

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

ADRIANA PANIZZON GALIOTTO

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE FRAUDE CONTÁBIL NO BANCO
DE TESES & DISSERTAÇÕES**

CAXIAS DO SUL

2016

ADRIANA PANIZZON GALIOTTO

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE FRAUDE CONTÁBIL NO BANCO
DE TESES & DISSERTAÇÕES**

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

CAXIAS DO SUL

2016

ADRIANA PANIZZON GALIOTTO

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE FRAUDE CONTÁBIL NO BANCO
DE TESES & DISSERTAÇÕES**

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 29/11/2016

Banca Examinadora:

Presidente

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

Examinadores:

Prof. Dr. Alex Eckert
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Diego Bertollo
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a meus pais, Valério e Cecília, e a meu irmão, Júlio César, pelo apoio, incentivo, carinho e compreensão, garantindo-me estar firme durante a trajetória.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos ao Prof. Ms. Fernando Andrade Pereira, pela orientação e dedicação durante o desenvolvimento da monografia.

Agradeço especialmente à minha família, pelo amor, apoio e confiança incondicionais, permitindo dedicar-me a meus sonhos e alcançar meus objetivos.

“O homem não teria alcançado o possível se, repetidas vezes, não tivesse tentado o impossível.”

Max Weber

RESUMO

As notícias de fraudes em informativos contábeis estimulam o desenvolvimento de estudos sobre ferramentas de prevenção e identificação de atos ilícitos contábeis. Dentro deste contexto, o objetivo do estudo foi analisar a contribuição da Ciência Contábil no combate às fraudes com base nas dissertações do Banco de Teses & Dissertações da Capes. A metodologia utilizada para atingir o objetivo de pesquisa foi de estudo bibliométrico e a amostra foi composta por 49 trabalhos defendidos entre os anos de 2002 e 2016. A partir dos dados levantados verificou-se que quanto à forma de apreciação da fraude nas dissertações, 46% dos estudos centram-se na prevenção da possibilidade de ocorrência de atos ilícitos, 34% dos trabalhos convergem à observação de elementos característicos de litígios contábeis, e 20% efetuam análise quanto a fatores que coexistem em ambientes de fraudes. Destacam-se as áreas temáticas mais expressivas encontradas no estudo bibliométrico: governança corporativa em 22% dos trabalhos, auditoria externa em 20% dos estudos e auditoria interna em 18% das pesquisas. A análise dos resultados destaca a responsabilidade dos agentes de administração, a importância da implementação de um sistema de controles internos, a necessidade de avaliação sistemática dos riscos com base nos princípios de governança corporativa, a implementação do Comitê de Auditoria, e a atuação da auditoria externa como revisora e atestadora da credibilidade às demonstrações contábeis.

Palavras-chave: Fraude contábil. Governança corporativa. Auditoria interna. Auditoria externa. Controles internos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Triângulo da fraude de Cressey	33
Figura 2 – Dispersão de dissertações por ano	40
Figura 3 – Frequência de Instituições de Ensino da amostra.....	40
Figura 4 – Participação por Unidade da Federação da amostra	41
Figura 5 – Caracterização por gênero dos autores das dissertações	42
Figura 6 – Metodologia quanto aos procedimentos técnicos das dissertações.....	42
Figura 7 – Forma de coleta de dados dos trabalhos da amostra	43
Figura 8 – Forma de abordagem do tema fraude nas dissertações	44
Figura 9 – Classificação conforme a área temática das dissertações.....	45
Figura 10 – Assuntos principais da fundamentação teórica das dissertações	46

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 – Comparativo entre erros e fraudes contábeis.....	31
Quadro 2 – Exemplos de casos de fraudes contábeis	32
Quadro 3 – Apresentação das dissertações da amostra.....	37
Quadro 4 – Trabalhos fundamentados sobre a governança corporativa.....	48
Quadro 5 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria externa	51
Quadro 6 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria interna	54
Quadro 7 – Trabalhos fundamentados sobre a contabilidade geral	56
Quadro 8 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria governamental.....	58
Quadro 9 – Trabalhos fundamentados sobre controladoria e contabilidade gerencial	59
Quadro 10 – Trabalhos fundamentados sobre a contabilidade forense	60

LISTA DE SIGLAS

CAPES -	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC -	Conselho Federal de Contabilidade
FAVIC -	Fundação Visconde de Cairu
FECAP -	Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado
FUCAPE -	Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças
IBGC -	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
MEC -	Ministério da Educação
PUC-SP -	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
UERJ -	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UCS -	Universidade de Caxias do Sul
UFBA -	Universidade Federal da Bahia
UFC -	Universidade Federal do Ceará
UFPB -	Universidade Federal da Paraíba
UFPR -	Universidade Federal do Paraná
UFSC -	Universidade Federal de Santa Catarina
UnB -	Universidade de Brasília
UNISINOS -	Universidade Vale do Rio dos Sinos
UPM -	Universidade Presbiteriana Mackenzie
USP -	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	12
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	13
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral	14
1.3.2	Objetivos específicos	14
1.4	METODOLOGIA.....	15
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2	REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1	CIÊNCIA CONTÁBIL	17
2.1.1	Conceituação e breve histórico	17
2.1.2	Ramos de atuação	18
2.1.3	Usuários das informações contábeis	18
2.2	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL.....	19
2.2.1	Teoria da Agência	19
2.2.2	Governança corporativa	20
2.2.2.1	Lei Sarbanes-Oxley	21
2.3	AUDITORIA CONTÁBIL	22
2.3.1	Controles internos	23
2.3.2	Tipos de auditoria	24
2.3.2.1	Auditoria Interna	24
2.3.2.2	Auditoria Externa	25
2.3.3	Relatórios de auditoria	25
2.3.3.1	Parecer sem ressalva	26
2.3.3.2	Parecer com ressalva	26
2.3.3.3	Parecer adverso	26
2.3.3.4	Parecer com abstenção de opinião	27
2.3.4	Responsabilidade social do auditor	27
2.4	PERSPECTIVA CONTÁBIL DIANTE DE ERROS E FRAUDES CONTÁBEIS	28

2.4.1	Erros contábeis	30
2.4.2	Fraudes contábeis	30
2.4.2.1	Corrupção.....	34
2.4.2.2	Lavagem de dinheiro	35
2.4.2.3	Sonegação fiscal	35
3	COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	36
3.1	APRESENTAÇÃO DA PLATAFORMA DE PESQUISA.....	36
3.2	EXPOSIÇÃO DO ESTUDO BIBLIOMÉTRICO	36
3.3	ANÁLISE DOS RESULTADOS	39
3.3.1	Análise por perfil das dissertações	40
3.3.2	Análise de acordo com o enfoque das dissertações	45
3.4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
3.4.1	Governança corporativa	47
3.4.2	Auditoria externa	51
3.4.3	Auditoria interna	54
3.4.4	Contabilidade geral	56
3.4.5	Auditoria governamental	57
3.4.6	Controladoria e Contabilidade gerencial	59
3.4.7	Contabilidade forense	60
4	CONCLUSÃO	62
	REFERÊNCIAS	65
	APÊNDICE A – CATEGORIZAÇÃO QUANTO AO PERFIL DAS DISSERTAÇÕES DA AMOSTRA	78
	APÊNDICE B – CATEGORIZAÇÃO QUANTO AO ENFOQUE DAS DISSERTAÇÕES DA AMOSTRA	81

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O filme “Os Intocáveis”, lançado em 1987, demonstra os esforços de um agente federal americano em obter provas para prender o gângster Al Capone. No roteiro destaca-se o papel do contador na investigação de fraudes, com a finalidade de garantir a isonomia jurídica, econômica e social (SCHMIDT, 2013).

Al Capone fez escola quando, em 1928, comprou uma rede de lavanderias em Chicago, transformando-a em comércio de fachada para legalizar o dinheiro obtido em atividades ilícitas, como extorsão, comércio de bebidas alcoólicas (naquele período, vigorava a Lei Seca nos Estados Unidos) e prostituição. Às pequenas quantias recebidas pela lavanderia, outras quantias, sempre em notas de baixo valor, eram agregadas. Estas, diferentemente das primeiras, não tinham origem legal, mas ingressavam no sistema financeiro via depósito bancário, sem levantar suspeitas, já que, em tese, todos os valores depositados resultavam da lavanderia (SCHMIDT, 2013, JORNAL DO COMÉRCIO [on-line]).

Os fiscais da Fazenda estimaram, com base na análise dos registros contábeis, que em meados de 1931 o criminoso devia mais de 200 mil dólares em tributos, sendo exigido o cumprimento de pena de prisão em decorrência do crime de lavagem de dinheiro (SCHMIDT, 2013).

A prática de lavagem de dinheiro mantém as mesmas características até os dias atuais, porém valendo-se de outras passagens, como a utilização de loterias, bolsa de valores, mercado imobiliário e paraísos fiscais para camuflar a obtenção ilícita de dinheiro, segundo Sá e Hoog (2005).

A identificação de atividades ilícitas financeiras é de difícil detecção, por isso o profissional contábil é trazido ao cenário como agente de análise e investigação de complexas fraudes e erros contábeis (FRANCO, 2009).

Sá (2011) diferencia a classificação de erro e fraude contábil. O erro trata-se de um vício involuntário registrado na escrituração contábil, como engano em classificação de contas, de dígitos ou somas incorretas.

A fraude, por outro lado, é um ato ilícito praticado propositalmente, de acordo com Wuerges e Borba (2014). Com o intuito da apuração da amplitude do ato

de má fé faz-se necessária a atuação de um profissional contábil em trabalhos de verificação das partes e dos valores relacionados.

Tendo em vista as frequentes notícias de corrupção em demonstrações contábeis e movimentações financeiras, tem importância o desenvolvimento de estudos acerca da colaboração do contador frente à descoberta e apresentação de atos ilícitos, possibilitando a expansão do conjunto de conhecimentos acadêmicos sobre o tema, e podendo servir de base a novos estudos.

Observa-se, ainda, a relevância da pesquisa se aplicada ao desenvolvimento da profissão, pois permite que os contadores, de uma forma geral, tenham ciência do seu compromisso frente à identificação de movimentações ilegítimas, além de possibilitar a obtenção de novas informações sobre o tema.

Salienta-se, ainda, a pertinência da contribuição da atuação do profissional contábil na resolução de demandas administrativas e legais, garantindo a manutenção da ordem econômica, financeira e social, bem como possibilitando o acompanhamento e estudo da evolução patrimonial das entidades físicas e jurídicas.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade, enquanto ciência de acompanhamento patrimonial, teve seu desenvolvimento conduzido pela necessidade de obter maior controle sobre as operações mercantis, satisfazendo as necessidades de informações financeiras de pessoas físicas e jurídicas ao longo dos séculos (FRANCO, 2009).

A função principal da ciência contábil é de fornecer informações úteis à tomada de decisão por parte dos usuários, sejam eles internos, como sócios, gerentes, acionistas e funcionários, ou externos, como fisco, bancos, fornecedores e sociedade em geral (IUDÍCIBUS, 2004).

A contabilidade pode ser caracterizada “como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação” (IUDÍCIBUS, 2004, p. 28).

Semelhantemente ao que ocorre nas demais ciências, a contabilidade apresenta diferentes áreas de estudo para atendimento das demandas do mercado, da legislação ou da sociedade, e apresenta pesquisas científicas variadas, a fim de

melhor compreender a contribuição social desse ramo do conhecimento (IUDÍCIBUS, 2004).

De acordo com Magalhães *et al.* (2009), a contabilidade apresenta atribuições fundamentais, que são a função escritural, a função demonstrativa e a função de análise, e também atribuições complementares, definidas como a função administrativa, a função revisora e a função pericial.

Caracterizada como função administrativa, a auditoria ocupa-se da verificação da veracidade e transparência das demonstrações contábeis, objetivando fornecer segurança aos usuários das informações contábeis. A auditoria contábil sofreu grande evolução em função dos escândalos envolvendo a empresa Enron e a firma de auditoria Arthur Andersen, passando a dar especial atenção à possibilidade de ocorrência de fraudes contábeis (LONGO, 2011).

Com a intensificação das movimentações financeiras entre entidades, verifica-se que eventualmente são formuladas dúvidas acerca da idoneidade e validade dos valores informados, fazendo-se necessária a análise e esclarecimento por parte de um profissional habilitado (FRANCO, 2009).

A partir da delimitação do tema, desenvolve-se a questão de pesquisa: Com base nas publicações do Banco de Teses & Dissertações da Capes, qual a contribuição da Ciência Contábil, através de suas ferramentas preventivas e investigativas, no combate às fraudes contábeis?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do estudo é de analisar o conteúdo das publicações associadas às fraudes contábeis no Banco de Teses & Dissertações da Capes, identificando as ferramentas que favorecem a Ciência Contábil no combate aos atos ilícitos e no resguardo patrimonial.

1.3.2 Objetivos específicos

- Definir a auditoria contábil quanto aos campos de aplicação, técnicas e

especificidades;

- Verificar a perspectiva da ciência contábil frente à ocorrência de fraudes contábeis;

- Analisar e compreender os fatores que levam à ocorrência de fraudes contábeis.

- Verificar as publicações existentes sobre a contribuição contábil frente à descoberta e resolução de fraudes no Banco de Teses & Dissertações da Capes;

- Identificar as ferramentas que favorecem a Ciência Contábil no resguardo patrimonial;

- Analisar e apresentar os resultados do estudo;

- Propor sugestões acerca da informações alcançadas.

1.4 METODOLOGIA

Em relação aos procedimentos técnicos, o presente estudo desenvolve-se sob a estrutura de pesquisa bibliográfica. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com a finalidade de explicar um problema, avaliando e analisando as publicações científicas existentes para compreender a matéria abordada (KÖCHE, 2010).

No que concerne aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois volta-se à verificação da contribuição contábil no combate às fraudes segundo as publicações científicas. Conforme Diehl e Tatim (2004), a pesquisa descritiva tem a finalidade de descrever as características de um grupo e suas variáveis.

De acordo com Cervo e Bervian (2002), os estudos descritivos favorecem a pesquisa bibliográfica, uma vez que permitem uma formulação mais ampla acerca do problema. As pesquisas descritivas podem aproximar-se das pesquisas explicativas quando vão além da identificação da existência de relações, esperando determinar a natureza dessas relações (GIL, 2011).

O estudo, em relação aos objetivos, também pode ser caracterizado como pesquisa explicativa, pois volta-se à verificação de fatores que contribuem para ocorrência do fenômeno, sendo útil para a compreensão dos agentes que interagem com a ocorrência de fraudes contábeis (KÖCHE, 2010).

O estudo utiliza abordagem do problema de forma qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa busca descrever e classificar as variáveis do problema, a fim

de obter maior nível de entendimento e acuidade da questão (DIEHL; TATIM, 2004). O estudo qualitativo estrutura-se através do levantamento de dados acerca da ocorrência de fraudes contábeis, buscando o aprofundamento da compreensão do fenômeno e das áreas correlacionadas.

A pesquisa quantitativa, por sua vez, utiliza-se da determinação de quantidades a fim de evitar distorções de análise e possibilitar uma margem de segurança para interpretação (GIL, 2011).

A utilização de técnicas quantitativas com a finalidade de avaliar objetivamente uma questão caracteriza-se de pesquisa sob cunho bibliométrico (ARAÚJO, 2006). A quantificação sob caráter bibliométrico é adequada ao presente estudo, uma vez que a tabulação das publicações relacionadas às fraudes contábeis permite a interpretação dos fatores relativos ao problema, possibilitando apontar numericamente a frequência das publicações relacionadas ao tema de pesquisa.

Conforme Oliveira *et al.* (2013), o estudo bibliométrico apresenta a vantagem de oferecer padronização de procedimentos que facilitam a mensuração de dados coletados em produções científicas, revelando informações e evidenciando aspectos importantes das publicações.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

Ao longo do primeiro capítulo é apresentada a contextualização do tema, relacionando a ocorrência de fraudes contábeis aos objetivos, à questão de pesquisa e à metodologia.

No segundo capítulo são expostos os aspectos teóricos pertinentes à incidência de atos ilícitos contábeis, objetivando conceituar o tema de pesquisa e evidenciar a perspectiva contábil diante da ocorrência de fraudes contábeis.

No decorrer do terceiro capítulo é efetuada a pesquisa, assim como são apresentados os dados e análises extraídas da mesma. Objetiva-se, a partir da interpretação das publicações, identificar as ferramentas e técnicas que favorecem a Ciência Contábil no resguardo patrimonial de entidades físicas e jurídicas.

No quarto capítulo são apresentadas as conclusões frente a prevenção, a investigação e o combate de atos ilícitos contábeis, com base nas publicações relacionadas ao tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo aborda os aspectos pertinentes à Ciência Contábil, assim como versa sobre fraudes contábeis e seu inter-relacionamento com a profissão contábil.

2.1 CIÊNCIA CONTÁBIL

2.1.1 Conceituação e breve histórico

Schmidt (2000) afirma que trabalhos arqueológicos encontraram vestígios da utilização de controles contábeis no período mesolítico, entre 10.000 A.C. e 5.000 A.C., época em que iniciava o aparecimento de áreas de cultivo agrícola e pastoril, e que surgia a necessidade de monitorar a evolução patrimonial.

De acordo com Greco, Arend e Gartner (2006), o desenvolvimento da Ciência Contábil deu-se pela necessidade de analisar os dados econômicos que geram interferências sobre o contexto patrimonial de pessoas físicas e jurídicas.

O escopo de estudo da contabilidade é o patrimônio da entidade, a partir do qual são gerados relatórios e demonstrativos. Ludícibus (2004) salienta que os relatórios devem evidenciar as variações patrimoniais e o resultado de atividades econômicas.

A contabilidade tem o objetivo de fornecer informação econômica, financeira e social, de modo a permitir avaliação por parte dos usuários contábeis (FRANCO, 2009). As informações contábeis são indispensáveis ao interesse administrativo, pois possibilitam maior eficiência na gestão e no controle de bens patrimoniais.

A contabilidade desempenha, em qualquer organismo econômico, o mesmo papel que a História na vida da humanidade. Sem ela não seria possível conhecer o passado nem o presente da vida econômica da entidade, não sendo possível também fazer previsões para o futuro, nem elaborar planos para orientação administrativa (FRANCO, 2009, p. 22).

De acordo com Coelho e Lins (2010), a transparência das informações é imprescindível para todos os usuários da contabilidade, pois a partir dela são embasadas decisões econômicas e financeiras, com repercussão nos resultados

atuais e futuros da entidade.

2.1.2 Ramos de atuação

De acordo com Greco, Arend e Gartner (2006), a contabilidade estende sua atuação sobre as variações econômicas e patrimoniais de pessoas físicas e jurídicas, atendendo a partir de conhecimentos técnicos e científicos. A contabilidade pode ser aplicada sobre entidades econômico-administrativas, de fins lucrativos ou não, explica Franco (2009).

