



FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE - FANESE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CARLOS AUGUSTO SANTANA DE ALMEIDA

**A AUDITORIA NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES: ferramenta auxiliar para
prevenções de fraudes**

ARACAJU
2019

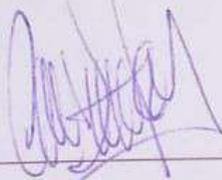
A447a ALMEIDA, Carlos Augusto Santana de
A AUDITORIA NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES:
ferramenta auxiliar para prevenções de fraudes / Carlos
Augusto Santana de Almeida; Aracaju, 2019. 20p.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de
Ciências Contábeis.
Orientador(a) : Cantidiano Novais Dantas.
1. Auditoria 2. Controle Interno 3. Fraude Empresarial 4.
Controle Externo.
657.6 (813.7)

CARLOS AUGUSTO SANTANA DE ALMEIDA

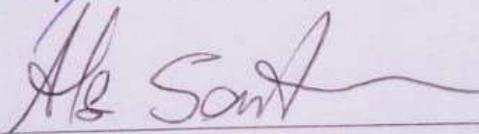
A AUDITORIA NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES: ferramenta auxiliar para prevenções de fraudes

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:

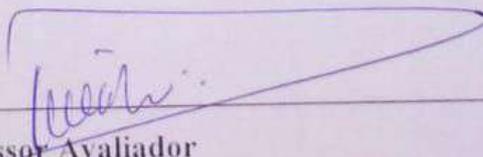
Aprovado com média: 8,5



Prof^o Esp. Cantidiano Novais Dantas



Professor Avaliador



Professor Avaliador

Aracaju (SE), 07 de dezembro de 2019.

A AUDITORIA NA GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES: ferramenta auxiliar para prevenções de fraudes*

Carlos Augusto Santana de Almeida

RESUMO

Com avanço tecnológico e com o crescente mercado competitivo, as empresas buscam oferecer resultados positivos aos acionistas e interessados. Desta forma, a presença da auditoria na gestão das organizações, aplicando ferramentas com capacidade de auxiliar na prevenção das fraudes, geram importantes debates. A problemática deste estudo é: a auditoria auxilia aos gestores na prevenção de fraudes que venham a dificultar as operações comerciais e a manter a eficiência dos controles internos? Tendo como objetivo geral deste estudo abordar a influência da auditoria interna e externa no auxílio à prevenção de fraudes que interferem negativamente no sucesso organizacional e gerencial das organizações. Os objetivos específicos são: apresentar métodos de controles no combate a atos nocivos à administração das organizações; expor sobre práticas de gestão que proporcionem o crescimento saudável e correto da organização empresarial, mantendo-a competitiva e agregando valor; abordar sobre o surgimento e impactos da Lei Sarbanes-Oxley no âmbito das organizações e expor sobre a engrenagem da fraude empresarial e os processos de auditoria interna e externa para auxiliar na prevenção de tal prática. Utilizando métodos bibliográficos, leis específicas e livros digitais verificou-se que a auditoria é importante instrumento auxiliar para prevenir práticas fraudulentas que dificultam o sucesso das organizações, apresentando métodos avançados de auditoria em constante atualização no Brasil e no Mundo, trazendo a auditoria a condição de ferramenta imprescindível a qualquer organização empresarial que queira vender a seu cliente uma empresa responsável e honesta em suas atividades.

Palavras-chave: Auditoria. Controle Interno. Fraude Empresarial.

1 INTRODUÇÃO

A auditoria nasceu da busca pela necessidade do controle do patrimônio, nos quais eram realizadas de forma rudimentar com desenhos e gravações, porém, ao decorrer da modernização e estruturação industrial a auditoria sofreu metamorfoses e atualizações, mudanças essas que a tornaram uma das ferramentas mais importantes da contabilidade gerencial dos tempos modernos.

Certamente você já trabalhou ou ouviu falar numa empresa que teve prejuízos financeiros ou econômicos devido a desonestidade de funcionários, sócios ou até fornecedores.

*Artigo apresentado à banca examinadora do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, em dezembro de 2019, como critério parcial e obrigatório para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. Orientador: Prof. Cantidiano Novais Dantas.

Seguindo esse raciocínio, pesquisas foram levantadas a ponto de aprofundar-se nos relatórios contábeis analisados pelo auditor, abordando temas da criação à sua finalidade.

Neste contexto, trabalhos abordam os diferentes tipos de auditoria e suas características, normatizações, regras, além de leis nacionais e internacionais no qual as organizações são submetidas, expondo o posicionamento do auditor perante todos os envolvidos na organização auditada com ênfase na gerência, alta administração e investidores.

Pautando-se na amplitude do cenário acima delineado, a problemática deste estudo é: a auditoria é um processo indispensável que auxilia os gestores a prevenirem fraudes que venham a dificultar as operações comerciais e a manter a eficiência dos controles internos?

O objetivo deste estudo é revelar a influência que a auditoria interna, em parceria com a auditoria externa, tem sobre o sucesso organizacional e gerencial de médias e grandes empresas no Brasil e no mundo. Os objetivos específicos são: apresentar sobre os controles no combate a atos nocivos a administração financeira; expor sobre práticas de gestão que proporcionem o crescimento saudável e correto da organização empresarial, mantendo-a competitiva e agregando valor; abordar sobre o surgimento e impactos da Lei Sarbanes-Oxley no âmbito das organizações e expor sobre a engrenagem da fraude empresarial e os processos de auditoria interna e externa para inibir tal prática.

Como metodologia, este estudo emprega método guiado em doutrinas e normativos nacionais e internacionais como, por exemplo, a Lei Sarbanes-Oxley. É um estudo bibliográfico de livros relacionados a auditoria e artigos científicos disponíveis na rede mundial de computadores (Internet) e livros impressos. Foram usados, também, métodos estatísticos que deram embasamento quantitativo ao problema da fraude empresarial, detalhando números de seu crescimento e qual ramo se destaca como líder em fraudes.

Essa pesquisa é justificada por oferecer visão panorâmica do que é a auditoria e como pode ser usada evitando perdas financeiras e econômicas às organizações, expondo sobre uma ferramenta moderna e atualizada para o mundo global e competitivo das grandes empresas. Esta pesquisa promove conhecimento aos estudantes de ciências contábeis quanto ao fascinante ramo da auditoria. Justifica-se, ainda, por apresentar visão ampla da importância do auditor na solução de problemas relacionados a fraudes financeiras e métodos de prevenção dessa prática.

Além desta introdução, o tópico seguinte trata sobre a auditoria e sua aplicabilidade, a auditoria externa e a auditoria interna e a cooperação entre elas; o terceiro capítulo aborda sobre a fraude empresarial no Brasil e no mundo, incluindo a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) no Combate à Fraude; por fim, apresentam-se as considerações finais e as referências.

