

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

FERNANDA VIDOR VAZ

**RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE NA DETECÇÃO DE
FRAUDES EM EMPRESAS AUDITADAS: UM ESTUDO NO CONTEXTO DA NBC
TA 240**

Porto Alegre

2024

FERNANDA VIDOR VAZ

**RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE NA DETECÇÃO DE
FRAUDES EM EMPRESAS AUDITADAS: UM ESTUDO NO CONTEXTO DA NBC
TA 240**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Clovis Antônio Kronbauer

Porto Alegre

2024

V393r

Vaz, Fernanda Vidor.

Responsabilidade do auditor independente na detecção de fraudes em empresas auditadas: um estudo no contexto da NBC TA 240 / Fernanda Vidor Vaz. – 2024.

94 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2024.

“Orientador: Prof. Dr. Clovis Antônio Kronbauer”.

1. Fraude. 2. Auditoria independente. 3. Controle interno da empresa auditada. 4. NBC TA 240. I. Título.

CDU 657.6

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Bibliotecária: Amanda Schuster – CRB 10/2517)

A mim mesma, por seguir em frente, em busca dos meus sonhos e objetivos.

AGRADECIMENTOS

A finalização dessa etapa certamente consolida o maior desafio pessoal ao qual tive a oportunidade de trilhar até o momento. Em muitas ocasiões, me perguntei se estava no caminho certo, fazendo o que deveria ser feito, com diversas dúvidas e questionamentos a mim mesma e a todo o processo que envolve a caminhada acadêmica.

A Fernanda que concluiu essa fase é diferente da que entrou. Os aprendizados conquistados me fizeram ser melhor a cada dia.

O Mestrado me trouxe pessoas e situações às quais ficarão gravadas na memória e no coração para sempre. Foi uma fase de muitos desafios, mas ao mesmo tempo de grandes aprendizados ao longo da caminhada.

Agradeço em primeiro lugar a Deus pela vida e pelas oportunidades que se apresentam, pois acredito que os desafios e situações que passei tem o intuito de me fortalecer, ressignificar e tornar a vida mais bela. E o Mestrado foi uma dessas oportunidades.

Sou grata aos meus pais, por todo amor e confiança, pois sempre acreditaram no meu potencial me incentivando a trilhar o caminho que me trouxesse felicidade.

Aos meus irmãos e cunhadas, pelo apoio de sempre e por entenderem minhas faltas.

A minha segunda família, meus sogros, cunhadas e cunhados, por estarem sempre por perto me apoiando.

Agradeço aos professores que me acompanharam nessa jornada, por todos os ensinamentos, em especial ao Prof. Cristiano Costa, que me apoiou antes mesmo do ingresso no Programa, me acompanhando na orientação inicial dessa pesquisa e, também um agradecimento especial ao meu orientador, o Prof. Clóvis Kronbauer, pelas trocas, contribuições e apoio durante o curso e a pesquisa.

Agradeço aos membros da banca de qualificação e defesa, pelas contribuições e trocas, em especial a Prof^{ra}. Gabriela Dias da Silva.

Agradeço aos colegas, pelas nossas trocas e conversas. Em especial, aos colegas que se tornaram amigos, Andrew Fonseca, Léo Fernandes e Priscila Mussoi. Sem eles, essa caminhada teria sido bem menos interessante e divertida.

Faço um agradecimento especial ao Leonardo Baltazar, ex-aluno do Programa, pelo auxílio antes do ingresso no Mestrado. Nossas trocas me auxiliaram nessa caminhada.

Agradeço também a minha eterna psicóloga, Suzana Gabriel, pelos anos de apoio e incentivo a não desistir de mim mesma nessa jornada.

Um agradecimento às empresas que trabalhei ao longo desses dois anos, pela permissão e apoio nos ajustes das ausências sempre que necessário. Em especial, a Contabilizei, que me permitiu ausentar no último ano por diversas vezes, onde pude contar com o apoio dos gestores e colegas Ana Cia, Ingrid Matsumora e Daniel Barreto.

Ao meu parceiro de vida e caminhada, Arthur, fica uma gratidão imensa por ficar apesar de todas as vezes as quais estive ausente, por me incentivar, por estar ao meu lado em todas as ocasiões, ouvindo meus lamentos, angústias e aflições, além de ser ouvido para os relatos da pesquisa. Te amo.

Por fim e não menos importante, agradeço imensamente aos auditores e auditoras independentes, que dispuseram de tempo frente as suas agendas concorridas para trazerem informações valiosíssimas nas entrevistas. Sem essas pessoas, essa pesquisa não seria possível.

RESUMO

Este estudo investigou quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras. A auditoria independente tem um papel relevante nesse contexto haja vista a responsabilidade na verificação da acuracidade das demonstrações financeiras entregando confiabilidade aos investidores. Nesse sentido, emerge a normativa do Conselho Federal de Contabilidade, a NBC TA 240 que ampara a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, referenciando a governança da entidade e administração como parte relevante nessa responsabilidade. Para responder a pergunta da pesquisa deste estudo, foram realizadas entrevistas com auditores independentes mediante roteiro semiestruturado de perguntas abertas, tendo as respostas analisadas através de análise de conteúdo de Bardin. Os achados da pesquisa revelam que o controle interno da empresa auditada e o aspecto comportamental tanto dos auditores independentes quanto da entidade, são as principais dificuldades que impactam o processo de auditoria, impedindo a detecção de fraudes nas demonstrações financeiras. O estudo contribuiu com meio acadêmico mediante a inclusão de pesquisa sobre o tema, revelando oportunidades de aprimoramento nas normativas brasileiras da auditoria independente em relação ao controle interno, uma vez que não há um requerimento formal de avaliação dos controles internos pelo auditor independente, com a emissão de relatório distinto que ateste a eficácia desses controles e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros. Por fim, este estudo contribui também com a elucidação do papel do auditor independente, fortalecendo a credibilidade da auditoria perante a sociedade.

Palavras-chave: Fraude. Auditoria independente. Controle interno da empresa auditada. NBC TA 240.

ABSTRACT

This study investigated which aspects of auditing procedures can make it difficult to detect errors and fraud in financial statements. Independent auditing plays an important role in this context, given its responsibility for verifying the accuracy of financial statements and delivering reliability to investors. In this sense, the Federal Accounting Council's normative NBC TA 240 emerges, which supports the auditor's responsibility in relation to fraud, in the context of auditing financial statements, referring to the entity's governance and management as a relevant part of this responsibility. In order to answer this study's research question, interviews were conducted with independent auditors using a semi-structured script with open questions, and the answers were analyzed using Bardin's content analysis. The research findings reveal that the internal control of the audited company and the behavioral aspect of both the independent auditors and the entity are the main difficulties that impact the auditing process, preventing the detection of fraud in the financial statements. The study contributed to academia by including research on the subject, revealing opportunities for improvement in Brazilian independent auditing regulations in relation to internal control, since there is no formal requirement for the independent auditor to assess internal controls, issuing a separate report attesting to the effectiveness of these controls and the procedures carried out to issue financial reports. Finally, this study also contributes to clarifying the role of the independent auditor, strengthening the credibility of auditing in society.

Keywords: Fraud. Independent audit. Internal control of the audited company. NBC TA 240.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Panorama dos investidores no Brasil.....	12
Figura 2 - Retrato das fraudes nos últimos anos.....	16
Figura 3 - Legislação e normativas auditoria independente em relação a fraude.	17
Figura 4 – Governança corporativa: além do modelo de balanço.....	19
Figura 5 – Governança Corporativa: um quadro amplo	20
Figura 6 - Desenvolvimento de uma análise	48
Figura 7 - Nuvem de códigos	52
Figura 8 - Funil citações, códigos e categorias	52

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Fatores primordiais do Triângulo da Fraude	30
Quadro 2 - Primeiro balizador do instrumento de entrevista - NBC TA 240 (R1)	39
Quadro 3 - Segundo balizador do instrumento de entrevista - Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa	40
Quadro 4 - Quantidade de Auditores Independentes	42
Quadro 5 - Características dos participantes	44
Quadro 6 - Critérios de inclusão e exclusão dos participantes da pesquisa	45
Quadro 7 - Riscos e medidas minimizadoras para as entrevistas.....	45
Quadro 8 - Roteiro para abertura, condução e encerramento das entrevistas.....	46
Quadro 9 - Informações descritivas das entrevistas.....	47
Quadro 10 - Regras avaliação do <i>corpus</i>	49
Quadro 11 - Resumo percepções entrevistados	82

LISTA DE SIGLAS

ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
B3	Brasil, Bolsa, Balcão
BACEN	Banco Central do Brasil
BNSA	Banco Nacional S.A.
CEP	Comitê de Ética e Pesquisa
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNS	Conselho Nacional de Saúde
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	The Institute of Internal Audits
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SAS	Statement on Auditing Standards
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SEC	Security and Exchange Commission
S&P	Standard and Poor's

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	3
RESUMO.....	5
ABSTRACT.....	6
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Contextualização do Tema	12
1.2 Problema de Pesquisa	15
1.3 Objetivos	15
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.4 Justificativa.....	15
1.4 Delimitação do Estudo	18
1.5 Estrutura da Dissertação	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1 Governança Corporativa – aspectos internos e externos	19
2.2 Legislação e orientações acerca da Governança Corporativa e os agentes de governança	22
2.3 Erros e Fraudes Contábeis	28
2.4 Fraudes contábeis internacionais e nacionais	30
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	38
3.1 Apresentação e delineamento da pesquisa	38
3.2 Elaboração e validação do instrumento de pesquisa	39
3.2 População e Amostra.....	41
3.2 Caracterização dos participantes	43
3.3 Coleta de dados – organização e condução das entrevistas semiestruturadas	44
3.3 Apresentação dos dados – utilização da Análise de Conteúdo	48
4 ANÁLISE DOS DADOS	53
4.1 Percepções sobre a organização das equipes e da empresa de auditoria independente	53
4.1.1 Organização geral das equipes.....	53
4.1.2 Planejamento do trabalho de auditoria e avaliação dos riscos.....	56
4.2 Percepções sobre normativas e atualização das equipes.....	60
4.2.1 Atualização equipes em relação a normativas	60

4.2.2 Atualização equipes em relação a governança corporativa	61
4.3 Percepções sobre comunicação - empresa auditoria independente e empresa auditada	65
4.3.1 Comunicação da equipe de trabalho com a empresa auditada.....	65
4.3.2 Comunicação do auditor independente com o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração.....	66
4.4 Percepções sobre responsabilidades – auditor independente e empresa auditada.....	67
4.4.1 Responsabilidade do auditor independente e empresa auditada no contexto da fraude	67
4.4.2 Postura do auditor independente frente a detecção de situação fraudulenta...72	
4.4.3 Maiores dificuldades para o auditor independente na prevenção e detecção de fraudes	74
4.4.4 Visão da sociedade e imprensa sobre a auditoria independente quando fraudes contábeis são reveladas.....	79
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
REFERÊNCIAS.....	87
APÊNDICE A - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO	92
APÊNDICE B – GUIA DE QUESTÕES	94

1 INTRODUÇÃO

Neste primeiro capítulo está apresentada a contextualização do tema, o problema de pesquisa, objetivo geral, assim como a justificativa e delimitação do estudo.