Em consonância com Eckert (2011), a área contábil contém diversos campos de atuação, porém todos voltados ao patrimônio, podendo operar sobre a área: industrial, comercial, de serviços, agropecuária, de cooperativas, securitária ou atuarial, de transportes, bancária, hospitalar, governamental, de auditoria, pericial, dentre outras.

2.1.3 Usuários das informações contábeis

Os usuários da contabilidade tratam-se de pessoas físicas ou jurídicas que tem interesse nas informações contábeis para avaliação da situação financeira. De acordo com Greco, Arend e Gartner (2006), podem ser:

- a) sócios, acionistas e investidores: interessados na rentabilidade e segurança dos investimentos;
- b) bancos e entidades financeiras: desejam obter informações sobre a liquidez e endividamento da entidade;
- c) administradores, diretores, gerentes e executivos: esperam obter bases para tomada de decisões empresariais;
- d) representantes do governo e economistas: empregam as informações contábeis para delinear posturas econômicas e tributárias;
- e) pessoas físicas: utilizam a contabilidade para acompanhamento do patrimônio pessoal.

Segundo Eckert (2011), os usuários das informações contábeis podem ser classificados como usuários internos ou externos. Os usuários internos utilizam os dados contábeis para tomada de decisão, enquanto os externos utilizam as

informações para efetuar consultas quanto a situação patrimonial da entidade.

Coelho e Lins (2010) reiteram que a informação contábil muda sua ênfase conforme as necessidades dos usuários, por exemplo os sindicatos profissionais estão interessados nos lucros e estabilidade dos funcionários, os bancos visam a liquidez da empresa. Contudo, observa-se que os usuários tem um interesse comum: a preservação da empresa.

2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

A evidenciação de informações contábeis trata-se de um compromisso assumido pela contabilidade frente aos usuários, proporcionando uma base para tomada de decisões (JACQUES *et al.*, 2011).

A utilização da Ciência Contábil como fundamentação da prestação de contas e divulgação de informações constitui benefícios para própria empresa e para o mercado, pois permite a avaliação patrimonial, transmite confiança aos atuais e futuros investidores e colabora com o desenvolvimento econômico (JACQUES *et al.*, 2011).

2.2.1 Teoria da Agência

Conforme Rocha *et al.* (2012), em uma atividade empresarial os administradores são denominados de agentes, e os proprietários ou acionistas chamam-se de principais. Enquanto o agente tem responsabilidade por tomar decisões e realizar atividades para o principal, o proprietários e acionistas são os avaliadores das informações transmitidas.

Todavia, os gestores de uma empresa podem tomar decisões visando atingir suas próprias metas e conveniências, em detrimento das aspirações dos acionistas, gerando conflitos de interesses entre os principais e os agentes. Em conformidade com Monsma (2000), a teoria da agência pressupõe que dentre uma variedade de ações possíveis, os agentes escolham racionalmente aquelas que potencializem suas possibilidades de atingir metas e realizar projetos particulares.

Pode haver um problema de agência entre a administração e os acionistas,

pois a primeira pode não estar maximizando o valor para os últimos. Quando há um agente que pode influenciar o controle de uma companhia, um novo problema de agência pode surgir, desta vez entre os acionistas controladores e os acionistas minoritários (SILVA, 2004, p. 349).

De acordo com Rocha *et al.* (2012), a solução para o problema de agência ocorre através do alinhamento dos interesses das duas partes (agentes e principais) por meio de medidas de governança corporativa.

2.2.2 Governança corporativa

Em conformidade com Oliveira *et al.* (2008), a governança corporativa pode ser caracterizada como o conjunto de ferramentas de controle e incentivo, internas ou externas, que objetivam reduzir os custos decorrentes do problema de agência. A governança corporativa vem ganhando destaque em função da preocupação crescente em compatibilizar a relação entre gestores e acionistas ou sócios.

A governança corporativa é um tema bastante abrangente. Embora ocorra em diversas dimensões, a análise pode ser centrada na estrutura de controle e propriedade das empresas, levando-se em conta que essa dimensão está intimamente ligada com as demais. Portanto, a governança corporativa pode ser analisada do ponto de vista da dissociação entre propriedade e controle (SILVA, 2004, p. 349).

De acordo com Santos (2016), a transparência e a governança corporativa são partes fundamentais da evolução da contabilidade, fazendo a contabilidade a ser vista como imprescindível para a gestão empresarial.

Está cada vez mais em evidência a responsabilidade dos diferentes agentes de governança diante de temas como sustentabilidade, corrupção, fraude, abusos nos incentivos de curto prazo para executivos e investidores, além da complexidade e multiplicidade de relacionamentos que as organizações estabelecem com os mais variados públicos (CÓDIGO DAS MELHORES PRÁTICAS DE GOVERNANÇA CORPORATIVA IBGC, 2015, p. 12).

Oliveira *et al.* (2008) considera que governança corporativa trata-se do conjunto das práticas adotadas pelas corporações empresariais nos aspectos relacionados a transparência de atos legais, fidedignidade de informações, observância e respeito de leis e normas, prestação de contas, responsabilidade de

gestores, tudo isso tendo em vista o respeito aos acionistas majoritários e minoritários.

De acordo com o Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, também chamado de IBGC (2015), a adoção dos princípios de governança transmite maior segurança aos usuários das informações contábeis. Os princípios de Governança Corporativa podem ser conceituados como:

- a) transparência: disponibilizar aos usuários as informações de seu interesse;
- b) equidade: tratamento justo e isonômico dos sócios e partes interessadas (*stakeholders*), levando em consideração direitos, deveres, necessidades e expectativas;
- c) prestação de contas (*accountability*): os agentes de governança devem prestar contas, assumindo os efeitos de seus atos e omissões;
- d) responsabilidade corporativa: zelo das atividades econômicas e redução de externalidades negativas.

Conforme Jacques *et al.* (2011), as boas práticas de governança corporativa permitem aos investidores a correta avaliação e acompanhamento da organização, assim como fornecem auxílio à tomada de decisão, favorecendo o bom relacionamento e reduzindo riscos e incertezas sobre o negócio

De acordo com Bernardino, Peixoto e Ferreira (2014) a adoção de práticas de governança corporativa afeta o desempenho e o valor das organizações, permitindo-as apresentar melhor resultado e alcançar melhor avaliação pelo mercado.

2.2.2.1 Lei Sarbanes-Oxley

Em conformidade com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2007), também conhecido como IBGC, a Lei Sarbanes-Oxley foi criada em resposta aos escândalos envolvendo fraudes corporativas no Século XX nos Estados Unidos, e serviu de base para criação de normatizações semelhantes em diversos países. Tal legislação enfatiza a importância dos controles internos e das boas práticas de governança corporativa.

Negócios estão sujeitos a riscos, cuja origem pode ser operacional, financeira, regulatória, estratégica, tecnológica, sistêmica, social e ambiental. Os riscos a que a organização está sujeita devem ser gerenciados para subsidiar a tomada de decisão pelos administradores. Os agentes de governança têm responsabilidade em assegurar que toda a organização esteja em conformidade com os seus princípios e valores, refletidos em políticas, procedimentos e normas internas, e com as leis e os dispositivos regulatórios a que esteja submetida. A efetividade desse processo constitui o sistema de conformidade (*compliance*) da organização (CÓDIGO DAS MELHORES PRÁTICAS CORPORATIVAS IBGC, 2015, p. 91).

Em consonância com Contezini e Beuren (2012), a Lei Sarbanes-Oxley trata-se um pacote de reformas visando a ampliação da responsabilidade dos executivos, aumento da transparência, assecuração da independência do trabalho dos auditores, ampliação das penalidades de crimes de colarinho branco e redução de conflitos de agência.

2.3 AUDITORIA CONTÁBIL

Conforme Sá (2005), a auditoria surgiu em decorrência da necessidade de revisão imparcial dos dados financeiros e econômicos gerados pela entidade. Pinho (2007) salienta que a auditoria volta sua atenção à conformidade das demonstrações contábeis, e também ao processo de comunicação aos usuários, objetivando fornecer segurança sobre a qualidade das informações contábeis.

Crepaldi (2010) destaca que com o decorrer do tempo, os trabalhos de auditoria deixaram de ser apenas de revisão e passaram a abranger outras tarefas, como no campo de consultoria contábil e empresarial.

O auditor é um profissional com alto padrão de honestidade, objetividade e clareza, e que busca o constante aperfeiçoamento do conhecimento acerca do negócio e das áreas relativas, com o intuito de fornecer autenticidade e qualidade às informações apresentadas pela entidade (PINHO, 2007).

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TA 200 a 810, 2012) exige que o processo de auditoria obtenha segurança de que as demonstrações estão livres de distorções relevantes, mesmo se ocasionadas por erro ou fraude. Para tanto, o auditor necessita obter assecuração razoável, por meio de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Conforme Lisis *et al.* (2014), existe menor probabilidade de incidência de fraudes em países com definidas medidas repressoras à profissão do auditor. Os resultados encontrados por empresas de auditoria na China sugerem que as sanções impostas pela legislação nacional garantem uma reduzida possibilidade de ocorrência de litígios contábeis.

Para Zanna (2005), o compromisso da auditoria é de apurar e evitar erros, fraudes e omissões praticados por gestores ou funcionários, objetivando proteger a entidade da ocorrência de atos ilícitos.

O entendimento moderno das funções da auditoria considera a tarefa de apurar fraudes como algo a ela ligado de forma indireta. Ou seja, se durante os seus trabalhos o auditor identificar, comprovadamente, a existência de fraude(s) deve dela(s) dar conhecimento à alta direção da empresa. No final de seu trabalho, precederá à avaliação dos valores fraudados e sua influência no valor do patrimônio líquido. Em seguida, proporá uma correção na demonstração de resultados ou diretamente no balanço patrimonial, a fim de que tais demonstrações contábeis reflitam o verdadeiro valor do patrimônio líquido segundo as Brasileiras de Contabilidade vigentes (ZANNA, 2005, p. 321).

Sá e Hoog (2005) enfatizam que a auditoria não tem a finalidade de “pesquisar fraudes”, porém cabe a essa avaliar os controles internos, verificando a possibilidade de ocorrência das mesmas.

2.3.1 Controles internos

Os controles internos são instrumentos de organização destinados à verificação administrativa, permitindo observar e dirigir os acontecimentos ocorridos dentro da empresa (CREPALDI, 2010).

Conforme Rodrigues (2015), os controles internos possuem inter-relacionamento com a estrutura organizacional empresarial, os procedimentos documentados operacionais, a proteção patrimonial, a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, a eficiência operacional e as políticas administrativas.

A avaliação dos controles internos configura-se como importante ferramenta da auditoria para verificação da conformidade das informações geradas pela empresa. De acordo com Franco e Marra (2001), quanto mais eficientes os controles internos implantados, maior será a segurança do auditor em relação aos exames.

Rodrigues (2015) ressalta que os controles internos tratam-se de um processo contínuo e adaptável, e tem a finalidade de mitigar os riscos operacionais com o envolvimento de todos os níveis hierárquicos da organização, com destaque à alta administração, à governança corporativa e à auditoria, que além de compor o sistema de controles internos, devem monitorá-lo.

2.3.2 Tipos de auditoria

O trabalho de auditoria externa é obrigatório para empresas de grande porte, companhias de capital aberto e algumas empresas que realizam atividades específicas, às demais entidades é facultada a contratação de desse serviço (ZANNA, 2005). A auditoria interna, por outro lado, pode ser implantada em qualquer entidade, consoante com o desejo dos sócios ou gestores (CREPALDI, 2010).

A auditoria interna e a externa utilizam os mesmos procedimentos e baseiam seus trabalhos nos controles internos. Porém, enquanto a auditoria interna volta-se principalmente ao assessoramento e aperfeiçoamento de controles e estratégias operacionais da empresa, a externa busca verificar a fidedignidade das demonstrações contábeis (PINHO, 2007).

Conforme Crepaldi (2010) a principal diferença entre a auditoria interna e externa refere-se ao grau de independência. Ao passo que o auditor interno é subordinado da empresa, o auditor externo presta estimado trabalho à sociedade em função da credibilidade transmitida às demonstrações contábeis.

2.3.2.1 Auditoria Interna

A auditoria interna é um ramo especializado da Ciência Contábil, e volta-se à análise dos processos internos e da adequação da conduta empresarial, por meio de relatórios e opiniões destinados aos gestores, indicam Sá e Hoog (2005). A auditoria interna surgiu em função da necessidade administrativa de otimização e aumento da eficiência dos controles (SÁ, 2005).

Crepaldi (2010) destaca que o objetivo da auditoria interna é de auxiliar a administração a obter uma profunda análise sobre o funcionamento da empresa, e ocupa-se, da prevenção e restrição da ocorrência de inconformidades por meio da

revisão dos controles internos.

Com o aumento da complexidade e do porte das empresas, a implantação da auditoria interna e dos controles foi uma maneira encontrada de prevenir inconformidades e alinhar a conduta empresarial da entidade (LUZ, 2015).

2.3.2.2 Auditoria Externa

De acordo Franco e Marra (2001) a auditoria externa, ou independente, tem a finalidade de avaliar as demonstrações financeiras através de averiguação imparcial e com capacidade técnica reconhecida. A auditoria externa volta-se à avaliação do genérico, através de critério da amostragem, estabelecido por bases estatísticas.

Consoante com Sá (2005), a finalidade da auditoria externa é de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis: aprovando, ressalvando ou contestando as informações emitidas pela entidade.

Luz (2015) reitera que a auditoria externa deve ser realizada por profissionais independentes, ou seja, que não tenham ligação com a empresa auditada e deve ser estabelecida por meio de contrato, fornecendo total liberdade para averiguar dados e fatos internos.

A descoberta de fraudes sofisticadas é de difícil detecção pela auditoria externa, visto que é utilizada a amostragem e a probabilidade nos trabalhos, e mesmo quando estabelecida em bases estatísticas não atinge o holístico patrimonial, não tendo, portanto, poder de prova (SÁ; HOOG, 2005).

2.3.3 Relatórios de auditoria

Os relatórios de auditoria comportam um texto organizado e detalhado acerca dos fatos detectados durante o processo de auditoria, sendo a forma de comunicação dos resultados encontrados (MELHEM; COSTA, 2012). Através dos relatórios, ou pareceres, é expressa a apreciação dos auditores acerca das demonstrações contábeis e da sua transparência (PINHO, 2007).

Os relatórios devem avaliar imparcialmente se as demonstrações representam fidedignamente a situação patrimonial, se foram elaboradas de acordo

com as Normas Contábeis e se consideram assuntos relevantes para a empresa auditada (CREPALDI, 2010).

2.3.3.1 Parecer sem ressalva

Os tipos de relatórios podem ser classificados de acordo com a natureza da opinião do auditor. De acordo com Melhem e Costa (2012), o parecer sem ressalva é expresso quando a auditoria está convicta de que as demonstrações e Notas Explicativas foram elaboradas em conformidade com as normas vigentes

Franco e Marra (2001) citam que o relatório sem ressalva confirma a uniformidade e a consonância das demonstrações contábeis.

2.3.3.2 Parecer com ressalva

O parecer com ressalva é emitido quando as divergências identificadas nas demonstrações não são de tal relevância que venham a prejudicar as demonstrações contábeis (CREPALDI, 2010).

O parecer com ressalva é a forma do auditor independente expressar a sua discordância quanto a restrição ou extensão do trabalho. Nesse caso, deve estar explícita no relatório a natureza da ressalva e seu efeito sobre a situação patrimonial da entidade (LUZ, 2015).

2.3.3.3 Parecer adverso

O parecer adverso é expresso quando as demonstrações não estiverem adequadamente apresentadas, incorretas ou incompletas no período indicado. É emitido quando o auditor não obtém elementos de prova suficientes para concluir sobre a conformidade das demonstrações contábeis (PINHO, 2007).

Em alguns casos, a emissão de relatório de auditoria com parecer adverso pode indicar que as distorções identificadas nas demonstrações surgiram em decorrência da possibilidade de existência de fraudes, além de inadequação às normas contábeis (WUERGES; BORBA, 2014).

2.3.3.4 Parecer com abstenção de opinião

De acordo com Crepaldi (2010), a emissão de parecer com abstenção de opinião, ocorre quando os responsáveis pela auditoria acreditam não dever emitir posicionamento sobre as demonstrações contábeis.

A abstenção de opinião pode ocorrer em função da inexistência de evidência ou de restrição nos procedimentos por parte da empresa auditada, devendo o auditor especificar o motivo da abstenção de opinião, ressalta Luz (2015).

2.3.4 Responsabilidade social do auditor

A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TA 200 a 810, 2012) cita que a principal responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes é dos responsáveis pela governança da entidade, e que para isso faz-se necessária a criação de uma cultura de honestidade e ética dentro das linhas empresariais, cabendo ao auditor a obtenção de segurança razoável de que as demonstrações encontram-se de acordo com as normas contábeis e livres de distorções relevantes.

Conforme Sá e Hoog (2005), o auditor é o profissional capacitado a emitir opinião sobre o seu objeto de estudo, que para auditores internos é o Sistema de Controles Internos, e para os auditores externos são as demonstrações contábeis, cabendo a estes profissionais punição quando emitem opinião inverídica.

O contador é um profissional que está em meio a constantes conflitos, sendo a imparcialidade, a ética, a independência, o saber técnico e o equilíbrio da razão partes indispensáveis do perfil desse profissional (SILVA, 2005).

O contador é um profissional de fé pública e sua função é tanto mais complexa quanto maior a soma de interesses em conflito, assumindo ele a responsabilidade de suas afirmações que são, afinal, “ponto de apoio” para decisões de autoridades judiciárias e para solução definitiva de litígios de natureza econômica e/ou pecuniária, às vezes de importância capital na aplicação da justiça no amplo interesse da sociedade. (MAGALHÃES *et al.*, 2009, p. 13).

Segundo Franco e Marra (2001), a contabilidade e a auditoria oferecem proteção à riqueza da entidade sob o aspecto técnico, patrimonial, fiscal, financeiro,

econômico e ético, examinando a moralidade e conformidade das informações contábeis elaboradas pela entidade.

O contador tem responsabilidade sobre a ocorrência de fraudes, sob dever de identificação e de denúncia às autoridades, pois é prerrogativa profissional dessa atividade a confiabilidade, não sendo admissível a omissão nos casos de verificação de fraude (CREPALDI, 2010).

Sob a ótica da globalização da criminalidade penal empresarial e das falcatruas na gestão empresarial, torna-se necessário voltar a atenção à necessidade de identificar-se as responsabilizações a serem imputadas à pessoa jurídica e ao gestor enquanto participantes de atividades mercantis, seja nas atividades de interesse privados ou em relações contratuais com a Administração Pública. É nesta análise que se busca identificar a responsabilidade do sócio e da pessoa jurídica nas searas civil, administrativa e criminal, a qual implicará possibilidade de punições, [...] (FEREIRA NETO, 2011, p. 67).