2 A AUDITORIA E SUA APLICABILIDADE

Ribeiro (2011) explica que historicamente a auditoria nasceu da necessidade de demonstrar qualidade fidedigna nas informações oriundas dos registros contábeis, mesmo sabendo que a auditoria surgiu da evolução da contabilidade, não é possível datar o seu exato surgimento, porém é evidente que surgiu da necessidade de proteção e registro de posses, ato evolucionário desenvolvido pelo homem logo após a fase da caça e da coleta, podendo assim o homem declarar seu patrimônio e dissolver após sua morte sua herança a filhos ou parentes.

Ribeiro (2011, p 03) completa que “A palavra patrimônio – que é o objetivo da contabilidade – deriva exatamente dessa herança recebida do pai (*pater, patris*, patrimônio)”.

Nesta mesma linha de entendimento, Attie (2011, p.05) descreve que a auditoria: “é uma especialização contábil voltada a testar a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar opinião sobre determinado dado”.

Ainda sobre auditoria, Ribeiro (2011, p.01) apresenta posição reforçando que: “é uma técnica contábil que consiste na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio de exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles”.

Contudo o Conselho Federal de Contabilidade – CRC, na Norma de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis 11.1.1 – NBC T 11.1.1, define Auditoria da seguinte forma:

A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Analisando o entendimento dos dois autores e do CFC, é claro entender que a auditoria é uma técnica contábil onde o auditor e a empresa auditada são os principais protagonistas, tendo como material de trabalho a serem analisadas as demonstrações contábeis com seus documentos de origem como também os programas e rotinas do controle interno a fim de gerar uma opinião sobre a análise realizada nos documentos e rotinas internas.

Segundo Attie (2011) o objeto da auditoria é o exame das informações, refletindo uma combinação entre conhecimentos técnicos do estudo e aprimoramento contínuo de novas técnicas e ferramentas de trabalho, regulamentações e treinamento pessoal.

A auditoria não restringe apenas ao auditor interno e ao auditor externo, existe também o auditor fiscal que segundo Ribeiro (2011) é o auditor do setor público, funcionário nomeado estatutariamente, do setor público municipal, estadual ou federal, com dever de

fiscalizar os contribuintes do governo quanto a arrecadação de seus tributos, Porém, ao contrário do auditor independente que deve ser obrigatoriamente um bacharel em ciências contábeis, o candidato ao concurso público para auditor fiscal pode ter formação superior em qualquer área.

No processo de auditoria o auditor deve realizar frequentemente testes de segurança e não se limitar apenas ao que está registrado nos livros oficiais, evitando fraudes nos números reais obtidos, evitando que empresas tirem vantagens econômica/financeira como descreve Attie (2011 p. 05) “Dependendo das circunstâncias vividas pelas empresas, determinados dados podem ter sido omitidos propositadamente dos registros principais”.

A auditoria apesar de ter a fama de descobrir erros passados, prima pela boa reputação, alicerçada em padrões morais de caráter preventivo, onde o auditor devidamente registrado e apto remete força moral suficiente para dar credibilidade a instituição auditada, atuando de forma capacitada e lícita na emissão de sua opinião (ATTIE, 2011).

Para o autor Almeida (2010) a credibilidade do auditor veio ajudar na tomada de decisão de novos acionistas, no qual precisam conhecer a atual posição patrimonial e financeira da empresa e sua capacidade de gerar lucros, podendo assim avaliar a sua segurança, rentabilidade e liquidez, como também um eventual risco de crédito.

Essa nova visão da auditoria citada acima, mostra que a auditoria se tornou mais uma ferramenta para a tomada de decisões, tanto no âmbito administrativo interno da organização como também para novos investidores que terão números reais da empresa estudada, facilitando assim a decisão de investir ou não em determinada empresa.

Para Ribeiro (2011), no Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve seu ápice no século XX, com multinacionais dos Estados Unidos, Japão, Alemanha, França, Suécia e Inglaterra instalando-se no Brasil, trazendo às terras tupiniquins diversos ramos de atividades comerciais e industriais, aumentando a abertura de capital de organizações brasileiras e forçando os processos de contabilidade e auditoria se alinharem a padrões internacionais oferecendo maior credibilidade a investidores nacionais e internacionais.

Segundo Attie (2011, p.09) “Em 07 de dezembro de 1976, nasce a Lei nº 6.385, que cria a Comissão de Valores Imobiliários – CVM, estabelecendo disciplina e fiscalização para a atividade de auditoria das companhias abertas”.

Ribeiro (2011) explica que ainda no mesmo ano, a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6404/76 e mais tarde a Lei nº 11.638/07 determinam que as empresas de capital aberto, bem como as de grande porte, ainda que não constituída como sociedade por ações, afim de

demonstrar clareza e valor a seus investimentos devem seguir as normas expedidas pela CVM, submetendo suas demonstrações contábeis a auditoria por auditores independentes registrados.

A mudança após a obrigatoriedade de uma auditoria independente nas empresas S.A causou um impacto patrimonial tão relevante nas atuais informações financeiras das entidades que causou uma desconfiança enorme dos acionistas e uma catástrofe financeira mundial como cita o autor Attie (2011, p.10).

As empresas anteriormente denominadas como ícones estruturais revelaram-se verdadeiros castelos construídos em areia, resultando em perdas a inúmeros acionistas e financiadores de projetos e de investimentos, os quais basearam suas decisões certamente em demonstrações contábeis e financeiras produzidas com características de beleza de lucros e resultados intangíveis e com ausência de critérios consistentes.

Na mesma linha de pensamento Ribeiro (2011), explana que com o desenvolvimento econômico mundial, especialmente no ramo de comércio, as funções do contador e auditor foram altamente reconhecidas principalmente nos países onde as atividades de controle do patrimônio e das operações eram vistas como imprescindíveis, principalmente nas empresas no qual os proprietários não tinham alcance pessoal, *in loco*, normalmente pela distância física que o afastava da empresa.

O CFC visando clareza de resultados e lisura dos fatos descreve na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11.1.2 – NBC T 11.1.2 técnicas de procedimentos adicionais de auditorias que permite o auditor levantar evidências e provas suficientes que fundamentarão sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, com testes de observância medindo a qualidade do controle interno implantada na organização e testes substantivos analisando a exatidão dos dados emitidos pelo sistema contábil.

O autor Ribeiro (2011, p. 169) contextualiza a norma NBC T 11.1.2 da seguinte forma: “Os procedimentos adicionais de auditoria abrangem os testes de controles (quando exigidos pelas normas de auditoria ou quando o auditor assim escolher) e procedimentos substantivos, inclusive testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos”.

Conforme os autores acima, vê-se que, apesar de ter surgido de forma natural e espontânea por produtores rurais e caçadores, na necessidade de numerar seu patrimônio, o inventário de bens tornou-se uma das principais atividades de atuação da contabilidade. Nasceu para o mundo acadêmico com o nome de auditoria, e com o surgimento do processo de industrialização mundial passou por diversas atualizações e normatizações, tornando-se obrigatória em instituições financeiras e sociedades de capital aberto.

