

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

AVM – FACULDADE INTEGRADA

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA E A
RESPONSABILIDADE DO AUDITOR ANTE À FRAUDE**

Alessandra Fernandes Gomes da Silva

ORIENTADORA:

Prof. Luciana Madeira

Rio de Janeiro
2016

DOCUMENTO PROTEGIDO PELA LEI DE DIREITO AUTORAL

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES

AVM – FACULDADE INTEGRADA

PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU*

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA E A
RESPONSABILIDADE DO AUDITOR ANTE À FRAUDE**

Apresentação de monografia à AVM
Faculdade Integrada como requisito parcial
para obtenção do grau de especialista em
Auditoria e Controladoria.

Por: Alessandra Fernandes Gomes da Silva

Rio de Janeiro
2016

AGRADECIMENTOS

Aos parentes, colegas do curso de Pós-Graduação “Lato Sensu” em Auditoria e Controladoria, colegas de trabalho, professores e orientadora.

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho a minha família por me impulsionarem em mais essa trajetória.

RESUMO

Com o passar do tempo, o mundo corporativo se encontra em constantes mudanças advindas da globalização dos mercados; desta forma, a auditoria externa surge como uma alternativa importante dentro do processo de decisão nas empresas. Uma auditoria externa bem realizada tem a capacidade de fornecer fatos e informações das mais diversas áreas de atuação e departamentos de uma organização, fazendo assim com que o mercado se sinta mais protegido e confiante.

Na história recente do Brasil, as auditorias externas passaram a ser visualizada como grande agregadora de valor no meio organizacional, pois através dela enormes escândalos financeiros e fraudes em grandes importantes organizações. Essa função permite que os acionistas e investidores das empresas de capital aberto confirmem a veracidade das informações prestadas pelos responsáveis pela administração destas empresas, sempre com imparcialidade para com os interesses da organização auditada no momento.

É com o respaldo das informações suficientes, que o auditor forma a opinião sobre as demonstrações contábeis, para a construção de um relatório direcionado aos sócios e demais interessados. Relatório este, que será fundamental na tomada de decisão tanto interna, quanto externa.

O trabalho traçará a importância da auditoria externa dentro das organizações, como uma forma de detecção de fraudes e também como uma ferramenta eficaz na descoberta de fatores capazes de direcionar o trabalho da empresa à um nível de qualidade e excelência acima daquilo que se espera, além disso, haverá um enfoque na identificação dos efetivos responsáveis pela descoberta e citação da fraude.

METODOLOGIA

Este trabalho buscará apoio básico em pesquisas na Internet e livros na área de Auditoria Contábil, materiais estes dos últimos 20 anos. Além disso, citará exemplos práticos quanto a situações vivenciadas nas empresas.

Quanto aos livros utilizados, como bibliografia básica, pode-se citar o livro “Curso de Auditoria” do autor SÁ, ANTONIO LOPES; em relação à Auditoria Interna - Willian Attie; as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC; e as Normas Internacionais de Auditoria - IBRACON, que auxiliarão no desenvolvimento e entendimento do assunto.

Os trabalhos acadêmicos realizados durante o curso de pós-graduação “Auditoria e Controladoria” serão importantes na aplicação dos conceitos envolvidos no âmbito da profissão, e os métodos e ferramentas usados pelo profissional.

A consulta à bibliografia sugerida pelos professores também será uma maneira de pesquisar materiais mais atualizados a fim de elaborar a monografia. Além das fontes de consulta citadas, as anotações em sala de aula poderão incrementar a monografia com alguma informação adicional.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO I	
A Auditoria	12
1.1 Conceitos, Objetivos e Evolução	13
1.2 A Formação de Opinião	15
CAPÍTULO II	
Fraude, Erro e Corrupção	17
2.1 Erros	18
2.2 Fraude	19
2.3 Corrupção	20
2.3.1 Hong Kong Combate a Corrupção	22
2.4 Diferença entre Erro x Fraude	23
2.5 Formas de Prevenção	24
2.6 Detecção	24
2.7 Estudo de Caso	26
2.8 Escândalos nas demonstrações	27
2.8.1 Crise fortalece controles	28
2.8.2 CFC responde sociedade	30
2.8.3 Auditor não elimina irregularidades	31

CAPÍTULO III

A Responsabilidade do Auditor

3.1 Resolução CFC N° 1.207/09	37
3.2 NBC 240	38
3.3 Risco de não identificação da fraude	39
3.4 Identificação e Avaliação dos Riscos	39
3.5 Respostas aos riscos avaliados	40
3.5.1 Resposta aos riscos da administração	40
3.6 Comunicações à administração	41
3.6.1 Comunicação às autoridades	42

CONCLUSÃO	43
------------------	-----------

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	45
-----------------------------------	-----------

INTRODUÇÃO

A importância da auditoria externa dentro das organizações é inquestionável. A situação ocasionada por fraude ou corrupção que se torna um problema, e de quem cabe à incumbência de sua identificação. Pelo que o Auditor é responsável?

Na sociedade atual, as fraudes e as formas com que elas são elaboradas e executadas crescem com a mesma velocidade que a evolução das tecnologias. Diariamente, as grandes e pequenas empresas são alvos de algum tipo de fraude, principalmente as empresas do setor público, talvez pela facilidade em fraudar documentos e desviar verbas, produtos, e pela falta de fiscalização de um responsável direto pela gestão de recursos financeiros.

Assim, aumenta a necessidade do profissional auditor, o qual proporciona para a empresa no atendimento de suas metas, uma política estrutural muito mais sólida e também um maior aproveitamento de todo e qualquer potencial presente dentro da organização, através de um reconhecimento diário.

A contratação de um profissional especializado em auditoria vem se tornando uma prática bastante comum dentro da administração de empresas contemporâneas, devido as constantes modificações e formas de gestão que as organizações vêm passando ao longo dos tempos.

O objetivo é descobrir e entender os fatos que estão ocorrendo, como também aqueles que ainda irão ocorrer em uma linha de pensamento moderna, adequada ao atual momento administrativo, sempre buscando resultados que possam contribuir de forma efetiva para a correção destes acontecimentos.

Será demonstrado neste estudo o quanto a auditoria externa, também conhecida como auditoria independente, faz-se extremamente importante e eficaz para as organizações que buscam a excelência em seus serviços e

produtos. Muitos sócios e acionistas contratam tais serviços profissionais por não poderem estar constantemente realizando um trabalho de fiscalização e acompanhamento das demonstrações contábeis fornecidas por seus colaboradores, que estão sujeitas as distorções que podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não.

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

O auditor não tem poder, autonomia legal e ética para pautar em questões dessa natureza. Eventualmente, se o profissional se deparar com uma situação dessas, certamente, irá primeiro se certificar daquele procedimento, e, posteriormente, divulgar a quem interesse. Porém, não é o seu papel, agindo dentro de suas funções, buscar fraudes ou problemas semelhantes.