A punição aos infratores através da apuração da abrangência e consequência dos atos ilícitos, demonstra-se como uma forma de amenizar os danos causados ao fisco e a terceiros. Em conformidade com Ferreira Neto (2011), a partir da verificação da ocorrência de fraudes poderá haver responsabilização civil ao sócio ou preposto, devendo este efetuar o ressarcimento dos danos causados com o patrimônio empresarial ou particular.

A principal contribuição social da auditoria é de fornecer à sociedade uma informação imparcial acerca da idoneidade das demonstrações contábeis, influenciando a tomada de decisões por parte de acionistas, gestores, funcionários, bancos, credores, fornecedores e investidores (CREPALDI, 2010).

2.4 PERSPECTIVA CONTÁBIL DIANTE DE ERROS E FRAUDES CONTÁBEIS

As fraudes e erros deterioram a imagem empresarial e governamental motivadas pela ganância. De acordo com Sá (1997), a contabilidade tem participado dos atos corruptos, quer envolvendo-se ou investigando-os. A verificação dos atos corruptos têm instigado o desenvolvimento da Ciência Contábil e propiciado progressos no conhecimento.

De acordo com Skousen e Twedt (2009), as manipulações nos

demonstrativos contábeis podem causar milhões de dólares em perdas, assim como podem destruir a confiança do investidor, causando danos econômicos a pessoas físicas e jurídicas.

Reduzir fraudes nas empresas é um dos principais desafios de gestores em todo o mundo. A estimativa, conforme a Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), é que as organizações percam cerca de 5% do faturamento devido a fraudes, o que, projetado para o Produto Global Bruto, equivale a US\$ 3,7 trilhões desviados anualmente no mundo (SANTOS, 2016, DCI - DIÁRIO COMÉRCIO, INDÚSTRIA & SERVIÇOS [on-line]).

Conforme Longo (2011), a ocorrência de fraudes recaí sob a culpa do administrador e do contador, e por isso é ideal que o contador adote uma conduta moral e ética, preservando a imagem pessoal e da classe, observando o gerenciamento de riscos, os controles internos e o sistema de conformidade (*compliance*).

A repressão aos crimes financeiros e econômicos, que por sua natureza são danosos a sociedade, é o foco da atuação da Ciência Contábil. De acordo com Sá e Hoog (2005), a fraude precisa ser conhecida pelos contadores em função do compromisso social assumido por essa profissão perante às empresas, ao governo e à sociedade.

Segundo Choo e Tan (2007), para que a fraude seja cada vez menos presente nas rotinas contábeis, faz-se necessária a valorização salarial dos profissionais, a integração entre teoria e prática na graduação, a aproximação entre as tecnologias de Sistemas de Informação e as ferramentas contábeis, e a educação continuada para os contadores e auxiliares.

Em concordância com Sá (2011), as atividades ilegais financeiras consistem em: gestão fraudulenta, crimes de colarinho branco, sonegação fiscal, corrupção, crimes contra as finanças públicas, lavagem de dinheiro, dentre outras. A ciência contábil e a tecnologia oferecem formas seguras de identificar e impedir as fraudes.

Wuerges e Borba (2014) destacam que tanto o erro quanto a fraude, causam danos sob a ótica da contabilidade, todavia na fraude existe o agravante do dolo, ou ato culposo. A partir da verificação da importância da contabilidade frente às movimentações ilegítimas, deseja-se identificar as principais formas de ocorrências de erros e fraudes contábeis.

2.4.1 Erros contábeis

A contabilidade, enquanto ciência social, dentre os seus objetivos busca afirmar a transparência e a veracidade das informações geradas, utilizando técnicas e tecnologias para identificar e corrigir falhas passíveis de ocorrência (WUERGES; BORBA, 2014). De acordo com Magalhães *et al.*(2009), a informação contábil pode originar-se de erros.

Erros podem ser criados a partir de negligência, deficiência dos métodos de trabalho, imprudência e desatenção conforme Hoog e Petrenco (2003).

Erro é o afastamento da exatidão ou da verdade. A exatidão ou verdade pode ser considerado um ponto ou um valor; qualquer afastamento dele gera erro, e este se torna maior à medida que aumenta o afastamento citado. O erro no domínio da administração econômica é consequência da ignorância, do equívoco, da distração, do engano, da fadiga, da doença. Quando o erro é intencionalmente provocado, ele passa para o domínio da sabotagem da fraude (GONÇALVES, 1967, p. 37).

Conforme Sá e Hoog (2005), o erro é comum, ou seja, pode ser cometido por qualquer profissional, mas que requer indagação quanto a sua origem e seus efeitos. Conforme Ferreira Neto (2011), o erro pode gerar dano moral ou econômico a terceiros, podendo significar insulto aos interesses não econômicos, ou redução do conjunto patrimonial.

2.4.2 Fraudes contábeis

Hoog e Petrenco (2003) citam que fraude e erro tem conotações diferentes, pois a fraude é intencional, denominada de crime doloso. Os autores da fraude geralmente tentam encobri-la, e para sua detecção faz-se necessário um trabalho de astúcia e domínio da matéria.

Conforme Sá e Hoog (2005), o termo *fraudis* provém da língua latina e era utilizado no sentido de dano praticado contra alguém, podendo também significar crime ou delito. As fraudes tratam-se de um agregado de atos premeditados, objetivando-se tirar proveito de alguma forma.

Entre as formas contábeis de fraude, pode ser citado o desvio de dinheiro, a

falsificação de documentos, o registro de despesas inexistentes, a omissão de recebimentos de verbas, a alteração de valores no resultado e no patrimônio e a realização de lançamentos contábeis sem respeitar os princípios contábeis (SÁ, 2011).

O quadro 1 demonstra o comparativo entre erros e fraudes contábeis.

Quadro 1 – Comparativo entre erros e fraudes contábeis

	Erro	Fraude	
Aspectos	Vício involuntário	Ato intencionalmente provocado Crime doloso	
Formas de ocorrência	Imperícia	Modificação de documentos	
	Incompreensões	Registro de despesas inexistentes	
	Cálculos inexatos	Omissão de recebimentos de dinheiro	
	Negligência	Alteração de valores	
	Desatenção	Crimes de colarinho branco	
	Omissões	Gestão fraudulenta	
	Deficiência dos métodos de trabalho		Desrespeito aos princípios contábeis
			Sonegação fiscal
Corrupção			
Crimes contra finanças públicas			
		Lavagem de dinheiro	

Fonte: elaborado pela autora com base em Ferreira Neto (2011), Sá e Hoog (2005) e Alberto (2010).

Segundo Sá (2005), na identificação de fraudes faz-se necessário o trabalho de análise contábil, que se refere ao estudo dos elementos contábeis e seus desdobramentos, os quais confrontados em determinado período de tempo fornecem informações e permitem diagnóstico da movimentação contábil.

Os atos de fraudes podem ser cometidos contra empresas, contra o governo, contra o mercado, ou pelo governo contra o povo, conforme Sá e Hoog (2005).

Fatos que envolvem crimes no âmbito da gestão empresarial em desfavor dos interesses particulares podem influenciar a livre concorrência, em prejuízo de outras sociedades empresariais, e até, da Administração Pública. Esses crimes podem ser de cunho fiscal, de violação à ordem econômica, de danos ambientais, de lavagem de dinheiro e de violação aos interesses dos consumidores, que se constatam por meio das atividades empresariais revestidas de negócios que proporcionam algum proveito ilícito, [...] (FERREIRA NETO, 2011, p. 237).

Segundo Wuerges e Borba (2014), para que uma empresa tenha reduzidas probabilidades de ocorrência de fraudes, faz-se de grande importância a excelência dos controles internos promovidos pela auditoria.

Controles internos que não são efetuados com rigidez e periodicidade permitem que fraudes e erros não sejam apurados habilmente, “quanto mais imperfeito é o controle de uma empresa, tanto mais vulnerável ela se torna a erros e fraudes” (SÁ, 2011, p. 215).

No quadro 2 são apresentados alguns casos de fraudes ocorridas em demonstrativos contábeis.

Quadro 2 – Exemplos de casos de fraudes contábeis

Empresa	Prática contábil ilícita
Adelphia	Dilatação de despesas de capital e ocultação de passivos.
AIG	Ocultação de passivos em empresas estrangeiras.
Bristol-Myers Squibb	Superavaliação das receitas.
Delphi Corporation	Dilatação do lucro líquido do exercício.
Doral Financial Corp.	Dilatação do resultado antes dos impostos.
Enron	Superavaliação dos lucros e desvio de dívidas.
Global Crossing	Dilatação de receitas e alteração de documentos.
Parmalat	Evidenciação de ativos inexistentes.
WorldCom	Registro de despesas como Investimentos.
Xerox	Lançamentos indevidos, inflacionando os lucros.
Panamericano	Registro duplicado de cartas de créditos, dilatando os lucros.
Banco Banestado	Lavagem de dinheiro.
Sudam e Sudene	Aprovação de projetos inexistentes e superfaturamento.
Merck	Manipulação de receitas e custos contábeis.
Royal Ahold	Inflação de rendimentos.

Fonte: elaborada pela autora com base em Murcia e Carvalho (2007) e Vasconcelos, Pereira e Pereira (2016).

De acordo com Kramer (2015), existe maior possibilidade de ocorrência de fraudes em pequenas empresas, devido principalmente à existência de controles internos falhos. Para que seja reduzida a probabilidade de fraudes em empresas de pequeno porte, faz-se de grande importância a colaboração entre a gestão e os demais setores, através do estabelecimento de uma política de discussão aberta e de uma cultura de ética e de valorização dos funcionários.

Hoog e Petrenco (2003) citam que a fraude geralmente é praticada por pessoas em posição de poder e que têm acúmulo de funções, e geralmente, em companhias que tem deficiência nos controles internos.

Conforme Perera, Freitas e Imoniana (2014), a corrupção e a apropriação indébita são tipos de fraudes contestados com maior eficiência pelo conjunto de controles corporativos e pela auditoria interna, enquanto as fraudes em demonstrativos financeiros, por estarem vinculadas a cargos de autoridade na empresa, são mais facilmente identificadas pela auditoria externa.

Em conformidade com Kassem e Higson (2012), os auditores e contadores, ao avaliar as demonstrações contábeis, devem atentar-se ao fato de que a fraude pode surgir em decorrência da pressão interna ou externa (financeira ou não), devendo, com base em conhecimentos técnicos e experiência profissional, avaliar o risco de ocorrência desses atos ilícitos.

Dellaportas (2013) explica que as fraudes podem ocorrer quando coexistem: a motivação de roubar; a existência de oportunidade de cometer ato ilícito e evitar a detecção; e uma racionalização do ato ilegal, configurando-se o triângulo da fraude de Cressey.

Para a redução da incidência de atos ilícitos contábeis, deve-se restringir a oportunidade de acontecimento dos fatores do triângulo da fraude conforme Ilter (2014).

Figura 1 – Triângulo da fraude de Cressey



De acordo com Wuerges e Borba (2014), os itens indicados no triângulo da fraude de Cressey referem-se à necessidade financeira por parte da entidade, à falta

de regulamentação e má governança corporativa, além da tomada de decisão de efetuar atos ilícitos objetivando tirar proveito de alguma forma.

Segundo Andon, Free e Scard (2015) a probabilidade de ocorrência de manipulações contábeis aumenta em função do contexto econômico e financeiro da entidade, exercendo pressão sobre gestores e funcionários para obtenção de resultados, ou ainda em função da existência de oportunidades de obter vantagens.

De acordo com Ferreira Neto (2011), a gestão fraudulenta ocorre quando o empresário utiliza uma pessoa interposta (física ou jurídica) objetivando tirar proveito de vantagens ilícitas, podendo ocorrer por meio de corrupção, sonegação e lavagem de dinheiro.

2.4.2.1 Corrupção

A corrupção, segundo Ferreira Neto (2011), é a degradação progressiva dos costumes, e origina-se do termo latim *corruptione*, cujo significado é de ação ou resultado de perverter, corromper, ou desintegrar.

De acordo com Sá e Hoog (2005), corrupção é um termo amplamente generalizado na atualidade, e passou a relacionar-se com tudo que envolve desonestidade e falta de caráter.

Nos dias atuais, identificam-se vários problemas que envolvem as atividades empresariais. Os mais graves são as falcatruas e os atos de corrupções que envolvem a gestão, praticados no intuito de se burlar a lei e causar prejuízos a terceiros. Torna-se necessária a persecução aos ilícitos decorrentes dos atos de uma administração fraudulenta. Assim, aquele que por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito (FERREIRA NETO, 2011, p. 63).

Para Power e González (2003) a corrupção é de difícil conceituação, mas é mais largamente relacionada a uso de bens públicos com intuito de atingir lucro privado. A corrupção tem como fatores facilitadores as políticas de controle financeiras ineficazes, dificultando a detecção e dando espaço a ocorrência de atos ilícitos.

2.4.2.2 Lavagem de dinheiro

O termo lavagem de dinheiro tem origem em meados de 1920, nos Estados Unidos da América, quando a máfia utilizava as atividades de uma lavanderia para incorporar ao seu capital verbas provindas de atividades ilícitas (FERREIRA NETO, 2011).

Conforme Schmidt (2013), dentre as diversos transgressões em que o gângster americano Al Capone era investigado, como contrabando, prostituição e assaltos a banco, teve sua prisão decretada em função do crime de lavagem de dinheiro, e não devido aos demais delitos.

A prática de lavagem de dinheiro trata-se de ato ilícito e sujeito de investigação e punição, em decorrência de sua lesão ao fisco e à sociedade. Atualmente o crime de lavagem de dinheiro é utilizado para integração de verbas provindas de tráfico de drogas e armas, extorsão, terrorismo, entre outros (MENDRONI, 2006).

2.4.2.3 Sonegação fiscal

A sonegação fiscal trata-se da redução ou omissão do pagamento de tributos por meio de fraudes, devendo ser investigada e punida em conformidade com a legislação do direito penal tributário (FERREIRA NETO, 2011).

Há fraude contra o fisco, em matéria tributária, quando se subtrai pagamento de impostos, taxas ou contribuições, mediante sonegação, declarações falsas e quaisquer formas de ocultação para escapar às imposições fiscais. Função relevante desempenha o contador na verificação ou investigação da fraude para cominações e sanções da lei (MAGALHÃES *et al.*, 2009, p. 19).

Sá e Hoog (2005) alertam sobre a diferença entre elisão e evasão fiscal. Evasão fiscal trata-se do uso de meios ilícitos de evitar o pagamento de impostos, partindo da simulação de operações, podendo ser chamada de sonegação. A elisão fiscal, por outro lado, trata-se do planejamento tributário empresarial, que com base em métodos legais, permite que obtenha-se diminuição da carga tributária.

3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

No presente capítulo a pesquisa é exposta e contextualizada para posterior análise dos resultados obtidos.

O capítulo está dividido em três seções. O primeiro subcapítulo destina-se a apresentação da plataforma de pesquisa, no segundo a pesquisa é contextualizada e realizada, e por fim, é efetuada a análise das publicações.

3.1 APRESENTAÇÃO DA PLATAFORMA DE PESQUISA

A pesquisa realiza-se com base nas dissertações publicadas no Banco de Teses & Dissertações, regido pela CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), entidade sob responsabilidade do Ministério da Educação (MEC). A Capes desempenha função na expansão de programas de pós-graduação *stricto sensu* (mestrado e doutorado), assim como tem atuação em projetos de formação profissional.

O Banco de Teses & Dissertações, por sua vez, trata-se do sistema oficial de depósito das teses e dissertações defendidas no Brasil, disponível no endereço de internet <<http://bancodeteses.capes.gov.br/banco-teses/#/>>. No Banco de Teses & Dissertações é permitida a pesquisa por autor, título, ou palavra-chave, todavia não é possível acessar diretamente o texto completo dos trabalhos, sendo necessário acessar o depósito de dissertações das universidades em que as mesmas foram defendidas.

3.2 EXPOSIÇÃO DO ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

O estudo bibliométrico demonstra-se de fundamental importância na difusão do conhecimento científico, uma vez que torna possível o delineamento do perfil de publicações científicas, assim como a verificação de tendências e evidência de áreas temáticas, conforme Oliveira *et al.* (2013).

A pesquisa pelas dissertações realizou-se junto ao site do Banco de Teses & Dissertações no período de 26 de agosto de 2016 à 03 de setembro de 2016,

posteriormente foi realizada a busca pelos trabalhos nos sites específicos das Instituições de Ensino em que foram apresentados.

A pesquisa ocorreu pela busca do assunto **fraude*** nas dissertações dos programas de Ciências Contábeis. O uso do asterisco após o termo de pesquisa possibilita que os resultados não sejam apenas aqueles que contém o vocábulo exato, mas também sejam consideradas variações do termo, por exemplo, fraudes.

As dissertações cadastradas no Banco de Teses & Dissertações foram selecionadas com base nos programas de mestrado relacionados à área contábil, assim denominados: Ciências Contábeis; Ciências Contábeis e Atuariais; Contabilidade; Contabilidade-UNB-UFBP-UFRN; Controladoria; Administração e Controladoria; Controladoria e Contabilidade; e Controladoria e Contabilidade Estratégica.

O levantamento inicial resultou em um total de 58 dissertações contendo o assunto **fraude***. Após foi realizado o download, sintetização e tabulação dos trabalhos encontrados, para posterior avaliação e análise.

Contudo, devido à falta de acessibilidade a trabalhos não disponíveis na Internet ou não liberados para consulta pelos autores foi necessário restringir a pesquisa para 49 dissertações. Dessa forma, de uma população de 58 dissertações, a amostra selecionada foi de 49 trabalhos entre os anos de 2002 e 2016.

A autoria e o título dos trabalhos da amostra são expostos no quadro 3.