2.1 A Auditoria Externa e a Auditoria Interna

No entendimento de Ribeiro (2011) a auditoria é uma das atividades de atuação da contabilidade é dividida em duas ramificações: auditoria externa ou independente, auditoria interna e operacional. A auditoria externa, realizado pelo auditor externo ou independente, é obrigatoriamente um profissional bacharel em Ciências Contábeis, legalmente habilitado e registrado no Conselho Regional de Contabilidade – CRC para exercer a função de auditor nas empresas contratantes, tendo como principal papel expressar sua opinião quanto às demonstrações contábeis analisadas e minuciosamente confrontadas com os documentos que lhes deram origem.

A auditoria interna, é exercida normalmente por um funcionário da própria empresa auditada, este não sendo obrigatório a formação como bacharel em Ciências Contábeis, porém as empresas buscam cada vez mais uma seleção mais criteriosa na busca desses profissionais, contratando normalmente um contador, administrador de empresas ou economistas, com intuito de realizar atividades com outros setores da organização a fim de aperfeiçoar o controle interno, adicionando valor e qualidade as operações (RIBEIRO, 2011).

Reforçando o pensamento, Oliveira e Diniz Filho (2001), discrimina auditoria externa como um organismo independente, onde sua principal preocupação é a verificação das demonstrações contábeis, diminuindo ao mais próximo de zero qualquer erro ou desvio quanto a posição patrimonial e financeira da organização contratante; Já a auditoria interna e operacional visa buscar constante melhoria da gestão operacional, tornando os controles internos cada vez mais eficazes a ponto de salvaguardar os ativos da empresa.

Seguindo a clareza dos autores citados, vê-se que ambos profissionais, de suma importância para as empresas, tratam do mesmo objeto, no caso o patrimônio, porem nenhum deles interfere no trabalho do outro, unindo-se assim para gerar documentos e provas que mostrem com a máxima de confiabilidade a saúde financeira/econômica da organização. O Quadro abaixo, mostra as principais diferenças entre a auditoria externa e a Interna.

QUADRO 1: Diferenças entre o Auditor Externo e o Interno.

Atributos	Auditor Externo	Auditor Interno
Propósito do trabalho	Emissão de opinião sobre demonstrações contábeis.	Análise da atividade operacional.

Parâmetros para a execução dos trabalhos	Princípios fundamentais de contabilidade.	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa.
Preocupação com os controles internos	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.	Eficiência e qualidade do controle.
Dependência profissional	Independência profissional.	Dependência do emprego.
Forma de relatórios	Padronizados.	Não padronizados.
Principais usuários	Acionistas, mercado de capitais e credores.	Gestores da empresa.

Fonte: OLIVEIRA e DINIZ FILHO (2001, p. 22)

Contudo, Ribeiro (2011) explica que o auditor interno não é um profissional exclusivo da rede empresarial privada, cresce fortemente no poder público através de concurso como forma de ingresso a profissão de auditor, auxiliando na administração pública, como também fiscalizando órgãos e agentes do serviço público a fim do cumprimento de suas obrigações principais ou acessórias contidas em lei.

Em relação à auditoria interna, Oliveira e Diniz Filho (2001, p.16), descrevem que: “Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

Assim, ver-se que tanto a auditoria interna quanto a externa é de extrema importância para as organizações em um ambiente globalizado e competitivo, oferecendo base para um crescimento contínuo e com credibilidade no mercado, uma vez que a auditoria se tornou um mecanismo de apoio e segurança para os gestores.

Attie (2011, p. 285) apresenta a visão do auditor interno pela ótica do auditor externo: “Do ponto de vista do auditor independente, a função do controle interno é proporcionar a segurança de que erros e irregularidades possam ser descobertos com razoável prontidão, assegurando assim a confiança e a integridade dos registros contábeis”.

Ribeiro (2011, p.66) relata a importância da auditoria interna conforme base em estudos internacionais:

Segundo estabelecem as normas internacionais para o exercício profissional da auditoria interna, derivadas do Institute of Internal Auditors (IIA), a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização.

Sobre as análises dos documentos contábeis das organizações, Attie (2011, p.04) reforça a tese do quanto é fundamental:

O controle patrimonial é exercido em função dos atos e acontecimentos heterogêneos ocorridos que podem ser mensurados em termos de valores. As operações realizadas na empresa são sempre suportadas por documentos específicos, sejam eles de origem externa [...] caracterizado pela emissão de nota fiscal do fornecedor, quer seja de origem interna, quando emitido pela própria empresa [...] caracterizado pela emissão de nota fiscal de venda.

Para Ribeiro (2011) o grande calo da auditoria interna é que sua autonomia esbarra na não independência para com a entidade organizacional auditada, ou seja, por mais que existam parâmetros de autonomia e liberdade de trabalho o auditor interno está subordinado aos interesses internos da organização, entretanto, para diminuir as pressões em detrimento das influências dos demais funcionários ou setores da empresa, o departamento de auditoria deverá estar subordinado diretamente ao alto escalão da organização

Contudo Attie (2011) relata o papel da administração no auxílio do auditor interno, enfatizando que os controles devem ser aplicados nos mais altos níveis, preservando assim sua independência e lisura, prevalecendo a verdade onde a posição hierárquica não se sobreponha a responsabilidade de supervisão.

Segundo Oliveira e Diniz Filho (2001), quantificar monetariamente os benefícios da auditoria é algo bastante complexo, porém, é inegável sua eficácia na prevenção contra possíveis lesões ao patrimônio e a imagem da empresa. Tais benefícios estão discriminados no Quadro, abaixo.

QUADRO 2: Vantagens e Benefícios da Auditoria.

VANTAGENS E BENEFÍCIOS DA AUDITORIA	
PARA AS EMPRESAS	PARA OS INVESTIDORES
Fiscaliza a eficiência dos controles internos;	Contribui para a maior exatidão das demonstrações contábeis;
Assegura maior correção e confiança nos registros contábeis;	Aumento da credibilidade das demonstrações contábeis e notas explicativas;
Opina sobre a adequação das demonstrações contábeis;	Maior transparência nas informações sobre a empresa;
Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos;	Contribui para a maior proteção dos bens e direitos da empresa;

Possibilita a apuração de omissão nos registros das receitas e nos recebimentos;	Auxilia na identificação de passivos contingentes e ocultos.
Contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas;	
Aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos, como também contribui para solucioná-las;	
Impede ou minimiza fraudes modernas decorrente do uso crescente da internet como: Vírus, ataque de <i>hackers</i> , clonagem de cartões, fraude por computadores etc.	

FONTE: Adaptado de OLIVEIRA e DINIZ FILHO (2001, p. 23, 24)

O Quadro acima detalha sem sombra de dúvidas as contribuições positivas que a auditoria trás para as organizações, como também para seus investidores, os trabalhos constantes da auditoria interna, com a fiscalização das demonstrações contábeis da auditoria externa, contemplam todos os interessados na organização com documentos e políticas de segurança que favorece e facilita a tomada de decisão dos usuários, tornando a auditoria uma ferramenta indispensável.

