



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIO
DE SERGIPE (FANESE)
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MONIK DOS SANTOS GOMES

**A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO INSTRUMENTO CONTRA
FRAUDES NAS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL**

Aracaju - SE

2016.2

MONIK DOS SANTOS GOMES

**A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO INSTRUMENTO CONTRA
FRAUDES NAS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL**

Artigo apresentado à Coordenação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Rafael Vicente Barletta Spacca.

Coordenadora de Curso: Prof^a. Esp. Luciana Matos dos Santos Figueiredo.

Aracaju- SE

2016.2

MONIK DOS SANTOS GOMES

**A AUDITORIA INDEPENDENTE COMO INSTRUMENTO CONTRA
FRAUDES NAS EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL**

Artigo apresentado a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito parcial e obrigatório para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis. Banca examinadora formada por:

Aprovada com média: _____

Profº Esp. Rafael Vicente Barletta Spacca

Professor Avaliador

Professor Avaliador

Monik dos Santos Gomes

Aracaju (SE), _____ de _____ de 2016.

RESUMO

O desenvolvimento constante das organizações e das técnicas contábeis utilizadas tem aumentado a necessidade de exatidão nas demonstrações financeiras. No entanto, a quantidade de casos de fraude detectados, faz com que sejam levantados questionamentos sobre a influência da auditoria independente no combate às fraudes. Dentro destes contextos, surgiu a problemática desta pesquisa: de que maneira a auditoria independente pode ser utilizada na prevenção de fraudes nas empresas optantes pelo lucro real? Esta pesquisa teve o objetivo geral analisar como a auditoria independente atua na prevenção de fraudes, nas empresas optantes pelo lucro real e como objetivos específicos: apresentar os conceitos e as características da auditoria; destacar características de fraude; identificar o papel do auditor externo nas organizações; evidenciar os principais testes e procedimentos de revisão utilizados nas auditorias independentes em empresas optantes pelo lucro real. Com base nesses objetivos a metodologia adotada foi à revisão bibliográfica, consultando e pesquisando em livros, revistas especializadas, artigos científicos e materiais on-line. Os estudos deixaram claro que a auditoria independente agrega valor às demonstrações contábeis, garantindo as empresas credibilidade perante aos seus investidores. Sua prática eficaz funciona como agente preventivo, contra as fraudes e erros, melhorando os resultados operacionais, auxiliando na tomada de decisão e salvaguardando a continuidade da empresa. Assim sendo, entende-se que o auditor independente tem sim papel importante na detecção da fraude, mesmo não sendo esse o seu objetivo. Devendo ter postura orientadora, para com os administradores das empresas, garantindo segurança razoável as demonstrações financeiras.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Fraude. Lucro Real.

LISTA DE SIGLAS

ACFE – Association of Certified Fraud Examiner

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

DAS – Documento de Arrecadação Simplificada

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

SEC – Security and Exchange Commission

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE SIGLAS

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	8
2.1. A Auditoria.....	8
2.2. Espécies de Auditoria.....	9
2.3. Fraude e Erro.....	11
2.4. O Papel do Auditor e Sua Independência.....	12
2.5. Regime de Tributação.....	14
2.5.1. Lucro presumido.....	15
2.5.2. Lucro arbitrado.....	15
2.5.3. Simples nacional.....	15
2.5.4. Lucro real.....	16
2.6. Principais Testes e Procedimentos de Revisão Utilizados nas Auditorias Independentes em Empresas Optantes pelo Lucro Real.....	17
2.6.1. Quanto às demonstrações contábeis.....	18
2.6.2. Quanto à apuração do lucro real e cálculo do IRPJ e CSLL a recolher.....	20
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22

REFERÊNCIAS

ABSTRACT

1. INTRODUÇÃO

É cada vez mais clara a necessidade da credibilidade das informações financeiras contidas nas demonstrações contábeis. No entanto, casos de fraudes detectados, revelam situações graves de esquemas fraudulentos nas organizações que põe em risco a saúde das empresas.

Segundo a edição de 2014 do “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse” revista publicada pela Association of Certified Fraud Examiners - ACFE, maior organização de antifraude do mundo, existente desde 1996. Foram divulgados dados que comprovam 1.483 casos de fraudes ocupacional ocorridos, em mais de 100 países, e em todos os tipos de organizações. De acordo com a pesquisa estima-se que as organizações perdem 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.