A escolha deste tema partiu da importância observada da auditoria dentro das organizações como uma ferramenta eficaz, porém não obrigatória na detecção de fraudes, capaz de direcionar uma empresa ao caos, impondo-lhes diversos pontos negativos, tanto financeiros, como na imagem da empresa, perante a sociedade e o mundo organizacional e pelos questionamentos gerados no momento de responsabilizar alguém por disformidades identificadas.

No primeiro capítulo abordaremos o conceito da auditoria, sua origem, evolução, objetivos, suas classificações e instrumentos utilizados para a formação do relatório. Já no segundo capítulo definiremos e diferenciaremos os tipos de distorções, estudaremos casos, determinaremos formas de prevenção, detecção e suas consequências; Finalizamos com o terceiro

capítulo onde demonstraremos como o auditor tem que se portar perante as distorções e se ele deverá ou não ser responsabilizado em casos de não identificação da fraude.

CAPÍTULO I

A AUDITORIA

A auditoria é um exame cuidadoso, independente e sistemático das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, que tem o objetivo de averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas. Essa é a definição mais utilizada.

Um exame analítico e pericial que acompanha o desempenho das operações contábeis expressas em um balanço. Muitas vezes é usada a expressão auditoria contábil, que serve para descrever a avaliação de uma empresa no panorama da contabilidade.

A auditoria externa e interna são classificações da auditoria. A auditoria externa se distribui em diversas áreas de gestão, como auditoria de sistemas, auditoria de recursos humanos, auditoria da qualidade, auditoria de demonstrações financeiras, auditoria jurídica, auditoria contábil etc. Já a interna tem como objetivo, avaliar o processo de gestão, no que se refere a aspectos como a governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência às normas, a fim de apontar eventuais desvios e vulnerabilidade às quais a organização está sujeita.

Enquanto o auditor externo é um profissional que é contratado de fora e tem um tempo limitado para resolver problemas da empresa, o auditor interno é funcionário da própria empresa, que dispõe de mais tempo e de conhecimento em relação à empresa em questão.

Exploraremos melhor no próximo subgrupo a evolução, função e definição deste ramo profissional.

1.1. Conceitos, Objetivos e Evolução.

A origem latina do termo *auditoria*, que vem de *audire* (ouvir), foi ampliado pelos ingleses como *auditing* para denominar a tecnologia contábil da revisão. Para atender o mundo globalizado, de uma sociedade moderna composta pelas grandes organizações, com o desenvolvimento econômico dos países, gerando crescente complexidade na administração dos negócios, onde as transações são contabilizadas em tempo real, sujeitas às determinações fiscais e legais, e devido à criação de normas regulamentadoras da profissão, o conceito de auditoria tem-se ampliado ao longo do tempo.

Para uma conceituação mais abrangente cabe reproduzir a definição de auditoria conforme Franco & Marra (2001),

a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. Os exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas (p.28).

As primeiras auditorias possuíam o nome de “auditorias corretivas” e tinham o intuito de detectar apenas fraudes e desfalques para a verificação da honestidade dos administradores. Os proprietários buscavam se

assegurar de que seus colaboradores estavam controlando de uma forma correta as suas contas, para que não faltasse nenhum bem e que as demonstrações financeiras fossem exatas, para tanto, essas auditorias visavam o controle de todas as operações e também registros contábeis.

A auditoria surgiu da necessidade de controlar os registros contábeis, as movimentações financeiras e muitos outros fatores ocorridos na origem e evolução da auditoria. As empresas em decorrência da revolução industrial ou mesmo com a taxaço do imposto de renda baseado nos resultados apurados em balanço, acelerou mais a sua evoluço.

O desenvolvimento econômico impulsionou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, onde necessitou de um controle adequado para a proteço de seus patrimônios.

Segundo dados históricos a auditoria originou-se na Inglaterra por volta do século XIV, ano de 1.314 onde o governo utilizava o exame periódico e sistemático das contas públicas.

Já no Brasil o surgimento se deu mais significativamente no final da Segunda Guerra Mundial, quando começou com a entrada de multinacionais no Brasil, filiais das que existiam na América do Norte e Europa. Com isso contribuiu a vinda das filiais de escritórios de auditoria que no exterior já prestavam serviços a estas empresas dando assim um avanço da auditoria no Brasil.

A auditoria externa ou independente veio com a evoluço do sistema capitalista. No período inicial a qual foram surgidas as empresas pertenciam a grupos familiares. Com a evoluço do mercado e a concorrência as empresas necessitaram desenvolver tecnologias aprimoradas e controles nos procedimentos internos em geral, principalmente buscando a reduço dos custos e tornar mais competitivo os produtos a serem colocados no mercado.

Em se tratando em evoluço mercadológica surgiram investidores em diversas áreas patrimoniais, gerando lucros valiosos e esses devendo haver

um controle maior em informações, pois, vários são os interessados nos recursos ocorridos nas empresas. Essas necessidades de informação que o investidor precisa avaliar principalmente a liquidez, rentabilidade e demais recursos futuros a serem ocorridos. A melhor forma de o investidor obter essas informações será por meios das demonstrações de resultados financeiros contábeis juntamente com as notas explicativas.

Em decorrência destes fatos as demonstrações financeiras contábeis passaram a ter importâncias valiosas para os aplicadores de recursos em aplicações futuras. Para preservar a segurança e evitar a manipulação de informações, os investidores exigiram que essas demonstrações fossem conferidas por profissionais independentes da empresa que lançaram ações no mercado e estes com capacidade técnicas profissionais na área, com formação adequada para examinar as demonstrações contábeis financeiras da empresa e capaz de emitir opiniões claras fundamentadas em princípios geralmente aceitos pela contabilidade identificando a esse profissional o nome de auditor externo ou auditor independente.

Para que o auditor possa realizar tais conferências é necessário que ele tenha métodos e ferramentas o que dará suporte na elaboração do trabalho. A seguir analisaremos a estratégia utilizada pelo profissional para formular seu relatório.

1.2. A Formação de Opinião

As atividades de auditoria que forem realizadas pelo profissional auditor requer que sejam aplicadas ferramentas de trabalho que vão possibilitar ao profissional obter os dados suficientes para a formação de sua opinião.

Estas ferramentas são denominadas como técnicas ou procedimentos de auditoria e requer do auditor a sensibilidade necessária para identificar o nível de profundidade e extensão que cada caso requer, e assim aplicar as técnicas até a obtenção de provas que comprovem a afirmação analisada.