A auditoria, além de garantir aos usuários externos maior credibilidade nas informações apresentadas nas demonstrações contábeis, pode detectar falhas no sistema ou até mesmo prevê-las, contribuindo, assim, com sua descontinuidade e o aprimoramento de todo o sistema organizacional. (RIBEIRO, 2011, p.23).

Ribeiro (2011) explica que, tanto a auditoria interna quanto a externa tem ciclos de vida muito parecidos, ambos se resumem em planejamento, execução e relatório, sendo que apenas a auditoria interna tem mais uma etapa, sendo esta chamada de *follow-up* que consiste na auditoria das ações tomadas pela diretoria da empresa após receber o relatório informando as distorções existentes na organização.

Segundo Oliveira e Diniz Filho (2001), apesar de todas particularidades de ambos profissionais de auditoria, o resultado final do trabalho do auditor assemelha-se mais uma vez com o relatório emitido, sendo que o formato do relatório do auditor interno varia de empresa para empresa, já o relatório do auditor externo deve seguir modelos padronizados pelos órgãos fiscalizadores da atividade, a exemplo do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, do Banco Central do Brasil – BB e da Comissão de Valores Imobiliários – CVM.

Diante dos fatos expostos, vê-se que apesar de serem profissionais totalmente distintos, os auditores internos e externos realizam trabalhos bastantes comuns entre si, tendo seu ciclo de trabalho determinantemente igual com uma pequena exceção para o auditor interno. É evidente na tese de todos os autores citados que ambos profissionais prestam serviços bastante relevante as organizações e seus clientes, visto que no mundo globalizado de hoje, não existe empresa de médio ou grande porte que não use a assessoria de um auditor para gerar credibilidade e lisura aos seus negócios.

2.2 Cooperação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa

A auditoria interna tornou-se uma ferramenta bastante útil para o auditor externo, uma vez que ele pode optar por usar como base de pesquisa o trabalho realizado pela auditoria interna no decorrer de todo ano, aproveitando a experiência que aquele possui da empresa, diminuindo o tempo na realização de determinados processos.

Wittington e Winters (1990) *apud* Cunha e Silva e Inácio (2013, p.137) afirmaram que os auditores internos podem gerar informações pertinentes e eficazes sobre várias contas do balanço ou classes de transações como também atestar a eficácia das políticas e procedimentos dos controles internos da empresa, sendo estes utilizados pelos auditores independentes.

Outro ponto positivo, dessa vez de cunho financeiro para a empresa contratante da auditoria, é o estudo realizado por Haron *et al.* (2004) *apud* Teixeira (2012) revela que levando em consideração que os auditores externos depende do profissional de auditoria Interna para análise das demonstrações contábeis de seus clientes, podemos perceber que a confiança nos dados extraídos pelo auditor interno trará maior economia financeira no contrato de auditoria para a empresa, sendo que o tempo gasto do auditor externo diminuirá drasticamente, sendo que a maioria das informações já foram levantadas pelo controle interno.

Ainda sobre a cooperação, Cunha e Silva e Inácio (2013, p.139) revela o cuidado que o auditor externo deve ter para preservar sua independência:

Os auditores externos devem, de facto, preservar a sua independência e efetuar uma adequada avaliação do trabalho do auditor interno que lhes permita decidir sobre a utilização, ou não, do trabalho do auditor interno e, caso optem por essa utilização, definir ainda o nível de confiança a depositar nesse trabalho ou até que ponto podem utilizar esse trabalho. (CUNHA E SILVA e INÁCIO, 2013, p.139).

Visando que inevitavelmente exigiria cooperação entre os profissionais de auditoria, logo a sociedade internacional tratou de normatizar essa eficaz cooperação, com a criação da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria 610 – NBC TA 610, que trata sobre a utilização do trabalho de auditoria interna. Tal norma é correlacionada ao *International Standard On Auditing – ISA 610*, do *International Federation of Accountants – IFAC*.

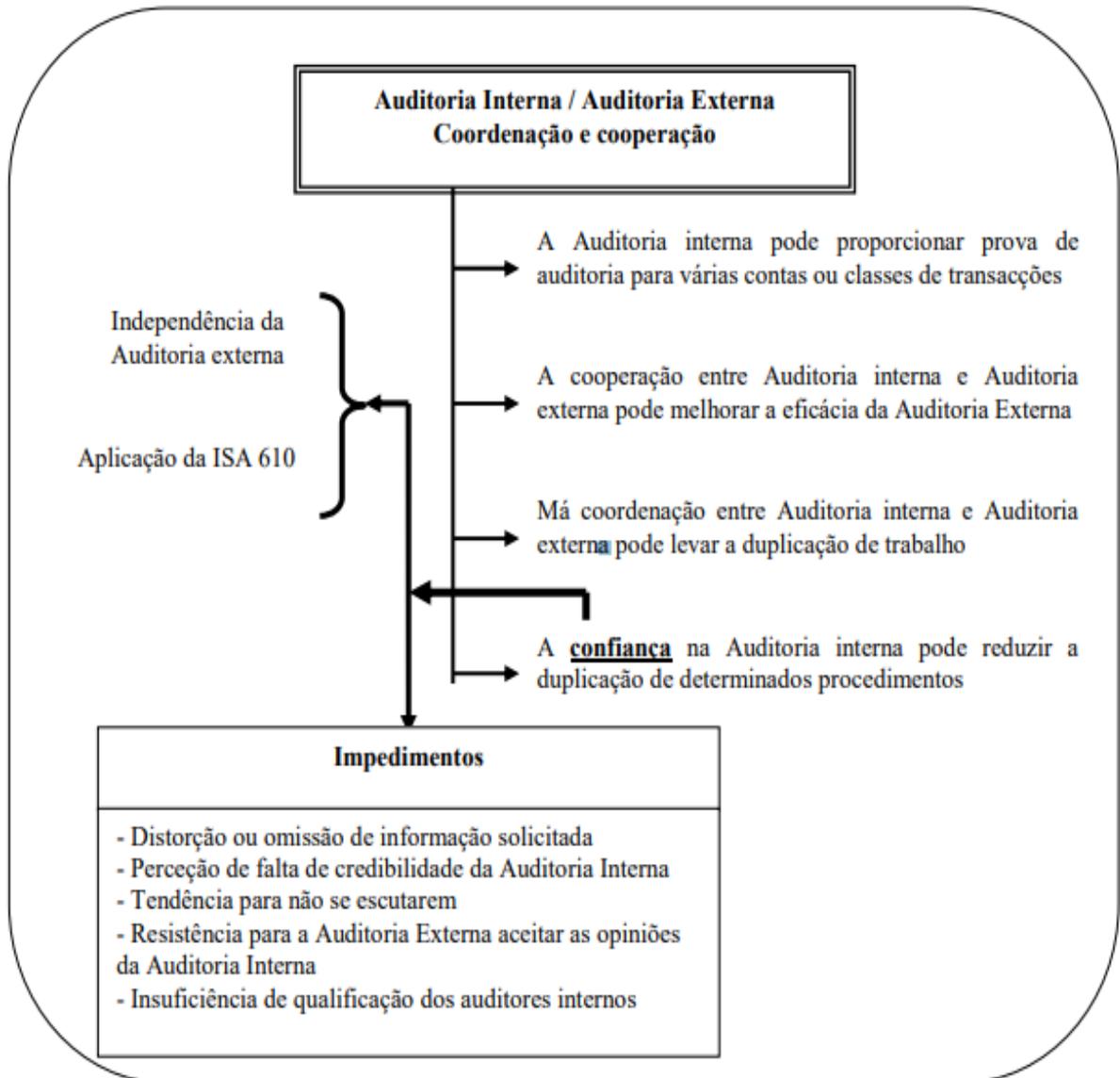
Para Brandão *et al* (2012), a ISA 610, intitulada *Using the work of internal auditors*, requer por parte do auditor independente uma análise avaliativa quanto a qualidade do trabalho do auditor interno, avaliando a confiabilidade de suas informações para assim decidir ou não os usar.