A quantidade de casos divulgados leva a questionar sobre a independência do auditor e o seu papel nas empresas, bem como, a qualidade dos relatórios de auditoria por eles apresentados. Segundo Coelho (2015) “Por ano, são realizadas cerca de 25 mil auditorias de demonstrações contábeis no Brasil. Às vezes, um caso de fraude ganha o noticiário e pergunta-se por que a auditoria não o identificou”.

A problemática a ser discutida nesta pesquisa é: de que maneira a auditoria independente pode ser utilizada na prevenção de fraudes nas empresas optantes pelo Lucro Real? Buscando responder a este questionamento, traçaram-se os seguintes objetivos expostos a seguir: Analisar como a auditoria independente atua na prevenção de fraudes, nas empresas optantes pelo Lucro Real.

De acordo com as afirmações acima citadas foram traçados os seguintes objetivo específicos: Apresentar os conceitos e as características da auditoria; Destacar características de fraude; Identificar o papel do auditor externo nas organizações; Evidenciar os principais testes e procedimentos de revisão utilizados nas auditorias independentes, em empresas optantes pelo Lucro Real;

O cenário econômico atual é complexo e altamente competitivo, exigindo dessa forma, o amadurecimento constante das empresas e dos auditores independentes. Sendo assim, faz-se necessário assegurar a fidelidade das demonstrações contábeis, pois é baseado em relatórios de auditores independentes, que investidores decidem ou não aplicar recursos em determinada empresa.

Dentro desta perspectiva a pesquisa justifica-se pelos seguintes fatores: por sua contribuição ao universo acadêmico como enriquecimento do conhecimento, por ser um tema pouco abordado, que servirá de ponto de partida para outros estudos, além da sua contribuição para a auditoria independente na detecção de fraudes e a valorização do trabalho de auditoria independente demonstrando que, sua atividade pode trazer benefícios no ponto de vista da veracidade das demonstrações financeiras, cooperando para o desenvolvimento das organizações.

A realização deste estudo se deu através de revisão bibliográfica, consultada e pesquisada em livros, revistas especializadas, artigos científicos e materiais on-line.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. A Auditoria

A auditoria tem evoluído substancialmente nos últimos anos, permitindo aos que atuam no ramo, um acréscimo de conhecimento em todas as áreas da contabilidade, utilizando-se de sistemas cada vez mais modernos.

De acordo com Attie (2011) “a auditoria é um aprimoramento contábil, que objetiva testar a efetividade e eficácia do controle patrimonial da auditada, sendo implantada com o objetivo de expressar uma opinião imparcial sobre determinado assunto”.

A auditoria é um controle administrativo, que revisa todas as atividades e processos de uma empresa, para que sejam confiáveis, adequados e seguros, gerando dados para contabilidade e conseqüentemente demonstrações financeiras confiáveis. Ao abordar o conceito de auditoria Crepaldi (2015) define como: o estudo, o exame minucioso e a avaliação do sistema de controle interno e das condutas, práticas e demonstrações contábeis de uma empresa.

Apesar de indícios da profissão do auditor desde o século XIV, Attie (2011) salienta que, a auditoria tem sua data de início desconhecida. No entanto, no ano de 1314 surge o cargo de auditor do tesouro na Inglaterra, porém a referida profissão só assume papel importante em 1934 nos Estados Unidos, a partir da criação da Security and Exchange Commission (SEC), quando as empresas que efetuavam transações na bolsa de valores viram-se obrigadas a contratarem os serviços de auditoria para dar maior credibilidade as suas demonstrações financeiras.

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – Ibracon (2016), a auditoria chega ao Brasil, a partir da vinda de investidores estrangeiros, quando firmas de auditoria de países como Estado Unidos e Inglaterra , aportaram no Brasil, no início do século XX. Tais empresas disseminaram as práticas de auditoria em vários setores. A partir de então, outras empresas brasileiras de auditoria foram constituídas.

Durante o desenvolvimento das técnicas de auditoria muito se questionou com relação à necessidade de analisar todos os lançamentos contábeis, o que acarretaria em um custo altíssimo ao desenvolvimento do

trabalho. Conforme afirmação de Almeida (2010) a princípio o auditor externo deve se preocupar com erros, que a curto ou longo prazo, faça com que os principais interessados nas demonstrações financeiras tenham interpretação equivocada sobre as mesmas, sendo este erro de valor significativo.

