (2002) foi uma medida eficaz contra as fraudes nos Estados Unidos.						
A auditoria é um instrumento eficaz para a prevenção das fraudes						
Grandes escândalos fraudulentos de valores expressivos, como o caso da Petrobrás, poderia ter sido evitado se a auditoria fosse mais eficaz.						
O CFC age como mitigador das fraudes, através das normas técnicas de auditoria.						
A sociedade deve cobrar da auditoria, a detecção das fraudes.						

3. Quais seriam as ações a serem tomadas para eliminar ou diminuir a possibilidade de fraude?

	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo, nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não Sei/ Não quero responder
Penalidades mais duras						
Elaboração de Leis e Normas específicas, como a implantação da SOX nos Estados Unidos, para mitigação das fraudes						
Maior fiscalização por parte dos órgãos normativos						
Maior atuação dos órgãos governamentais como mitigadores de fraudes.						
Maior verificação da auditoria independente para a identificação de fraudes.						

4. Quais dessas Leis e normas brasileiras são eficientes para a mitigação das fraudes?						
	Discordo Totalmente	Discordo Parcialmente	Nem concordo, nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo Totalmente	Não Sei/ Não quero responder
Lei 4729/1965 - Combate à Sonegação Fiscal						
Código de Ética dos Profissionais Contabilistas						
LEI Nº 12.846/2013 – Responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.						
Lei 7913/1989 - Combate aos crimes contra investidores						
Lei 8137/1990 - Combate aos crimes contra a ordem econômica						
Lei 8429/1992 - Combate ao enriquecimento ilícito						
Lei 9613/1998 - Combate à lavagem de dinheiro						
Lei 7492/1986 – Lei do Colarinho Branco						
NBC-TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno						
NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.						

Outra

(s)

Parte IV – Casos de fraudes no mundo e a situação da auditoria

1. Caso Enron.

A Enron praticou a fraude com participações em pequenas empresas que não constavam no balanço e escondeu bilhões em dívidas. Assim como no seu último balanço publicado, a empresa superestimou os lucros em quase 600 milhões de dólares, desapareceu com dívidas de quase 650 milhões de dólares. Além de esconder os passivos, a Enron também vendeu bens a essas empresas por preços supervalorizados, a fim de criar falsas receitas

a) Durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações?

Sim Não

b) A empresa de auditoria externa da Enron, que na época era a Arthur Andersen, foi condenada por coparticipação. Você concorda com essa decisão?

Sim Não

Comentários:

2. Caso Parmalat

A fraude começou em 1999 quando a empresa já operava em prejuízo e abriu uma subsidiária nas Ilhas Cayman, paraíso fiscal, garantindo absoluto sigilo sobre suas operações. A fraude da Parmalat consistia em repassar as dívidas e prejuízos a essa subsidiária e excluí-las das demonstrações contábeis.

a) Durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações?

Sim Não

b) A Delloite, empresa de auditoria da Parmalat na época, foi acusada de não emitir os pareceres e relatórios de revisão especial de acordo com as normas contábeis vigentes no período de 2000 à 2003. Você considera isso suficiente para a condenação da empresa de auditoria?

Sim Não

Comentários

3. Caso Xerox

A principal fraude da Xerox foi registrar contratos de aluguel de equipamentos lançados como receita de vendas. A empresa admitiu ter inflado as receitas em US\$ 1,9 bilhão durante cinco anos, declarando erroneamente vendas de equipamentos e contratos de serviços e declarou ter registrado US\$ 6,4 bilhões como receitas de venda, sendo que US\$ 5,1 bilhões desse montante foram na realidade recebidos por aluguel de equipamentos, serviços, terceirização de documentos e receitas financeiras. A manipulação da contabilidade ajudou a companhia a cumprir as previsões de lucros.

a) Durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações?

Sim Não

b) A KPMG, empresa de auditoria independente que prestava serviços a Xerox na época, foi condenada por permitir a manipulação de resultados da empresa, convencer o público que os relatórios de auditoria estavam dentro das normas e que as demonstrações da Xerox apresentavam informações reais. Considerando os valores expressivos da fraude, você concorda que a KPMG deve ter sido conivente com a fraude?

Sim Não

4. Petrobrás

Segundo o Ministério Público Federal, esse esquema de fraude dura pelo menos dez anos, e se desenvolve por grandes empreiteiras organizadas em cartel que pagavam propina para altos executivos da Petrobrás e alguns outros agentes públicos. O valor dessa propina podia variar entre 1% a 5% do montante total de contratos bilionários superfaturados. E esse suborno era distribuído por meio de operadores financeiros do esquema.

a) Durante os processos de auditoria era possível identificar essas transações?

Sim Não

- b) A Price, responsável pela auditoria independente da Petrobrás, recusou-se de assinar o balanço da entidade no ano de descoberta da fraude e declarou que é muito difícil identificar a fraude quando há altos executivos coniventes. Considerando que a fraude foi realizada por pelo menos 10 anos e envolveu grandes quantias de dinheiro e empreiteiras de todo o Brasil. Você acha que a declaração da auditoria é verídica?

Sim Não

Comentários