Na mesma linha de pensamento Salgado e Gaspar (2000) completa que a cooperação entre os dois tipos de auditores está condicionada a ISA 610 na manutenção da independência do auditor externo, devendo este trabalho cooperativo ser muito bem coordenado pelo auditor independente, evitando duplicação de trabalho e gerando melhor eficiência na auditoria.

Ainda sobre ISA 610, Santos *et al* (2015) cita que, na modernização e adequação das Normas Brasileiras de contabilidade para os padrões internacionais, foi traduzida e adequada a nosso país da norma internacional ISA 610 em comum acordo entre: o *International Federation Accountants – IFAC*, CFC e IBRACON.

A Figura a seguir evidencia a problemática da associação da auditoria interna com a auditoria externa na cooperação e coordenação do trabalho. Esta técnica contábil age como uma ferramenta interna da empresa, para melhorar a eficácia do trabalho do auditor externo, evitando duplicação de trabalho.

FIGURA 1: Coordenação e Cooperação entre a Auditoria Interna e Externa



Fonte: Cunha e Silva e Inácio (2013, p.139).

Selando essa parceria de sucesso, Wood (2004, p.17) retrata de forma simples e precisa a cooperação dos profissionais de auditoria “Auditores internos e externos têm diferentes pontos fortes que se combinam para aumentar a eficácia das auditorias”

Levando em consideração os fatos citados, não resta dúvida que a auditoria interna e a auditoria externa devem andar sempre juntas, a cooperação é de supra importância para o resultado positivo e fidedigno das informações do relatório de auditoria, porém, o auditor externo deve analisar de forma muito profissional e ampla os dados emitidos pela auditoria interna evitando retrabalho e garantindo exatidão das informações e independência perante a organização auditada.

3 A FRAUDE EMPRESARIAL NO BRASIL E NO MUNDO

Ribeiro (2011, p.208) descreve fraude como: “Ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”.

Em 2017 a empresa de investigação americana Kroll levantou informações péssimas sobre fraudes empresariais em todo mundo. Na edição atual do Relatório Global de Fraude & Risco 2016/17 as pesquisas detectaram que as fraudes vêm aumentando a cada ano, iniciando em 61% em 2012, 70% em 2013, 75% em 2015 até chegar ao pico de 82% no último levantamento (KROLL, 2017).

Relatórios da Kroll (2017) relatam que o recorde brasileiro surpreende andando na contramão dessa tendência, ao lado da Itália e Índia, o Brasil aparece abaixo da média com 68% de casos de fraudes sofridas nos últimos 12 meses anteriores a pesquisa, seu relatório anual descobriu que a fraude mais comum continua sendo roubo ou desvio de ativos físicos, com seu número em torno de 24%, em seguida vem roubo ou perda de informações com 21%, fraude de fornecedores ou no departamento de compras 21% e conflitos de interesses 18%.

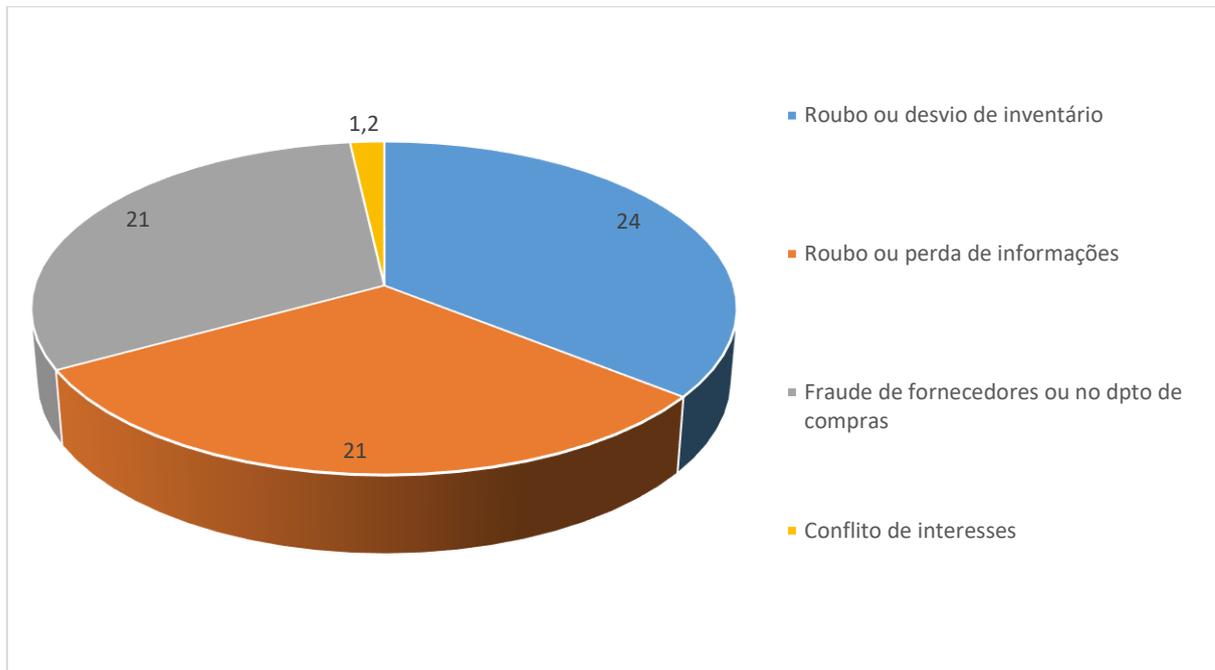
O autor Ribeiro (2011) demarcou a fraude em dois tipos de distorções intencionais, as decorrentes de informações contábeis, que em muitos casos são cometidas devido à alta pressão de metas e resultados financeiros a serem batidos; E as decorrentes de apropriação indébita, onde o indivíduo se apropria de ativos indevidamente por viver endividado acima de sua capacidade financeira.