Quadro 3 – Apresentação das dissertações da amostra

Nº	Autor(a)	Título	(continua)
1	Moura (2002)	Auditoria e Controles Internos: instrumento na prevenção de fraude contra médias empresas de Feira de Santana - Estado da Bahia	
2	Nascimento (2003)	Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no estado de São Paulo	
3	Araujo (2006)	A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre os sistemas de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará	
4	Costa (2006)	Comitê de auditoria no contexto da lei Sarbanes-Oxley: um estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de American Depositary Receipts - ADRs	
5	Foster (2006)	Auditoria contábil em entidades do terceiro setor: uma aplicação da lei Newcomb-Benford	
6	Sanches (2007)	Sistemas de Controles Internos e fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas	
7	Oriá Filho (2007)	Fraudes contra cooperativas operadoras de plano de saúde médico em Fortaleza: um estudo dos riscos e dos controles internos	
8	Rezera (2007)	Avaliação da eficácia dos trabalhos de auditoria independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto	

Nº	Autor(a)	Título (continuação)
9	Murcia (2007)	Relevância dos Red Flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros
10	Cardoso (2008)	Contabilidade forense no Brasil: incipiência ou insipiência?
11	Ribeiro (2008)	Percepção sobre o processo de modernização da auditoria interna no Instituto Nacional de Seguro Social: estudo de caso da auditoria regional do Rio de Janeiro
12	Victor (2008)	Características de governança corporativa e os determinantes do <i>disclosure</i> da remuneração executiva através de <i>stock options</i>
13	Santos (2009)	Comitê de auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras
14	Silva (2009)	Atitude do profissional de contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários
15	Albuquerque (2009)	Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor
16	Reis (2009)	O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados
17	Lima (2009)	Governança e controladoria na gestão pública por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): um estudo de caso nas unidades gestoras do Exército Brasileiro no Estado de São Paulo
18	Porto (2009)	A Importância dos Controles Internos como ferramenta de apoio à gestão de Empresas de Pequeno Porte (EPP's): um estudo de caso em uma empresa de alimentos Rio de Janeiro
19	Vieira (2009)	A Importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública
20	Trisciuzzi (2009)	A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro
21	Elias (2010)	Controles internos em indústria plástica: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO
22	Silca (2010)	Um estudo sobre a percepção dos profissionais das áreas de contabilidade e controladoria sobre a lei Sarbanes-Oxley comparada com a legislação brasileira
23	Pereira (2010)	Os controles internos e contábeis na gestão de tesouraria
24	Ros (2011)	Fraudes corporativas: uma análise das variáveis contábeis indicativas em empresas não financeiras de capital aberto no Brasil
25	Silva (2011)	Contabilidade forense no Brasil: uma proposição de metodologia
26	Miranda (2011)	Relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios: uma análise a partir das ações de controle realizadas pela CGU
27	Felipe (2011)	A Responsabilidade Ética do Auditor: um estudo exploratório sobre a percepção dos auditores independentes
28	Bassetti (2011)	Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio
29	Freitas (2012)	Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil
30	Madureira (2012)	Aplicabilidade da lei de Benford na análise de um conjunto de dados eleitorais
31	Ferreira (2012)	Padrões e características da remuneração de executivos de empresas brasileiras de capital aberto
32	Menezes (2012)	Expectation GAP em auditoria: impactos no Brasil após a adoção do Projeto Clarity
33	Pessoa (2012)	Utilização da Nota Fiscal Eletrônica no controle de arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários: estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
34	Vilaça (2012)	Uma proposta de procedimentos para identificar fraudes relevantes nas demonstrações contábeis

Nº	Autor(a)	Título (conclusão)
35	Cunha (2012)	Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I
36	Rodrigues (2013)	Evidência de gerenciamento de resultados em oferta pública de aquisição de ações de companhias abertas: análise empírica das operações realizadas no Brasil no período de 2007 a 2012
37	Condé (2013)	Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos
38	Coelho (2013)	Tax Avoidance com operações de cisão, fusão e incorporação: entendendo os critérios de validade utilizados pelo CARF
39	Guimarães (2013)	Procedimentos utilizados pela Auditoria Interna para detecção de fraudes: estudo de caso em uma empresa privada operadora de planos de saúde
40	Almeida (2013)	Testando o triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade
41	Pinto (2013)	Fatores motivadores dos ilícitos contra o patrimônio
42	Silva (2014)	A contribuição da auditoria com a melhoria contínua de controle interno para minimização de riscos de fraudes nas organizações
43	Piza (2014)	Compensações de tributos em empresas que sofreram fraudes contábeis
44	Mafra (2014)	A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos município pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina
45	Oliveira (2015)	A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade
46	Stupp (2015)	Previsão de insolvência a partir de indicadores contábeis: evidências de empresas listadas na BM&FBOVESPA nos anos 2004-2013
47	Alonso (2015)	A Lei Anticorrupção (Nº 12.846): uma proposta de ações de baixo custo de implantação no ambiente das pequenas e médias empresas brasileiras
48	Massola (2015)	Aplicabilidade das práticas de <i>compliance</i> e controle interno no combate às fraudes corporativas no Brasil
49	Ganassin (2016)	Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos

Fonte: elaborado pela autora.

O quadro 3 indica em ordem cronológica os trabalhos utilizados na amostra com base na pesquisa pelo termo fraude junto ao Banco de Dissertações & Teses da Capes.

3.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

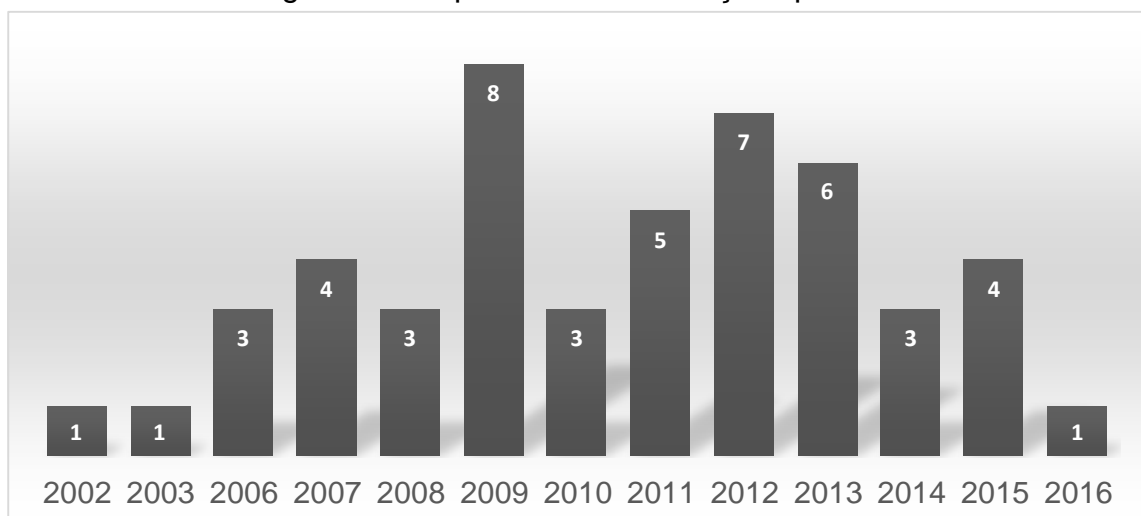
Com o intuito de obter dados passíveis de análise, a amostra foi classificada de acordo com o ano, a Instituição de Ensino, a Unidade da Federação, a área temática, a metodologia de pesquisa, a forma de coleta de dados, os assuntos centrais das referências e a forma de abordagem da fraude nas diferentes dissertações da amostra.

3.3.1 Análise por perfil das dissertações

As dissertações da amostra apresentam dispersão de ano de defesa entre o período de 2002 e de 2016. É importante ressaltar que até a realização do presente estudo, havia apenas uma dissertação defendida no ano de 2016 indicada no portal do Banco de Dissertações & Teses da Capes.

A figura 2 demonstra a variação do número de dissertações contendo o tema fraude defendidas por ano.

Figura 2 – Dispersão de dissertações por ano

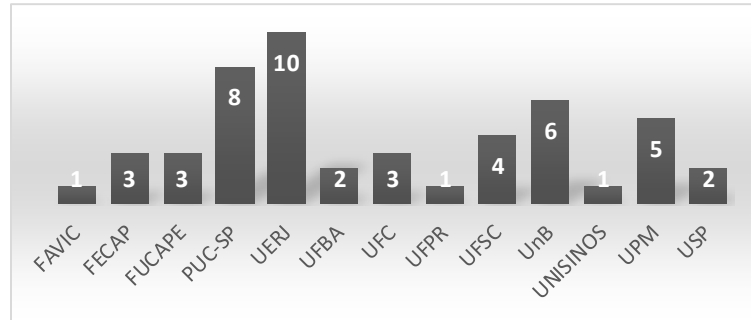


Fonte: elaborado pela autora.

Com base na figura 2, constata-se a maior representatividade do número de dissertações no ano de 2009, seguido pelo ano de 2012 e 2013, indicando uma crescente importância dada ao tema de atos ilícitos contábeis no meio acadêmico, com uma leve queda no ano de 2014 e 2015.

A expressividade de trabalhos da amostra defendidos nos programas de mestrado das diferentes Instituições de Ensino é exposta na figura 3.

Figura 3 – Frequência de Instituições de Ensino da amostra

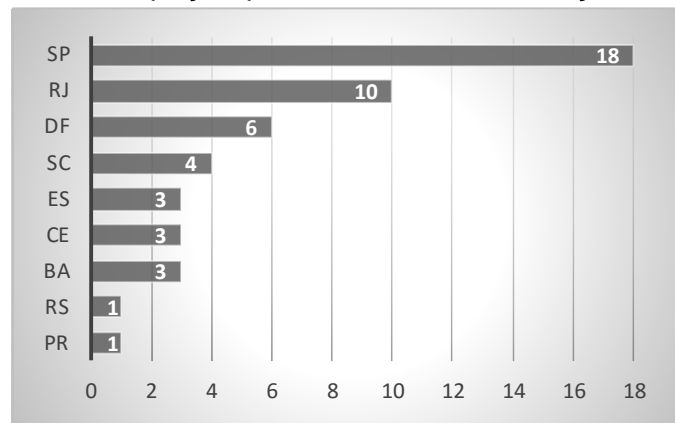


Fonte: elaborado pela autora.

A exposição do gráfico da Figura 3 denota a maior predominância da abordagem do tema na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), seguida pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), pela Universidade de Brasília (UnB) e pela Universidade Presbiterana Mackenzie (UPM).

A classificação das dissertações da amostra de acordo com a Unidade da Federação possibilita a verificação da região de maior constância do estudo do tema no Brasil.

Figura 4 – Participação por Unidade da Federação da amostra



Fonte: elaborado pela autora.

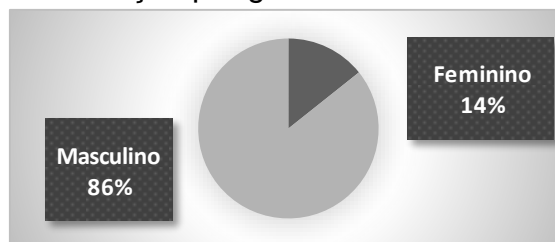
A partir da figura 4 é possível verificar a predominância do estudo do tema em dissertações no Estado de São Paulo, seguido pelo Rio de Janeiro e pelo Distrito Federal. A análise da figura 4 conduz à conclusão de que existe maior interesse na prevenção e combate de atos ilícitos em estados com maior Produto Interno Bruto e melhor Índice de Desenvolvimento Humano Municipal.

Conforme Elizardo e Naime (2015), no ranking das Unidades da Federação com maior Produto Interno Bruto de 2013 apresentava-se a liderança, respectivamente, de: São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Paraná.

Calgaro (2013) destaca que o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal apresentado em 2010 tinha os estados melhor colocados, respectivamente: Distrito Federal, São Paulo, Santa Catarina e Rio de Janeiro.

Expressa-se a classificação das dissertações da amostra de acordo com o gênero sexual dos autores na figura 5.

Figura 5 – Caracterização por gênero dos autores das dissertações



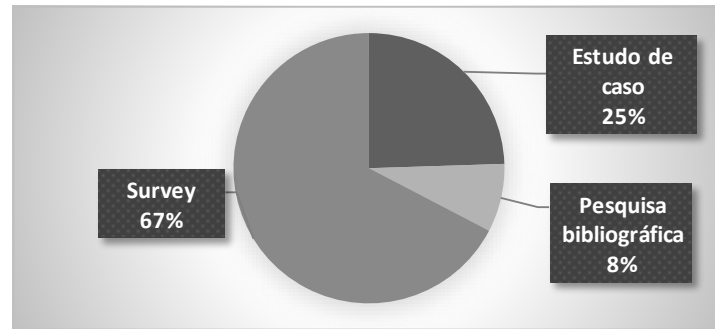
Fonte: elaborado pela autora.

O gráfico denota a maior expressividade da participação do gênero masculino em dissertações relacionadas às fraudes contábeis.

Conforme Gomes, Corrêa e Domingos (2010), a participação feminina na produção científica contábil é significativamente menor em relação à participação masculina, e os temas escolhidos costumam acompanhar o comportamento da quantidade total de autores.

A forma técnica de avaliação do problema de pesquisa nas diferentes dissertações permite conhecer os procedimentos de investigação escolhidos pelos autores dos trabalhos da amostra. Evidencia-se a metodologia de pesquisa técnica na figura 6.

Figura 6 – Metodologia quanto aos procedimentos técnicos das dissertações



Fonte: elaborado pela autora.

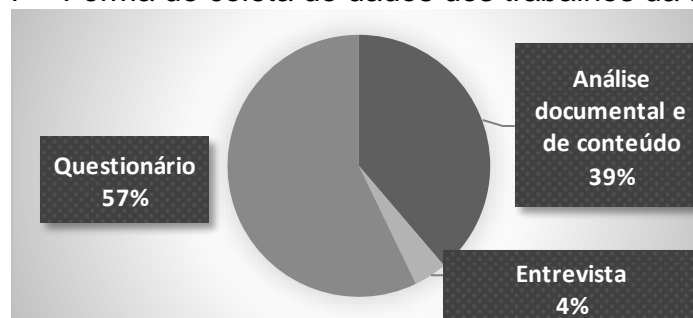
A avaliação da amostra demonstra a dominância da adoção de *survey* (ou levantamento) para análise dos fatores relacionados à fraude contábil. A utilização de procedimento de *survey* nas dissertações indica o interesse dos pesquisadores em avaliar a percepção de uma amostra através de questionários ou entrevistas, atingindo dados qualitativos e quantitativos sobre o objeto de pesquisa, de acordo com Gil (2011).

O estudo de caso, por sua vez, conforme Köche (2010), demonstra o desejo dos autores de obter análise predominantemente qualitativa, atingida através de investigação profunda sobre a questão de pesquisa.

Em conformidade com Diehl e Tatim (2004), a pesquisa bibliográfica efetua verificação de publicações relacionados à questão de pesquisa, objetivando alcançar análises, majoritariamente qualitativas, acerca de variáveis relacionada às fraudes contábeis.

A figura 7 demonstra meios de coleta de dados mais utilizados nos trabalhos da amostra.

Figura 7 – Forma de coleta de dados dos trabalhos da amostra



Fonte: elaborado pela autora.

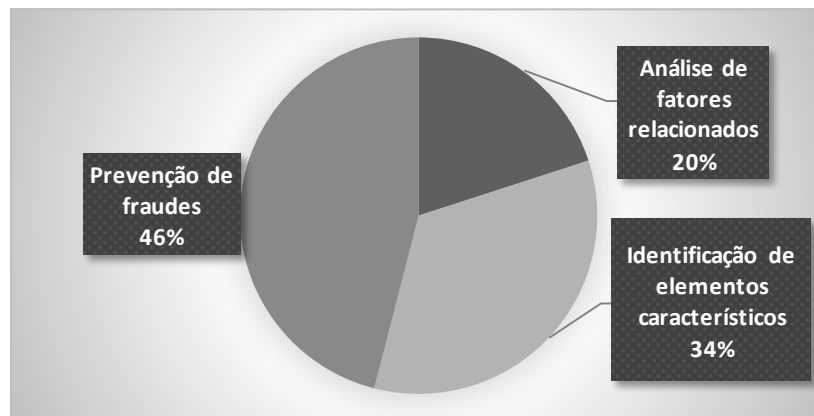
A figura 7 indica a superioridade de pesquisas estruturadas através da elaboração de questionários, seguida pela análise documental e de conteúdo, e por último, por entrevistas.

A utilização de questionários e de entrevistas indica o interesse dos pesquisadores em conhecer a percepção dos questionados e entrevistados, atingindo informações qualitativas e quantitativas em relação à questão de pesquisa.

A análise documental e de conteúdo, por sua vez, indica a relevância em avaliar publicações científicas relativas ao tema de pesquisa, assim como observar registros documentais.

A figura 8 denota a forma de apreciação da fraude nas dissertações da amostra. Optou-se por classificar os trabalhos nas seguintes categorias: prevenção de variáveis relacionadas à fraude; análise dos fatores relativos e identificação de elementos característicos de fraude.

Figura 8 – Forma de abordagem do tema fraude nas dissertações



Fonte: elaborado pela autora.

A figura 8 apresenta a preponderante ênfase dada pelos trabalhos da amostra à prevenção da possibilidade de ocorrência de fraudes, indicando a necessidade de proteção patrimonial de entidades físicas e jurídicas através de ferramentas contábeis.

A identificação de elementos relacionados à fraude demonstra a importância dada à detecção de atos contábeis ilícitos. A verificação de fraudes utiliza-se de ferramentas contábeis fornecidas pela auditoria, governança corporativa e outras, que possibilitam o diagnóstico e reparação de incorreções contábeis.

A análise dos fatores relacionados aos atos ilícitos contábeis permite o conhecimento de variáveis que tem influência significativa sobre a ocorrência de fraudes, como motivações éticas, profissionais ou financeiras.

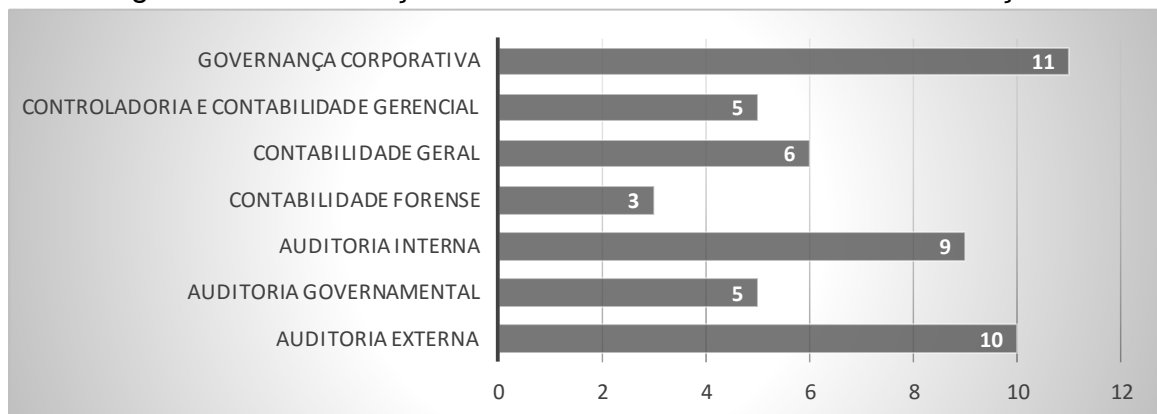
3.3.2 Análise de acordo com o enfoque das dissertações

As dissertações analisadas permitiram a catalogação de acordo com o enfoque dos trabalhos estudados. Para obter tais inferências, os trabalhos foram classificados de acordo com a área temática e o assunto central das referências.

Observou-se, a partir da sintetização das informações, que algumas dissertações ocupavam-se de fundamentação baseada em variados ramos contábeis, todavia optou-se por classificar cada um dos trabalhos de acordo com a área temática mais profundamente abordada no desenvolvimento dos mesmos.