O sistema de controles internos utilizados por essas empresas é o que irá definir a amplitude dos exames que, quanto melhor for o sistema utilizado pela auditada, menor o risco da ocorrência de erros. Existindo um limite mínimo de testes, até onde haja fundamentação da opinião do auditor.

No Brasil, os principais órgãos regulamentadores que se relacionam direta ou indiretamente com a profissão de auditoria contábil segundo Junior (2015) são: Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Banco Central do Brasil (BACEN), Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's).

Attie (2011) salienta que, a auditoria deve-se valer de todas as formas para consecução de provas que dispuser ao seu alcance, com a finalidade de apurar a originalidade dos registros contábeis, mesmo utilizando-se de informações externas, fora do setor avaliado ou da empresa em exame, até que se sinta plenamente satisfeita em suas convicções. O ponto de vista do auditor exposto no relatório só poderá existir se houver provas que embasem essa opinião.

Por consequência da evolução da profissão contábil, os processos de auditoria também foram aperfeiçoados, para que possam refletir de maneira clara a realidade das demonstrações financeiras.

2.2. Espécies de Auditoria

A Auditoria divide-se em duas espécies, Auditoria Interna e Auditoria Externa ou Independente, ambas tem interesses em comum, porém existem fatores como a extensão do trabalho, a direção, a responsabilidade e métodos utilizados que as diferenciam.

De acordo com Ribeiro (2011) A auditoria interna visa atender as necessidades da administração da empresa. Seu trabalho visa não somente a

área contábil, como também, todas as outras áreas que envolvem processos, que influenciem no resultado financeiro da entidade.

A origem da auditoria interna dar-se segundo Almeida (2010) pela necessidade dos administradores das empresas em expandir seus negócios, visto que, estes não tinham possibilidade de supervisionar pessoalmente todos os processos desenvolvidos dentro da organização, necessitando assim de relatórios periódicos com maior grau de profundidade. As empresas implantavam novos procedimentos, no entanto de nada valiam se estes não fossem supervisionados, no sentido de serem seguidos pelos seus colaboradores.

O auditor interno é um funcionário da empresa, com grau de independência menor que o auditor externo, e concentra o seu trabalho nas normas internas da auditada. Destaca-se o maior volume de testes por ele efetuados visto que, dispõe de quantidade maior de tempo para o seu desenvolvimento.

Jund (2005) conceitua a auditoria interna como atividade de opinião independente e de suporte da administração, voltada para a investigação e análise da adequação eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno, assim como, da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições, aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidos para as mesmas.

Ao abordar sobre a auditoria interna, Crepaldi (2010) ensina que:

A auditoria interna compreende os exames, análise, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informação e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vista a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CREPALDI, 2010).

A auditoria externa ou auditoria independente como é comumente chamada, surgiu em consequência da evolução das empresas familiares, quando estas passaram a se expandir diante a competitividade do mercado, carecendo assim de investimentos de terceiros. Os investidores necessitavam de informações seguras sobre as demonstrações financeiras das empresas para que pudessem avaliar se tais investimentos seriam rentáveis após certo

período. A auditoria independente lhes garantiria segurança razoável em relação a estas demonstrações.

Para Almeida (2010) o objetivo do auditor externo é:

Emitir opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas, para atingir esse objetivo, o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão com as contas do ativo passivo, receitas e despesas a fim de estabelecer natureza, datas e extensões dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar as evidências. (ALMEIDA, 2010)

A principal finalidade da auditoria independente é a emissão do relatório de auditoria, documento no qual o auditor expressa sua opinião sobre a pertinência de que o material examinado represente, ou não, a posição patrimonial e financeira da auditada. Aumentando assim, o grau de confiança dos que utilizam as demonstrações contábeis.

As auditorias independentes podem ser executadas por Pessoas Físicas ou Jurídicas, desde que estejam devidamente regulamentados perante os órgãos competentes. Observa-se que o auditor externo além de ser contador, registrado no CRC, deve também estar registrado no Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI, estando subordinado a registro em outros órgãos a depender da sua área de atuação.

2.3. Fraude e Erro

As principais distorções, consideradas relevantes, são encontradas nas demonstrações contábeis e, por conseguinte decorre de fraude ou erro, que podem ser causadas pela tentativa de manipulação de resultados, desconhecimento, desatualização ou má interpretação das normas contábeis.

Atualmente as empresas utilizam controles internos defasados, em relação ao contínuo desenvolvimento de fraudes, que estão cada vez mais sistemáticas, e os controles internos que deveriam ser objetos de avaliação e atualização constantes, na maioria dos casos, somente passam por revisão após a ocorrência e descoberta da fraude, quando não se pode mais reaver os valores despendidos.