As fraudes normalmente ocorrem com a participação direta ou indireta de colaboradores da empresa, a Kroll levantou que 3% dos fraudadores são ex-funcionários, 31% são funcionários e 26% são temporários.

Ribeiro (2011) explica que grande parte das fraudes se dá quando o indivíduo acredita que o controle interno é ineficiente ou tem conhecimento técnico para burlar o controle, além de estar cima de qualquer suspeita por ocupar um cargo de confiança na organização, onde, mesmo indivíduos normalmente honestos podem cometer fraude desde que sejam suficientemente pressionados.

O Gráfico a seguir demonstra os tipos mais frequentes de fraudes, entre diversas apontados pelos entrevistados no estudo de Kroll (2017).

GRÁFICO 1 – Tipos mais Frequentes de Fraudes.



FONTE: adaptado de Kroll (2017).

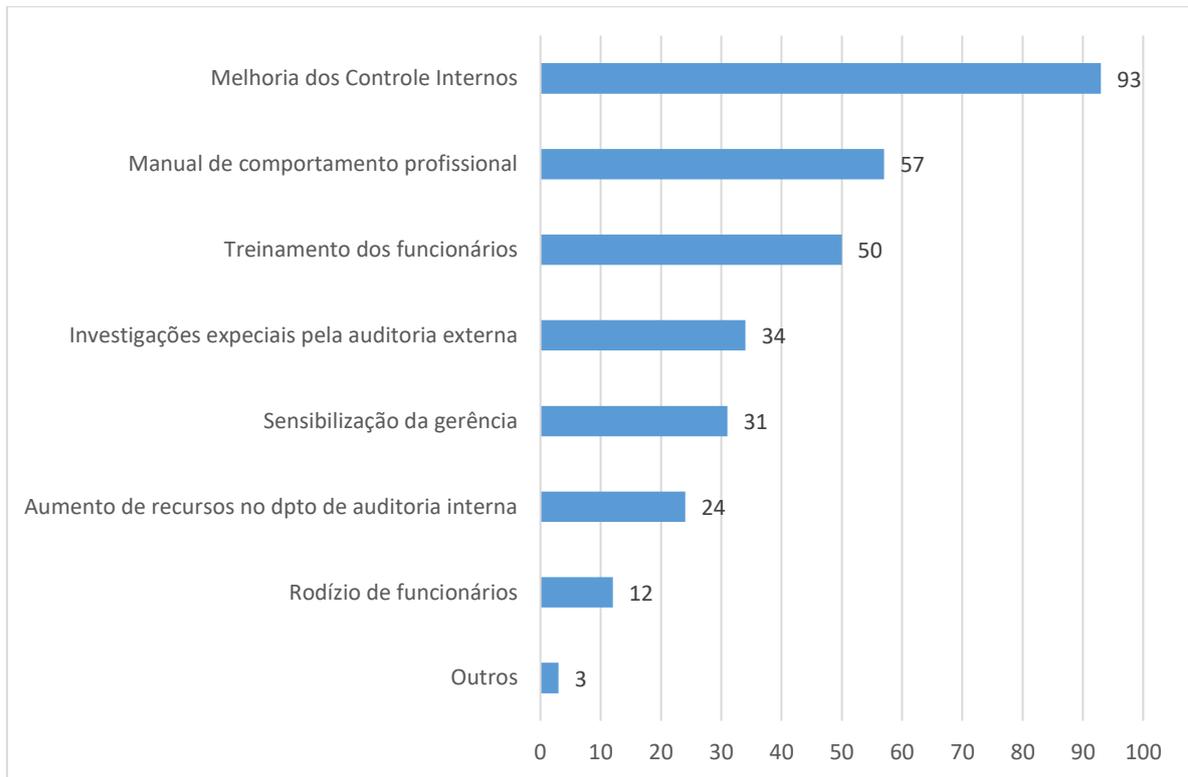
O Gráfico supra destaca claramente o roubo ou desvio de inventário como a fraude mais frequente em atividade, colocando num nível bem a baixo da realidade a tese de que o stress e a pressão por resultados e metas positivas estariam levando o homem de bem para a ilegalidade, sendo assim, a ganância ou a vontade de conseguir dinheiro supostamente fácil ainda é o principal combustível para a fraude.

O relatório de pesquisa realizada pela KPMG (2009) traz que 50% dos entrevistados creem no crescimento das fraudes como uma tendência crescente, enquanto 63% dos entrevistados considera esse crescimento proveniente da perda de valores sociais e morais.

O relatório da KPMG (2009) ainda revela que 70% dos seus entrevistados, sendo eles 52% do ramo da indústria, sofreram fraudes nos últimos 2 anos, destas organizações 77% tiveram prejuízos inferiores a 1 milhão de Reais e 5% tiveram prejuízos acima de 10 milhões de Reais, sendo que, 68% não tiveram êxito na recuperação dos ativos envolvidos nas fraudes.

Dados citados acima, reforça a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 – NBC T 11, onde claramente sugere a administração adequação e adaptação das empresas a níveis cada vez mais seguros de controles internos (CFC, 2006).

A pesquisa da KPMG (2009) comprova a tese da NBC T 11, onde sinaliza que as empresas devem se adequar a sistemas de auditorias e controles internos mais eficientes para evitar a fraude, o Gráfico a seguir demonstra que os entrevistados avaliam o controle interno como a melhor ferramenta para evitar futuras fraudes.