Um conceito mais completo é apresentado por Willian Attie em seu livro Auditoria – Conceitos e Aplicações (2010), onde diz o seguinte:

“Em verdade, os procedimentos de auditoria são as ferramentas técnicas, das quais o auditor se utiliza para a realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias e avaliação das informações obtidas, para a formação de sua opinião imparcial.”

O exame físico, circularização, exame dos documentos originais, conferência dos cálculos, exame da escrituração, investigação minuciosa, inquérito, exame de registros auxiliares, correlação das informações obtidas e observação, são exemplos de técnicas de auditoria utilizadas para obterem-se as provas necessárias para a conclusão dos trabalhos e formação de opinião.

Em determinados trabalhos o profissional se depara com variações nas demonstrações financeiras das organizações e descobre a necessidade, e não a obrigação, de distinguir a natureza das distorções identificadas. No próximo capítulo averiguaremos a definição e diferença da fraude, corrupção e erro.

CAPÍTULO II

FRAUDE, ERRO E CORRUPÇÃO.

Talvez pela má compreensão dos usuários da auditoria, um fato de suma importância e que necessita ser considerado, é a enorme expectativa que tem a maioria das pessoas em relação à detecção de fraudes e erros por parte do auditor.

Sá (1998, p.51) afirma que o auditor localiza, relata a correção dos erros, mas não é sua responsabilidade a execução da correção.

O excesso dessa expectativa tem vindo a afetar os profissionais do ramo desde há largos anos, sendo responsáveis pelo ambiente de críticas e litígio, movido por parte de tribunais, políticos, imprensa e pela sociedade, contra os auditores, relativamente à sua qualidade e ao seu desempenho.

É sabido pelos profissionais do meio, que esse não é o objetivo principal da auditoria, podendo, as fraudes e erros virem a serem detectadas no decurso dos trabalhos, como consequência das averiguações de controles internos e demais procedimentos técnicos.

O que compete realmente ao auditor é, ao se deparar com sinais que o alertem para possíveis erros ou fraudes, despender todos os esforços necessários a averiguações do assunto e, ao constatar erros relevantes ou fraudes, emitir relatórios e encaminhá-lo à administração da entidade inclusive sugerindo correções.

Segundo Sá (1998, pág. 52): “os erros por fraudes ou intencionais podem ser cometidos para: subtrair mercadorias, matérias-primas, produtos e resíduos; subtrair dinheiro; subtrair títulos; iludir o fisco, evitando o pagamento de impostos; dissimular atos sujeitos a penalidades; encobrir faltas de terceiros; alterar resultados para usufruir maiores percentagens em lucros; simular ocorrências; iludir a opinião de acionistas e autoridades monetárias etc.”.

Ainda sob esse aspecto, surge a reflexão acerca do papel da auditoria e sua responsabilidade diante do quadro econômico e social pelo qual

a sociedade passa.

Pode perceber até mesmo no sentido literal da palavra a diferença entre erro e fraude, segundo o Dicionário Brasileiro Globo (1996, p. 255-302).

“Erro, ato de errar; incorreção; desvio do caminho reto; falso; opinião; engano; falta; culpa; equívoco. Fraude, dolo; burla; engano; contrabando”.

No Brasil, os erros e as fraudes quase nunca eram percebidos devido à elevada inflação, que mascarava as perdas financeiras incorporando-os aos custos de produção e repassados ao consumidor. Com a estabilização da moeda, este problema tornou-se mais visível para a maioria das organizações.

Franco e Marra (2001, p. 215) definem:

“Muitos erros e fraudes são dissimulados na escrituração enquanto outras irregularidades, praticadas contra o patrimônio, não são contabilizadas, somente podendo ser apurados por ocasião da conferência física dos valores patrimoniais”.

2.1. Erro

A ANBC T 12 fala sobre o erro que diz: “aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registro e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários”.

Dessa forma, os erros caracterizam-se como ato não intencional na elaboração de registro e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistindo em erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; aplicações incorretas das normas contábeis; e por fim a interpretação errada das variações patrimoniais.

De acordo com La Rocque (1999, p. 51) “os erros conscientes ou não levam a empresa para má situação, levando a penalidade do fisco e acarretando muitas

perdas. Os erros são injustificáveis, uma vez que feita auditoria por pessoas qualificadas”.

2.2. Fraude

A NBC T 11 define fraude:

Fraude: o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis;

O problema das fraudes é bem antigo e arrisco a dizer que está entranhado culturalmente na sociedade. Basicamente, é um o ato de se utilizar estratégias com a intenção de prejudicar outrem.

A fraude em balanço é a falsificação ou inexatidão na apresentação dos dados das demonstrações contábeis feita propositadamente. Nestes casos, as fraudes são constatadas por meio de análise dos balanços ou, mais objetivamente, pelos auditores. Constituem fraudes: diminuir o valor dos estoques, aumentar as dívidas, diminuir os créditos, etc. Estes tipos de fraudes são pratica das para burlar: o fisco, os credores, outros sócios ou os acionistas, os financiadores.

Um balanço que contenha vícios de fraude pode modificar completamente a interpretação dos valores, especialmente se o analista adotar a análise exterior ou superficial.

Contabilmente falando, é uma prática desonesta que elimina a fidedignidade dos números. Na fraude em escrita, são feitos lançamentos de fatos que jamais existiram, com a finalidade de burlar terceiros. A fraude fiscal é um artifício realizado na escrita contábil, em registros, cálculos, avaliações, documentos, com o intuito de reduzir a carga tributária ou fiscal. As fraudes fiscais ocorrem geralmente por omissão de receitas, aumento de custos e despesas, subavaliação de estoques, subfaturamentos, manobras com empresas associadas com drenagens de resultados, etc.

Segundo La Rocque (1999, p. 51) “a fraude se constitui em prática perniciosa

prejudicial à empresa”.

Os fraudadores são muito criativos, frequentemente bem informados, mentalmente ágeis e rápidos, flexíveis e adaptáveis a novas situações, por isso novas fraudes aparecem de contínuo se ajustando e desfrutando cada nova oportunidade. O profissional para fraudar necessita de conhecimento técnico suficiente na realização deste ato. Na verdade, tal conhecimento poderia ser bem melhor aproveitado na execução correta de seu trabalho, sem prejuízo à sociedade.

2.3. Corrupção

Corrupção é o efeito ou ato de corromper alguém ou algo, com a finalidade de obter vantagens em relação aos outros por meios considerados ilegais ou ilícitos.

Corrupção é o ato ou efeito de se corromper, oferecer algo para obter vantagem em negociata onde se favorece uma pessoa e se prejudica outra. É tirar vantagem em um "projeto de poder" atribuído. Busca oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário público, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício conforme Art. 333. do Código Penal

Etimologicamente, o termo "corrupção" surgiu a partir do latim *corruptus*, que significa o "ato de quebrar aos pedaços", ou seja, decompor e deteriorar algo.