Segundo Sá (2015), a fraude é “um ato doloso cometido de forma premeditada, planejada, com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros”. O que diferencia a fraude do erro é o fato de ser intencional ou não. O erro é ato involuntário e pode ser rastreado com maior facilidade. Já a fraude, principalmente, quando envolve a alta administração, torna-se indetectável.

Ainda de acordo com Sá (2015):

A fraude, ato doloso, é totalmente diferente do erro, ato culposo. O ato intencional visando proveito em causa própria ou de grupos é denominado crime doloso, e, normalmente, o criminoso procura escondê-la, fato que gera mais trabalho, astúcia, requerendo perspicácia e técnica para coibi-lo. (SÁ, 2015).

São vários os fatores que podem levar ao erro, comumente ele acontece devido a situação em que se encontra o executor, seja por grande rotatividade de pessoal, por falta de supervisão, déficit no controle ou escassez de funcionários em relação à quantidade de trabalho, entre outros.

Já a fraude, geralmente está relacionada à pressão sofrida pelo ente fraudador, seja por uma necessidade de atingir metas ou por percepção de que o controle interno possa ser burlado.

Nas demonstrações financeiras as fraudes muitas vezes são incentivadas pela necessidade de apresentar alta lucratividade no objetivo de enganar seus usuários, seja um fornecedor, empresas de crédito, ou outras espécies. O inverso também acontece. O fraudador pode ser intencionado pela finalidade de reduzir o lucro perante o ente tributante, com o objetivo de diminuir valores dos impostos.

A maioria dos fraudadores costuma agir em grupo, e detém cargos impactantes na administração, o que dificulta ainda mais a identificação da fraude. Porém, os fraudadores internos também agem em conluio com fraudadores externos, sendo as delações e denúncias anônimas, o meio mais importante de detecção.

2.4. O Papel do Auditor

O auditor independente ao contrário do auditor interno não é um funcionário registrado pela empresa. Ele é contratado para prestar serviço

durante determinado período de tempo, período suficiente para emissão do seu relatório.

Segundo Attie (2011) a atitude do auditor perante os conteúdos analisados, reflete a experiência conquistada através de sua maturidade profissional, combinada a capacidade mental, intelectual e técnica adquirida pelo estudo incessante de novos meios de trabalho para avaliar e concluir os dados em exame.

O auditor deve utilizar-se constantemente do ceticismo profissional, conceituado em Brasil II (2016), como: postura que inclui uma mente questionadora e alerta a condições que possam indicar possível distorção devido ao erro ou a fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria durante todo o planejamento e execução.

A independência é uma condição essencial e indispensável ao exercício da auditoria. Isso significa que os interesses da entidade de auditoria devem ser imparciais em relação aos objetivos da entidade auditada.

Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, um dos objetivos gerais do auditor, de acordo com Brasil I (2016) é:

Obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

A responsabilidade dos auditores está direcionada para a detecção da fraude, que tem vindo a aumentar nomeadamente, através do aperfeiçoamento dos normativos. Por exemplo, a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – 240 - NBC TA 240 representa um relevante avanço na ampliação das funções das equipas de trabalho na fase de planejamento e execução da auditoria, posicionando-se como um agente primordial no restabelecimento da confiança dos investidores, através do aumento da qualidade das auditorias e reforço dos valores da profissão, bem como no combate à fraude.

No entanto, ao contrário do que muitos pensam, o auditor não tem por objetivos buscar fraudes, porém esse deve estar atento a qualquer risco de

sua ocorrência, alertando a administração da empresa sobre tais fatos. Brasil II (2016) esclarece que: “A principal responsabilidade pela prevenção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração”.

De acordo com o autor Crepaldi (2010):

A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. (CREPALDI, 2010).

A prevenção à fraude parte de pressuposto, para que a organização crie uma cultura ética e de honestidade. Podendo ser intensificada a partir de uma frequente fiscalização por parte da administração da empresa, fazendo com que os indivíduos que a praticam sintam-se intimidados.

De acordo com Ribeiro (2011) a propensão do auditor de detectar uma fraude, resulta de uma série de fatores, como a capacidade do fraudador, a periodicidade e volume dos fatos, além do grau de envolvimento da administração, bem como o posicionamento hierárquico do fraudador.