1.1 Contextualização do Tema

A auditoria independente desempenha um papel fundamental na verificação da exatidão das demonstrações financeiras para trazer maior confiabilidade aos investidores. Nesse sentido, a auditoria independente traz a investigação das demonstrações financeiras da entidade para emitir sua opinião sobre a situação financeira, bem como o resultado das operações em um determinado período (ATTIE, 2018).

A partir desta explanação, observa-se que a disponibilidade de informações financeiras confiáveis tem se tornado cada vez mais relevante no ambiente econômico, uma vez que o número de investidores vem crescendo nos últimos anos. No Brasil, no ano de 2018, o segmento de pessoa física com investimentos na bolsa de valores era representado por 700 mil investidores. Ao final de 2022, essa mesma parcela de investidores atingiu a marca de 5 milhões, o que representa um aumento de 700% em 4 anos (B3, 2023).

Corroborando com a informação acima, a 6ª edição do Raio X do Investidor demonstrou que, no Brasil, em 2021, os investidores representavam 31% da população contra 36% em 2022. Para 2023, há uma projeção para que esse percentual aumente 5 pontos percentuais (ANBIMA, 2023). A figura abaixo demonstra esse panorama dos investidores no Brasil.

Figura 1 – Panorama dos investidores no Brasil.



Fonte: Elaborada pela autora, com base em ANBIMA (2023) e B3 (2023).

Diante desta crescente no cenário de investimentos, faz-se necessário observar como as divulgações financeiras das empresas vem sendo apresentadas ao longo dos últimos anos e as responsabilidades incumbidas nesse cenário, tendo em vista o aumento de revelações de fraudes financeiras marcadas pela falta de ética e comportamentos desonestos e fraudulentos.

Dado o impacto das demonstrações financeiras na tomada de decisão dos investidores, para alguns autores, o século XXI é considerado como a "Era da Fraude", uma vez que casos de escândalos financeiros internacionais, como Enron e WorldCom, demonstraram práticas de "contabilidade criativa" e fraudes milionárias (JARAMILLO; BENAÛ; CHÁVEZ, 2013). Essa onda de escândalos financeiros ratificou a necessidade de conscientização sobre fraudes e trouxe à tona a responsabilidade da auditoria independente na detecção dessas fraudes. (HOGAN *et al.*, 2008).

No Brasil, a situação não é diferente. A década de 1990 trouxe situações preocupantes quando as ocorrências com o Banco Econômico e o Banco Nacional causaram desordem no cenário de investimentos daquele país, uma vez que os auditores deixaram de divulgar fatos relevantes. Tal situação gerou instabilidade e quebra de confiança das empresas de auditoria por parte dos investidores, dado que os auditores tinham relacionamento de longa data com os bancos envolvidos no evento (QUEVEDO; PINTO, 2014).

Outros escândalos internacionais como o da Parmalat, vindo à tona em dezembro de 2003 com a falsificação de documentos bancários, sendo um deles no valor de quase 4 bilhões de euros (FOLHA DE SÃO PAULO, 2004), na sequência da divulgação das fraudes da Enron e WorldCom, reacenderam discussões a respeito de eventos fraudulentos (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

A fintech Wirecard, a qual havia apresentado o maior crescimento para uma empresa listada na Bolsa de Valores da Alemanha em 2018 (JO *et al.*, 2021), teve em seu histórico a divulgação de escândalo financeiro, quando, em 2020, o CEO da empresa, Markus Braun, reconheceu uma fraude de 1,9 bilhão de euros (ESTADÃO, 2020). Esta foi considerada como uma das maiores fraudes reveladas na Alemanha (TEICHMANN; BOTICIU; SERGI, 2023).

Retomando o foco ao contexto brasileiro, o caso mais recente divulgado ocorreu no início de 2023, com o escândalo financeiro da Americanas S.A., revelado após a divulgação do Fato Relevante, em 11/01/2023, onde as inconsistências

contábeis iniciaram em R\$ 20 bilhões de reais (AMERICANAS S.A., 2023) e, mediante Comissão Parlamentar de Inquérito finalizada em setembro do mesmo ano, confirmou-se que a fraude ajudou a incrementar o resultado da companhia em R\$ 25,3 bilhões de reais (AMERICANAS S.A., 2023).

Em decorrência destas explicações, os cenários de fraudes financeiras trazem à tona a discussão sobre as responsabilidades diante dos ocorridos além de suscitar a necessidade de maior transparência nas relações, direcionando principalmente aos responsáveis pela governança corporativa da entidade. Desse modo, dentre os mecanismos de governança que foram instituídos também com o intuito de atuar sobre os problemas de fraudes contábeis, encontra-se o comitê de auditoria, que no Brasil foi regulamentado para as companhias de capital aberto através da Instrução CVM, nº 586, publicada em 2017, a qual trouxe a adoção das práticas do Código Brasileiro de Governança Corporativa (CVM, 2017).

Ademais, considerado como pilar central da estrutura de governança corporativa, surge o Conselho de Administração, sendo o encarregado pelo processo decisório e direcionamento estratégico da entidade, uma vez que “exerce o papel de guardião dos princípios, valores, objeto social e sistema de governança da organização, sendo seu principal componente” (IBGC, 2015).

Desta forma, considerando os aspectos anteriormente apresentados, entende-se que a governança corporativa tem um papel relevante no monitoramento de riscos dessa natureza, uma vez que o engajamento da alta administração permite que possíveis desvios sejam evitados com a devida correção e punição (IBGC, 2015). A estrutura dos processos ligados ao monitoramento de riscos fraudulentos converge para a robustez das políticas de conformidade na organização, para a correta avaliação e ação em relação aos riscos de fraude (IBGC, 2019).

Mesmo considerando o papel da Governança Corporativa, há também a incumbência da Auditoria Independente, no que tange a responsabilidade do auditor na detecção de fraudes. Nesse sentido, surge a NBC TA 240, que dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, delimitando que “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” (CFC, 2016).

Portanto, levando em consideração a complexidade das transações financeiras e repercussões no mercado financeiro em conjunto com as exigências de transparência, os agentes de governança e auditoria independente possuem um papel relevante no contexto da responsabilidade sobre a prevenção e detecção de fraudes. Outrossim, por se tratar de um tema importante e sensível para as empresas, o tema requer vigilância contínua por parte dos investidores e partes interessadas, uma vez que o processo está em constante evolução e ainda requer ajustes.

1.2 Problema de Pesquisa

Com base no contexto apresentado, traçou-se o seguinte problema de pesquisa: **Quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Considerando o contexto e o problema de pesquisa formulado, o objetivo geral desta pesquisa é investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras.

1.4 Justificativa

O contexto das fraudes contábeis remonta de séculos anteriores, a exemplo dos casos *South Sea Bubble*, ocorrido em meados de 1720, onde os investidores foram alvo de manipulação mediante a disseminação de informações enganosas (TOMS, 2019). Apesar do longo tempo desse histórico inicial, os escândalos financeiros seguem ocorrendo atualmente, propiciando um ambiente de desconfiança perante os investidores.

Em relatório recente divulgado pelo *Association of Certified Fraud Examiners* – ACFE foram avaliados 1.921 casos de fraudes em 138 países, sendo que estes causaram perdas financeiras para as empresas de mais de \$ 3.1 bilhões de dólares. As fraudes foram avaliadas entre janeiro de 2022 e setembro de 2023 e os esquemas

de fraudes relacionados na pesquisa são enquadrados em três categorias, sendo elas apropriação indébita de ativos, corrupção e fraudes nas demonstrações financeiras (ACFE, 2024).

Apesar de representar 89% dos casos, a apropriação indébita de ativos é a menos dispendiosa, uma vez que apresenta uma perda mediana de \$ 120 mil dólares. Em contraponto, as fraudes nas demonstrações financeiras aparecem em 5% dos casos, mas são os casos mais caros, visto representarem \$ 766 mil dólares de perda mediana (ACFE, 2024).

A pesquisa também revela um dado preocupante: mais da metade das fraudes, ou seja, 51% ocorreram devido à falta de controles internos ou a anulação dos controles existentes nas organizações. O relatório anterior da mesma pesquisa, publicado em 2022, demonstra que 49% das fraudes aconteceram em função de controles internos ineficientes. Ou seja, esse número vem aumentando com o passar do tempo, demonstrando a importância de práticas mais estruturadas de controles, compliance, governança e gestão de riscos de fraudes por parte das empresas (ACFE, 2024). Na figura abaixo, constam estes dados de forma consolidada:

Figura 2 - Retrato das fraudes nos últimos anos



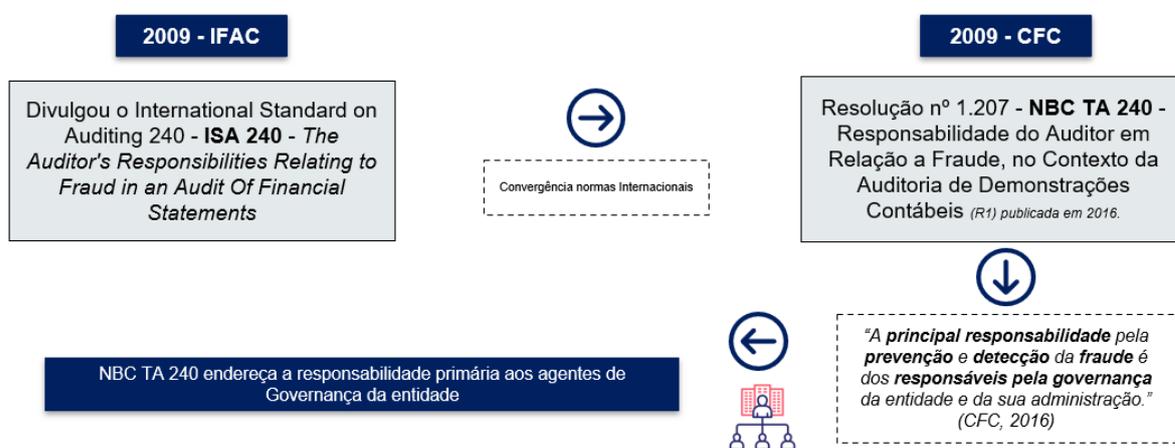
Fonte: Elaborada pela autora, com base em ACFE (2022) e ACFE (2024)

Tendo em vista a necessidade de regulação do ambiente de controles internos, países como os Estados Unidos colocaram em prática obrigatoriedade de melhorias na conformidade e implantação de controles internos eficazes para empresas de capital aberto com a entrada da Lei *Sarbanes-Oxley*, mediante a seção 404, que regula adoção das medidas necessárias para tal.