Subornar, dar dinheiro ou presentes para alguém em troca de benefícios especiais de interesse próprio também é uma ação de corromper. Utilizar um meio ilegal de se conseguir algo é considerado um grave crime em alguns países.

Segundo Calil Simão, é pressuposto necessário para a instalação da corrupção a ausência de interesse ou compromisso com o bem comum:

“A corrupção social ou estatal é caracterizada pela incapacidade moral dos cidadãos de assumir compromissos voltados ao bem comum. Vale dizer, os

cidadãos mostram-se incapazes de fazer coisas que não lhes tragam uma gratificação pessoal.”

Uma sociedade caracterizada por uma baixa instrução política, intensifica e agrava a prática da corrupção, que por muitas vezes compactua com os sistemas corruptos.

Para que se configure a corrupção, são precisos no mínimo dois atores: o corruptor e o corrompido, além do sujeito conivente e o sujeito irresponsável, em alguns casos.

- Corruptor: aquele que propõe uma ação ilegal para benefício próprio, de amigos ou familiares, sabendo que está infringindo a lei;
- Corrompido: aquele que aceita a execução da ação ilegal em troca de dinheiro, presentes ou outros serviços que lhe beneficiem. Este indivíduo também sabe que está infringindo a lei;
- Conivente: é o indivíduo que sabe do ato de corrupção, mas não faz nada para evitá-lo, favorecendo o corruptor e o corrompido sem ganhar nada em troca. O sujeito conivente também pode ser atuado e acusado no crime de corrupção, segundo prevê o artigo 180 da Convenção Federal do Brasil;
- Irresponsável: é alguém que normalmente está subordinado ao corrompido ou corruptor e executa ações ilegais por ordens de seus superiores, sem ao menos saber que esses atos são ilegais. O sujeito irresponsável age mais por amizade do que por profissionalismo;

A corrupção ainda pode significar o desvirtuamento e a devassidão de hábitos e costumes, tornando-os imorais ou antiéticos, por exemplo.

A corrupção tem que ser combatida e a seguir observaremos a história de Hong Kong que venceu a luta da corrupção. Caso que deveria ser usado como modelo de reação para esse tipo de crime.

2.3.1 Hong Kong combate a Corrupção

Quatro décadas atrás, Hong Kong era uma das cidades mais corruptas do mundo, de acordo com a organização anticorrupção Transparency International. Atualmente, segundo este mesmo instituto de pesquisa, Hong Kong encontra-se na 14ª posição entre os 176 países listados no Corruption Perception Index; o que significa que é percebida como um pouco mais corrupta do que a Alemanha (13ª), mas menos corrupta do que o Reino Unido (17ª) e Estados Unidos (19ª).

A mudança chegou à ex-colônia britânica na sequência de protestos de rua depois que Peter Godber, o superintendente da polícia de então, fugiu do território enquanto era alvo de investigações sobre corrupção. O clamor das massas levou à formação da Comissão Independente Contra a Corrupção (ICAC), um órgão do governo com amplos poderes de investigação. O ICAC empenhou-se em combater a corrupção através de uma estratégia de abordagem em três vertentes: punição, prevenção e educação. Foram criados, assim, três departamentos: Operações, Prevenção e Relações com a Comunidade.

O Departamento de Operações é o braço investigativo do ICAC. É responsável por receber, analisar e investigar denúncias de corrupção. O departamento mantém canal de acesso 24 horas por dia para as denúncias de seus cidadãos. Os agentes investigadores, como policiais, possuem poder de detenção. Ao todo, 220 pessoas em 115 casos, incluindo casos relacionados com as eleições, foram processados em 2013. Entre os processos concluídos em 2013, 158 pessoas foram condenadas.

O Departamento de Prevenção examina as práticas e procedimentos de departamentos governamentais e órgãos públicos para garantir a revisão dos métodos de trabalho ou procedimentos que possam ser propícios para práticas corruptas. Consultorias para prevenção de corrupção são disponibilizadas para o setor privado mediante solicitação.

O Departamento de Relações com a Comunidade é responsável por educar o público e alistar o apoio na luta contra a corrupção. Pesquisas de opinião anuais sobre a ICAC, realizadas por agências de pesquisa independentes, demonstraram a manifestação de apoio de 96-98 por cento dos entrevistados ao órgão investigativo.

O trabalho da ICAC é continuamente avaliado por quatro comitês independentes integrados por cidadãos representantes de lideranças da sociedade.

Para marcar o 40º aniversário da ICAC, uma série televisiva em cinco partes, "ICAC Investigators 2014", adaptada de casos reais, foi lançada com estreia no início de 2014. Cada episódio foi assistido por mais de um milhão de espectadores em média.

Esse modelo deveria ser estudado e implementado em diversos locais, tendo em vista o momento crítico de corrupção em que vivemos. Dando continuidade ao estudo detalharemos a diferença das demais distorções.

2.4. Diferença entre Erro x Fraude

A dissemelhança se estabelece no fato de existir ou não intenção, quando da omissão ou ação. Uma mesma omissão ou ação pode caracterizar-se como erro ou fraude, dependendo de existir ou não a intenção do agente.

A fraude é patológica do ponto de vista social e psicológico, embora a ciência deva aprender a policiá-la. O erro é um subproduto inevitável da ousadia ou de qualquer esforço concentrado. Querer combatê-lo seria o mesmo que aprovar uma lei proibindo as pessoas de urinar depois de beber cerveja. (DEDO MINDINHO E SEUS VIZINHOS, 1993, p.111).

Portanto, se faz necessário o desenvolvimento de serviço de prevenção e combate à fraude, assim como criar atividades preventivas para evitar a ocorrência de erros. É importante que mais decisões sigam regras claras e concentradas por todos, com prazos definidos fazendo com que, quem decidiu pouco possa atrasar, beneficiar ou prejudicar alguém, evitando assim

corrupção.

2.5. Forma de prevenção

São inúmeras as medidas e formas de prevenção para com esses atos, pois através delas será possível diminuir muito a ocorrência, quiçá sanar. É necessário que as empresas contratem empregados buscando informações sobre empregos anteriores, o comportamento que tinham; instalação de câmeras; implantação de controle interno; revisão periódica dos controles internos, ou seja, são alguns métodos para se evitar a fraude. Já o erro é necessário à implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Aumentar a transparência, colocando as decisões online; criar práticas de gestão preventivas; fazer fiscalizações entre outros são mecanismos importantes para que as empresas possam desenvolver suas atividades de forma clara e segura, oferecendo desse modo, confiança a seus clientes, e obter, com isso, bons resultados. Sem esquecer dos controles internos e externos que são tão importantes no combate desses atos.