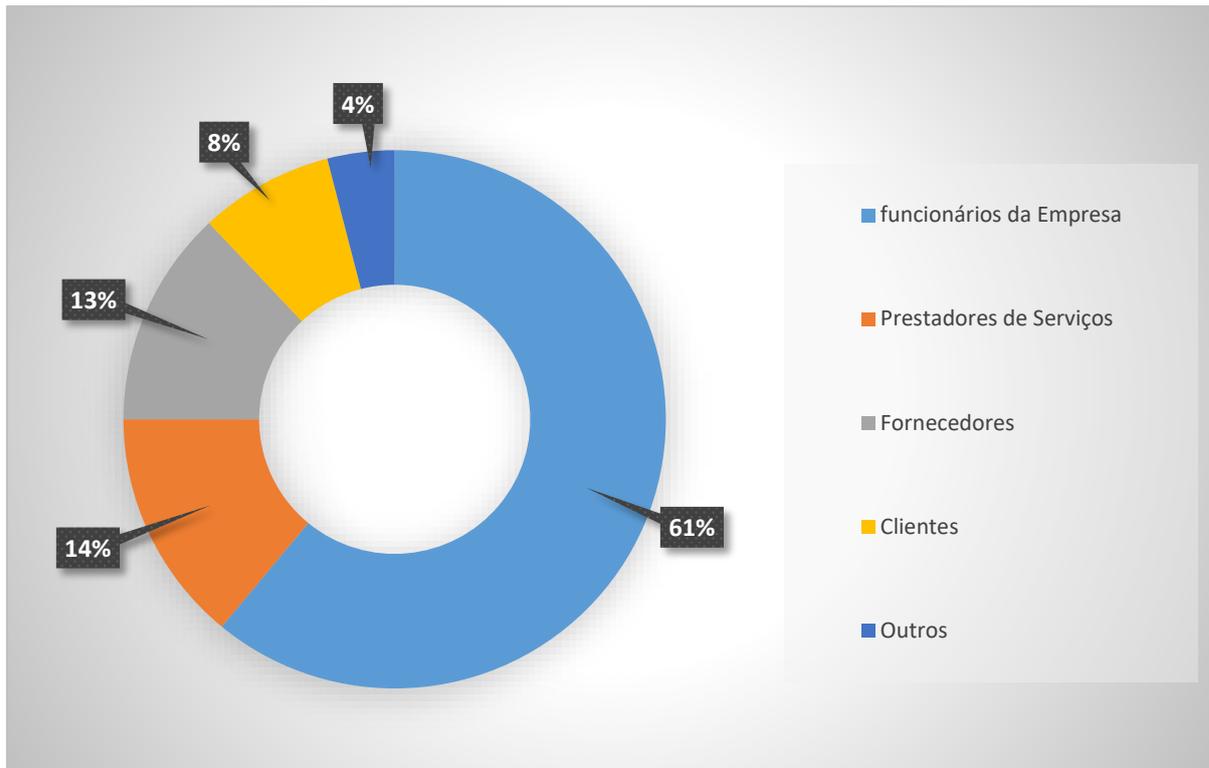
GRÁFICO 2 – Medidas para Evitar Futuros atos Fraudulentos.

FONTE: adaptado de KPMG (2009).

Mais uma vez o resultado da pesquisa atribui de forma categórica a necessidade de controles internos mais eficazes e atuantes, pois é ele que fiscaliza de forma integral todas as atividades que estão acontecendo na empresa, sendo atribuído ao auditor interno a leitura desses dados emitidos e cautela em sua interpretação.

Segundo Attie (1986), o auditor interno deve lembrar que seu trabalho é baseado em testes, onde é imprescindível uma mente aberta para possível irregularidades como fraudes e desfalques. Após descobrir uma evidência de fraude precisa ser ético e sigiloso, devendo tratar do assunto exclusivamente aos dirigentes do departamento de auditoria, evitando alarmes prematuros ou falsas acusações que podem causar sérias consequências negativas.

Ainda sobre o relatório da KPMG (2009), foram vislumbrados os maiores fraudadores das organizações empresariais, onde a maior parte dos funcionários fraudadores são do *Staff*, porém seus números não se afastam muito da gerência e chefia que numeram 43% dos fraudadores, como pode ser visto no Gráfico a seguir, com resultados dos maiores perpetradores de fraudes empresariais.

GRÁFICO 3 – Maiores Perpetradores de Fraudes

FONTE: adaptado de KPMG (2009).

Com esses números vê-se que a auditoria interna com realização de testes contínuos nos controles internos exerce papel fundamental na erradicação ou minimização da fraude nas organizações, porém as empresas devem investir mais em mecanismos de natureza preventiva como um manual de comportamento profissional e treinamentos de funcionários, tendo em vista que a taxa de recuperação de ativos é muito baixa após a fraude ser descoberta, sendo a prevenção ainda é a melhor saída.

3.1 A Lei Sarbanes-Oxley no Combate à Fraude

Em 2001 a empresa Norte Americana Enron, gigante do setor elétrico, anunciou falência com uma dívida em torno de US\$13 bilhões, causou um impacto devastador na vida de funcionários e investidores; ninguém conseguia entender como aquele império se desmoronou. Mais tarde o segredo foi revelado, anos de balancetes maquiados e prejuízos manejados para parecer um resultado de lucro contínuo. Assim aconteceu com diversas outras empresas sólidas naquele ano, forçando o governo americano a tomar medidas drásticas, dentre elas surgiu a Lei Sarbanes-Oxley – SOX.

Segundo Gitman (2010) escândalos como da Enron, Worldcom e Tyco, com a coexistência harmoniosa de auditores independentes demonstraram a fragilidade do sistema antifraude existente, incentivando os congressistas Paul S. Sarbanes e Michael Oxley a criarem o projeto de lei que mais tarde levaria seus sobrenomes, lei esta que atribuíra aos executivos das organizações responsabilidades antes não previstas, em busca de instituir novamente a credibilidade e integridade do mercado de ações.

Sancionada em 2002 pelo congresso americano, a Lei SOX que nasceu para retomar a confiança do mercado, foi considerada o marco mais importante na regulamentação do mercado de capitais americanos desde a criação da Securities & Exchange Commission – SEC, em 1994, com seus 1.107 artigos, 66 seções a lei prioriza práticas confiáveis quanto a divulgação de números das empresas e reprimir antigas práticas ilícitas de executivos. (GITMAN, 2010)

Segundo a mesma linha de pensamento, Carmona, Pereira e Santos (2010) descreve a aplicabilidade da Lei SOX:

A Lei Sarbanes-Oxley (2002) introduziu novas regras de governança corporativa e estabeleceu a obrigatoriedade de diversas práticas, dentre as quais o Comitê de Auditoria. Trouxe também, em seu bojo, uma série de normas de responsabilidades aos administradores com o objetivo de inibir práticas lesivas e que exponham as entidades a elevados níveis de riscos. (CARMONA; PEREIRA; SANTOS, 2010, p.65).

Para Gitman (2010) dentre as seções mais importantes, a seção 302, denominada *Corporate Responsibility for Financial Report* (Responsabilidade Corporativa pelo Relatório Financeiro), determina que o principal executivo e o principal executivo de finanças devem responder pelos relatórios financeiros da empresa, já a seção 906 trata de forma ampla e explicita as penalidades possivelmente impostas ao descumprimento da lei, com o pagamento de multas, podendo chegar até a prisão dos executivos envolvido.

Devido a extensão e a complexidade da Lei SOX, Belli (2017) indagou sobre os efeitos da SOX nas empresas, pondo em discussão a real capacidade de produzir ou não os efeitos desejados:

Alguns acham que lei coibirá novas fraudes, uma vez que as exigências envolvem até mesmo os executivos das corporações, além de punir aqueles que a infringem, porém, outros afirmam que o rigor das regras e a complexidade da lei implicam na possibilidade de novas fraudes, já que muitos não estariam dispostos a aplicá-la e segui-la, pois a consideram como um custo adicional desnecessário para empresa. (BELLI, 2017, p.43).