Embora a responsabilidade primária pela implantação de controles internos seja dos responsáveis pela governança corporativa da entidade, dentro desse ecossistema abrangente, surge a figura do auditor independente e a credibilidade deste. De forma a melhor elucidar a responsabilidade do auditor nas fraudes contábeis, em 2009, o *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou o *International Standard on Auditing 240* (ISA 240), discorrendo sobre as responsabilidades deste profissional relativas à fraude na auditoria de demonstrações financeiras, norma esta que passou a ser de aplicação obrigatória no ambiente americano a partir de 15 de dezembro daquele ano.

Mediante a convergência às normas internacionais, esta norma chega ao Brasil também em 2009, com a divulgação da NBC TA 240, através da Resolução CFC nº 1.207, intitulada Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis (CFC, 2009). Referida norma passou por atualização em 2016, trazendo a versão revisada nº 1. A figura a seguir ilustra de forma sintetizada estas informações:

Figura 3 - Legislação e normativas auditoria independente em relação a fraude.



Fonte: Elaborada pela autora, com base em IFAC (2009) e CFC (2016).

Apesar de normativas internacionais e nacionais emitidas para coibir fraudes e explicar o papel dos envolvidos, continuam acontecendo movimentos dessa natureza. Nesse sentido, este trabalho se justifica nos seguintes aspectos. O primeiro, é de cunho normativo no sentido de averiguar a aderência à NBC TA 240 e os desdobramentos dessa averiguação no ambiente econômico, haja vista a necessidade de auditoria independente de empresas de grande porte, mediante a

introdução da Lei n. 11.638 de 2007, além das entidades de capital aberto. Assim sendo, o primeiro motivador também se explica pela necessidade de análise da condução e adesão aos procedimentos de auditoria e se há relação com incidentes de fraudes contábeis.

A segunda justificativa se faz presente devido a necessidade de esclarecimentos sobre o papel da auditoria independente no contexto das fraudes contábeis, tendo em vista a carência de publicações científicas nesse tema, haja vista a sensibilidade do assunto em conjunto com o gap de expectativa do público em geral.

1.4 Delimitação do Estudo

Este estudo objetivou investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras. Para tal, a pesquisa se concentrou na literatura existente no âmbito nacional e internacional, com foco principal em estudos sobre governança corporativa, fraudes contábeis e auditoria independente.

Nesse sentido, foram observados os fenômenos e relações entre os assuntos supracitados e o cenário das fraudes contábeis em conjunto com as respostas dos entrevistados, cujo público-alvo se concentrou em auditores independentes no âmbito das empresas que por determinação legal necessitam de auditoria externa.

1.5 Estrutura da Dissertação

O presente estudo é composto de cinco capítulos. O capítulo um, contém a introdução, com os subcapítulos contextualização do tema, problema de pesquisa, objetivos, justificativa, delimitação do estudo e a estrutura da dissertação. Na continuação, o capítulo dois evidencia a fundamentação teórica que ampara o estudo. O capítulo três tem na composição a metodologia e os procedimentos metodológicos adotados no estudo. A seguir, o capítulo quatro apresenta a análise de dados e, por fim, o capítulo cinco encerra o estudo com as considerações finais da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

No segundo capítulo encontra-se o arcabouço teórico que ampara este estudo. Inicialmente, serão desdobrados os conceitos governança corporativa e legislações acerca do tema seguido pelas responsabilidades dos agentes. A seguir, serão abordados os conceitos de erros e fraudes, finalizando com o contexto das fraudes contábeis no Brasil e no mundo.

2.1 Governança Corporativa – aspectos internos e externos

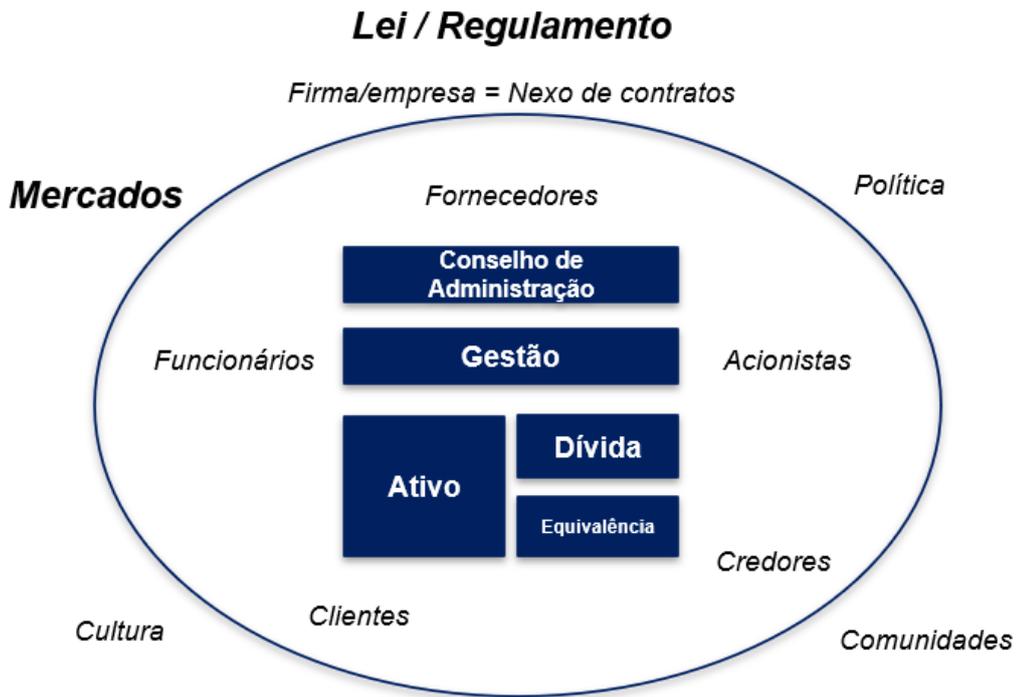
Apesar de não haver uma consonância na literatura sobre a definição de Governança Corporativa, a maioria dos estudiosos do tema convergem que este termo se refere a uma série de mecanismos de gerenciamento e controle a fim de proteger os interesses dos agentes, sejam estes internos ou externos.

Nesse contexto de proteção dos interesses, emerge o problema de agência, enaltecido pela Teoria de Agência, uma vez que esta afirma que as disparidades entre um principal (titular) e um agente derivam da busca pela maximização dos próprios ganhos, implicando que tanto o contratante quanto o contratado estão orientados a otimizar suas utilidades individuais (EISENHARDT, 1989).

Na tentativa de resolver os conflitos de interesses causados pelos problemas de agência, surge a função principal da Governança Corporativa, atuando na resolução desses desacordos, fazendo com que a eficiência da firma aumente (HUDSON; CORREIA, 2008), abrangendo práticas e procedimentos que garantem que uma empresa seja administrada de forma a atingir seus objetivos (MARZUKI *et al.*, 2019).

A esse respeito, Gillian (2006), aprofunda a temática trazendo uma perspectiva mais abrangente da empresa e sua Governança Corporativa, conforme elucidado na figura a seguir:

Figura 4 – Governança corporativa: além do modelo de balanço.

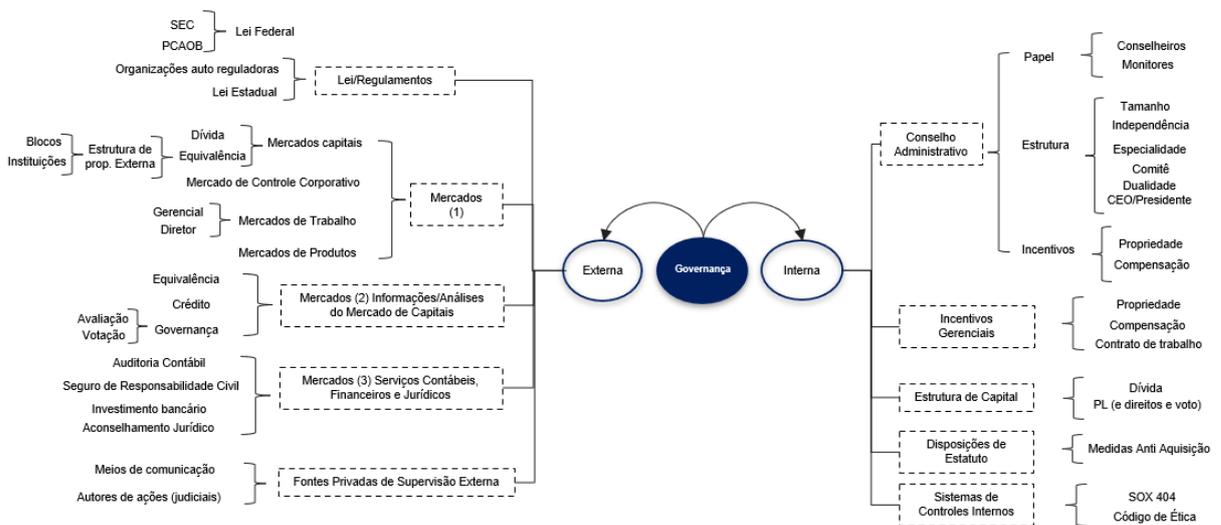


Fonte: Adaptado de GILLAN (2006).

Dentro dessa concepção, a Governança Corporativa vai além do Conselho de Administração, gestores, acionistas e detentores de dívidas, uma vez que, leis e regulações, mercados, cultura, comunidade e política afetam estas relações.

Posto isto, Gillian (2006), divide os mecanismos da Governança Corporativa em duas classificações amplas - Governança Interna e Governança Externa – as quais se subdividem em categorias, mediante a figura a seguir:

Figura 5 – Governança Corporativa: um quadro amplo



Fonte: Adaptado de GILLAN, 2006.

Dentre as categorias da Governança Interna, está o Conselho de Administração, considerado como o eixo central da Governança Corporativa, tendo em vista o dever fiduciário para com os acionistas e da responsabilidade de fornecer orientação estratégica e monitoramento (GILLAN, 2006).

Ainda dentro desse mesmo eixo interno, observa-se a estrutura dos Comitês, como o de Auditoria, considerado como uma peça-chave dado seu papel de assessoramento ao Conselho de Administração, supervisionando a elaboração das demonstrações financeiras, os trabalhos de auditoria independente e auditoria interna, gerenciamento de riscos, entre outros aspectos (KPMG, 2020).

A Governança interna apresenta, também, os incentivos gerenciais, uma vez que as políticas de remuneração selecionadas pelos conselhos de administração podem desempenhar uma função relevante na harmonização dos interesses dos acionistas e dos gestores (GILLAN, 2006).