2.6. Detecção

O destarte principal da auditoria não é a detecção da fraude, mas sim o de emitir uma opinião quanto à veracidade das demonstrações contábeis; no entanto, na execução do trabalho poderão ser detectados erros ou fraudes, cabendo ao auditor o dever de comunicar á administração da empresa, bem como seus reflexos nas demonstrações contábeis, incluindo também sugestões de correções.

Ao verificar indícios de fraude ou erro, cabe ao auditor averiguar as diligências da situação, realizando todos os procedimentos cabíveis, a fim de obter as evidências necessárias sobre o assunto. Sá (1998, p.51) afirma que o auditor localiza, relata a correção dos erros, mas não é sua responsabilidade a execução da correção.

Os setores e atividades como o financeiro, almoxarifado, compras e vendas, normalmente são cenários de fraudes que beneficiam funcionários das empresas. No entanto também podem, e o auditor deve ficar bastante alerta para isso também, ocorrer situações de esquemas montados para o beneficiamento da empresa, nos quais normalmente o prejudicado é o fisco.

A auditoria precisa ser muito cuidadosa, possuir conhecimento profundo do negócio do cliente e da legislação, para se certificar de que os procedimentos contábeis utilizados estão em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade e a legislação pertinente. Um ponto a ser considerado no sentido de se aprimorar o trabalho do auditor na detecção de fraudes pode ser o da utilização de outros conhecimentos.

Tal posicionamento gera opiniões divergentes, uma vez que a fraude não é o objeto precípua da auditoria, mas por outro lado, no momento atual, na tentativa de manutenção e expansão de mercados, esse trabalho pode vir a agregar valor à auditoria, merecendo, dessa maneira, estudos mais aprofundados.

A detecção de fraudes não é tarefa simples de se realizar, até porque pessoas que esquematizam fraudes normalmente são pessoas muito inteligentes e que tentam preservar-se de quaisquer suspeita, utilizando-se, para tal fim, de vários meios, inclusive as facilidades que a tecnologia trás. Em contrapartida a detecção do erro, é mais simples, porque o erro vem sempre seguido de falhas, ficando evidente que houve o erro devido à ignorância por parte de quem efetuou ou desenvolveu.

Finalizaremos este capítulo com alguns estudos de caso que tiveram bastante foco na mídia. Eles demonstram qual é a responsabilidade do auditor perante a tais escândalos, a crise que se instala quando crimes são identificados e suas consequências.

2.7. Estudo de Caso

Este caso intitulado “The Rebate Scam” foi publicado no Journal of Accountancy, de outubro de 1996 e escrito por John J. Hall.

Por se tratar de um caso que se refere a esquema de fraude, entende-se importante sua inclusão neste artigo, como exemplo. A descrição do caso será apresentada, a seguir:

A descrição do caso:

Um gerente de projetos de uma construtora desenvolveu um esquema simples de fraude que lhe fez lucrar US\$ 250,000.00 (duzentos e cinquenta mil dólares), até ser desmascarado, da seguinte maneira:

Ele abriu uma conta bancária usando um nome bem similar ao nome do projeto que ele gerenciava. Ele então contactou os 3 (três) maiores fornecedores e negociou descontos em dinheiro, anormais ao praticado no mercado. Em troca ele dava a garantia de que cada um deles seria uma fonte fixa de seus respectivos produtos. Adicionalmente, ele prometeu que eles seriam pagos imediatamente por todos os materiais que eles fornecessem. Os cheques referentes aos descontos deveriam ser depositados na conta bancária aberta para o propósito da fraude.

Os fornecedores concordaram com os termos incomuns para manter os negócios. Nenhum questionou o nome nos cheques porque era muito semelhante ao projeto verdadeiro.

O gerente trabalhou com perspicácia por muitos meses. Cheques dos descontos eram entregues a ele a cada mês e ele os depositava em sua conta. Após os cheques serem compensados, ele sacava todos os fundos.

O esquema veio à luz quando uma supervisora do departamento de contas a pagar da construtora questionou porque descontos pagos prontamente estavam sendo efetuados pelos 3 (três) fornecedores. Ela acabara de participar de um seminário sobre fraude e lembrara que tal

acontecimento incomum poderia ser muito bem um sintoma de fraude. Ao invés de questionar o gerente de projetos ou os fornecedores ela corretamente se referiu sobre o assunto com o departamento de auditoria para investigação.

Os auditores efetuaram visitas simultâneas aos 3 (três) fornecedores. Dois não falaram, mas o terceiro explicou o relacionamento e forneceu cópias dos cheques descontados.

2.8. Escândalos nas demonstrações

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) decidiu investigar o novo escândalo de maquiagem de balanço envolvendo agora a subsidiária brasileira da rede supermercadista Carrefour. Como no caso do Banco PanAmericano, os conselheiros vão apurar se houve desvio ético ou falha técnica de contadores e de auditores nas contas da rede de varejo. É o segundo caso em menos de um mês de "inconsistência contábil" que origina um processo interno no CFC. O conselho só ganhou em junho deste ano a atribuição legal para investigar e julgar essas infrações. Dependendo da gravidade, a entidade poderá multar, suspender ou mesmo banir definitivamente os profissionais julgados.

Nos dois casos, a empresa de auditoria independente contratada é a Deloitte, uma das maiores do País nesse ramo. A empresa já contactou o CFC esclarecendo a natureza de seu trabalho no Carrefour. A rede supermercadista teve rombo de R\$ 1,2 bilhão em sua contabilidade - três vezes mais do que o estimado inicialmente pela matriz. O conselho vai solicitar documentos de ambas empresas, auditores e dos reguladores.

Antes de demitir os principais executivos de sua filial no Brasil, por causa do rombo de R\$ 1,2 bilhão descoberto nos balanços, a matriz da rede francesa Carrefour já havia dispensado os trabalhos da consultoria Deloitte. Esta, com sede em Londres, era responsável pela auditoria dos balanços do Carrefour no Brasil desde 2003, tendo sido substituída pela KPMG. No início do ano, depois de identificar problemas nos números locais, a matriz pediu explicações e uma

solução para o caso. Como não houve uma solução satisfatória, em abril o contrato com a auditoria foi rompido.

Só em junho, depois que os primeiros trabalhos da KPMG revelaram que as "discrepâncias contábeis eram mais graves do que se suspeitava, Jean Marc Pueyo, que presidia a filial brasileira, e seus principais diretores foram demitidos. Constatado que os problemas se deviam à má gestão em relação às práticas contábeis adotadas na filial, a matriz ampliou o contrato com a KPMG para fazer também uma auditoria externa. O Carrefour não atribui má-fé a seus ex-executivos e diz que vai esperar a conclusão da auditoria, no fim do ano, para apontar responsáveis pelo rombo.