Portanto, fica claro que o relatório de auditoria deve conferir as demonstrações contábeis uma segurança razoável e que não contemplem distorções relevantes. Porém, há um risco inevitável de que alguma distorção não seja detectada.

2.5. Regime de Tributação

No Brasil, as pessoas jurídicas para efeitos de apuração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ podem ser tributadas por opção ou determinação legal, que são classificadas em quatro modalidades, sendo elas: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples nacional.

A opção por uma dessas modalidades, quando não obrigatória pela legislação, deve ser estudada pela empresa como uma tática, a fim de que sejam pagos menos impostos, verificando-se, de acordo com a atividade desenvolvida, volume do faturamento entre outros fatores.

2.5.1. Lucro presumido

O lucro presumido, como o próprio nome diz é uma forma de presumir o lucro da empresa, com o objetivo de apurar os impostos sobre o lucro, mesmo não havendo ainda escrituração contábil.

Segundo, Fabretti (2014) o lucro presumido ou estimado, é uma nomenclatura dada a este regime de tributação, visto que o mesmo tem a finalidade de facilitar a apuração do IRPJ, fugindo da complexidade do lucro real, dispensando a necessidade da escrituração contábil para este fim.

O lucro presumido determina alíquotas para presunção, que devem ser aplicadas sobre a receita, para que determine a base cálculo para impostos. O que não certifica que realmente a empresa obtenha lucro naquele período.

2.5.2. Lucro arbitrado

O lucro arbitrado é um termo fiscal utilizado pelo fisco, quando o mesmo impõe ao contribuinte o lucro arbitrado, como penalidade, em ocasião deste ter deixado de cumprir as obrigações acessórias, quando enquadrado no lucro real ou presumido.

Conforme Brasil IV (1999) “quando a receita bruta for conhecida, o lucro arbitrado será determinado, pela aplicação dos percentuais fixados de presunção do Lucro, acrescido de 20%”. Pode também, a pessoa jurídica realizar o autoarbitramento, quando por caso imprevisto ou de força maior, se torna impossível o cumprimento das obrigações por ela assumidas.

2.5.3. Simples nacional

Instituído pela Lei complementar nº 123/2006, o simples nacional vigora desde julho de 2007, e tem por objetivo principal simplificar o recolhimento dos impostos administrados pela Receita Federal do Brasil, para as microempresas e empresas de pequeno porte, sendo todos recolhidos em uma única guia denominado Documento de Arrecadação Simplificado (DAS).

Neste método de tributação, a alíquota é determinada de acordo com a atividade, podendo estar classificada em uma das cinco tabelas para determinação de alíquotas, assim subdivididas: Anexo I - Comércio; Anexo II -

Indústria; Anexo III - Serviços e Locação de Móveis; Anexo IV - Serviços com CPP separado e Anexo V - Outros Serviços.

A opção por esse método de tributação dá-se por meio da internet, até o último dia útil do mês de janeiro, sendo irrevogável pelo restante do exercício.

2.5.4. Lucro real

O lucro real é o resultado advindo da escrituração contábil, ajustado de acordo com a lei, observando-se exclusões, adições e compensações de prejuízos, que serve como base de cálculo para o IRPJ. Este lucro é apurado na parte A do LALUR que deve ser escriturado e entregue por digital a Receita Federal do Brasil.

Segundo Fabretti (2014) o lucro real é conceito fiscal e não econômico, visto que, no conceito econômico o lucro real é o resultado positivo da receita bruta menos suas deduções, custo e despesas. Ou seja, o resultado contábil, denominado lucro líquido.

De acordo com Santos (2014), “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas na legislação”.

Em outras palavras, o lucro real somente poderá ser determinado a partir da escrituração contábil, mesmo que esta não apresente resultados positivos, poderá apresentar um lucro fiscal, após os ajustes determinados pela legislação.

É facultativo a todas as pessoas Jurídicas, que assim acharem vantajoso optar pelo regime de tributação do Lucro Real. No entanto, segundo o art. 14 da lei nº 9.718/1996 de 25.10.1996 algumas pessoas jurídicas estão obrigadas à apuração do lucro real se:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio,

distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital, oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufrua de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010).

Quanto à periodicidade, a apuração lucro real pode ocorrer trimestralmente ou anualmente, com antecipações mensais em bases estimadas, de acordo com a escolha do contribuinte. Devendo-se analisar o meio mais vantajoso conforme atividade desenvolvida pela empresa e possíveis períodos sazonais.