Outro elemento de relevante importância dentro dos mecanismos internos da Governança são os sistemas de controles internos, que podem ser definidos como um processo, conduzido pelo conselho de administração, pela gestão e por outros membros do quadro de funcionários de uma organização, com o propósito de assegurar, de forma razoável, a consecução dos objetivos referentes às operações, relatórios e conformidade (COSO, 2023).

Nesse aspecto, controles internos desenhados de forma adequada e colocados em prática de forma efetiva e não apenas no papel, trazem a entidade uma gestão adequada dos riscos as quais está exposta. Há de se enfatizar que uma vez implantados, referidos controles demandam acompanhamento e necessitam serem colocados à prova, com a aplicação de testes e constituição de canal de denúncias (IBRACON, 2023).

Ainda nesse eixo de controles internos, em virtude do conflito de agência, há o risco de persuasão por integrantes mal intencionados da entidade em busca de favorecimento e aproveitamento por estarem em posições superiores dentro da empresa, “fazendo com que iludam aqueles cujos interesses deveria zelar” (IBRACON, 2023). Assim, um bom sistema de governança adota um código de ética, fortalecendo a estrutura organizacional da entidade, disseminado a todos os envolvidos, sejam internos ou externos, começando pelos responsáveis pela alta administração.

Partindo para os elementos externos da Governança Corporativa, elucidado anteriormente pelas forças de mercado e outras fontes de supervisão às quais as empresas estão expostas, tem-se como a primeira categoria as legislações e regulamentos. Nos EUA, essas regulamentações estão abarcadas inicialmente pela SEC – *Securities And Exchange Commission*, junto a órgãos como o PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board* e demais entidades como o AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*. No Brasil, as regulamentações têm início pela legislação federal, seguidos pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários e pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

Ainda na categoria dos mecanismos externos, Gillian (2006), demonstra os Mercados (3), contemplando serviços contábeis, financeiros e jurídicos, trazendo o olhar para a figura da Auditoria Independente, a qual objetiva expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, assegurando que estas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira aos períodos em exame (ATTIE, 2018).

Aprofundando esse conceito, a auditoria independente é reconhecida como uma medida eficaz para fortalecer a confiabilidade e a credibilidade das demonstrações financeiras divulgadas pelas organizações. Isso contribui para elevar a confiança dos investidores e aprimorar o funcionamento do mercado de capitais, ao mesmo tempo em que reforça a integridade das informações fornecidas aos diversos *stakeholders*, que incluem acionistas, credores, fornecedores e, em última análise, a sociedade como um todo (IBRACON, 2023).

Partindo da teoria, essa seção debruçou-se em elucidar de forma teórica o problema de agência, indo de encontro a mitigação desta com os mecanismos de governança corporativa, separando-os em internos e externos, fazendo com que os interesses das partes se alinhem.

2.2 Legislação e orientações acerca da Governança Corporativa e os agentes de governança

A introdução da NBC TA 240 trouxe consigo uma importante fundamentação sobre a responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude, relacionando a governança corporativa, quando, no item 4, versa o seguinte:

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. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016, grifo nosso).

Nesse sentido, considerando os acontecimentos envolvendo escândalos financeiros desde o final do século passado, em conjunto com adversidades sociais e ambientais pelo mundo, a governança corporativa atua como importante mecanismo de controle das organizações, trazendo clareza nos papéis dos diferentes agentes de governança: acionistas, administradores, conselho de administração, auditores e demais partes interessadas. (IBGC, 2015).

Assim sendo, os princípios básicos de transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa reforçam o papel do sistema da governança corporativa a fim de dirigir, monitorar e incentivar as empresas e demais instituições em conjunto com o relacionamento com os sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos fiscalizadores e controladores assim como as partes interessadas que compõe essa atmosfera (IBGC, 2015).

Isto posto, a responsabilidade destes agentes tem ganhado destaque em temáticas como sustentabilidade, fraudes, desvirtuação e abusos de poder nesse complexo sistema com múltiplos públicos. Diante desse cenário, os agentes de governança corporativa desempenham papéis-chave na estrutura da organização, fortalecendo a divulgação dos princípios e valores das empresas, onde a ética aparece cada vez mais indispensável na formação desse ambiente corporativo (IBGC, 2015).

Partindo destas explanações, nos anos recentes, houve uma expansão do escopo da governança corporativa, sem reduzir a relevância dos acionistas e administradores, para abranger outras partes interessadas, exigindo dos agentes de governança corporativa uma maior diligência no processo de tomada de decisão. Isto posto, o papel dos agentes de governança fortalece e dissemina o propósito,

princípios e valores da organização, em conjunto com o comprometimento e liderança dos administradores e executivos, o qual corrobora coma construção de um ambiente ético (IBGC, 2015).

Um dos primeiros agentes dessa cadeia é o Conselho de Administração, o qual constitui um órgão colegiado responsável pelo processo decisório de uma organização em relação à sua orientação estratégica. Sua função primordial é zelar pelos princípios, valores, objetivo social e sistema de governança da organização, representando o componente central deste. Além de determinar as diretrizes estratégicas do empreendimento, cabe ao conselho de administração, com base no melhor interesse da organização, supervisionar a diretoria, desempenhando o papel de intermediário entre esta e os acionistas (IBGC, 2015).

Dentre as práticas recomendadas pelo Código Brasileiro de Governança Corporativa, encontram-se os seguintes aspectos:

O conselho de administração deve, sem prejuízo de outras atribuições legais, estatutárias e de outras práticas previstas neste Código:

- (i) definir estratégias de negócios, considerando os impactos das atividades da companhia na sociedade e no meio ambiente, visando a perenidade da companhia e a criação de valor no longo prazo;
- (ii) avaliar periodicamente a exposição da companhia a riscos e a eficácia dos sistemas de gerenciamento de riscos, dos controles internos e do sistema de integridade/conformidade (compliance) e aprovar uma política de gestão de riscos compatível com as estratégias de negócios (ver capítulo 4);
- (iii) definir os valores e princípios éticos da companhia e zelar pela manutenção da transparência da companhia no relacionamento com todas as partes interessadas (ver capítulo 5);
- (iv) rever anualmente o sistema de governança corporativa, visando a aprimorá-lo. (IBGC, 2016)

Na próxima camada dos agentes de governança surge o Comitê de Auditoria, órgão de relevância na assessoria ao conselho de administração, cujo propósito é fornecer apoio no monitoramento da qualidade das demonstrações financeiras e dos controles internos, com o objetivo de assegurar a confiabilidade e integridade das informações, a fim de proteger a organização e todas as partes interessadas envolvidas (IBGC, 2015).

Por força da Instrução CVM n. 586, a qual entrou em vigor no ano de 2017 e instituiu, entre outras alterações, a aplicação do Código Brasileiro de Governança Corporativa, sendo uma das práticas a adoção do Comitê de Auditoria Estatutário, bem como a divulgação anual do Informe sobre a adesão ao Código Brasileiro de Governança Corporativa (CVM, 2017).

Desta forma, o Comitê de Auditoria tem apresentado um crescente significado na estrutura de governança corporativa das organizações, devido ao seu importante papel como órgão de assessoramento ao Conselho de Administração. Sua principal responsabilidade envolve a supervisão do processo de elaboração das demonstrações financeiras, a análise das atividades da auditoria independente e interna, o monitoramento do processo de gerenciamento de riscos, dos controles internos e do cumprimento das regulamentações, além de outras questões relevantes (KPMG, 2020).

Para Marzuki *et al.*, (2019), em estudo realizado com 64 empresas fraudulentas e não fraudulentas, foi observado que as características do comitê de auditoria, tais como experiência, atividade e competência reduzem a ocorrências de fraudes. Além disso, a pesquisa reforçou o papel do comitê de auditoria com enfoque na teoria de agência, enfatizando a importância do acompanhamento da responsabilidade dos auditores na relação de agência.

No estudo de Pathak, Samba e Li (2021), foi discutida a diversidade do comitê de auditoria e se esta está relacionada com a redução de falhas na divulgação de informações financeiras, em uma amostra de empresas dos Estados Unidos da América. Os resultados da pesquisa mostraram que a diversidade de gênero no comitê de auditoria está relacionada a uma redução na probabilidade de reapresentações de demonstrações relacionadas a fraude, além de que uma combinação de membros com tempo de mandato longos e curtos pode auxiliar o comitê de auditoria a identificar erros nos relatórios financeiros das entidades, uma vez que, os integrantes mais antigos reduzem a assimetria da informação, enquanto os integrantes mais recentes trazem consigo perspectivas novas.

O mesmo estudo também abordou sobre a idade dos diretores do comitê de auditoria, explicando que os mais velhos trazem mais experiência, permitindo identificar e abordar melhor os erros no processo de tomada de decisão, contudo, podem ser menos vigilantes no monitoramento da administração devido a complacência e familiaridade com gerentes e outros diretores (PATHAK; SAMBA; LI, 2021).

Um outro agente de governança com participação relevante é a Auditoria Interna, com a conceituação e objetivos instituídos através da NBC TI 01, aprovada através da Resolução CFC nº 986, em novembro de 2003, que destaca:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (CFC, 2003).

Considerando esta normativa, o Código Brasileiro de Governança Corporativa aborda que a função da auditoria interna engloba o monitoramento, avaliação e formulação de recomendações referentes aos controles internos da empresa, em conformidade com a política de gerenciamento de riscos e as demais normas aplicáveis, bem como os procedimentos estabelecidos pelo conselho de administração. Nesse sentido, é necessário que as empresas possuam uma estrutura de auditoria interna, seja ela interna ou terceirizada (IBGC, 2016).

Em relação a opção de terceirização ou não da atividade, a independência dos serviços de auditoria interna implica que a mesma empresa não deve exercer tanto a função de auditoria interna quanto a de auditoria independente. No entanto, é admissível que os auditores internos colaborem, na medida necessária, com os auditores externos, especialmente no que diz respeito à identificação e elaboração de propostas para aprimorar os controles internos da organização (IBGC, 2015).

Quanto a necessidade de maior aprofundamento no potencial que a auditoria interna traz às organizações, o estudo recente de Christ *et al.* (2021) demonstra que a auditoria interna desempenha um papel de relevância e utilidade valiosos nas organizações, conforme atestado pela referida pesquisa acadêmica, a qual evidencia sua importância na busca por melhorias na governança corporativa.

Ratificando esta pesquisa, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (2018) aborda que em relação a auditoria interna, “seus principais papéis e responsabilidades muitas vezes não são suficientemente conhecidos dentro das organizações, especialmente quanto à sua inserção no contexto da governança corporativa”.

Representado no final da cadeia, mas de relevante importância, encontra-se a auditoria independente, a qual, mediante a Lei nº 11.638 de 2007, que alterou a Lei nº 6404 de 1976, resultando na ampliação da obrigatoriedade da auditoria que anteriormente era concentrada apenas nas empresas de capital aberto. Mediante essa alteração, a auditoria independente passou a ser obrigatória, também, às

entidades consideradas de grande porte, caracterizadas pela lei mais atual com o seguinte embasamento:

Art. 3º - obrigatoriedade auditoria independente

Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) (BRASIL, 2007).

Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (2016), publicou a NBC TA 200, a qual aborda a relevância da opinião do auditor, uma vez que esta expressão confirma a veracidade da elaboração das demonstrações contábeis, se estão conformes com a estruturação de relatório financeiro aplicável.

De forma análoga, a NBC TA 240 investe na responsabilidade do auditor no contexto das fraudes contábeis, observando que “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” (CFC, 2016).

Em consonância a legislação, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa, (2015) informa que a principal responsabilidade do auditor independente consiste em emitir, em conformidade com as disposições pertinentes, uma opinião sobre se as demonstrações financeiras elaboradas pela administração refletem de forma precisa, em todos os seus elementos relevantes, a situação patrimonial e financeira da entidade.

Corroborando com estas explanações, o Código Brasileiro de Governança Corporativa tem em uma das práticas recomendadas a menção à equipe de auditoria independente, a qual, deve prestar relatórios ao conselho de administração, utilizando o comitê de auditoria como meio de comunicação, caso esteja estabelecido. O comitê de auditoria é responsável por supervisionar a eficácia do trabalho realizado pelos auditores independentes, bem como garantir a sua independência. Além disso, o comitê deve analisar e debater o plano anual de trabalho do auditor independente, encaminhando-o posteriormente para a aprovação do conselho de administração (IBGC, 2016).

Desta forma, garantir a independência dos auditores é fundamental, pois permite que eles avaliem imparcialmente as demonstrações financeiras e contribuam para estabelecer um ambiente de confiança entre os gestores, acionistas e outras partes envolvidas. A independência e a execução efetiva das responsabilidades por parte dos auditores trazem benefícios significativos tanto para a organização em si como para as partes interessadas envolvidas (IBGC, 2015).

Apesar da divulgação de normativas e legislação abordando a responsabilidade do auditor independente, há uma lacuna entre o embasamento legal e o que de fato a sociedade conhece. É o que Souza, Sousa e Jácome (2020) trouxeram no estudo a respeito da percepção dos brasileiros em relação a responsabilidade do auditor independente quanto às normas que regulamentam a profissão. Referida pesquisa utilizou uma amostra de 370 participantes, divididos em usuários sem vínculo direto com a auditoria ou contabilidade, estudantes de graduação em ciências contábeis e contadores. Os resultados obtidos apresentaram uma lacuna entre as expectativas destes grupos e as normativas de auditoria, reforçado principalmente pelos usuários das informações contábeis sem conhecimento prévio sobre auditoria, uma vez que estes consideram que a identificação de fraudes é de responsabilidade do auditor.

O estudo reforça, com os achados, que é primordial a divulgação ao público em geral sobre o papel da auditoria independente, trazendo expectativas mais realistas acerca da profissão. Referida necessidade é aumentada, uma vez que, nos últimos anos houve um aumento em indivíduos atuando no mercado de valores mobiliários brasileiro, tornando-os, assim, usuários de relatórios de auditoria e, conseqüentemente, de informações contábeis (SOUZA; SOUSA; JÁCOME, 2020).

2.3 Erros e Fraudes Contábeis

Tendo em vista que a presente dissertação abordou sobre a detecção de erros e fraudes no ambiente da auditoria, o tópico a seguir abordará os conceitos trazidos pelas normativas e estudos anteriores sobre erros e fraudes contábeis.

No tocante à fraude, a NBC TI 01, na norma relativa à auditoria interna, aborda o referido conceito no seguinte aspecto, no item 12.1.3.2:

O “termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios,

informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários” (CFC, 2003).

Já, em relação a definição de erro, a mesma normativa da auditoria interna versa o seguinte, no item 12.1.3.3:

“O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários (CFC, 2003).

Sob o mesmo ponto de vista, a NBC TA 240 define fraude e os fatores de risco concernentes a esta na ótica a seguir:

- (a) **Fraude** é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.
- (b) **Fatores de risco de fraude** são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016, grifo do autor).

Já, quanto a distinção entre fraude e erro, a NBC TA 240 aborda que “o fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis” (CFC, 2016).

Além da conceituação de erros e fraudes, faz-se necessário a exemplificação de fraudes relevantes que podem ocorrer nas demonstrações contábeis das entidades. A pesquisa de Vilaça (2012) demonstrou os seguintes exemplos:

- Lançamentos manuais de receitas próximo ao final do ano para atingir a meta estipulada pela administração.
- Não contabilizar um empréstimo para melhorar os índices de endividamentos e liquidez da empresa.
- Omitir autuações ou contingências contra a empresa para esses fatos não serem divulgados, nem contabilizados nas demonstrações contábeis (VILAÇA, 2012).

Mediante as definições mencionadas anteriormente, um fator relevante nos estudos de fraude contábil é o triângulo da fraude. O estudo focado na revisão de literatura das fraudes contábeis de Ajekwe e Ibiame (2017) afirma que o triângulo da fraude pode ser considerado uma estrutura conceitual para entender e detectar fraudes em ambientes corporativos, a qual, possui três fatores primordiais, demonstrados no Quadro 1:

Quadro 1 - Fatores primordiais do Triângulo da Fraude

Fator	Explicação
Oportunidade	Deficiências nos controles internos, os quais podem ser facilmente neutralizados pela alta administração.
Motivação	Incentivos de natureza individual, os quais geram uma pressão considerável e enfatizam o desempenho, além de refletirem uma pressão externa para alcançar metas de lucro ou orçamento.
Racionalização	Habilidade dos indivíduos envolvidos em atividades fraudulentas de adotar uma atitude que desloca a culpa ou a responsabilidade, através de justificativas como "isso não causará danos a ninguém; estamos muito próximos de alcançar nossas metas" ou "tenho direito a isso devido ao meu árduo trabalho".

Fonte: elaborado pela autora com base em Ajekwe e Ibiameke (2017).

Dentro desse aspecto, o mesmo estudo conclui que o triângulo da fraude é um modelo eficiente para compreensão dos antecedentes da fraude. No entanto, em razão do aumento da complexidade e criatividade dos mercados financeiros assim como os crimes de colarinho branco, nem sempre essa estrutura conseguirá capturar os fatores e antecessores da fraude. Além disso, a maioria dos estudos fundamenta-se em evidências dos Estados Unidos da América e a replicação em outros países, como a Nigéria, fazendo com que os resultados obtidos possam não ser aplicáveis em outros contextos fora dos EUA (AJEKWE; IBIAMKE, 2017).

Um outro ponto de vista envolto na pesquisa de Ajekwe e Ibiameke (2017) é a sugestão de adoção de técnicas de contabilidade forenses, atuando com contadores forenses, aumentando, assim, a probabilidade de detecção de fraudes em relatórios financeiros, de maneira oportuna e econômica, apesar de ausência de relatos específicos de fraudes contábeis.

2.4 Fraudes contábeis internacionais e nacionais

Os ocorridos das últimas três décadas apresentaram diversos tipos de fraudes contábeis e financeiras, tanto no ambiente internacional quanto nacional, sendo algumas delas responsáveis por alterações importantes em normativos e legislações. Apesar disso, serão elucidados alguns dos casos mais conhecidos e amplamente divulgados pela mídia e em estudos científicos, os quais, esta dissertação teve como base em sua fundamentação teórica.

Iniciando a linha temporal, no Brasil, o contexto dos escândalos financeiros teve repercussão com casos como o do Banco Econômico e Nacional na década de 1990.

O Banco Nacional S.A, mais conhecido como BNSA teve sua fundação em 1934 e, em 1995 chegou a conquistar a posição de um dos dez maiores bancos do Brasil. À época, a instituição possuía uma política de distribuição de dividendos agressiva, passando, inclusive a distribuir dividendos mensalmente. Contudo, nesse mesmo ano, no mês de novembro, o Banco teve a intervenção decretada, passando a ser gerido pelo BACEN através de um Regime de Administração Especial Temporária (RAET) (CUPERTINO, 2006).

No ano de 1995, veio a público a revelação de ativos insolventes com origem a partir de fraudes no gerenciamento de lucros do BNSA. No estudo de caso elaborado por Cupertino (2006), foi identificado que: i) o montante de R\$ 45.602.954.197,40 representa o total de valores agregados ao resultado com vistas ao gerenciamento de lucros; ii) havia indícios de que o Banco Nacional acusava um Passivo a Descoberto desde o ano de 1990, revelando um patrimônio líquido negativo em mais de R\$ 20 bilhões de reais em 1995 e iii) os lucros, os quais foram criados de forma artificial, proporcionaram a distribuição e venda das ações por parte dos administradores, uma vez que, referidas ações possuíam valor de mercado, procedimento este possível tendo em vista a divulgação de informações privilegiadas que os administradores detinham.

Em relação ao Banco Econômico, houve a intervenção no mesmo ano do Banco Nacional, em 1995. A pesquisa de Moura (2007) revela que “constatou-se que a dívida da instituição era 16% superior ao seu patrimônio líquido, então avaliado em R\$ 723 milhões”. Um dos motivadores para tal dívida, apresentados pelo mesmo estudo, informa a existência de um dossiê, indicando evidências de caixa 2 para financiamento de sistema organizado de financiamento eleitoral. O proprietário do Banco, Ângelo Calmon de Sá, foi indiciado pela Polícia Federal tendo como base a Lei do Colarinho Branco, visto que, feriu a ordem tributária e o sistema financeiro nacional (MOURA, 2007).

À época, os referidos bancos tinham parecer de auditoria independente realizado pelas firmas Ernst & Young e KPMG, respectivamente e, pela não divulgação de fatos relevantes acerca das demonstrações contábeis destas instituições financeiras aos acionistas, ocasionou consequências negativas para os investidores do Banco Econômico e Banco Nacional (QUEVEDO; PINTO, 2014). Este evento foi um dos motivadores responsáveis pela aplicação do rodízio de auditoria obrigatório no Brasil a partir de 1996.

Passando ao próximo evento fraudulento, o início dos anos 2000 manifestou um dos maiores escândalos financeiros internacionais: a queda da Enron. Essa entidade foi fundada em 1985 e atuava inicialmente no segmento de gás natural, passando ao longo dos anos a operar em gasodutos, usinas elétricas, celulose e fibra ótica, atuando como financiadora de crédito para os mesmos serviços. Segundo Healy e Palepu (2003), a Enron havia sido avaliada pela revista *Fortune's* como a grande companhia mais inovadora de acordo com uma pesquisa das empresas mais admiradas. Entretanto, no período de um ano, a imagem da Enron foi devastada com o preço das ações despencando perto de zero (HEALY; PALEPU, 2003).