Em comunicado divulgado à imprensa, a Deloitte afirmou que os ajustes contábeis em curso "foram definidos pela administração da matriz do grupo Carrefour e não foram submetidos a sua auditoria no Brasil". E afirmou que eles não prejudicam as demonstrações financeiras anteriores. A Deloitte lembrou ainda que ela e a KPMG são as responsáveis por auditar os números do grupo Carrefour, como estabelecem as leis da França. "Estamos convictos de que a verdade sobre esses fatos demonstrará que a Deloitte não tem nenhum motivo para rever seus procedimentos de trabalho", afirma Maurício Pires Resende, sócio de auditoria e responsável por assuntos regulatórios da Deloitte.

É o segundo caso de fraude contábil em que a subsidiária brasileira da Deloitte se envolve no País este ano. Há um mês, ela apareceu como pivô da descoberta de um rombo de R\$ 2,5 bilhões no banco Panamericano, cujos balanços auditava?

2.8.1 Crise fortalece controles

A fraude de balanços contábeis no Brasil é uma questão que pode estar ligada ao prolongado período de inflação na economia. Esta é a teoria de Charles Holland, contador e conselheiro da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac). Para ele, o longo período de inflação, mais fortemente vivido entre as décadas de 1980 e

1990, criou em grande parte dos empresários o hábito de não fazer a prestação de contas da forma correta, ou publicar balanços sem responsabilidade com as normas de contabilidade.

Atualmente, as empresas que apresentam uma boa prestação de contas são as companhias abertas, as de grande porte e as empresas regulamentadas, nos diversos setores da economia. Esse grupo representa um universo de menos de 200 mil empresas no Brasil. Já o número de companhias que não têm bons registros de prestação de contas gira em torno de três milhões, representando em média 20% da economia brasileira.

Mesmo assim, quando algum problema relacionado à transparência das contas ocorre, geralmente há mais de um culpado." Em casos de fraudes ou erros, mais que uma pessoa necessariamente está envolvida ", defende Holland. Porém, ele chama a atenção para o fato de que todo problema é também uma oportunidade de melhoria, e nesse caso, a chance é aprimorar os controles internos.?" Como os valores envolvidos são muito grandes, os escândalos trouxeram alerta para todo o mercado, no sentido de querer assegurar que suas empresas estejam livres desse tipo de problema ", afirma o contador. Para Holland, processos de auditoria envolvem investimento e atenção continuada, pois quando" se baixa a guarda, se baixa a qualidade ".

A partir dos escândalos, muitas empresas implantam processos mais sólidos e melhoraram sua prestação de contas. Esse hábito, que ganha força desde o fim do período de inflação, passa por um processo de resgate, e deve ficar ainda mais forte com a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Porém, não há previsão para que isso ocorra no curto prazo. A estimativa de Holland é de que demore de cinco a dez anos para a implantação completa do novo sistema, já que isso depende da adaptação de mais de 10 mil professores, além do treinamento de 450 mil contadores e o treinamento de, pelo menos, 70 mil gerentes de bancos e agências bancárias que precisam aprender a ler e entender o significado de prestação de contas de acordo com novas práticas contábeis.

A boa notícia é que isso está fazendo com que todo mundo passe a prestar mais atenção na qualidade de contas da sua empresa. O cuidado que não estava no radar de todos agora passa a fazer parte, a exemplo do que aconteceu nos EUA após o caso Enron. A partir da deflagrada crise, houve uma reengenharia nos processos de prestação de contas, fortalecendo os controles internos das empresas que tinham ações negociadas na bolsa de valores.

2.8.2 CFC responde a sociedade

Toda vez que há suspeita de uma possível falha ética na postura profissional de um contador, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) entra em ação. Isso porque a fiscalização do exercício da profissão, junto com o registro, é a principal função executada pelo CFC, com o apoio de seus 27 conselhos regionais." Fiscalizamos os profissionais e as organizações no que diz respeito ao cumprimento do código de ética e dos regulamentos da profissão contábil ", afirma o presidente da entidade, Juarez Carneiro.

O trabalho de fiscalização costuma ser rotineiro e desenvolvido com assiduidade. Mas pode surgir a partir de denúncia ou comunicação de casos específicos, como no caso do Carrefour e Banco PanAmericano. Quando isso ocorre, o CFC faz o chamado Pedido de Informações, que faz parte da primeira etapa investigatória."Esse é o momento de investigar se o ato praticado é passível da abertura de um ato administrativo ou ético", explica o presidente.

Havendo indícios em que se deve instaurar processos, é assegurado o direito de defesa, trabalho este que é desenvolvido dentro dos conselhos regionais aos quais o contador estiver registrado. A partir daí, pode ser definida penalidade, advertência ou cassação do registro.

A cassação de registro profissional é uma novidade para os contadores. O ato ficou definido a partir de junho deste ano, diante da aprovação da lei 12.249/2010 como penalidade para a considerada falta grave. Segundo Carneiro, o que leva à cassação é uma série de componentes que caracterizam falta grave.

Questionado se esse seria o caso dos contadores envolvidos nos recentes escândalos, o presidente do CFC afirma que não há como

estabelecer julgamento prévio antes de as informações serem analisadas. "Não se pode emitir qualquer tipo de opinião, nem detalhar as etapas em que se encontram os processos, tem que olhar de forma isenta uma questão que envolve direito de defesa", afirma. O presidente explica que essa postura é adotada para evitar que não se cometa injustiça com nenhuma das partes envolvidas.

Não há uma previsão definida em relação ao tempo que isso pode levar. Enquanto o caso do Panamericano está em fase de conclusão da primeira etapa, na situação do Carrefour, as empresas ainda têm prazo para se manifestar. O presidente destaca que a sociedade percebeu que há um órgão de fiscalização atento a questões polêmicas que deixam todos em alerta.

2.8.3 Auditor não elimina irregularidades

Deve-se reconhecer que as práticas contábeis podem ajudar na redução de ocorrências de irregularidades em demonstrações financeiras, mas, por si só, não serão capazes de eliminá-las. Quem defende a ideia é Maurício Pires Resende, sócio de auditoria e responsável por assuntos regulatórios da Deloitte.

Para ele, o papel do auditor necessita ser mais bem esclarecido. " O termo auditoria vem sendo largamente utilizado nos mais diferentes meios com a conotação de um trabalho quase que policial e do qual se esperam soluções para todos os problemas que envolvam qualquer tipo de desvio em relação a normas, procedimentos de governança e administração financeira. "

Resende explica que, embora haja uma percepção de que o auditor seja capaz de detectar a ocorrência de fraudes - o que não é obrigação precípua do seu trabalho -, há de se entender que o auditor possui inúmeras limitações neste sentido. Essas limitações podem ocorrer por diversos motivos. Ações de administradores de uma empresa em conluio, fraudes que envolvam terceiros que não são objeto de exames de auditoria pelo mesmo auditor, manipulação de sistemas tecnológicos e de controles feita com a finalidade específica de ocultar fatos reais do auditor são alguns exemplos.