A tabulação das áreas temáticas principais tratadas por cada uma das dissertações atingiu aos resultados apresentados na figura 9.

Figura 9 – Classificação conforme a área temática das dissertações



Fonte: elaborado pela autora.

A figura 9 evidencia que os trabalhos tem embasamento prevalectante nas áreas de estudo relacionadas à governança corporativa, acompanhadas pela auditoria interna e externa, demonstrando a importância da cooperação desses ramos na prevenção, na identificação e no combate de atos ilícitos.

A governança corporativa trata-se do conjunto de práticas adotadas pelas corporações no que tange a transparência e a publicação dos atos, assim como a

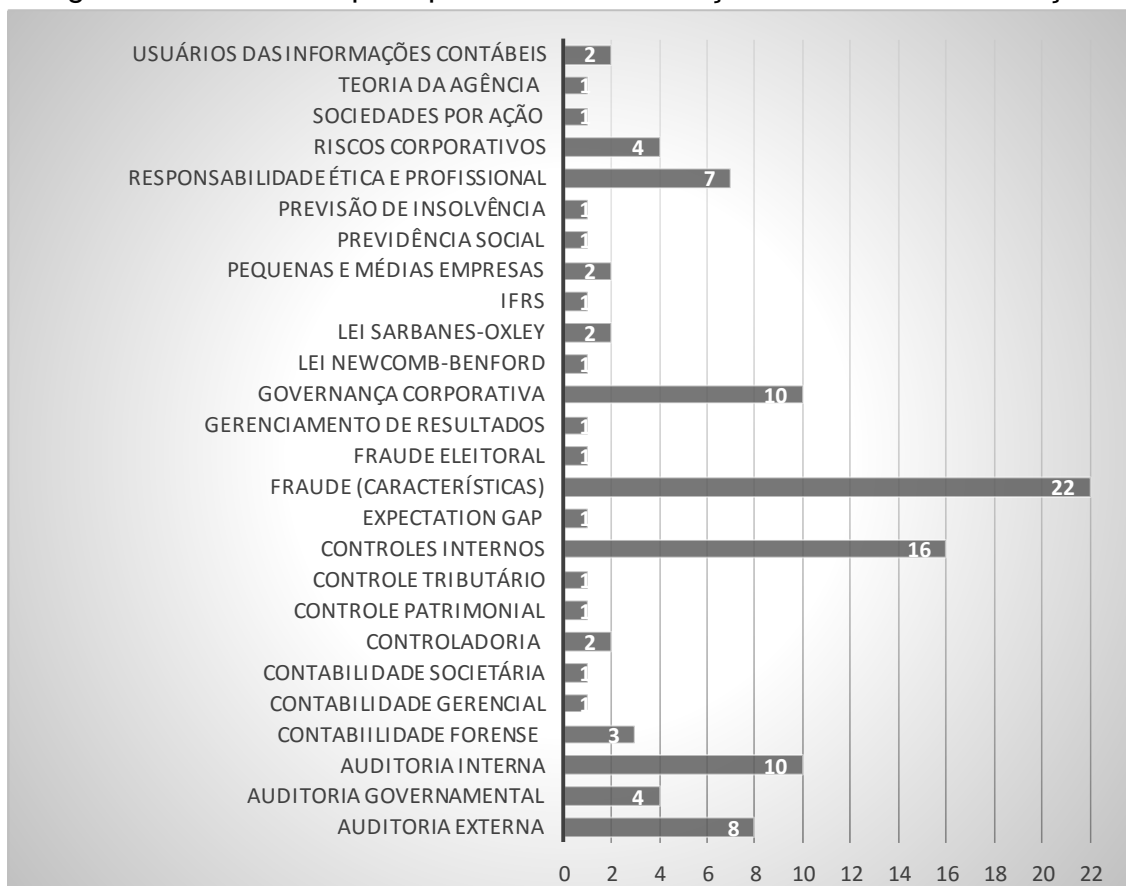
fidedignidade das informações contábeis, tendo em vista o respeito aos acionistas e aos investidores (OLIVEIRA *et al.*, 2008).

A auditoria externa, através dos seus trabalhos de verificação da consistência e veracidade das demonstrações contábeis, oferece valioso serviço à sociedade, transmitindo credibilidade às demonstrações contábeis auditadas (SÁ, 2011).

A auditoria interna preocupa-se com os sistemas de controles e os procedimentos de administração, sendo uma importante ferramenta de acompanhamento da exatidão e conformidade das estratégias operacionais e administrativas (CREPALDI, 2010).

A verificação dos principais tópicos estudados na fundamentação teórica dos trabalhos da amostra permite conhecer os principais temas relacionados às fraudes contábeis, seja na prevenção, identificação ou combate. A tabulação dos dados atingiu as informações expressas pela figura 10.

Figura 10 – Assuntos principais da fundamentação teórica das dissertações



Fonte: elaborado pela autora.

A figura 10 demonstra que os referenciais teóricos dos trabalhos da amostra apresentam variados assuntos, todavia observa-se a predominância de tópicos relacionados à caracterização, conceituação, motivação e identificação de fatores relacionados às fraudes contábeis.

Com as informações obtidas na figura 10 observou-se também a importância dada aos controles internos, devido à funcionalidade dos mesmos como mecanismo de identificação de riscos e combate à ocorrência de litígios.

Atenta-se também à relevância da governança corporativa e da auditoria interna e externa, ocupando-se da utilização de ferramentas capazes de auxiliar os departamentos empresariais na obtenção de segurança acerca das informações e transações realizadas.

Verifica-se, ainda, a notoriedade dada à responsabilidade ética e profissional contábil. Os trabalhos da amostra permitem observar a importância da atitude profissional como recurso de preservação do relacionamento entre os usuários das informações contábeis.

3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apresenta-se nesta seção a análise das dissertações da amostra, levando em consideração a área temática e os principais resultados alcançados pelos autores. Uma melhor compreensão da contribuição da Ciência Contábil no resguardo contra fraudes é possível a partir do estudo das conclusões dentro das diferentes áreas temáticas dos trabalhos.

As áreas temáticas são elencadas de acordo com a expressividade em número de dissertações da amostra, respectivamente: governança corporativa; auditoria externa; auditoria interna; contabilidade geral; auditoria governamental; controladoria e contabilidade gerencial, e por fim, contabilidade forense.

3.4.1 Governança corporativa

A avaliação da área temática de governança corporativa nos trabalhos da amostra ressalta a importância da comunicação contábil aos usuários. Observou-se

a relevância da asseguuração da transparência, preservando o relacionamento entre a entidade jurídica e os interessados nas demonstrações.

O quadro 4 apresenta os trabalhos da amostra com fundamentação principal em governança corporativa.

Quadro 4 – Trabalhos fundamentados sobre a governança corporativa

Nº	Autor(a)	Título
4	Costa (2006)	Comitê de auditoria no contexto da lei Sarbanes-Oxley: um estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de American Depositary Receipts
6	Sanches (2007)	Sistemas de Controles Internos e fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas
12	Victor (2008)	Características de governança corporativa e os determinantes do disclosure da remuneração executiva através de stock options
13	Santos (2009)	Comitê de auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras
17	Lima (2009)	Governança e controladoria na gestão pública por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): um estudo de caso nas unidades gestoras do Exército Brasileiro no Estado de São Paulo
22	Silca (2010)	Um estudo sobre a percepção dos profissionais das áreas de contabilidade e controladoria sobre a lei Sarbanes-Oxley comparada com a legislação brasileira
31	Ferreira (2012)	Padrões e características da remuneração de executivos de empresas brasileiras de capital aberto
36	Rodrigues (2013)	Evidência de gerenciamento de resultados em oferta pública de aquisição de ações de companhias abertas: análise empírica das operações realizadas no Brasil no período de 2007 a 2012
37	Condé (2013)	Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos
40	Almeida (2013)	Testando o triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade
46	Stupp (2015)	Previsão de insolvência a partir de indicadores contábeis: evidências de empresas listadas na BM&FBOVESPA nos anos 2004-2013

Fonte: elaborado pela autora.

Costa (2006) verificou em seu estudo que, com base na percepção de gestores questionados, 71% manteriam o Comitê de Auditoria em funcionamento mesmo se fosse facultativo, 68% entendem a importância do Comitê para o bom desempenho da empresa e 56% afirmaram que houve participação do grupo na avaliação do sistema de controles internos.

O estudo de Costa (2006) destaca a importância do Comitê de Auditoria na contribuição para a conformidade das demonstrações. Conforme o estudo, o Comitê de Auditoria tem participação na preservação da integridade do mercado, através da supervisão do processo de preparação e divulgação das informações contábeis, da integridade dos procedimentos de controles internos e proteção dos interesses das partes.

O trabalho de Victor (2008) identificou que o nível de transparência das demonstrações é influenciado pelas características de governança corporativa. O estudo indica que os aspectos da governança corporativa permitem uma melhor comunicação com os usuários das informações contábeis, contribuindo para o aprimoramento da transparência.

O trabalho de Santos (2009) evidencia a importância do relacionamento entre a entidade jurídica e os *stakeholders* (interessados nas informações contábeis) com base nas atividades do Comitê de Auditoria. Todavia, com base em pesquisa *survey*, identificou-se a necessidade de elaboração de um modelo de documento de divulgação das informações do Comitê de Auditoria, como forma de tornar efetivamente visíveis as informações contábeis relevantes para os usuários.

Lima (2009) observou-se que 58,3% dos gestores públicos questionados entendiam a necessidade de automatização da prestação de contas, conferindo maior transparência e melhorando o relacionamento dos órgãos públicos com a sociedade, e indicando a necessidade de implementação de controles sobre os riscos de sistemas e de processos

O estudo de Silca (2010), através de *survey*, verificou a contribuição da Lei Sarbanes-Oxley no aperfeiçoamento dos controles internos das empresas. A percepção dos profissionais da área de controladoria e auditoria permite concluir que houve aperfeiçoamento dos controles internos e aumento da clareza quanto à publicação das demonstrações contábeis. Descobriu-se, ainda, que muitas empresas brasileiras de capital aberto efetuaram adequação às boas práticas da Governança Corporativa, aumentando a capacidade de comunicação com os usuários das informações contábeis.

Stupp (2015) ressalta a contribuição da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade para a elaboração de análises, permitindo elaborar indicadores de previsão de insolvência e efetuar constatações relacionadas a continuidade empresarial ou riscos corporativos com uma média de acerto de 76%. Na mesma linha, Sanches (2007) destaca que as normas estabelecidas são, em geral, eficazes e eficientes na abordagem de aspectos importantes para a redução de riscos de elaboração e divulgação de relatórios financeiros inadequados.

O trabalho de Condé (2013), através de estudo de caso das fraudes envolvendo as empresas Daslu, Kmart e Avestruz Master, identificou a ineficiência

dos sistemas de controle das empresas e dos órgãos de regulação e fiscalização, e reitera a importância da informação contábil para repressão de fraudes.

Nesse sentido, as demonstrações contábeis desempenham um papel fundamental para dissuadir ações fraudulentas, pois descrevem qualitativa e quantitativamente a condição econômico-financeira da empresa, constituindo-se instrumento de comunicação com seus interessados, em que manifesta seu desempenho financeiro e operacional (CONDÉ, 2013, p. 90).

Ferreira (2012) efetuou levantamento acerca do benefício da remuneração fixa dos executivos brasileiros, em comparação com a remuneração variável de executivos em países da América do Norte e da Europa. Os resultados indicam que a remuneração fixa dos executivos do Brasil torna o país menos suscetível a fraudes relacionadas a obtenção ilícita de vantagem pessoal, uma vez que existe menos incerteza quanto aos proventos se efetuadas comparações a países em que existe a remuneração variável.

O estudo de Rodrigues (2013) efetuou a análise do gerenciamento de resultados em empresas listadas na Bolsa de Valores, objetivando contribuir para a compreensão da manipulação de informações contábeis. O trabalho indica a existência de manipulação através da redução do resultado contábil com a finalidade de diminuir a carga tributária para as empresas.

Almeida (2013) verificou que os componentes do triângulo de fraude de Cressey (pressão, oportunidade e racionalização) tem influência sobre o processo decisório ético dos profissionais. Observou-se maior relevância nos fatores de oportunidade e racionalização, e menor expressividade no item pressão, indicando que a disposição de fraudar tem origem na existência de possibilidade de cometer o ato sem a descoberta, assim como a desconsideração de dilemas morais e éticos no processo de decisão.

Os estudos relacionados a governança corporativa destacam a necessidade de evidenciação contábil para usuários internos e externos. Destacou-se a contribuição do Comitê de Auditoria para melhoria da transparência e da conformidade das demonstrações contábeis, assegurando a consonância das informações geradas e permitindo decisões fundamentadas e tempestivas.

3.4.2 Auditoria externa

A avaliação dos trabalhos da amostra permitiu concluir que a abordagem da fraude sob a perspectiva da auditoria externa está sumariamente relacionada às expectativas dos usuários das informações contábeis, assim como a demarcação das responsabilidades e riscos intrinsecamente relacionados à auditoria. O quadro 5 indica as dissertações da amostra que embasamento principal na auditoria externa.

Quadro 5 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria externa

Nº	Autor(a)	Título
8	Rezera (2007)	Avaliação da eficácia dos trabalhos de auditoria independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto
9	Murcia (2007)	Relevância dos Red Flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros
15	Albuquerque (2009)	Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor
16	Reis (2009)	O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados
27	Felipe (2011)	A Responsabilidade Ética do Auditor: um estudo exploratório sobre a percepção dos auditores independentes
28	Bassetti (2011)	Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio
30	Madureira (2012)	Aplicabilidade da lei de Benford na análise de um conjunto de dados eleitorais
32	Menezes (2012)	Expectation GAP em auditoria: impactos no Brasil após a adoção do Projeto Clarity
34	Vilaça (2012)	Uma proposta de procedimentos para identificar fraudes relevantes nas demonstrações contábeis
45	Oliveira (2015)	A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade

Fonte: elaborado pela autora.

O trabalho de Murcia (2007) ressaltou que os crimes de colarinho branco vêm ganhando repercussão, tornando-se cada vez mais necessária a cooperação da contabilidade na prevenção e identificação de fraudes, sendo indispensável a transparência das informações. Murcia (2007) analisou a importância da instalação de *Red Flags*, ou seja, sinais de alerta, para a realização de trabalhos de auditoria independente e identificação de desvios.

Conforme o estudo Albuquerque (2009) os usuários das informações contábeis tem expectativas quanto às demonstrações avalizadas pelos auditores independentes. O trabalho ressalta que a sociedade reconhece o nível de certeza e

fidedignidade transmitidas às demonstrações pelo trabalho de auditoria, fortalecendo o grau de legitimidade e preservando direitos de sócios e acionistas.

O trabalho de Felipe (2011), com base na realização de *survey*, destacou a importância dos principais fatores que exercem influência sobre a responsabilidade ética do auditor, sendo eles: integridade, independência, competência técnica e confidencialidade. Conforme o autor, esses fatores devem guiar a esfera profissional do auditor, preservando a reputação pessoal e profissional, assim como o prestígio das entidades jurídicas relacionadas ao trabalho do auditor.

O auditor independente deve, além de ser ético e responsável profissionalmente, observar os anseios do cliente, entendendo suas necessidades e colaborando através de sua capacidade técnica para identificação de riscos corporativos, de acordo com Rezera (2007). Conforme o estudo, confiança é o principal produto do trabalho do auditor. O trabalho do profissional de auditoria deve ser realizado com minúcia e atenção, pois a confiança transmitida às informações avaliadas é a sua maior contribuição à sociedade.

Conforme Rezera (2007), tal fato pode ser verificado frente ao colapso da empresa de auditoria Arthur Andersen, que mesmo absolvida pela Suprema Corte Americana, teve seu fim determinado pela falta de credibilidade na qualidade do seu trabalho. O autor comprovou, por meio de *survey*, que 79% dos entrevistados entendem que a auditoria externa possui eficácia na identificação de fraudes e erros contábeis, e por isso deve reagir de forma consciente e ética ao risco de fraude.

O estudo de Vilaça (2012) salienta a importância da confiabilidade do trabalho do auditor, dispersando-se os resultados do seu trabalho, quando negativos, sobre as entidades auditadas, sobre a firma de auditoria, sobre os investidores e sobre a sociedade.

Fraudes contábeis relevantes podem resultar em malefícios imensuráveis não somente aos usuários das informações contábeis, mas para a sociedade como um todo. Os casos relativamente recentes de fraudes contábeis ocorridos nas gigantes corporações americanas – Worldcom e Enron – resultaram em perdas milionárias tanto para os seus investidores, como para a sociedade americana e mundial. Essas fraudes foram tão impactantes que chegaram a colocar em dúvida a credibilidade do mercado acionário americano. O resultado decorrente dessas fraudes foi histórico: a falência dessas duas importantes corporações americanas, a extinção da empresa de auditoria responsável pela asseguuração dos seus balanços – Arthur Andersen - assim como a homologação de Leis e regras muito mais rígidas para garantir a credibilidade das informações contábeis e,

consequentemente, tranquilizar o mercado e os investidores (VILAÇA, 2012, p. 101).

Em conformidade com o trabalho de Oliveira (2015), os usuários esperam que o auditor independente, através da comunicação dada pelo relatório, indique informações preventivas, tais como identificação de irregularidades e riscos operacionais. A pesquisa ressaltou o poder comunicativo do auditor e a preocupação com a imagem profissional, posto que o mesmo tem a credibilidade atrelada ao seu trabalho, destacando que o auditor não se encontra em posição cômoda e passiva e não é conivente com os atos ilícitos.

Menezes (2012) verificou que as premissas estabelecidas pelas normas profissionais são de grande relevância sob o ponto de vista dos interessados das informações contábeis, uma vez que esses necessitam de segurança sobre as demonstrações para tomada de decisões e realização de análises gerenciais.

A auditoria externa, através do seu trabalho de asseguarção, também tem relevante contribuição sobre o processo de apuração de votos eleitorais conforme Madureira (2012), diminuindo a incerteza quanto a manipulação de resultados.

Reis (2009) e Bassetti (2011), através de *survey*, constataram que a rotatividade de auditores independentes não garante a preservação da independência e não apresenta diferença significativa na identificação de irregularidades e riscos corporativos.

Conforme o estudo de Bassetti (2011) a rotação de auditores independentes não é obrigatória e não apresenta relevância sob o ponto de vista dos *stakeholders*, ou seja, os interessados nas informações contábeis não consideram de grande importância a rotatividade, desde que sejam observadas as premissas profissionais dos trabalhos de auditoria.