Santos e Lemes (2007) enfatizam o rigor que a Lei SOX trata a auditoria interna e seus controles, sabendo que a o principal causador das crises envolvendo as organizações

americanas se deu por um controle interno ineficaz, possibilitando a manipulação de relatórios, apresentando falsos resultados e situação de lucro irreal.

Além de ser uma exigência da lei, o controle interno proporciona benefícios para a empresa, destacando-se, entre eles, a permissão para que esta obtenha informações mais pontuais, que tome melhores decisões operacionais, conquiste a confiança dos investidores, evite a perda de recursos e obtenha vantagens competitivas por meio de operações mais dinâmicas. (SANTOS; LEMES, 2007, p.41).

Segundo Silva e Machado (2008) a Lei SOX não trouxe efeitos relevantes apenas nos Estados Unidos, considerando que tal legislação compreende todas as empresas estrangeiras que negociam ações na bolsa de valores americana, como também suas subsidiárias americanas; Tais empresas estrangeiras incluindo diversas empresas brasileiras tiveram que se adaptar, principalmente no departamento de auditoria interna, valorizando os resultados dos controles afim de oferecer relatórios fidedignos e transparentes de seu patrimônio.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como já é normal para o homem, a evolução traz consigo um rastro de glórias e derrotas. Esse legado não seria diferente para as organizações empresariais. Junto com o crescimento e enriquecimento das organizações, a auditoria vem evoluindo nos métodos e ferramentas para auxiliar as empresas em obterem vantagens competitivas.

Nesse contexto de vigilância contínua, levanta-se a tese da importância do auditor no auxílio aos trabalhos de fiscalização dos controles internos existentes nas empresas e como consequência o auxílio ao combate à fraude empresarial que tanto aterroriza o mercado.

Todo problema vivido nos Estados Unidos trouxe uma cara nova a auditoria. O trabalho preventivo remetia as empresas enquadradas força moral e credibilidade, com seus relatórios patrimoniais e financeiros fidedignos que ajudava os administradores na tomada de decisões quanto a sua rentabilidade, liquidez e risco de crédito, documentos estes que antes poderiam ser facilmente suprimidos pela diretoria na obtenção de números desejados.

Esta pesquisa evidencia a real eficiência da auditoria no auxílio aos gestores na identificação de operações comerciais deturadas, contribuindo com a eficiência dos controles internos, evitando prejuízos. Identificou-se que as normas e leis que regem o sistema de controle não dispensam o trabalho do auditor, reconhecendo o conhecimento e visão que este profissional tem do negócio da organização, em particular, das atividades de testes e fiscalizações dos controles.

Com o aumento de 61% para 82% em número de fraudes em todo o mundo, o Brasil ocupa posição de destaque abaixo da média mundial em fraudes, mostrando ao mundo a qualidade do controle interno adotado por empresas brasileiras no intuito de ganhar pontos com investidores diante da competição com grandes multinacionais.

Além de outras pesquisas que apontaram funcionários do staff, gerência e administração como principais causadores de atos fraudulentos, setores que o auditor tem dificuldade de fiscalização por sua área de atuação ser nos relatórios contábeis, ou seja, o foco da fraude está no desvio de inventários, conflitos de interesses e roubo ou perda de informações.

Tendo em vista todos esses dados, não se pode deixar de afirmar que o auditor tem uma fatia de responsabilidade no auxílio da prevenção de fraudes empresariais, sendo ele um complemento importante para o bom desenvolvimento do trabalho da administração da auditada.

5 REFERÊNCIAS

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

ATTIE, William. Auditoria Conceitos e Aplicações. São Paulo, Atlas, 2011.

ATTIE, William. Auditoria Interna. São Paulo, Atlas, 1986.

BELLI, Márcio Marcelo et al. Análise da Percepção dos Efeitos da Lei Sarbanes–Oxley nas Empresas Brasileiras que possuem ADRs. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 21, n. 3, p. 40-55, 2017.

BRANDÃO, Susana; SANTOS, Carlos. Impacto do Controle Interno no Controle Externo. AECA, 2012.

CARMONA, Eduardo; PEREIRA, Anísio Candido; DOS SANTOS, Mario Roberto. A Lei Sarbanes-Oxley e a Percepção dos Gestores Sobre as Competências do Auditor Interno. Gestão & Regionalidade, v. 26, n. 76, p. 63-74, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade Interpretação Técnica NBC T 11 – IT 3 - Fraude e Erro. Brasília: Brasil, 1999. Disponível em:< http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_836.doc >. Acesso em: 15 de outubro de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Brasília, 17 de dezembro de 1997. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_auditoria-e-pericia.pdf. Acesso em 09 de outubro de 2019.

CUNHA E SILVA, Ana Sofia Valente; INÁCIO, Helena Coelho (2013). Relação Entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa e o Impacto nos Honorários dos Auditores Externos. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 135-146, jan./mar.,2013.

GITMAN, Lawrence J. Princípios de Administração Financeira / Lawrence J. Gitman; tradução Allan Vidigal Hastings; revisão técnica Jean Jacques Salim. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

HARON H., CHAMBERS, A., RAMSI, R. and ISMAIL, I. The Reliance of External Auditors on Internal Auditors. Managerial Auditing Journal, 2004. 19 (9), pp. 1148-1159.

KPMG - Forensic Services. A Fraude no Brasil: Relatório da Pesquisa. 2009. Disponível em <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf> Acesso em: 11 de outubro de 2019.

KROLL - Menor Número de Fraudes no Brasil Revela Deficiência de Controles Internos. 2017. Disponível em: <https://www.kroll.com/pt-br/publicacoes/menor-numero-de-fraudes>. Acesso em: 11 de outubro de 2019.

OLIVEIRA, Luís Martins de. Curso Básico de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO, Osni Moura. Auditoria Fácil. São Paulo: Saraiva, 2011.

SALGADO, Monica; GASPARG, Cristiana. Atrasos na Auditoria e IAF: Uma Revisão da Literatura. Disponível em https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/126.pdf. Acessado em 14 de outubro de 2019.

SANTOS, EDEMIR *et al.* Estudo na Gestão da Avatis: Um Caso para sua Diretoria Administrativa e Financeira. Balneário Camboriú - SC. 2015.

SANTOS, Luciana de Almeida Araújo; LEMES, Sirlei. Desafios das Empresas Brasileiras na Implantação da Lei Sarbanes-Oxley. Revista Base: Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 4, n. 1, p. 37-46, 2007.

SILVA, L. M.; MACHADO, Silvana de Borba Zorn. Um Estudo Sobre os Impactos da Lei Sarbanes-Oxley na Área de Auditoria Interna de Uma Empresa Brasileira com Ações Negociadas nos Estados Unidos. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. 2008.

TEIXEIRA, Vânia Marlene Pereira. Impacto da Auditoria Interna na Externa: Ótica do Auditor Externo. Dissertação de Mestrado em Contabilidade - Ramo de Fiscalidade. Universidade de Aveiro. 2012.

WOOD, David A. Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2004.