As empresas optantes pelo lucro real, objeto de análise desta pesquisa, podem ter suas demonstrações auditadas por um auditor independente, com o objetivos de que sejam tomadas medidas preventivas e corretivas em comum acordo com a administração da empresa, e além de tudo, eliminar possíveis ameaças a continuidade da empresa auditada.

2.6. Principais Testes e Procedimentos de Revisão Utilizados nas Auditorias Independentes em Empresas Optantes pelo Lucro Real.

Os testes e procedimentos de avaliação de riscos realizados em uma auditoria, de acordo com Brasil III (2016) são: indagações à administração, às pessoas apropriadas da auditoria interna (se houver essa função) e a outros na entidade que, no julgamento do auditor, possam ter informações com possibilidade de auxiliar na identificação de riscos de distorção relevante causados por fraude ou erro; procedimentos analíticos; observação e inspeção;

Segundo o autor Melhem (2012), “são procedimentos de auditoria: exame de registro, conferência de cálculo, entrevistas, inspeção física, circularização e correlação entre as contas”. O que irá determinar a extensão e a quantidade, dos testes efetuados será a avaliação dos controles internos da entidade. Quando o sistema de controle interno adotado pela auditada não for julgado adequado pelo auditor, os testes e procedimentos de auditoria serão mais minuciosos.

Nesta pesquisa, as análises estão direcionadas para as demonstrações contábeis de apresentação obrigatória para empresas optantes pelo lucro real e determinação da Base de Cálculo e apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, que envolve toda a escrituração contábil e suas demonstrações, visto que, a base de cálculo é o lucro líquido ajustado. Por este motivo, volta-se o foco para os testes de auditoria relacionados às demonstrações financeiras e os tributos calculados a partir destas.

2.6.1. Quanto às demonstrações contábeis

Este tipo de auditoria garante fidedignidade as demonstrações financeiras e tem o papel de verificar se estas representam rigorosamente a situação financeira da entidade.

Segundo Brasil I (2016), as demonstrações contábeis são constituídas por um conjunto que inclui balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas.

Para alcançar seus objetivos, segundo o autor Ribeiro (2011) o auditor deve:

- Averiguar cálculos apresentados nas demonstrações contábeis, objeto da auditoria;
- Confrontar os saldos informados no razão geral e com o razão analítico, quando for o caso;
- Confrontar lançamentos do razão geral e do razão analítico com os demais livros de escrituração contábil;
- Verificar os papéis de trabalho de auditorias anteriores para tomar conhecimento da consistência ou não dos procedimentos e se a organização costuma adotar ações para corrigir irregularidades apontadas pelos auditores;

- Verificar informações contidas nas notas explicativas;
- Confirmar a existência física de bens como: dinheiro, estoque, imobilizado;
- Verificar a adequada avaliação e classificação das contas;
- Cruzar dados contidos nos lançamentos do diário com dados contidos nos livros auxiliares;
- Examinar por amostragem parte da documentação comprobatória dos registros contábeis fiscais
- Buscar informações em outros documentos da organização, por exemplo, livros, atas de reuniões da diretoria...
- Examinar o Estatuto e legislação comercial e societária, para se certificar da correta aplicação de dispositivos estatutários e legais;
- Cruzar os saldos iniciais das contas e grupos de contas apresentados nas demonstrações contábeis com os papéis de trabalho da auditoria anterior etc. (RIBEIRO, 2011).

Assim sendo, para averiguar se as demonstrações contábeis apresentam saldos verídicos, o auditor deve iniciar a conferência pelos saldos iniciais, observando-se os relatórios de auditorias anteriores. Além do mais, deve conferir se os saldos apresentados nas demonstrações estão de acordo com os respectivos livros contábeis.

Caso ache necessário, o auditor deve ampliar os exames aos documentos que originaram os lançamentos contábeis e, estes podem ser feitos por amostragem. A auditoria pode também voltar-se para análise aprofundada de contas patrimoniais de grande relevância, como é o caso das contas: caixas e bancos, contas a receber, estoques, imobilizados, contas a pagar, entre outros.

Além disso, contas que compreendem um alto risco como caixas e bancos, devem ter seus saldos comprovados através de contagem de caixa, vistorias de cheques e comprovantes, extratos bancários e suas devidas conciliações.