O estudo bibliográfico de Vilaça (2012) ressalta que a não ocorrência de fraudes em demonstrações contábeis depende de adequada implementação de procedimentos contábeis, e da utilização de profissionais experientes e com ceticismo profissional. O autor indica que é difícil a detecção de fraudes, uma vez que essas são resultado de atos intencionais e que podem possuir a participação de gestores, sendo necessário implementar procedimentos para identificação oportuna e disponibilização de informações contábeis sem possíveis manipulações.

A auditoria externa, ou independente, conforme os estudos elencados na amostra tem sua primazia nos procedimentos de asseguuração e avaliação das demonstrações contábeis, e na comunicação aos usuários das informações contábeis sobre a conformidade ou sobre irregularidades, permitindo segurança para a tomada de decisões. É evidente a importância da auditoria externa no processo de integração entre a entidade auditada e sócios, acionistas, gestores, funcionários, credores, devedores, fisco e sociedade em geral.

3.4.3 Auditoria interna

A auditoria interna, sob a perspectiva dos trabalhos da amostra, desempenha fundamental papel de acompanhamento de atividades e de avaliação de estratégias, fornecendo subsídios para identificação, prevenção e combate à litígios contábeis. O quadro 6 destaca as dissertações da amostra com embasamento na área de auditoria interna.

Quadro 6 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria interna

Nº	Autor(a)	Título
1	Moura (2002)	Auditoria e Controles Internos: instrumento na prevenção de fraude contra médias empresas de Feira de Santana - Estado da Bahia
2	Nascimento (2003)	Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresa do setor privado no estado de São Paulo
7	Oriá Filho (2007)	Fraudes contra cooperativas operadoras de plano de saúde médico em Fortaleza; um estudo dos riscos e dos controles internos
11	Ribeiro (2008)	Percepção sobre o processo de modernização da auditoria interna no Instituto Nacional de Seguro Social: estudo de caso da auditoria regional do Rio de Janeiro
20	Trisciuzzi (2009)	A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro
21	Elias (2010)	Controles internos em indústria plástica: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO
39	Guimarães (2013)	Procedimentos utilizados pela Auditoria Interna para detecção de fraudes: estudo de caso em uma empresa privada operadora de planos de saúde
42	Silva (2014)	A contribuição da auditoria com a melhoria contínua de controle interno para minimização de riscos de fraudes nas organizações
48	Massola (2015)	Aplicabilidade das práticas de compliance e controle interno no combate às fraudes corporativas no Brasil

Fonte: elaborado pela autora.

O estudo de Moura (2002) destaca que a auditoria trata-se da segurança da empresa, pois preserva os interesses da entidade, do Estado, de investidores e de

credores. Conforme o estudo, a contabilidade, através da auditoria e dos controles internos, fornece técnicas que minimizam as possíveis perdas com fraudes, além de configurar-se como instrumento de gestão empresarial.

O trabalho de Nascimento (2003), por meio de *survey*, indica que a auditoria interna desempenha ótima função de investigação e combate às fraudes de acordo com 65% dos questionados. A pesquisa indicou que a avaliação de auditoria interna quanto às fraudes surgiu simultaneamente com os primeiros trabalhos de auditoria, e vem contando com o auxílio do alto grau de informatização, conferindo maior grau de assertividade e eficiência na detecção de litígios.

Massola (2015) destaca que práticas de controle interno e *compliance* são formas preventivas e reativas em relação às fraudes, de acordo com 80% dos questionados por meio de *survey*. O estudo indica que os controles internos originam-se do mapeamento dos processos operacionais e dos riscos, indicando fragilidades operacionais e ações que favoreçam a instalação de uma cultura antifraude na organização.

O estudo de Oriá Filho (2007) expõe a necessidade de revisão e adaptação dos controles internos, visto que a prevenção de litígios é um processo contínuo e ininterrupto. A pesquisa, desenvolvida sob estudo de caso, identificou que a análise de riscos, baseada nos controles internos, é um importante instrumento gerencial e tem papel decisivo na identificação de pontos fracos nos procedimentos operacionais.

Observou-se com Trisciuzzi (2009) que existe geração de valor empresarial em ambientes de controles internos consistentes, através do aumento da eficiência e da eficácia das operações. Complementarmente, Elias (2010) salienta que a implantação de controles internos, além de favorecer o delineamento e acompanhamento de procedimentos, pode gerar vantagem competitiva para a empresa, visto que auxilia na verificação tempestiva de irregularidades, perdas e também de oportunidades operacionais.

O trabalho de Silva (2014) ressalta que o controle interno deve ser tido como qualquer ação, tomada pela gerência, para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, assim como a preservação da entidade empresarial. Verificou-se, ainda, a utilidade da auditoria interna como ferramenta de gestão e incentivadora de melhoria dos controles internos.

Os resultados do estudo de Guimarães (2013) indicam que os procedimentos de auditoria interna na detecção de fraudes fornecem evidenciação adequada para as conclusões dos auditores. A pesquisa constatou que o conhecimento e habilidade dos auditores na definição dos procedimentos de auditoria foram determinantes para o sucesso das avaliações.

O estudo de Ribeiro (2008), por meio de *survey*, constatou que existe resistência dos auditores em relação à modernização dos processos, todavia, é nítida a importância da otimização e informatização dos procedimentos sob a perspectiva dos auditores, garantindo maior segurança aos trabalhos.

A auditoria interna, conforme os trabalhos da amostra, permite otimização dos procedimentos operacionais e melhor acompanhamento do desenvolvimento de estratégias, sendo relevante ferramenta de gestão empresarial. Observou-se a importância dos controles internos, visto que permitem mais eficaz e eficiente avaliação do risco de fraude, a identificação de delitos e irregularidades e instalação de uma cultura antifraude nas organizações.

3.4.4 Contabilidade geral

Os estudos da amostra caracterizados como de contabilidade geral relacionam-se principalmente ao reconhecimento dos motivadores e qualificadores de atos ilícitos contábeis. O quadro 7 demonstra os trabalhos classificados com a área temática de contabilidade geral.

Quadro 7 – Trabalhos fundamentados sobre a contabilidade geral

Nº	Autor(a)	Título
14	Silva (2009)	Atitude do profissional de contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários
33	Pessoa (2012)	Utilização da Nota Fiscal Eletrônica no controle de arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários: estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará
38	Coelho (2013)	Tax Avoidance com operações de cisão, fusão e incorporação: entendendo os critérios de validade utilizados pelo CARF
41	Pinto (2013)	Fatores motivadores dos ilícitos contra o patrimônio
43	Piza (2014)	Compensações de tributos em empresas que sofreram fraudes contábeis
49	Ganassin (2016)	Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos

Fonte: elaborado pela autora.

O trabalho de Silva (2009) observou que os profissionais de contabilidade reconhecem a importância da questão moral relacionada às fraudes em diferentes cenários hipotéticos, além da influência relacionada à existência dos fatores componentes do triângulo de Cressey, sendo eles: oportunidade; racionalização e pressão.

Os resultados do trabalho de Pinto (2013) indicam que os fatores que influenciam a ocorrência de fraude contra o patrimônio são essencialmente ligados aos princípios morais, éticos e a oportunidade de obter ganho econômico, mesmo que ilícito.

O estudo de Ganassin (2016) verificou que existem diversos fatores comportamentais que exercem influência sobre o nível de honestidade, como regulações normativas e políticas. O trabalho identificou que o nível de honestidade aumenta na mesma proporção em que aumentam as regulamentações profissionais e jurídicas, concluindo que a normatização exerce forte interferência sobre a possibilidade de ocorrência de atos ilícitos ligados ao contexto contábil e empresarial.

O estudo de Pessoa (2012) observou que a implantação da Nota Fiscal Eletrônica garantiu maior confiabilidade sobre a arrecadação tributária e permitiu maior controle do arrecadamento de tributos sob a ótica dos gestores tributários. Piza (2014) estudou as circunstâncias em que é plausível o aproveitamento de créditos fiscais decorrentes de fraudes. Coelho (2013), por sua vez, analisou os entendimentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) perante situações societárias.

O exame dos trabalhos relacionados a contabilidade geral apresentou predominância de abordagem de fatores que influenciam a ocorrência de litígios contábeis, percebendo-se a preocupação de identificação de fatores característicos de fraudes em organização, a fim de adotar métodos preventivos e identificativos.

3.4.5 Auditoria governamental

A auditoria governamental trata dos procedimentos de auditoria interna e externa, todavia volta-se para a Administração Pública, envolvendo o patrimônio e o

interesse público. O quadro 8 expõem os trabalhos embasados na auditoria governamental.

Quadro 8 – Trabalhos fundamentados sobre a auditoria governamental

Nº	Autor(a)	Título
5	Foster (2006)	Auditoria contábil em entidades do terceiro setor: uma aplicação da lei Newcomb-Benford
19	Vieira (2009)	A Importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública
26	Miranda (2011)	Relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios: uma análise a partir das ações de controle realizadas pela CGU
35	Cunha (2012)	Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I
44	Mafra (2014)	A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos município pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina

Fonte: elaborado pela autora.

Em conformidade com o estudo de Foster (2006), buscando verificar a conformidade das demonstrações financeiras entregues ao Ministério Público, observou-se que os trabalhos de auditoria governamental garantiram aos demonstrativos das entidades reduzida possibilidade de erros e fraudes.

O trabalho de Miranda (2011) avaliou a relação entre os indicadores sociais e geoeconômicos de algumas localidades fiscalizadas e o número de irregularidades na gestão do Programa Bolsa Família. O estudo concluiu que os municípios com desigualdade social mais acentuada possuem tendência a apresentar mais inconformidades, observou-se também que cidades maiores tendem a apresentar menos falhas que as menores.

O estudo de Mafra (2014) buscou verificar a atuação do Tribunal de Contas de Santa Catarina e observou que, com base na percepção dos auditores, deve ser implementada uma atividade mais célere, aumento do número de auditorias e de fiscalizações de gestão para atingir uma melhor integração com a sociedade.

Em consonância com Vieira (2009), a evolução da gestão pública está necessariamente ligada ao desenvolvimento dos métodos de controle interno, o qual contribui na defesa do patrimônio e na observância da legislação relacionada a gestão de bens públicos. O estudo identificou que o controle interno funciona como um elemento indispensável de assessoria na tomada de decisão na esfera pública.

Cunha (2012) reitera a importância dos controles internos nos órgãos públicos, visto que o mesmo indica possibilidades de melhorias ou identificação de

limitações. Observou-se ainda a necessidade da auditoria governamental para garantir a conformidade da gestão pública.

Os trabalhos da amostra que utilizaram embasamento principal na auditoria governamental fundamentaram-se na necessidade de proteção do patrimônio público e destacam a necessidade de melhoria do relacionamento com a sociedade e de implementação de consistentes controles.

3.4.6 Controladoria e Contabilidade gerencial

Os trabalhos da amostra relacionados às áreas de controladoria e de contabilidade gerencial baseiam-se na percepção de acionistas, proprietários e colaboradores acerca da efetividade de controles e avaliações sobre demonstrativos financeiros. O quadro 9 destaca os trabalhos com áreas temáticas de controladoria e contabilidade gerencial.

Quadro 9 – Trabalhos fundamentados sobre controladoria e contabilidade gerencial

Nº	Autor(a)	Título
3	Araujo (2006)	A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre os sistemas de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará
18	Porto (2009)	A Importância dos Controles Internos como ferramenta de apoio à gestão de Empresas de Pequeno Porte (EPP's): um estudo de caso em uma empresa de alimentos Rio de Janeiro 2009
23	Pereira (2010)	Os controles internos e contábeis na gestão de tesouraria
24	Ros (2011)	Fraudes corporativas: uma análise das variáveis contábeis indicativas em empresas não financeiras de capital aberto no Brasil
47	Alonso (2015)	A Lei Anticorrupção (Nº 12.846): uma proposta de ações de baixo custo de implantação no ambiente das pequenas e médias empresas brasileiras

Fonte: elaborado pela autora.

Ros (2011) efetuou análise de variáveis contábeis indicativas de fraudes em estudos no exterior. Com o estudo verificou-se que as variáveis mais consistentes para a identificação de diferenças em demonstrativos de empresas com indícios de fraudes, comparativamente com as demais empresas do mesmo ramo, são: “lucro bruto/ativo total” e “receita operacional bruta/ativo total”.

Os estudos de Araujo (2006) e Pereira (2010) centram-se sobre a importância dos controles internos, supervisionados pela auditoria interna. Os trabalhos indicam os controles internos como ferramentas de mitigação de riscos e

prevenção de erros e fraudes, desde que seja criada uma cultura organizacional que imprima conscientização na importância dos mesmos.

Porto (2009) avaliou, através de estudo de caso em empresa de pequeno porte, a compilação de benefícios que a adoção de controles internos conferem à gestão empresarial. Verificou-se que a ausência de controles internos facilita a ocorrência de fraudes e erros contábeis, dificulta o acompanhamento de estratégias e a análise de oportunidades estratégicas.

Através de *survey*, Alonso (2015) observou que a criação de um comitê de *compliance*, ou seja, um sistema de verificação de conformidades, que exerça trabalho cooperativamente com os parceiros comerciais é uma das melhores formas de redução de riscos operacionais em pequenas e médias empresas. Verificou-se, também, que a definição de um manual de conduta do colaborador e de um código de ética são importantes meios de coibição de erros e fraudes.

Os trabalhos relacionados às áreas de controladoria e contabilidade gerencial centram-se na necessidade de estruturação de métodos de mitigação de litígios, assim como a verificação de variáveis contábeis que, em teoria, se comparadas às demais empresas do mesmo ramo, poderiam indicar a existência de divergências relacionadas a fraudes contábeis.

3.4.7 Contabilidade forense

Os trabalhos da amostra que abordaram a fraude contábil sob a perspectiva da contabilidade forense preocuparam-se em conceituar a área, assim como verificar as ferramentas que auxiliam no combate às fraudes. O quadro 10 destaca as dissertações da amostra com fundamentação em contabilidade forense.

Quadro 10 – Trabalhos fundamentados sobre a contabilidade forense

Nº	Autor(a)	Título
10	Cardoso (2008)	Contabilidade forense no Brasil: incipiência ou insipiência?
25	Silva (2011)	Contabilidade forense no Brasil: uma proposição de metodologia
29	Freitas (2012)	Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil

Fonte: elaborado pela autora.

O estudo de Cardoso (2008) observou que existe desconhecimento da função e atuação da contabilidade forense no Brasil por 71% dos profissionais

questionados. Conforme o autor, a contabilidade forense aplica habilidades investigativas na solução de problemas financeiros, utilizando procedimentos característicos da auditoria que resultam em evidências capazes de serem levadas ao ambiente judicial.

O trabalho de Freitas (2012) buscou avaliar as atividades de combate à fraude com base na percepção dos profissionais que atuam na área de monitoramento. O estudo verificou que os escândalos financeiros envolvendo empresas norte-americanas foi responsável pelo desenvolvimento de uma nova área para os profissionais ligados à auditoria e à contabilidade, a contabilidade forense.

Silva (2011) considera a contabilidade forense como a reconstituição de fatos econômicos e financeiros, através da busca de evidências para a apuração de atos fraudulentos, podendo atuar tanto de forma detectiva ou preventiva. Observou-se também a grande importância dos sistemas de controles internos na coibição de fraudes.

A partir da avaliação dos trabalhos da amostra fundamentados sobre a contabilidade forense, nota-se que os controles internos apresentam relevância sob o ponto de vista dessa área, indicando os controles como importante ferramenta de preservação empresarial. Percebeu-se também a possibilidade de maior desenvolvimento profissional da contabilidade forense frente a cada vez maior exigência da sociedade sobre a repressão de atos ilícitos.

4 CONCLUSÃO

As sucessivas notícias de fraudes em demonstrativos contábeis ensejam o desenvolvimento de estudos acerca das ferramentas contábeis de prevenção e identificação de atos ilícitos, permitindo a expansão do conjunto de conhecimentos acadêmicos e profissionais sobre o tema, e podendo servir de base a novos estudos.

O objetivo do estudo foi analisar a contribuição da Ciência Contábil no combate às fraudes contábeis com base nas dissertações do Banco de Teses & Dissertações da Capes.

A pesquisa de cunho bibliométrico realizou-se através da busca de dissertações de mestrado contendo o assunto fraude no Banco de Teses & Dissertações. A amostra foi composta por 49 trabalhos defendidos entre os anos de 2002 e 2016, posteriormente catalogados de acordo com a área temática principal para apreciação dos resultados.

Com base na análise da quantidade de produção por ano é possível identificar que até o ano de 2008 haviam sido defendidas 24% das dissertações em relação ao total. O ápice do número de trabalhos deu-se em 2009, ano a partir do qual constataram-se 76% dos trabalhos da amostra.

Observou-se, com as dissertações da amostra, que 86% dos autores representam o gênero masculino, enquanto 14% o gênero feminino. De acordo com o estudo de Gomes, Corrêa e Domingos (2010) a participação feminina na produção científica contábil é significativamente menor em relação à participação masculina.

Os procedimentos técnicos de pesquisa dos trabalhos analisados demonstraram predominância da utilização de *survey* (em 67% das dissertações), seguido pelo estudo de caso (em 25% dos trabalhos) e pesquisa bibliográfica (em 8% dos estudos). De acordo com Köche (2010), a utilização de *survey* indica o interesse dos pesquisadores em avaliar a percepção de uma amostra através de questionários ou entrevistas, o estudo de caso conduz à investigação predominantemente qualitativa e profunda sobre uma questão de pesquisa, e a pesquisa bibliográfica realiza verificação de publicações relacionados ao objetivo do estudo.

Quanto à forma de apreciação da fraude nas dissertações da amostra, verificou-se que 46% dos estudos centram-se na prevenção da possibilidade de

ocorrência, 34% dos trabalhos convergem à observação de elementos característicos de litígios contábeis, e 20% efetuam análise quanto aos fatores que coexistem em ambientes de fraudes contábeis, como motivações éticas, profissionais ou financeiras.

A verificação dos variados tópicos estudados na fundamentação teórica dos trabalhos da amostra permitiu observar que existe a predominância da temática relacionada à caracterização, conceituação, motivação e identificação de fatores relacionados às fraudes contábeis em 22% dos trabalhos. Os controles internos são estudados em 15% das dissertações, enquanto a governança corporativa, a auditoria interna e a auditoria externa são levantadas, separadamente, em aproximadamente 10% dos trabalhos amostrados. Ressalta-se, ainda, a notoriedade dada à responsabilidade ética e profissional contábil em 7% dos trabalhos, permitindo observar a importância da atitude profissional.

Destacam-se as áreas temáticas mais expressivas encontradas no estudo bibliométrico: governança corporativa em 22% dos trabalhos, auditoria externa em 20% dos estudos e auditoria interna em 18% das pesquisas.

A governança corporativa trata-se do conjunto de ações tomadas pelas corporações em relação à transparência, considerando-se a importância do respeito às partes relacionadas (*stakeholders*), conforme Santos (2016). A partir da observação das conclusões dos estudos da amostra é possível destacar a importância do Comitê de Auditoria para melhoria da transparência e da conformidade das demonstrações contábeis, assegurando a consonância das informações e permitindo a detecção tempestiva de irregularidades.