Os escândalos no setor contábil levantam o questionamento de qual é a real responsabilidade do auditor quando identificado crimes nas organizações. Aprofundaremos mais neste tema no próximo capítulo.

CAPÍTULO III

A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR

Se a detecção de fraudes deve ou não ser o foco do trabalho da auditoria é irrelevante do ponto de vista do usuário externo. Ao se falar em auditoria, principalmente com leigos no assunto, a primeira ideia que transmitem é a de que o auditor é aquela pessoa que irá descobrir falcatruas, desbaratar esquemas de corrupção, apropriação indébita e malversação de recursos. É assim que grande parte da sociedade vê o trabalho do auditor.

Em sua maioria, as pessoas não conhecem as verdadeiras responsabilidades do auditor, não sabe realmente qual a finalidade da auditoria, gerando às vezes insatisfações e questionamentos em relação ao trabalho executado.

Isto se dá porque a sociedade está carente de transparência, tanto no que se refere à administração dos gastos públicos quanto à classe empresarial, pois está aumentando a consciência de que a corrupção e a sonegação de tributos impedem o desenvolvimento econômico de um País.

Desta forma, entende-se que a auditoria, ao ser exercida com competência e seriedade estará contribuindo para uma boa gestão nas áreas pública e privada e todos saem ganhando com isso, a população, as classes política e empresarial e o profissional de auditoria que assim fortalece a sua imagem.

É possível identificar com frequência, em nosso país a tentativa de atribuir culpa aos auditores independentes por fraudes e/ou equívocos cometidos por empresas auditadas e os consequentes danos acarretados a pessoas físicas e jurídicas. Em alguns casos, os profissionais e suas firmas sofrem até mesmo o arresto de bens, antes que possam manifestar-se nos processos.

Observa-se o uso de um conceito, injusto e distorcido, de que auditores expiam uma espécie de pecado original pelos erros e atos de terceiros, em quaisquer circunstâncias e independentemente de cumprirem os protocolos técnicos inerentes aos seus serviços. É como se não fossem eles os primeiros aos quais se procura enganar, com sonegação de informações, dados corrompidos e atitudes furtivas, quando há intenção prévia de se cometer algo ilícito no âmbito de uma empresa.

Os problemas que têm afetado a profissão, nos poucos casos notados, é tão grave que, de culpado solidário, o que já é totalmente inadmissível, o auditor torna-se o único condenado por ato cometido pela corporação auditada, e esta é isenta de qualquer responsabilidade. Não é preciso descrever os detalhes desses casos recentes para se entender a gravidade de algumas decisões judiciais que atingem os auditores, responsabilizados em episódios sobre os quais não têm qualquer controle ou decisão. Assim, é importante que se conheça melhor a natureza, abrangência e limites do seu trabalho, para que não se forme uma “jurisprudência de culpa”, que os vai rotulando no País, ao arrepio das normas de auditoria.

Auditoria não é apólice de seguro. E auditor independente não é garantidor da inexistência de erros ou fraudes nas demonstrações contábeis, não é um certificador da autenticidade do balanço e nem avalista das demonstrações da entidade que audita. A responsabilidade dos auditores independentes, conforme estabelecem as normas brasileiras e internacionais de auditoria, é realizar trabalho visando obter uma segurança razoável, mas não absoluta, de que as demonstrações contábeis das organizações auditadas estão livres de distorções relevantes. Os procedimentos de auditoria dependem do julgamento do auditor e incluem a avaliação da possibilidade de ocorrência de distorção relevante, independentemente se causada por erro ou por fraude. Porém, mesmo seguindo-se rigorosamente os quesitos técnicos, há um risco inevitável, e não desprezível, de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis não sejam detectadas.

A norma descreve que “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável”. As normas profissionais e a legislação aplicáveis definem que é da administração a responsabilidade pela condução dos negócios de uma companhia, pelo estabelecimento de uma estrutura de governança apropriada, bem como pela preparação de demonstrações contábeis fidedignas.

Está muito claro na leitura das normas profissionais que o resultado do trabalho dos auditores depende muito do acesso pleno aos dados das empresas auditadas. Quando informações e números lhes são sonegados ou quando os documentos não representam efetivamente as operações acordadas, eles não têm como identificar essas situações de risco, ou mesmo distorções. Afinal, quem deseja fraudar um balanço, escamotear resultados financeiros e contábeis ou desrespeitar regras legais do mercado não se pauta pela transparência e nem é amigo da verdade. Nesses casos, em especial quando há má intenção, a primeira pessoa a ser ludibriada é o auditor.

Apesar disso, as ações preventivas e intervenções bem-sucedidas das auditorias no sentido de evitar que organizações lesem os seus sócios, clientes e a economia popular são de fato a regra. As exceções referem-se aos casos em que os auditores não conseguem detectar essas distorções, mesmo tendo adotado os procedimentos previstos nas normas. Estas exceções, contudo, considerando o imenso número de empresas auditadas todos os anos, representam percentual ínfimo, mas de grande impacto midiático.

O auditor não é o gestor da empresa auditada, não pode interferir na sua administração e não detém poder de polícia para investigar. Por isso mesmo, a não ser quando se prove concretamente sua conivência (e prova não se confunde com afirmações unilaterais), é injusta a premissa de sua responsabilidade pelo pecado alheio.

O ofício do auditor independente, hoje, não se resume somente no conceito tradicional de fiscalização. Além de averiguar e detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor se preocupa também com a manutenção desses sistemas, de forma que as não conformidades sejam minimizadas, atuando de maneira preventiva e apresentando sugestões para eventuais desvios (aplicação do conceito de Qualidade Total).

No exercício da profissão os auditores, podem ser responsabilizados por erros, falhas, omissões e/ou dolo quanto à veracidade e a forma com que realizam o trabalho e emitem a sua opinião por intermédio do parecer de auditoria.

Essa responsabilidade pode ser assim caracterizada:

a) *Trabalhista*: No caso da auditoria interna.

b) *Profissional*: Nos casos de auditoria externa, no que diz respeito à contratação dos serviços a serem prestados.

c) *Civil*: No caso de informação incorreta no parecer do auditor e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações.

d) *Criminal*: No caso de omissão ou incorreção de opinião expressa em parecer de auditoria, configurada por dolo, e que venham a influenciar ou causar prejuízos a terceiros que se utilizem dessas informações.

Ao planejar a auditoria, o auditor deve indagar da administração da entidade auditada sobre qualquer fraude e/ou erro que tenham sido detectados. Ao detectá-los, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu relatório, caso elas não sejam adotadas.