É importante que o auditor não se abstenha a análises internas e procure evidências externamente. Um exemplo são os testes feitos para confirmar os saldos das contas a receber e a pagar, onde o auditor confirma com o devedor no caso da conta Cliente, ou com o credor, no caso da conta Fornecedora, os valores que a empresa tem a receber ou a pagar, confirmando assim os saldos das contas com maior destaque.

A conferência do estoque é um ponto importante, visto que, esta conta representa grande significância no ativo da maioria das empresas. Segundo Crepaldi (2015) o estoque é formado por itens intangíveis e a auditoria deve importar-se em verificar se os estoques físicos correspondem às quantidades inventariadas. Como também, se os itens apresentam qualidade apropriada para revenda, bem como, averiguar a lisura dos cálculos referente ao valor apresentado na demonstração, considerando a base de cálculo utilizada para sua estimativa.

2.6.2. Quanto à apuração do lucro real e cálculo do IRPJ e CSLL a recolher

No Brasil, a carga tributária representa um percentual alto de desembolso para as empresas e a complexa legislação tributária com suas constantes alterações são uma ameaça a continuidade destas. As organizações correm constantes riscos de autuações fiscais ou desembolsos desnecessários.

Os procedimentos de auditoria, que envolvem a área fiscal, buscam traduzir os passivos fiscais da empresa, recomendando alternativas econômicas dentro das formas permitidas na lei, prevenindo gastos desnecessários, e possíveis complicações perante o fisco.

Diante disso, nas empresas optantes pelo lucro real o auditor deverá seguir um plano básico de avaliações, fazendo-se necessários alguns questionamentos, conforme descreve, Santos (2014):

1. A auditada se enquadra nas empresas obrigadas a optarem por esse regime de tributação? Se a resposta for não, esta é a melhor opção entre os regimes de tributação disponíveis?
2. O lucro fiscal foi apurado conforme determinação do fisco, obedecendo às exclusões e adições de acordo com Lei?
3. Existem prejuízos fiscais a serem compensados, que se refiram a períodos antecedentes? Estes foram utilizados obedecendo aos limites?
4. Houve Adicional de IRPJ? Este foi calculado corretamente?
5. Do IRPJ a pagar, fora descontado possíveis valores retido? O valor devido foi recolhido no período correto?

É preciso que o auditor atente também para as obrigações acessórias e saber se estas estão sendo cumpridas de maneira correta. As empresas optantes pelo lucro real devem entregar sua escrituração contábil e apuração do lucro real a Receita Federal do Brasil através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Desta forma, o auditor deve avaliar estas declarações, verificando se as mesmas estão de acordo com a realidade fiscal da empresa.

Caso a empresa não esteja obrigada a optar pelo lucro real, o auditor deve avaliar, se esta é realmente a melhor opção, segundo o autor Crepaldi o perfil das empresas que optam pelo lucro real é: “Folha salarial baixa; Margem de lucro baixa; Custos operacionais altos, como alugueis, fretes e energia elétrica e etc.. Mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária; Independente do cliente comprador”.(CREPALDI, 2015).

A auditoria deve verificar se, eventuais prejuízos fiscais e a base negativa da CSLL estão sendo compensados, obedecendo-se ao limite de 30% do lucro do exercício após as adições e exclusões.

Devem ser analisados os cálculos referente a CSLL, visto que, seu recolhimento também está ligado a opção pelo lucro real, sendo recolhida, seguindo os ditames do IRPJ. No mesmo período, também terá como base de cálculo o lucro fiscal, obedecendo-se suas próprias adições e exclusões.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em consequência da evolução assustadora da fraude, tanto em números quanto em qualidade, conforme divulgações nas mídias sociais, paralelo ao desenvolvimento crescente das empresas, a constante atualização das normas, procedimentos contábeis, e a complexa legislação tributária brasileira, verificou-se a necessidade de destacar o papel do auditor independente como agente preventivo contra a fraude.

Diante do exposto, este estudo objetivou responder o seguinte questionamento: qual o papel da auditoria independente em relação a prevenção de fraudes nas empresas optantes pelo lucro real? Para atingir esse objetivo realizou-se uma pesquisa bibliográfica com o intuito de discorrer sobre o assunto.

Foram apresentados os conceitos da auditoria e sua evolução histórica, mostrando que a mesma tem seu surgimento desconhecido. Porém, destacou-se a partir da necessidade das empresas que investiam na bolsa de valores em apresentar demonstrações fidedignas, vindo para o Brasil a partir da vinda de empresas estrangeiras para cá. Foi ressaltado ainda, que a auditoria é um processo de revisão dos procedimentos da empresa com o intuito de verificar a eficiência e eficácia do controle patrimonial da empresa.