A auditoria externa realiza trabalho de verificação da consistência e veracidade das demonstrações contábeis, transmitindo credibilidade às entidades auditadas, conforme Sá (2011). A análise das dissertações da amostra permite ressaltar a contribuição da área na asseguarção da comunicação aos usuários e da conformidade das demonstrações contábeis. A auditoria externa tem sua primazia na revisão das informações e identificação de descaminhos contábeis, fortalecida pelas expectativas da sociedade no principal fruto do seu trabalho, isto é, a opinião imparcial sobre a entidade auditada.

A auditoria interna avalia os procedimentos ligados aos controles e à administração, sendo uma importante meio de acompanhamento de estratégias

operacionais e administrativas, de acordo com Luz (2015). Os trabalhos da amostra enfatizam a importância dos controles internos como eficaz ferramenta de avaliação do risco de fraudes e identificação de inconformidades.

Tendo em vista os aspectos apreciados, pode-se salientar a importância da instalação de controles internos para prevenção, identificação e combate de fraudes contábeis. Os controles internos configuram-se como importante mecanismo promotor de tempestivas avaliações quanto irregularidades, além da possibilidade de promover contínua e ininterrupta análise do risco de ocorrência de atos ilícitos.

A partir do que foi observado e como resposta ao objetivo proposto, ressalta-se a responsabilidade dos agentes de administração na repressão de fraudes nas organizações. Destaca-se, ainda, a importância da implementação e monitoramento de um sistema de controles internos com o auxílio da auditoria interna, a necessidade de avaliação sistemática dos riscos com base nos princípios de governança corporativa, a implementação de gestão profissionalizada com a operação do Comitê de Auditoria, e a atuação da auditoria externa como revisora e atestadora da credibilidade às demonstrações contábeis.

A presente pesquisa contribui para o entendimento acerca da importância da Ciência Contábil, por meio de suas ferramentas, para o resguardo patrimonial e redução da possibilidade de ocorrência de litígios contábeis. Dada à relevância do assunto, salienta-se a importância do desenvolvimento de novos estudos sobre o tema, sugerindo-se a realização de pesquisas comparativas em bancos de trabalhos nacionais e internacionais, permitindo captar os diferentes enfoques dados ao assunto em variadas nações.

Dentre os pontos que podem ser abordados em trabalhos científicos futuros, sugere-se o estudo de procedimentos de avaliação de risco e fatores de mitigação de atos ilícitos contábeis associados aos responsáveis pela governança. Propõe-se, ainda, a ampliação do presente pesquisa, correlacionando os instrumentos de combate apresentados pelo estudo com casos de fraudes materializadas.

Vale ressaltar, todavia, a subjetividade da pesquisadora na escolha dos procedimentos de classificação dos trabalhos da amostra, indicando que os resultados não podem ser generalizados, contudo apresentam sólido embasamento e demonstram tendências quanto aos itens pesquisados.

REFERÊNCIAS

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza. **Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor**. 2009. 143 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufba.br:8080/ri/handle/ri/7408>>. Acesso em: 26 ago. 2016.
- ALMEIDA, Sidmar Roberto Vieira. **Testando o triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade**. 2013. 88 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/10893>>. Acesso em: 28 ago. 2016.
- ALONSO, Paulo Henrique Briante. **A Lei Anticorrupção (Nº 12.846): uma proposta de ações de baixo custo de implantação no ambiente das pequenas e médias empresas brasileiras**. 2015. 112 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=2542051>. Acesso em: 30 ago. 2016.
- ANDON, Paul; FREE, Clinton; SCARD, Benjamin. Pathways to accountant fraud: Australian evidence and analysis. **Accounting Research Journal**, v. 28, n. 1, p. 10-44, jan. 2015.
- ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**. Porto Alegre, v.12, n. 1, p. 11-32, jun./jul. 2006.
- ARAUJO, Paolo Giuseppe Lima de. **A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre os sistemas de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará**. 2006. 145 f. Tese (Doutorado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/cp001930.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2016.
- BANCO DE TESES & DISSERTAÇÕES: banco de dados. Disponível em: <<http://bancodeteses.capes.gov.br/banco-teses/#/>>. Acesso em: 25 ago. 2016.
- BASSETTI, Aldecir. **Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio**. 2011. 61 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2011. Disponível em:

<http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/DissertacaoAldecirBassetti.pdf>. Acesso em: 03 set. 2016.

BERNARDINO, Flávia Ferreira Marques; PEIXOTO, Fernanda Maciel; FERREIRA, Roberto do Nascimento. Governança corporativa e valor da firma: um estudo de empresas brasileiras do setor elétrico. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa. Patrocínio**, v. 13, n.2, p 185-202, mai./ago. 2014.

CALGARO, Fernanda. Distrito Federal tem IDH municipal mais alto do país. **UOL Notícias**. Brasília. 29 jul. 2013. Disponível em: <<http://noticias.uol.com.br/cotidiano/ultimas-noticias/2013/07/29/distrito-federal-tem-idhm-mais-alto-do-pais.htm>>. Acesso em: 20 set. 2016.

CARDOSO, Fernando Nazareth. **Contabilidade forense no Brasil: incipiência ou insipiência?** 2008. 67 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2008. Disponível em: <http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/1109/1/DISSERTACAO_2008_FernandoNCardoso.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2016.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TA 200 a 810**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em: 20 mai. 2016.

CHOO, Freddie; TAN, Kim. An “American Dream” theory of corporate executive Fraud. **Accounting Forum**, v. 31, n. 2, p. 203-215, jun. 2007.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. 1. ed. São Paulo: 2010.

COELHO, Luiz Felipe de Almeida. **Tax Avoidance com operações de cisão, fusão e incorporação: entendendo os critérios de validade utilizados pelo CARF**. 2013. 75 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2013. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/DissertacaoLuizFelipeAlmeidaCoelho.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

CONDÉ, Robson Augusto Dainez. **Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos**. 2013. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://iefe.sefaz.ma.gov.br/wp-content/uploads/2013/03/02_Dissertacao_Mestrado_Fraudes_Corporativas_Um_Estudo_de_Casos_Multiplos_RJ.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

CONTEZINI, José Acácio; BEUREN, Ilse Maria. Processo de implantação dos controles da Lei Sarbanes-Oxley: um estudo em empresas com ADRs de Santa Catarina – Brasil. **RAI – Revista de Administração e Inovação**. São Paulo, v. 9, n.2, jul. 2012,

COSTA, Catarina de Araújo. **Comitê de auditoria no contexto da lei Sarbanes-Oxley: um estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de American Depositary Receipts - ADRs**. 2006. 90 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/tede/426>>. Acesso em: 03 set. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CUNHA, Ricardo Bernardes da. **Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I**. 2012. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_17ae31cbd4735273ddc696adc6e1e0b1>. Acesso em: 03 set. 2016.

DELLAPORTAS, Steven. Conversation with inmate accountants: motivation, opportunity and the fraud triangle. **Accounting Forum**, v. 37, n. 1, p. 29-39, mar. 2013.

DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. 1. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

ECKERT, Alex. **Teoria da contabilidade para o exame de suficiência**. 1. ed. São Paulo: EDIPRO, 2011.

ELIAS, Zanoni dos Santos. **Controles internos em indústria plástica: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO**. 2010. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/93782>>. Acesso em: 02 set. 2016.

ELIZARDO, Marcelo; NAIME, Laura. Paraná passou Rio Grande do Sul e se tornou 4º maior PIB entre estados. **G1 Economia**. São Paulo. 19 nov. 2015. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2015/11/parana-passou-rio-grande-do-sul-e-se-tornou-4-maior-pib-entre-estados.html>>. Acesso em 20 set. 2016.

FELIPE, Gustavo Melcher. **A Responsabilidade Ética do Auditor: um estudo exploratório sobre a percepção dos auditores independentes**. 2011. 133 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/mack_7332adaad057daf1ac65ea4f1af8a958>. Acesso em: 03 set. 2016.

FERREIRA NETO, Weser Francisco. **Fraudes empresariais**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. **Padrões e características da remuneração de executivos de empresas brasileiras de capital aberto**. 2012. 112 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade-UNB-UFBP-UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/12127>>. Acesso em: 02 set. 2016.

FOSTER, Rubens Peres. **Auditoria contábil em entidades do terceiro setor: uma aplicação da lei Newcomb-Benford**. 2006. 66 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Brasília, 2006. Disponível em: <[http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5956/1/2006-Rubens Peres Forster.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5956/1/2006-Rubens%20Peres%20Forster.pdf)>. Acesso em: 03 set. 2016.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FREITAS, Eduardo Costa de. **Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil. 2012**. 142 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://up.mackenzie.br/fileadmin/user_upload/_imported/fileadmin/PUBLIC/UP_MACKENZIE/servicos_educacionais/stricto_sensu/Ciencias_Contabeis/Dissertacoes/Eduardo_Costa_de_Freitas.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2016.

GANASSIN, Eduardo Jezini Fernandes. **Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos**. 2016. 81 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade-UNB-UFB-UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2016. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=3496390>. Acesso em: 03 set. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011).

GOMES, Carlos Adriano Santos; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas; DOMINGOS, Sylvia Rejane Magalhães. Participação Feminina na Produção Científica em Contabilidade publicada nos Anais dos Eventos ENANPAD, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso ANPCONT. In: XXXIV ENCONTRO DA ANPAD, 2010, Rio de Janeiro. **Encontro da ANPAD**. Rio de Janeiro: EnANPAD, 2010. p. 1 - 17. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/epq1095.pdf>>. Acesso em: 19 set. 2016.

GONÇALVES, Reynaldo de Souza. **Contabilidade Controlada: auditoria (a fraude e o desperdício)**. 1. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1967.

GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro Roberto; GARTNER, Günther. **Contabilidade: teoria e prática básicas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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. 87 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <[http://fafuerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=437&Itemid;=](http://fafuerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=437&Itemid;=;)>. Acesso em: 28 ago. 2016.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. **Prova pericial contábil: aspectos práticos & fundamentais**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Série de cadernos de Governança Corporativa: Guia de orientação para o gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: IBGC, 2007. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/userfiles/3.pdf>>. Acesso em: 03 set. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. **Código das melhores práticas de Governança Corporativa**. 5 ed. São Paulo: IBGC, 2015. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_web.pdf>. Acesso em: 03 set. 2016.

ILTER, Cenap. Common grounds of accounting scandals refleted on Wikipedia. **Journal of Money Laundering Control**, v. 17, n. 4, p. 440-474, out. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JACQUES, Flávia Verônica Silva; RASIA, Kátia Arpino; QUINTANA, Alexandre Costa; QUINTANA, Cristiane Gularte. Contabilidade e sua relevância nas boas práticas de Governança Corporativa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. Florianópolis, v. 8, n. 16, p. 37-64, jun./dez. 2011.

KASSEM, Rasha; HIGSON, Andrew. The new fraud triangle model. **Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences**, v. 3, n. 3, p. 191-195, jun. 2012.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. 27. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

KRAMER, Bonita. Trust, but verify: fraud in small businesses. **Journal of Small Business and Enterprise Development**, v. 22, n. 1, p. 04-20, jun. 2015.

LIMA, Claudio Santiago de. **Governança e controladoria na gestão pública por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): um estudo de caso nas unidades gestoras do Exército Brasileiro no Estado de São Paulo**. 2009. 176 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

Disponível em:

<http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&o_obra=164203>. Acesso em: 05 set. 2016.

LISIS, Ling Lei; SILVERI, Sabatino (Dino); SONG, Yanheng; WANG, Kun. Accounting fraud, auditing, and the role of government sanctions in China. **Journal of Business Research**, v. 68, n. 6, p. 1186-1195, jun. 2015.

LONGO, Claudio Gonçalves. **Manual de auditoria e revisão das demonstrações financeiras**. 2. ed. São Paulo, 2011.

LUZ, Érico Eleutério da (Org.). **Auditoria e perícia contábil trabalhista**. 1. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015. Disponível em: <<http://ucs.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788543016535>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

MADUREIRA, Noé Loureiro. **Aplicabilidade da lei de Benford na análise de um conjunto de dados eleitorais**. 2012. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_0e2ac7c6a809b3a734d3d9fe793b57fe>. Acesso em: 26 ago. 2016.

MAFRA, Marcelo da Silva. **A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos município pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina**. 2014. 128 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2014. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/128620>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias; SOUZA, Clóvis; FAVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário. **Perícia Contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional: casos praticados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MASSOLA, Caio Marcelo Suplicy. **Aplicabilidade das práticas de *compliance* e controle interno no combate às fraudes corporativas no Brasil**. 2015. 99 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiterana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=2539239>. Acesso em: 03 set. 2016.

MELHEM, Marcel Gulin; COSTA, Rosenei Novochadlo da. **Auditoria contábil e tributária**. 1. ed. Curitiba: InterSaberes, 2012. Disponível em: <<http://ucs.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582121702/pages/-2>>. Acesso em: 01 mai. 2016.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MENEZES, Anderson Luiz de. **Expectation GAP em auditoria: impactos no Brasil após a adoção do Projeto Clarity**. 2012. 84 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), Vitória, 2012. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Dissertação Anderson Luiz de Menezes.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

MIRANDA, Rodrigo Fontenelle de Araújo. **Relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios: uma análise a partir das ações de controle realizadas pela CGU**. 2011. 163 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade-UNB-UFBP-UFRN, Universidade de Brasília, Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cca.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=315:dissertacao-220&catid=9:dissertacoes-de-mestrado&Itemid=39>. Acesso em: 02 set. 2016.

MONSMA, Karl. Repensando a escolha racional e a teoria da agência: fazendeiros de gado e capatazes no século XIX. **Revista Brasileira de Ciência do Solo**. Viçosa, v. 15, n. 43, p. 83-112, jun. 2000.

MOURA, Herval da Silva. **Auditoria e Controles Internos: instrumento na prevenção de fraude contra médias empresas de Feira de Santana - Estado da Bahia**. 2002. 162 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Visconde de Cairu, Salvador, 2002. Disponível em: <<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1655/1/Auditoria de fraude.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

MURCIA, Fernando Dal-Ri; CARVALHO, Luis Nelson. Conjecturas acerca do gerenciamento de lucros, republicação das demonstrações contábeis e fraude contábil. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 18, n. 4, p. 61-82, out./dez. 2007.

MURCIA, Fernando Dal-ri. **Relevância dos Red Flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros**. 2007. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/90188/235645.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 28 ago. 2016.

NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresa do setor privado no estado de São Paulo**. 2003. 156 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria e Contabilidade Estratégica, Centro Universitário Álvares Penteado (UNIFECAP), São Paulo, 2003. Disponível em: <pergamum.fecap.br/biblioteca/imagens/000004/00000420.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

OLIVEIRA, Alexandre Martins Silva de; FARIA, Anderson de Oliveira; OLIVEIRA, Luís Martins de; ALVES, Paulo Sávio Lopes da Gama. **Contabilidade Internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de**

derivativos. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em:

<<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522470136/pageid/4>>. Acesso em: 01 jun. 2016.

OLIVEIRA, Sheila Cristina Macário; BORBOSA, Eliedna de Souza; REZENDE, Isabelle Carlos Campos; SILV, Roseane Patrícia Araújo; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público. In: XX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2013, Uberlândia. **XX Congresso Brasileiro de Custos.** Uberlândia: XX Congresso Brasileiro de Custos, 2013. p. 1 - 12. Disponível em:

<<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/125/125>>. Acesso em: 20 set. 2016.

OLIVEIRA, Patricia Alves de. **A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade.** 2015. 105 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em:

<https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=2992084>. Acesso em: 02 set. 2016.

ORÍÁ FILHO, Humberto Ferreira. **Fraudes contra cooperativas operadoras de plano de saúde médico em Fortaleza; um estudo dos riscos e dos controles internos.** 2007. 212 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007. Disponível em:

<http://www.ppac.ufc.br/images/Corpo_Discente_-_Mestrado_Profissional/humberto_ferreira_oria_filho_2007.pdf>. Acesso em: 02 set. 2016.

PEREIRA, Marcos Augusto Assi. **Os controles internos e contábeis na gestão de tesouraria.** 2010. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1432>>. Acesso em: 04 set. 2016.

PERERA, Luiz Carlos Jacob; DE FREITAS, Eduardo Costa; IMONIANA, Joshua Onome. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade.** Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, mai./ago. 2014.

PESSOA, Everton Bessa. **Utilização da Nota Fiscal Eletrônica no controle de arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários: estudo na**

Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. 2012. 99 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração e Controladoria, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2012. Disponível em: <<http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/16388>>. Acesso em: 02 set. 2016.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PINTO, Valdir Miranda. **Fatores motivadores dos ilícitos contra o patrimônio.** 2013. 117 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2013. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=99418>. Acesso em: 30 ago. 2016.

PIZA, Raphael Oliveira Ferreira de Toledo. **Compensações de tributos em empresas que sofreram fraudes contábeis.** 2014. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1591>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

PORTO, Evandro Ferreira. **A Importância dos Controles Internos como ferramenta de apoio à gestão de Empresas de Pequeno Porte (EPP's): um estudo de caso em uma empresa de alimentos Rio de Janeiro 2009.** 2009. 176 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=56&Itemid;=>>. Acesso em: 03 set. 2016.

POWER, Timothy J.; GONZÁLEZ, Júlio. Cultura política, capital social e percepções sobre corrupção: uma investigação quantitativa em nível mundial. **Revista de Sociologia e Política.** Curitiba, n. 21, p. 51-69, nov. 2003.

REIS, Graciela Mendes Ribeiro. **O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados.** 2009. 167 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2009. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/8477>>. Acesso em: 02 set. 2016.

REZERA, Evandro Luís. **Avaliação da eficácia dos trabalhos de auditoria independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto.** 2007. 207 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Financeiras, Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1681>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

RIBEIRO, Heliton José. **Percepção sobre o processo de modernização da auditoria interna no Instituto Nacional de Seguro Social: estudo de caso da auditoria regional do Rio de Janeiro.** 2008. 116 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_28a8650d37d00bd6e5c294a6b42f0b81>. Acesso em: 28 ago. 2016.

ROCHA, Irani; PEREIRA, Alexandre Matos; BEZERRA, Francisco Antônio; NASCIMENTO, Sabrina do. Análise da produção científica sobre teoria da agência e assimetria da informação. **REGE Revista de Gestão**. São Paulo, v. 19, n. 2, o. 327-340, abr./jun. 2012.

RODRIGUES, Luiz Fernando. **Evidência de gerenciamento de resultados em oferta pública de aquisição de ações de companhias abertas: análise empírica das operações realizadas no Brasil no período de 2007 a 2012**. 2013. 101 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade-UNB-UFBP-UFRM, Universidade de Brasília, Brasília, 2013. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=84874>. Acesso em: 02 set. 2016.