A falência da Enron foi decretada em 02 de dezembro de 2001, quando o preço das ações era de apenas \$ 0,26. À época, essa companhia possui auditoria independente pela Arthur Andersen e, segundo registros, essa firma de auditoria foi acusada de negligenciar padrões de contabilidade em razão de conflito de interesses com a Enron devido aos honorários significativos de consultoria que esta empresa gerava para a Arthur Andersen (HEALY; PALEPU, 2003). De acordo com os mesmos autores, no ano de 2000, a Enron gastou \$ 25 milhões de dólares em honorários de auditoria em relação a \$ 27 milhões de dólares em honorários de consultoria.

A Arthur Andersen foi responsável por tentar esconder quaisquer resquícios de problemas na auditoria, com a destruição de documentos comprobatórios assim que a investigação da Enron se tornou pública pela SEC (HEALY; PALEPU, 2003), até que, em 2001, a referida empresa de auditoria teve sua derrocada, haja vista a cumplicidade em relação a fraude trazida pela Enron (TANI; FLORES, 2023).

Vale ressaltar que uma das grandes consequências do escândalo financeiro da Enron foi a criação da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), a qual derivou da combinação de dois projetos de reforma contábil do Senador Sarbanes em conjunto com o Deputado Oxley, sendo referida lei aprovada pelo Congresso dos EUA em 25 de julho de 2002. Na ocasião, a Lei SOX juntamente com outras propostas de reformas corporativas, foram desencadeadas pela exposição da fraude da Enron, identificando um sistema de governança seriamente corrompido (ZHANG, 2007).

Na esteira das grandes fraudes contábeis, surge a empresa WorldCom, que teve uma grande repercussão no contexto dos escândalos financeiros. Fundada em 1983, pertencia ao ramo de telecomunicações e, na década de 1990 realizou a aquisição de diversas empresas deste mesmo segmento. Em 1990, aferiu \$ 154 milhões de dólares em receita, chegando a \$ 39.2 bilhões em 2001, sendo

reconhecida pela Revista *Fortune's* como a 42^a colocada entre as 500 maiores empresas (LIKE; JICKLING, 2002).

Contudo, em 25 de junho de 2002, a segunda maior companhia de telecomunicação de longa distância dos Estados Unidos anunciou que superestimou os lucros de 2001 e do primeiro trimestre de 2002 em \$ 3.8 bilhões de dólares, chamando a atenção dos acionistas e do mercado em geral (LIKE; JICKLING, 2002). Após esse anúncio, conforme Like e Jickling (2002) questionou-se a Arthur Andersen, responsável pela auditoria externa da WorldCom, como estes números não haviam sido detectados.

Apesar de ter entrado com o pedido de proteção contra a falência em 21 de julho de 2002 (LIKE; JICKLING, 2002), em 2004, a WorldCom decretou falência em 2004, quando alterou o nome para MCI. Houve a condenação do Diretor Executivo, Bernie Ebbers e o Diretor Financeiro, Scott Sullivan, os quais foram acusados por fraudes e violações das leis de finanças (MOURA, 2007).

A terceira fraude contábil e com repercussão na mídia em 2003 foi a Parmalat, que iniciou seu legado na Itália nos anos 70, por Calisto Tanzi, herdeiro de uma família de comerciantes de alimentos, com sede em Parma. À época, o Sr. Tanzi ingressou no mercado de laticínios encorajado pelo processo de desenvolvimento contínuo da empresa Tetra Pak, a qual produzia embalagens de alimentos líquidos e semilíquidos (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

A consolidação da marca Parmalat ocorreu na década de 80, quando conquistou a liderança mundial no mercado dos lácteos, agregando outros alimentos à marca, como pães, molhos de tomate e sucos de frutas. Nesse mesmo período, impulsionado supostamente por um amigo próximo, o Sr. Ciriaco de Mita, poderoso líder político, fez com que o Sr. Tanzi se aventurasse no meio televisivo, quando adquiriu a TV Odeon, emissora que, em 1989, registrou péssimos resultados, veio a falência e o Sr. Tanzi precisou assumir as dívidas da falida TV Odeon, sendo divulgado durante as investigações criminais da Parmalat que, o dinheiro utilizado para quitação das dívidas da TV Odeon foi fornecido pela Parmalat (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

Nos anos 1990, a Parmalat ingressou no mercado futebolístico, quando adquiriu o Parma Calcio, uma empresa do Parma clube de futebol, chegando a ser um grande patrocinador do clube de futebol Palmeiras, no Brasil, além do clube chileno, Audax. Nessa mesma década, o Sr. Tanzi entrou no ramo de turismo, oferecendo serviços para operação em hotéis e resorts. Após muitas transações e

aquisições, a empresa de turismo chegou a transacionar um volume de 550 milhões de euros, gerando perdas e dívidas para a companhia (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

Entre 1998 e 2000, o Grupo Parmalat seguia em expansão, quando adquiriu 25 empresas. Na contramão do aumento dos negócios, em novembro de 2000, o S&P classificou a Parmalat com uma nota BBB, considerado o nível mais baixo de investimento. Não obstante, no final de 2002, a Parmalat Finanziaria era uma Holding com ações em bolsa de valores, formada por um grupo de mais de 200 empresas, espalhadas em 50 países, operando 139 plantas industriais, mais de 36.000 colaboradores, movimentando um volume de negócios de 7,6 milhões de euros (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

O colapso da Parmalat ocorreu em 8 de dezembro de 2003, quando o S&P rebaixou os títulos da Parmalat para o nível de *junk bonds*. Em uma tentativa desesperada para vender a empresa a investidores americanos, no dia seguinte, o Sr. Tanzi admitiu que os registros da empresa eram falsos, culminando na insolvência da Parmalat em 27 de dezembro do mesmo ano (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

Análises feitas mostram que, de 1990 até o colapso, o Grupo Parmalat foi responsável por consumir 14,2 milhões de euros, gerando um resultado operacional de 1,1 bilhão de euros. Houve um adiantamento de 13,2 milhões de euros pelos bancos, com cerca de 5,3 milhões de euros em juros e taxas. A análise também demonstrou que 3,8 bilhões de euros foram utilizados para aquisições de empresas e 2,3 bilhões usados para fins desconhecidos e não declarados. Nos anos 1990, o Grupo Parmalat possui auditoria independente contratada com a Grant Thornton, passando também pela Deloitte (FERRARINI; GIUDICI, 2005).

O escândalo financeiro da Parmalat foi considerado com um dos maiores já noticiados, ocorrendo logo após a divulgação das fraudes com a Enron e WorldCom. A pesquisa de Ferrarini e Giudici (2005), abordou o histórico do caso, trazendo à tona a deficiência da estrutura de governança do Grupo Parmalat. Um dos pontos altos do estudo gira em torno dessa deficiência em conjunto com os *gatekeepers*, que, na visão de Coffee (2004), podem ser entendidos como profissionais independentes comprometidos com o capital de reputação para proteção dos interesses dos investidores dispersos atuando como intermediários da reputação das companhias. Como exemplo dos *gatekeepers* estão os auditores e analistas de valores mobiliários.

Seguindo um caminho semelhante, a pesquisa de cunho bibliométrico de Tani e Flores (2023) trouxe o mapeamento de publicações científicas de 1990 à 2022 no

que diz respeito aos casos de fraudes das empresas Enron e Parmalat, focando no analista de ações, personagem responsável por prestar informações diretamente ao investidor, que possui relação direta com a área de *Equity Research*, explicado pelos autores como área responsável pela “compilação e a tradução de todas as informações publicamente disponíveis e relevantes acerca de uma companhia as quais podem ter efeito sobre a precificação de suas ações” (TANI; FLORES, 2023). O estudo conclui que houve uma taxa média de crescimento de 8,82% nas publicações sobre contabilidade e fraudes em 2000, tendo o ápice em 2004, quando da divulgação do caso da Parmalat. Contudo, esse número vem diminuindo desde então (TANI; FLORES, 2023).

O ano de 2020 foi o marco de mais uma fraude financeira elucidada nesta pesquisa, preconizada pela empresa Wirecard. Fundada em 1999, era uma empresa destinada a dar suporte aos processos de pagamentos principalmente focado em sites de pornografia e jogos de azar. Em 2002, mediante uma modernização necessária da companhia, Markus Braun foi eleito como CEO, sendo uma de suas diretrizes iniciais a fusão da Wirecard com a Electronic Business Systems, uma outra *fintech* alemã. No ano de 2005, a Wirecard ingressou na Bolsa de Valores de Frankfurt e, no ano de 2006, alterou o modelo de negócio para o ramo bancário com a aquisição da XCOM, passando a se chamar Wirecard Bank (JO *et al.*, 2021).

Com o passar dos anos, mais precisamente em 2018, a Wirecard tornou-se a *fintech* de maior crescimento para uma empresa listada na Bolsa de Valores da Alemanha, quando superou o segundo maior banco daquele país, o Commerzbank AG (JO *et al.*, 2021). No entanto, em junho de 2020, o CEO da empresa, Markus Braun, apresentou pedido de insolvência, alguns dias após a empresa admitir que os 1,9 bilhões de euros (equivalente a \$ 2,1 bilhões de dólares) que afirmava possuir em seus registros contábeis provavelmente nunca existiram (ESTADÃO, 2020).

No estudo de Teichmann, Boticiu e Sergi, (2023) foram analisados os antecedentes do colapso com a Wirecard, sendo um dos achados relacionados aos mecanismos de governança, os quais, na visão dos autores, falharam ao não detectar previamente uma fraude significativa, sendo considerada uma dos maiores escândalos da história na Alemanha.

Por fim, o último evento fraudulento abordado nesse estudo, tem-se um dos maiores escândalos financeiros nacionais, o recente ocorrido com a Americanas S.A., o qual contempla o montante de R\$ 20 bilhões de reais em inconsistências contábeis,

e mediante Comissão Parlamentar de Inquérito finalizada em setembro do mesmo ano, confirmou-se que a fraude ajudou a incrementar o resultado da companhia em R\$ 25,3 bilhões de reais (AMERICANAS S.A., 2023).

Tal situação foi divulgada 9 dias após a posse do Diretor Presidente, Sergio Rial e do Diretor de Relações com Investidores, André Corvo, através de Fato Relevante publicado pela Americanas S.A. no dia 11 de janeiro de 2023. No mesmo documento, foi comunicada a decisão de ambos membros da direção supracitados não permanecerem na companhia e, para ocupar o cargo interino de novo Diretor Presidente e de Relações com Investidores, a nomeação de João Guerra (AMERICANAS S.A., 2023).

Diante da divulgação deste documento, houve uma série de repercussões, sendo a mais previsível – e confirmada – o pedido de Recuperação Judicial o qual foi iniciado com o pedido da Tutela de Urgência Cautelar, divulgado ao mercado e acionistas através do Fato Relevante em 13/01/2023. No documento, a companhia informa que este movimento é preparatório para o Processo Recuperacional e tem o “objetivo de propiciar a continuidade das suas atividades empresariais e viabilizar a proteção adequada do Grupo Americanas enquanto busca, junto aos seus credores, uma alternativa viável à luz do cronograma de vencimento de suas dívidas financeiras” (AMERICANAS S.A., 2023).