Destacou-se que a fraude é um ato doloso intencional, que tem por objetivo, benefícios para o agente fraudador, estando geralmente relacionado à pressão sofrida para consecução de algum objetivo, diferente do erro, que é um ato involuntário.

Identificou-se que o papel do auditor externo nas organizações, ao contrário do que muitos pensam não é o de buscar fraudes, entretanto, seu trabalho deve garantir segurança razoável as demonstrações financeiras, minimizando os riscos de distorções relevantes.

Além disso, foram evidenciados os principais testes e procedimentos de auditoria, utilizados nas auditorias independentes em empresas optantes pelo lucro real, do ponto de vista das auditorias das demonstrações contábeis e auditorias fiscais.

Os estudos deixaram claro que a auditoria independente agrega enorme valor às demonstrações contábeis, garantindo as empresas

credibilidade perante aos seus investidores. Sua prática eficaz funciona como agente preventivo, contra as fraudes e possíveis erros, melhorando os resultados operacionais, auxiliando na tomada de decisão e salvaguardando a continuidade da empresa.

Assim sendo, entende-se que o auditor independente tem sim, um papel importante na detecção da fraude, mesmo não sendo esse o seu objetivo. Ao detectá-la o auditor deve manter uma postura orientadora para com os administradores das empresas, garantindo segurança razoável as demonstrações financeiras.

REFERÊNCIAS

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. **Reporte To The Nations on Occupational Fraud and Abuse.** Disponível em: <<http://www.acfe.com/rtn/docs/2014-report-to-nations.pdf>>. Acesso em: 15/10/2016.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo.** 7ª edição. São Paulo. Atlas, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações.** 6ª edição. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL I, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 200: Objetivos Gerais Do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, de 19 de agosto de 2016.** Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1))>. Acesso em: 18/10/2015.

BRASIL II, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 240: Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, de 19 de agosto de 2016.** Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240(R1))>. Acesso em: 18/10/2015.

BRASIL III, Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TA 315: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente, 19 de agosto de 2016.** Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA315(R1))>. Acesso em 28/11/2016.

BRASIL IV, **Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 28/11/2016.

BRASIL V, **Lei nº 9.718, de 25 de novembro de 1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 20/10/2016.

BRASIL VI, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22/10/2016.

COELHO, Idésio. **O Mapa da Fraude nas Organizações.** 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Fiscal e Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 14º. Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

IBRACON. **Auditoria Registro de Uma Profissão**. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>>. Acesso em: 18/10/2016.

JUND, Sergio. **Auditoria: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos**. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

JUNIOR, Jose Hernandez Perez. **Auditoria das demonstrações contábeis**. Editora FGV, 2015.

MELHEM, Marcel Gulim, **Auditoria Contábil e Tributária**. Curitiba: Instersaberes, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura. **Auditoria Fácil**. São Paulo, 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. 5º edição. Curitiba: Juruá, 2015.

SANTOS, Cleônimo dos. **Auditoria Fiscal e Tributária**. 3º edição. São Paulo: Iob Sage, 2014.

SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos da Auditoria Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2007.

ABSTRACT

The constant development of the accounting organizations and techniques used has increased the need for accuracy in the financial statements. However, the number of fraud cases detected raises questions about the influence of independent auditing in the fight against fraud. Within these contexts, the problem of this research: how can the independent audit be used in a fraud prevent in companies that opt for the real profit? This research has the general objective to analyze how the independence audit acts in the prevention of fraud in companies that opt for the real profit, and as specific objectives: to present the concepts and audit features; Highlight fraud characteristics; identify the role of the external auditor in organizations; highlight the main tests and review procedures used in the independent audits in companies opting for real profit. Based in these objectives the methodology adopted was the bibliographic review, consulting and researching in books, specific magazines, scientific articles and online materials. The study made clear that the independent audit adds value to the financial statements, ensuring the company credibility with its investors. Its effective practice works as a preventive agent against fraud and errors, improving operating results, assisting in decision making and safeguarding the continuity of the company. Therefore, it is understand that the auditor has an important role in the detection of fraud although it isn't your goal, should have a guiding posture towards the managers of the companies, ensuring reasonable assurance the financial demonstration.

Keywords: Independent Audit, Fraud, Real Profit.