RODRIGUES, Alexandre. **Percepção de auditores internos acerca da aplicabilidade do COSO 2013 como instrumento de avaliação dos controles internos**. 2015. 195 f. Dissertação (Mestrado) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/966/1/Alexandre%20Rodriguesprot.pdf>>. Acesso em: 22 out. 2016.

ROS, Renato. **Fraudes corporativas: uma análise das variáveis contábeis indicativas em empresas não financeiras de capital aberto no Brasil**. 2011. 137 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - Fecap, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/tede/677>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2005.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANCHES, Marcos Venicio. **Sistemas de Controles Internos e fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas**. 2007. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11052007-142138/pt-br.php>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

SANTOS, Aldomar Guimarães dos. **Comitê de auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras**. 2009. 170 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em:

<<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-122913/pt-br.php>>. Acesso em: 02 set. 2016.

SANTOS, Gilmara. Perdas com fraudes chegam a 5% do faturamento. **DCI – Diário Comércio, Indústria & Serviços**. São Paulo. 12 jan. 2016. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/especial/perdas-com-fraudes-chegam-a-5--do-faturamento-id520905.html>>. Acesso em: 25 ago. 2016.

SCHMIDT, Marina. Lei da Lavagem de Dinheiro acirra debate sobre papel do contador. **Jornal do Comércio**. Porto Alegre. 06 nov. 2013. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=139112>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. 1. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SKOUSEN, Christopher J.; TWEDT, Brady James. Fraud score analysis in emerging markets. **Cross Cultural Management: An International Journal**, v. 16, n. 3, p. 301-316, mar. 2009.

SILCA, Valter da. **Um estudo sobre a percepção dos profissionais das áreas de contabilidade e controladoria sobre a lei Sarbanes-Oxley comparada com a legislação brasileira**. 2010. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:IXcFpql9OGYJ:https://sapiencia.pucsp.br/handle/handle/1766+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 04 set. 2016.

SILVA, André Luiz Carvalho da. Governança corporativa, valor, alavancagem e política de dividendos das empresas brasileiras. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 39, n. 4, p. 348-361, out./nov./dez/ 2004.

SILVA, Marcos Aurélio da. **Fundamentos de perícia contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Bernardo do Campo: UMESP, 2005.

SILVA, Aline Moura Costa da. **Atitude do profissional de contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários**. 2009. 159 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_4f2a7c225e29053a35c2f5f670b2cfce>. Acesso em: 26 ago. 2016.

SILVA, Robson Maciel da. **Contabilidade forense no Brasil: uma proposição de metodologia**. 2011. 106 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackensie, São Paulo, 2011. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/IPM_8b3749d87f9e7ac563fa3ba73a47ab65>. Acesso em: 26 ago. 2016.

SILVA, Jeovan Lourenço da. **A contribuição da auditoria com a melhoria contínua de controle interno para minimização de riscos de fraudes nas organizações.** 2014. 114 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/1589>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

STUPP, Diego Rafael. **Previsão de insolvência a partir de indicadores contábeis: evidências de empresas listadas na BM&FBOVESPA; nos anos 2004-2013.** 2015. 119 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/134789/333942.pdf?sequenc e=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 02 set. 2016.

TRISCIUZZI, Carlos Renato Fontes. **A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro.** 2009. 198 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=55&Itemid;=>>. Acesso em: 03 set. 2016.

VASCONCELOS, André Leal de; PEREIRA, Neimar Souza Pinto; PEREIRA, Cléber Augusto. Quem atua na investigação da fraude e corrupção no Patrimônio das Organizações, é o Perito Contador ou o Contador Forense? Uma investigação desses profissionais atuantes nas organizações brasileiras. **RAGC: Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade.** Monte Carmelo, v. 4, n. 9, p. 13-27, jan./fev. 2016.

VICTOR, Fernanda Gomes. **Características de governança corporativa e os determinantes do disclosure da remuneração executiva através de stock options.** 2008. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2008. Disponível em: <<http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/2847?show=full>>. Acesso em: 03 set. 2016.

VIEIRA, Roberto de Araújo. **A importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública.** 2009. 121 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/UERJ_3e07a97da2364264d7b5e88694de1056.>>. Acesso em: 03 set. 2016.

VILAÇA, Leonardo Júnio. **Uma proposta de procedimentos para identificar fraudes relevantes nas demonstrações contábeis.** 2012. 118 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/.../20140424144017.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2016.

WUERGES, Artur Filipe Ewald; BORBA, José Alonso. Fraudes Contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**. São Paulo, v. 16, n. 52, p. 466-483, jun./set. 2014.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de perícia contábil**. 1. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2005.

APÊNDICE A – CATEGORIZAÇÃO QUANTO AO PERFIL DAS DISSERTAÇÕES DA AMOSTRA

Nº	Autor(a)	Título	UF	Instituição de ensino	Método de pesquisa
1	Moura (2002)	Auditoria e Controles Internos: instrumento na prevenção de fraude contra médias empresas de Feira de Santana - Estado da Bahia	BA	FAVIC	Survey
2	Nascimento (2003)	Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresa do setor privado no estado de São Paulo	SP	FECAP	Survey
3	Araujo (2006)	A utilização pela controladoria dos trabalhos da auditoria interna e externa sobre os sistemas de controle interno: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará	CE	UFC	Survey
4	Costa (2006)	Comitê de auditoria no contexto da lei Sarbanes-Oxley: um estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emittentes de American Depositary Receipts - ADRs	SP	FECAP	Survey
5	Foster (2006)	Auditoria contábil em entidades do terceiro setor: uma aplicação da lei Newcomb-Benford	DF	UnB	Survey
6	Sanches (2007)	Sistemas de Controles Internos e fiscalização em demonstrações contábeis: uma análise crítica de normas específicas	SP	USP	Survey
7	Oriá Filho (2007)	Fraudes contra cooperativas operadoras de plano de saúde médico em Fortaleza; um estudo dos riscos e dos controles internos	CE	UFC	Estudo de caso
8	Rezera (2007)	Avaliação da eficácia dos trabalhos de auditoria independente no Brasil, por profissionais de empresas de capital aberto	SP	PUC-SP	Survey
9	Murcia (2007)	Relevância dos Red Flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros	SC	UFSC	Survey
10	Cardoso (2008)	Contabilidade forense no Brasil: incipiência ou insipiência?	DF	UnB	Survey
11	Ribeiro (2008)	Percepção sobre o processo de modernização da auditoria interna no Instituto Nacional de Seguro Social: estudo de caso da auditoria regional do Rio de Janeiro	RJ	UERJ	Estudo de caso
12	Victor (2008)	Características de governança corporativa e os determinantes do disclosure da remuneração executiva através de stock options	RS	UNISINOS	Survey
13	Santos (2009)	Comitê de auditoria: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras	SP	USP	Survey
14	Silva (2009)	Atitude do profissional de contabilidade em relação à fraude: uma abordagem apoiada em cenários	RJ	UERJ	Survey
15	Albuquerque e (2009)	Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor	BA	UFBA	Survey
16	Reis (2009)	O rodízio de auditores independentes e a análise se existe ou não impactos no gerenciamento de resultados	BA	UFBA	Survey

Nº	Autor(a)	Título	UF	Instituição de ensino	Método de pesquisa
17	Lima (2009)	Governança e controladoria na gestão pública por meio do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI): um estudo de caso nas unidades gestoras do Exército Brasileiro no Estado de São Paulo	SP	PUC-SP	Estudo de caso
18	Porto (2009)	A Importância dos Controles Internos como ferramenta de apoio à gestão de Empresas de Pequeno Porte (EPP's): um estudo de caso em uma empresa de alimentos Rio de Janeiro 2009	RJ	UERJ	Estudo de caso
19	Vieira (2009)	A Importância do controle interno numa visão moderna de gestão pública	RJ	UERJ	Survey
20	Trisciuzzi (2009)	A auditoria interna como ferramenta de melhoria dos controles internos de uma organização: estudo de caso em uma empresa do segmento industrial do Rio de Janeiro	RJ	UERJ	Estudo de caso
21	Elias (2010)	Controles internos em indústria plástica: estudo sobre controles internos com base na metodologia COSO	SC	UFSC	Estudo de caso
22	Silca (2010)	Um estudo sobre a percepção dos profissionais das áreas de contabilidade e controladoria sobre a lei Sarbanes-Oxley comparada com a legislação brasileira	SP	PUC-SP	Survey
23	Pereira (2010)	Os controles internos e contábeis na gestão de tesouraria	SP	PUC-SP	Survey
24	Ros (2011)	Fraudes corporativas: uma análise das variáveis contábeis indicativas em empresas não financeiras de capital aberto no Brasil	SP	FECAP	Survey
25	Silva (2011)	Contabilidade forense no Brasil: uma proposição de metodologia	SP	UPM	Survey
26	Miranda (2011)	Relação entre inconformidades nos gastos públicos do Programa Bolsa Família e indicadores sociais dos municípios: uma análise a partir das ações de controle realizadas pela CGU	DF	UnB	Survey
27	Felipe (2011)	A Responsabilidade Ética do Auditor: um estudo exploratório sobre a percepção dos auditores independentes	SP	UPM	Survey
28	Bassetti (2011)	Rotação de auditores independentes e a análise dos pareceres antes e depois do rodízio	ES	FUCAPE	Survey
29	Freitas (2012)	Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil	SP	UPM	Survey
30	Madureira (2012)	Aplicabilidade da lei de Benford na análise de um conjunto de dados eleitorais	RJ	UERJ	Estudo de caso
31	Ferreira (2012)	Padrões e características da remuneração de executivos de empresas brasileiras de capital aberto	DF	UnB	Survey
32	Menezes (2012)	Expectation GAP em auditoria: impactos no Brasil após a adoção do Projeto Clarity	ES	FUCAPE	Survey
33	Pessoa (2012)	Utilização da Nota Fiscal Eletrônica no controle de arrecadação tributária sob a ótica dos gestores fazendários: estudo na Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará	CE	UFC	Survey
34	Vilaça (2012)	Uma proposta de procedimentos para identificar fraudes relevantes nas demonstrações contábeis	SP	PUC-SP	Pesquisa bibliográfica

Nº	Autor(a)	Título	UF	Instituição de ensino	Método de pesquisa
35	Cunha (2012)	Controle Interno em órgão da Marinha do Brasil: similaridades e diferenças com o modelo COSO-I	RJ	UERJ	Estudo de caso
36	Rodrigues (2013)	Evidência de gerenciamento de resultados em oferta pública de aquisição de ações de companhias abertas: análise empírica das operações realizadas no Brasil no período de 2007 a 2012	DF	UnB	Survey
37	Condé (2013)	Fraudes corporativas: um estudo de casos múltiplos à luz da teoria dos escândalos corporativos	RJ	UERJ	Estudo de caso
38	Coelho (2013)	Tax Avoidance com operações de cisão, fusão e incorporação: entendendo os critérios de validade utilizados pelo CARF	ES	FUCAPE	Survey
39	Guimarães (2013)	Procedimentos utilizados pela Auditoria Interna para detecção de fraudes: estudo de caso em uma empresa privada operadora de planos de saúde	RJ	UERJ	Estudo de caso
40	Almeida (2013)	Testando o triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre o comportamento ético dos profissionais de contabilidade	RJ	UERJ	Survey
41	Pinto (2013)	Fatores motivadores dos ilícitos contra o patrimônio	PR	UFPR	Survey
42	Silva (2014)	A contribuição da auditoria com a melhoria contínua de controle interno para minimização de riscos de fraudes nas organizações	SP	PUC-SP	Pesquisa bibliográfica
43	Piza (2014)	Compensações de tributos em empresas que sofreram fraudes contábeis	SP	PUC-SP	Estudo de caso
44	Mafra (2014)	A percepção dos auditores fiscais sobre as auditorias realizadas nos municípios pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina	SC	UFSC	Estudo de caso
45	Oliveira (2015)	A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade	SP	PUC-SP	Pesquisa bibliográfica
46	Stupp (2015)	Previsão de insolvência a partir de indicadores contábeis: evidências de empresas listadas na BM&FBOVESPA nos anos 2004-2013	SC	UFSC	Pesquisa bibliográfica
47	Alonso (2015)	A Lei Anticorrupção (Nº 12.846): uma proposta de ações de baixo custo de implantação no ambiente das pequenas e médias empresas brasileiras	SP	UPM	Survey
48	Massola (2015)	Aplicabilidade das práticas de compliance e controle interno no combate às fraudes corporativas no Brasil	SP	UPM	Survey
49	Ganassin (2016)	Investigação de variáveis que influenciam a ética profissional contábil: uma aplicação das teorias dos estímulos internos e externos	DF	UnB	Survey

Fonte: elaborado pela autora.

**APÊNDICE B – CATEGORIZAÇÃO QUANTO AO ENFOQUE DAS
DISSERTAÇÕES DA AMOSTRA**

Nº	Autor(a)	Forma de abordagem da fraude	Área temática	Assuntos principais da fundamentação teórica
1	Moura (2002)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Interna; Controles Internos.
2	Nascimento (2003)	Identificação de elementos	Auditoria interna	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Interna; Controles Internos.
3	Araujo (2006)	Identificação de elementos	Controladoria e contabilidade gerencial	Auditoria Interna; Auditoria Externa; Controles Internos; Controladoria.
4	Costa (2006)	Prevenção de variáveis	Governança corporativa	Auditoria Interna; Governança Corporativa.
5	Foster (2006)	Identificação de elementos	Auditoria governamental	Auditoria governamental; Lei Newcomb-Benford.
6	Sanches (2007)	Prevenção de variáveis	Governança corporativa	Controles Internos; Governança Corporativa.
7	Oriá Filho (2007)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Fraude (caracterização e motivação); Controles Internos; Riscos corporativos.
8	Rezera (2007)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Externa; Usuários das Informações Contábeis; Responsabilidade Ética e Profissional.
9	Murcia (2007)	Prevenção de variáveis	Auditoria externa	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Externa; Riscos Corporativos.
10	Cardoso (2008)	Identificação de elementos	Contabilidade forense	Fraude (caracterização e motivação); Contabilidade Forense.
11	Ribeiro (2008)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Auditoria Interna; Controles Internos; Previdência Social.
12	Victor (2008)	Identificação de elementos	Governança corporativa	Governança Corporativa.
13	Santos (2009)	Análise dos fatores relacionados	Governança corporativa	Governança Corporativa; Teoria da Agência; Lei Sarbanes-Oxley.
14	Silva (2009)	Análise dos fatores relacionados	Contabilidade geral	Fraude (caracterização e motivação); Governança Corporativa; Responsabilidade Ética e Profissional.
15	Albuquerque (2009)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Externa.
16	Reis (2009)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Auditoria Externa; Gerenciamento de Resultados; Riscos Corporativos.
17	Lima (2009)	Análise dos fatores relacionados	Governança corporativa	Controladoria; Governança Corporativa.
18	Porto (2009)	Prevenção de variáveis	Controladoria e contabilidade gerencial	Controles Internos; Contabilidade Gerencial; Pequenas e Médias Empresas.
19	Vieira (2009)	Prevenção de variáveis	Auditoria governamental	Controles Internos; Auditoria Governamental
20	Trisciuzzi (2009)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Auditoria Interna; Controles Internos
21	Elias (2010)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Auditoria Interna; Auditoria Externa; Controles Internos

Nº	Autor(a)	Forma de abordagem da fraude	Área temática	Assuntos principais da fundamentação teórica
22	Silca (2010)	Prevenção de variáveis	Governança corporativa	Controles Internos; Governança Corporativa
23	Pereira (2010)	Prevenção de variáveis	Controladoria e contabilidade gerencial	Controles Internos; Lei Sarbanes-Oxley.
24	Ros (2011)	Identificação de elementos	Controladoria e contabilidade gerencial	Fraude (caracterização e motivação); Sociedades por ação.
25	Silva (2011)	Identificação de elementos	Contabilidade forense	Fraude (caracterização e motivação); Contabilidade Forense.
26	Miranda (2011)	Identificação de elementos	Auditoria governamental	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Governamental
27	Felipe (2011)	Análise dos fatores relacionados	Auditoria externa	Responsabilidade Ética e Profissional.
28	Bassetti (2011)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Auditoria Externa
29	Freitas (2012)	Prevenção de variáveis	Contabilidade forense	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Interna; Auditoria Externa; Contabilidade Forense.
30	Madureira (2012)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Fraude Eleitoral.
31	Ferreira (2012)	Análise dos fatores relacionados	Governança corporativa	Responsabilidade Ética e Profissional.
32	Menezes (2012)	Prevenção de variáveis	Auditoria externa	Expectation GAP.
33	Pessoa (2012)	Prevenção de variáveis	Contabilidade geral	Controle Tributário.
34	Vilaça (2012)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Fraude (caracterização e motivação).
35	Cunha (2012)	Prevenção de variáveis	Auditoria governamental	Controles Internos
36	Rodrigues (2013)	Identificação de elementos	Governança corporativa	Fraude (caracterização e motivação); Governança Corporativa
37	Condé (2013)	Análise dos fatores relacionados	Governança corporativa	Fraude (caracterização e motivação); Governança Corporativa
38	Coelho (2013)	Prevenção de variáveis	Contabilidade geral	Fraude (caracterização e motivação); Contabilidade Societária.
39	Guimarães (2013)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Fraude (caracterização e motivação); Auditoria Interna
40	Almeida (2013)	Prevenção de variáveis	Governança corporativa	Fraude (caracterização e motivação); Governança Corporativa; Responsabilidade Ética e Profissional.
41	Pinto (2013)	Análise dos fatores relacionados	Contabilidade geral	Fraude (caracterização e motivação); Controle Patrimonial.
42	Silva (2014)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Auditoria Interna; Controles Internos; Riscos Corporativos.
43	Piza (2014)	Análise dos fatores relacionados	Contabilidade geral	Fraude (caracterização e motivação); Normas Internacionais de Contabilidade.
44	Mafra (2014)	Identificação de elementos	Auditoria governamental	Auditoria governamental.

Nº	Autor(a)	Forma de abordagem da fraude	Área temática	Assuntos principais da fundamentação teórica
45	Oliveira (2015)	Identificação de elementos	Auditoria externa	Responsabilidade Ética e Profissional.
46	Stupp (2015)	Análise dos fatores relacionados	Governança corporativa	Usuários das Informações Contábeis; Previsão de Insolvência.
47	Alonso (2015)	Prevenção de variáveis	Controladoria e contabilidade gerencial	Controles Internos; Pequenas e Médias Empresas.
48	Massola (2015)	Prevenção de variáveis	Auditoria interna	Fraude (caracterização e motivação); Controles Internos
49	Ganassin (2016)	Análise dos fatores relacionados	Contabilidade geral	Fraude (caracterização e motivação); Responsabilidade Ética e Profissional.

Fonte: elaborado pela autora.