Isto posto, em 19/01/2023 a Americanas S.A. divulgou Fato Relevante anunciando o ajuizamento do Pedido de Recuperação Judicial perante a 4ª Vara Empresarial da Comarca da Capital do Estado do Rio de Janeiro, vindo o pedido a ser deferido no mesmo dia. O referido Fato Relevante continha, dentre outras informações a ratificação da divulgação feita no primeiro Fato Relevante da série, quando há a menção de “descoberta de financiamentos de compras da dimensão de R\$ 20 bilhões não adequadamente refletidos nas demonstrações financeiras de 30/09/2022” (AMERICANAS S.A., 2023). Em conjunto a esta medida, no dia 25/01/2023, a Americanas S.A. ingressou no *Chapter 15*, preconizado por um processo auxiliar ajuizado na Corte de Falências do Distrito Sul de Nova Iorque (*U.S. Bankruptcy Court for the Southern District of New York*) com o intuito de reconhecer nos Estados Unidos as decisões no âmbito da Recuperação Judicial (UNITED STATES BANKRUPTCY COURT SOUTHERN DISTRICT OF NEW YORK, 2023).

Haja vista as divulgações ao mercado e acionistas do Grupo Americanas desde 11/01/2023, houve um direcionamento a firma prestadora de serviços de auditoria

independente à companhia, cujas demonstrações financeiras auditadas foram aprovadas sem ressalvas ou referências às inconsistências em lançamentos contábeis.

Conclui-se assim a fundamentação teórica do estudo, sendo que na sequência, apresenta-se os aspectos metodológicos que conduziram a pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de atender o objetivo geral desta pesquisa, que tem foco na investigação dos aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras, optou-se pela abordagem qualitativa, com a coleta de dados mediante a condução de entrevistas semiestruturadas com auditores independentes.

Desta forma, o capítulo três apresenta os procedimentos metodológicos desta pesquisa, o qual é composto pela apresentação e delineamento da pesquisa, a elaboração e validação do instrumento de pesquisa, população e a amostra, seguida pela caracterização dos participantes, coleta e apresentação dos dados.

3.1 Apresentação e delineamento da pesquisa

Esta pesquisa é do tipo científico aplicado e considerado descritivo no que concerne ao objetivo geral, o qual se concentra em investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras.

Nesse sentido, Ott (2012) explica que a pesquisa aplicada tem o propósito de gerar conhecimentos direcionados para a resolução de problemas específicos, com o intuito de obter aplicação prática imediata em uma realidade circunstancial. Ademais, a consideração como pesquisa descritiva está amparada pelo fato de que, este estudo tem a intenção de descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, em conjunto com uma técnica padronizada de coleta de dados (GIL, 2002).

Quanto a abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa qualitativa, pois, teve foco na coleta de informações por meio de entrevistas. Desta forma, a escolha deste enfoque foi escolhido considerando que, conforme Ott (2012), “o ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave”.

Ademais, a pesquisa qualitativa não estabelece um conceito definido do fenômeno a ser estudado e a formulação de hipóteses antes de testá-las. De outro modo, os conceitos são desenvolvidos e refinados ao longo do processo de pesquisa (GIBBS, 2009).

Desta forma, a coleta de dados, ocorreu por meio de entrevista semiestruturada, sendo escolhida em virtude de dois aspectos: i) por ser mais

comumente usada em pesquisas contábeis; ii) por permitir ao entrevistado e entrevistador um envolvimento na conversa, a qual gera dados sobre o problema da pesquisa e, ao mesmo tempo, permite flexibilidade para ajustes, uma vez que o entrevistado atua como participante na definição das perguntas (HOQUE *et al.*, 2017).

Assim sendo, foram entrevistados auditores independentes a fim de investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras.

3.2 Elaboração e validação do instrumento de pesquisa

Após a definição do método de coleta de dados através de entrevistas, iniciou-se a elaboração do instrumento de pesquisa. Por se tratar de uma pesquisa de cunho normativo, uma vez que teve o objetivo de investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras, o roteiro da entrevista teve como balizadores: **i)** a NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade; **ii)** o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa.

Desta forma, a fim de melhor elucidar os precedentes do instrumento da entrevista, elaborou-se a sintetização dos balizadores acima. O Quadro abaixo apresenta o primeiro balizador do instrumento de entrevista, relacionando os itens da NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

Quadro 2 - Primeiro balizador do instrumento de entrevista - NBC TA 240 (R1)

Item	Detalhamento
2 e 3	Características da fraude: Identificar o entendimento dos auditores independentes quanto às características da fraude.
4 a 8	Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude: Compreender o que os auditores interpretam como suas responsabilidades pela prevenção e detecção de situações fraudulentas quando da execução do processo de auditoria.

16	Discussão entre a equipe de trabalho: Averiguar como ocorre a discussão entre a equipe de trabalho que atuará na auditoria de determinada empresa, se os possíveis pontos de distorções relevantes são debatidos com antecedência.
17 a 25	Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas: Entender como ocorre a aplicação pelos auditores dos procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas e, se com essa aplicação, é possível conhecer a entidade e o seu ambiente, inclusive o seu controle interno para correta identificação dos riscos de distorção relevante em decorrência da fraude.
26 a 28	Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude: Observar como os auditores procedem na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude quando há a presunção de que há riscos desta natureza.
29 a 33 e 34 a 37	Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude e avaliação da evidência de auditoria: Averiguar o procedimento adotado pelos auditores quando da identificação de distorção relevante em decorrência de fraude.
38	Auditor sem condições de continuar o trabalho: Entender o posicionamento do auditor em situações em que não se tem condições de finalizar os trabalhos de auditoria.
39 e 40 a 43	Representações da administração e comunicações à administração e aos responsáveis pela governança: Compreender as etapas após a identificação de potencial fraude pelo auditor e o envolvimento da alta administração e agentes de governança e desdobramentos a partir desta situação.
44 e 45 a 48	Comunicações às autoridades reguladoras e de controle e documentação: Elucidar a postura do auditor quando da suspeita de fraude e a comunicação às autoridades competentes e a inclusão da documentação que ampara este processo.

Fonte: Elaborado pela autora com base em CFC (2016).

Quanto ao segundo balizador, o Quadro a seguir demonstra os itens do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, utilizado no instrumento da entrevista.

Quadro 3 - Segundo balizador do instrumento de entrevista - Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa

Item	Detalhamento
4.1 e 4.1.2	Comitê de auditoria - Relacionamento com os auditores independentes: Entender como o Comitê de Auditoria se relaciona com os auditores independentes.

2.25 e 2.25.3; 4.3 e 4.3.1	Relacionamentos do conselho de administração - Relacionamento com a auditoria independente e Auditoria independente - Relacionamento com o conselho de administração e/ou o comitê de auditoria: Averiguar como se dá a relação entre o Conselho de Administração e os auditores independentes.
----------------------------------	--

Fonte: Elaborado pela autora com base em IBGC (2015).

Com a finalidade de validar o instrumento de pesquisa, após o estudo passar pela aprovação na Banca de Qualificação, a dissertação foi submetida à Plataforma Brasil para aprovação do Comitê de Ética da Universidade. Assim sendo, em 09/10/2023, foi aprovada pelo Comitê de Ética da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), conforme parecer consubstanciado nº 6.416.783.

Partindo destas aprovações, o instrumento inicial de pesquisa foi validado por um entrevistado pré-teste, que sugeriu alguns ajustes, os quais foram acatados, tendo em vista que, de fato, melhorariam o contexto das perguntas. Então, chegou-se ao guia de questões utilizado nas entrevistas, o qual está mais bem descrito no Apêndice B. Além dos questionamentos ligados a pesquisa, foi incluída a qualificação dos entrevistados, considerando os seguintes aspectos: função, idade, gênero, tempo de experiência e formação acadêmica.

Por conseguinte, diante das elucidações a respeito da validação do instrumento de pesquisa, torna-se necessário explicar sobre a validade da pesquisa qualitativa em si. Para Koro-Ljungberg (2010), a forma de validação deste tipo de estudo se relaciona muito mais sobre o tratamento das informações alcançadas em conjunto com as decisões do pesquisador, dentro de uma atitude e preocupação ética.

3.2 População e Amostra

A população da referida pesquisa teve enfoque em auditores independentes, com passagem profissional em empresas de auditoria, tanto Big4, assim como outras firmas de auditoria, haja vista que, conforme já descrito anteriormente, esta pesquisa teve a intenção de concentrar-se no âmbito das empresas que por força de lei necessitam de auditoria externa.

Partindo desse critério, para entendimento da população pesquisada, foi realizada uma análise prévia do número de firmas de auditoria no Brasil tendo como referência duas instituições: o Instituto dos auditores Independentes do Brasil

(IBRACON) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), chegando-se aos seguintes números totais:

Quadro 4 - Quantidade de Auditores Independentes

Órgão	Quantidade	Tipo
IBRACON	93	Firmas Associadas
CVM	31	Auditores Pessoa Física
CVM	325	Auditores Pessoa Jurídica

Fonte: CVM, 2023; IBRACON, 2023.

Mediante a análise da referida população, deu-se início a concepção da amostra, tendo em vista a especificidade da pesquisa, pois precisava de participantes com experiência na área de auditoria, e que preferencialmente tivessem contato com os membros do Comitê de Auditoria e Conselho de Administração. Dessa forma, foram considerados participantes com posição mínima de Supervisor de Auditoria, com experiência na área de pelo menos 5 anos e que, preferencialmente, tivessem passagem por empresas de auditoria registradas na CVM.

Desse modo, iniciou-se a busca pelos entrevistados, que, em um primeiro momento, seria feita através de contato via e-mail institucional com as empresas de Auditoria a fim de se ter os respondentes iniciais. Contudo, devido a pouca assertividade desse método e a necessidade de uma amostra de profissionais específicos, a prospecção de participantes ocorreu através de três métodos: **i)** indicações do meio acadêmico e profissional, tendo em vista o conhecimento da dissertação por alguns e a proximidade destes na área da auditoria; **ii)** Rede Social *LinkedIn*, por se tratar de um meio de comunicação com profissionais de diversas áreas, inclusive da Auditoria Independente; **iii)** indicação dos próprios participantes, técnica conhecida como *Snowball samplig*, a qual, para Goodmann (1961) consiste em receber indicações dos próprios entrevistados, uma vez que trata-se de profissionais específicos e que necessitam estar relacionados ao estudo em questão.

Nesse sentido, a pesquisa considerou uma amostra não probabilística e intencional, com a participação de 12 entrevistados. Todas as entrevistas foram qualificadas e utilizadas na pesquisa, logo, a composição do *corpus* e posterior análise de dados considerou 12 participantes, os quais serão caracterizados a seguir.