O auditor não é responsável e também não pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco de sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de

detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

3.1. RESOLUÇÃO CFC Nº.1.207/09

O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).

Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.

Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração frequentemente tem

condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.

Na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. Os requerimentos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

3.2. NBCTA 240

Foi elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 240, e aprovada pela resolução CFC de nº 1.207, na data de 27 de novembro de 2009.

Esta Resolução entrou em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

A norma menciona sobre a responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Demonstra de forma específica como a NBC TA 315- Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante pó meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A principal responsabilidade de prever e de detectar a fraude é dos responsáveis pela governança e pela administração.

Quando a Direção de uma entidade juntamente com seus administradores, adotam procedimentos e criam controles internos de forma

preventiva e eficaz, estas dificultam e inibem a pratica da fraude. Porém, não quer dizer, que não venha a existir.

Cabe ao Auditor a obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro.

3.3. Risco de não identificação da fraude

Devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).

O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor.

3.4. Identificação e Avaliação dos Riscos

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldo contábil e divulgação.

Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliam que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos.

O profissional deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter um entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são

relevantes para tais riscos.

3.5. Respostas aos riscos avaliados

Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas demonstrações contábeis.

Ao determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve:

- a) alocar e supervisionar o pessoal, levando em conta o conhecimento, a aptidão e a capacidade dos indivíduos que assumirão responsabilidades significativas pelo trabalho, e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude;
- b) avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados; e
- c) Incorporar elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria.

3.5.1. Resposta aos riscos da administração

A Administração está em posição privilegiada para perpetrar fraudes em função de sua capacidade para manipular registros contábeis e elaborar demonstrações contábeis fraudulentas, burlando controles que sob outros aspectos parecem funcionar de forma efetiva.

Independente da avaliação do auditor dos riscos de que a administração burle controles, o auditor deve definir e aplicar procedimentos de auditoria para:

- a) Testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral e outros ajustes efetuados na elaboração das demonstrações contábeis.

b) Revisar estimativas contábeis em busca de vícios e avaliar se as circunstâncias que geram esses vícios, se houver, representam risco de distorção relevante decorrente de fraude.

c) Para operações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outro modo pareçam não usuais, tendo em vista o entendimento da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas pelo auditor durante a auditoria, ele deve avaliar se a justificativa de negócio das operações, ou a ausência, dela sugere que elas podem ter sido realizadas para gerar informações contábeis fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos.

O auditor deve determinar se, para responder aos riscos identificados da administração vir a burlar os controles, o auditor precisar aplicar outros procedimentos de auditoria além dos mencionados anteriormente (isto é, quando há riscos adicionais específicos de que a administração possa burlar os controles não cobertos pelos procedimentos aplicados para atender as exigências do item 32).

3.6. Comunicações à administração

Caso seja identificada uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente à pessoa de nível apropriado da administração que tem a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.

Na hipótese dos responsáveis pela governança estiverem envolvidos diretamente na administração da entidade e se o auditor tiver identificado ou suspeitar de fraude envolvendo a administração; funcionários com funções significativas no controle interno; ou outros integrantes da entidade, cujas fraudes gerem distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve comunicar tempestivamente essas questões aos responsáveis pela governança.

Deve-se comunicar essas suspeitas aos responsáveis pela governança e discutir com eles a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria.

3.6.1. Comunicações às autoridades

Caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeitar a um terceiro fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações.

CONCLUSÃO

Verificou-se, por meio desta pesquisa, que os controles internos são vitais para resguardar a empresa quanto a esquemas de fraudes, no entanto, a valorização, motivação e conscientização de seus funcionários são fatores igualmente relevantes.

É preciso que se entenda que o bom funcionamento dos controles internos depende da eficiência e eficácia das pessoas que os planejam e executam e, nesse sentido é cabível ressaltar que as pessoas estão sujeitas a pressões internas ou externas, como por exemplo, problemas de saúde em família com consequências financeiras e, tais pressões as tornam vulneráveis e passíveis de erros (intencionais ou não).

Outro aspecto relevante e questionamento principal abordado neste artigo é a questão do papel do auditor na avaliação dos controles internos e as suas atribuições, pois, no decorrer do seu trabalho é que as fraudes podem vir a ser descobertas, dependendo muito de sua perspicácia para identificar áreas vulneráveis ou fatos suspeitos.

A situação ocasionada por fraude ou corrupção que se torna um problema, e de quem cabe à incumbência de sua identificação. Pelo que o Auditor é responsável?

Constata-se assim que, mesmo que a detecção de fraudes não seja o ponto principal de uma auditoria, esse assunto precisa ser tratado com muito profissionalismo e competência, devendo ser realizadas averiguações e obtidas evidências, elaborando-se conseqüentemente relatório à administração.

É importante também que se reflita quanto à visão que os usuários externos têm da auditoria, já que por desconhecimento do assunto, na maioria das vezes, exige-se mais do auditor do que lhe compete fazer.

Constatamos que detectar uma fraude com antecedência não é

“economia”, ou caso de polícia, é incremento da receita operacional e do lucro. As áreas de Fraude e Garantia da Receita devem ser vistas como áreas estratégicas de negócio, com um grande potencial de incremento de receita, se bem administrada e com as ferramentas certas.

E, nesse sentido, conclui-se, portanto que, além do estudo do cenário atual, o auditor precisa repensar os objetivos de seu trabalho, as necessidades de seus usuários e sua responsabilidade social, para que, desta maneira, ocorram os necessários avanços na profissão.

Assim sendo, é necessário que se reflita profundamente quanto ao papel do auditor, suas reais obrigações atuais e metas que deseja atingir, mas acima de tudo, o que não se pode prescindir, nesta profissão é do exercício da Ética e da Responsabilidade Social. Fica formalizado neste trabalho que o profissional em questão não tem a obrigação de identificar a fraude e não pode ser responsabilizado por não apontar em seu relatório crimes realizados pela governança das organizações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, William. Auditoria interna. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília: CFC, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. CFC. Avaliação do controle interno. Brasília, 1997.

FRANCO, Hilário, MARRA. Ernesto. Auditoria Contábil. 4.ed., São Paulo: Atlas, 2001.

IBRACON. Normas Internacionais de Auditoria. São Paulo: Atlas, 1998.

LA ROCQUE, Geraldo de. Auditoria e Análise de Balanço. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

NBC T- 12 – Da Auditoria Interna

NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude

NBC TA 315 - identificação, avaliação dos riscos

NBC TA 330 - Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados.

NBC T11: Auditoria independente das demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.207 DE 27.11.2009

SÁ, Antônio Lopes de - Teoria da Contabilidade, Editora Atlas, São Paulo, 1998

STEPHEN JAY GOULD, Dedo Mindinho e Seus Vizinhos, São Paulo, Companhia das Letras, 1993