3.2 Caracterização dos participantes

Mediante a garantia de sigilo dos entrevistados, a identificação de nome e empresa em que atuam foi preservada. Por este motivo, utilizou-se como identificação a sigla “AI”, oriunda de Auditor Independente, com a inclusão do número sequencial na ordem que as entrevistas foram realizadas.

Dos 12 entrevistados, 2 eram do gênero feminino e 10 do masculino, sendo que todos possuíam registro ativo no CRC. Quanto a formação acadêmica, todos os participantes eram graduados em Ciências Contábeis, sendo 1 com Graduação adicional em Administração de Empresas e outros 7 participantes realizaram especialização distribuídos em cursos nas áreas Contábil, Finanças, Controladoria, Perícia, Auditoria, Gestão de Negócios e Pessoas, assim como Metodologia do Ensino Superior. Além disso, 1 dos participantes era Mestrando em Ciências Contábeis, 1 Doutorando em Controladoria e 1 possuía Doutorado em Ciências Contábeis.

Apesar de não ter sido um pré-requisito para participar da pesquisa, da amostra total, 10 entrevistados possuíam registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), com habilitações variando entre QTG (Qualificação Técnica Geral), CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e BCB (Banco Central do Brasil).

Quanto ao cargo ocupado na empresa de Auditoria, dos 12 entrevistados, 7 ocupavam cargo de Sócio, 3 de Gerente Sênior, 1 de Gerente e 1 de Supervisor. Já, em relação a idade, variou entre 28 e 68 anos e, o tempo de experiência no ramo de 8 a 35 anos.

No tocante a forma de prospecção dos entrevistados, o primeiro foi prospectado de forma orgânica, através de um Webinar da Anpcont (Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) e uma outra entrevistada teve a prospecção através da Rede Social *LinkedIn*. Dos demais 10 participantes, 5 foram prospectados através de indicação do meio acadêmico e profissional, e os outros 5 mediante o método *Snowball samplig*, onde os próprios entrevistados indicaram outros participantes.

Vale salientar que nem todos as indicações do meio acadêmico e dos próprios entrevistados tiveram retorno positivo assim como a prospecção via Rede Social *LinkedIn*. Nesse sentido, faz-se necessário explicar que a amostra qualificada considerou 30 contatos, sendo 12 efetivados e entrevistados, resultando em uma taxa de retorno de 40%.

No Quadro a seguir, são apresentadas as principais características dos participantes da pesquisa bem como a forma de prospecção:

Quadro 5 - Características dos participantes

Id.	Gênero	Formação	Cargo	Idade	Tempo de experiência auditoria	Prospecção
AI01	M	MBA Administração Doutorando em Controladoria	Sócio	51	30	Webinar (orgânica)
AI02	M	Ciências Contábeis	Sócio	33	12	<i>Snowball samplig</i>
AI03	M	Administração e Ciências Contábeis	Gerente Sênior	35	9	<i>Snowball samplig</i>
AI04	M	MBA Controladoria e Finanças	Supervisor	43	21	Indicação
AI05	F	Pós-graduação em IFRS	Sócia	36	16	<i>Snowball samplig</i>
AI06	M	Especialização em Perícia e Arbitragem	Sócio	62	34	Indicação
AI07	M	Pós-graduação em Finanças Empresariais Pós- Graduação em Metodologia do Ensino Superior	Sócio	61	29	Indicação
AI08	M	MBA em gestão de negócios MBA em gestão de pessoas Especialização em Metodologia do Ensino Superior	Sócio	58	35	Indicação
AI09	F	MBA em Finanças e Controladoria	Gerente Sênior	28	8	LinkedIn
AI10	M	Mestrado em Administração e Negócios Doutorado em Ciências Contábeis	Gerente Sênior	68	25	Indicação
AI11	M	Pós-graduação em Controladoria e Finanças Mestrando em Ciências Contábeis	Sócio	42	17	<i>Snowball samplig</i>
AI12	M	MBA em Perícia e Auditoria	Gerente	32	8	<i>Snowball samplig</i>

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

3.3 Coleta de dados – organização e condução das entrevistas semiestruturadas

A seguir, serão explicados os procedimentos realizados de forma prévia, assim como durante e após as entrevistas.

Após o contato inicial, ao profissional que se mostrou interessado em participar, foi feito o envio de e-mail com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE)

para leitura e aceite do entrevistado (Apêndice A). Após o retorno positivo, já se definiu data e horário da entrevista com o participante, e as entrevistas foram realizadas no formato de vídeo conferência online, através da plataforma *Microsoft Teams*, a qual possibilitou a gravação, viabilizando as transcrições e posterior análise de conteúdo.

Nesse sentido, corroborando com os parâmetros estabelecidos anteriormente, foram considerados alguns critérios de inclusão e exclusão de participantes, os quais constam no Quadro a seguir.

Quadro 6 - Critérios de inclusão e exclusão dos participantes da pesquisa

Critério	Premissa
Inclusão	Cargo/posição mínima Supervisor de Auditoria; Experiência mínima de 05 anos na área; Aceitação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido antes da realização da videoconferência;
Exclusão	Não atuar em cargo/posição mínima de Supervisor de Auditoria; Não comprovação de experiência mínima de 05 anos na área; Não responder/ou negar o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido; Não responder integralmente a entrevista por algum motivo;

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Encaixando-se nas premissas acima, com data e horário definidos, para a efetivação das entrevistas, foi utilizado o guia de questões (Apêndice B), anteriormente explicado, o qual foi composto por 11 perguntas. A fim de propiciar uma melhor experiência aos entrevistados e prover o maior aproveitamento do tempo, a leitura das perguntas pela entrevistadora aos entrevistados teve o apoio de uma apresentação, a qual foi compartilhada em tempo real mediante ferramenta disponível no *Microsoft Teams*.

No tocante a condução das entrevistas, houve um cuidado com os riscos e possíveis danos aos participantes, tomando medidas minimizadoras para tal. O Quadro abaixo traz em detalhes os procedimentos que foram adotados.

Quadro 7 - Riscos e medidas minimizadoras para as entrevistas

Risco e/ou dano possível	Medida minimizadora
Quebra de sigilo/anonimato	Garantia de um ambiente seguro e com privacidade, no qual a entrevistadora esteja sozinha, sem interrupções e interferências; Garantia de sigilo total e absoluto ao participante em relação as respostas, onde somente transcrições anônimas serão utilizadas.
Desconforto, aborrecimento, cansaço	Garantir que a abordagem seja humanizada, com escuta atenta e acolhedora, focando em obter

	informações apenas no que diz respeito àquelas necessárias para a pesquisa; Garantir espaço ao entrevistado para comunicar a entrevistadora caso não se sinta confortável em responder algum dos questionamentos.
Indisponibilidade de tempo para responder ao instrumento	Garantir ao participante que escolha um dia/horário de maior flexibilidade na agenda evitando que a entrevista necessite ser interrompida.
Indisponibilidade do Software <i>Microsoft Teams</i> ; Interrupção momentânea da internet	Garantir o reagendamento da entrevista em dia/horário de maior flexibilidade na agenda do participante.

Fonte: Elaborado pela autora com base em CNS (2012) e UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS - UNIFAL-MG (2021).

Nesse sentido, dos 12 entrevistados, apenas 1 teve a necessidade de interrupção da entrevista devido a comprometimento do tempo tendo em vista que o participante tinha um compromisso inadiável. Então, a entrevista foi reagendada e ocorreu em duas etapas, sendo as primeiras 06 perguntas respondidas na primeira etapa e as demais, na segunda. De todo modo, na segunda etapa o entrevistado se dispôs a retornar nas primeiras perguntas a fim de agregar mais informações que julgou necessárias.

Considerando a organização prévia da entrevista e a minimização dos possíveis riscos aos quais os participantes estiveram expostos, elaborou-se o Roteiro das Entrevistas. Tal instrumento serviu como guia para abertura, condução e encerramento das entrevistas e está mais bem descrito no Quadro a seguir.

Quadro 8 - Roteiro para abertura, condução e encerramento das entrevistas

<p>ROTEIRO DAS ENTREVISTAS</p> <p>ETAPA 1 - ABERTURA</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Agradecimento pela participação do entrevistado e contribuição para a pesquisa 2) Apresentação da pesquisadora 3) Explicação sobre a pesquisa e como o entrevistado foi selecionado 4) Informações sobre sigilo das informações e anonimato do entrevistado, garantindo que não será identificado 5) Solicitação de autorização para gravação da entrevista, concedendo explicação sobre o objetivo exclusivo de viabilizar a transcrição e posterior análise dos dados 6) Confirmação de leitura do TCLE 7) Explicação sobre a estrutura do guia de perguntas (organização das questões) e que se tratam de perguntas abertas, permitindo ao entrevistado falar livremente

dentro do contexto da questão, além de espaço para dúvidas e outros comentários não abordados nas questões

ETAPA 2 – CONDUÇÃO DA ENTREVISTA

- 1) Informação sobre o início da gravação, reforçando a concordância concedida na etapa anterior
- 2) Aplicação do guia de perguntas

ETAPA 3 - ENCERRAMENTO

- 1) Informação sobre a finalização da gravação
- 2) Reforço no agradecimento pelo tempo dedicado e colaboração na pesquisa
- 3) Reforço sobre sigilo das respostas e anonimato do entrevistado
- 4) Informação sobre o envio dos resultados da pesquisa ao entrevistado na conclusão da dissertação
- 5) Solicitação ao entrevistado de uma indicação para participar da entrevista
- 6) Espaço para dúvidas e esclarecimentos adicionais por parte do entrevistado
- 7) Despedida e encerramento da entrevista.

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

As entrevistas ocorreram no período de 23/10/2023 a 14/01/2024, totalizando 14h41min, com tempo de duração variando de 34min à 1h51min, restando o tempo médio de 1h12min. O Quadro abaixo demonstra as informações descritivas das entrevistas.

Quadro 9 - Informações descritivas das entrevistas

Identificação	Data entrevista	Tempo duração entrevista		
		Início	Fim	Tempo
AI01	23/10/2023	11:10	11:44	00:34
AI02	31/10/2023	08:00	09:02	01:02
AI03	01 e 03/11/2023	13:32	15:06	01:34
AI04	18/11/2023	09:38	10:28	00:50
AI05	28/11/2023	09:03	10:19	01:16
AI06	06/12/2023	20:01	21:13	01:12
AI07	11/12/2023	17:36	18:49	01:13
AI08	12/12/2023	16:46	18:37	01:51
AI09	14/12/2023	09:04	10:07	01:03
AI10	15/12/2023	14:41	16:27	01:46
AI11	29/12/2023	09:04	09:51	00:47
AI12	14/01/2024	20:17	21:50	01:33

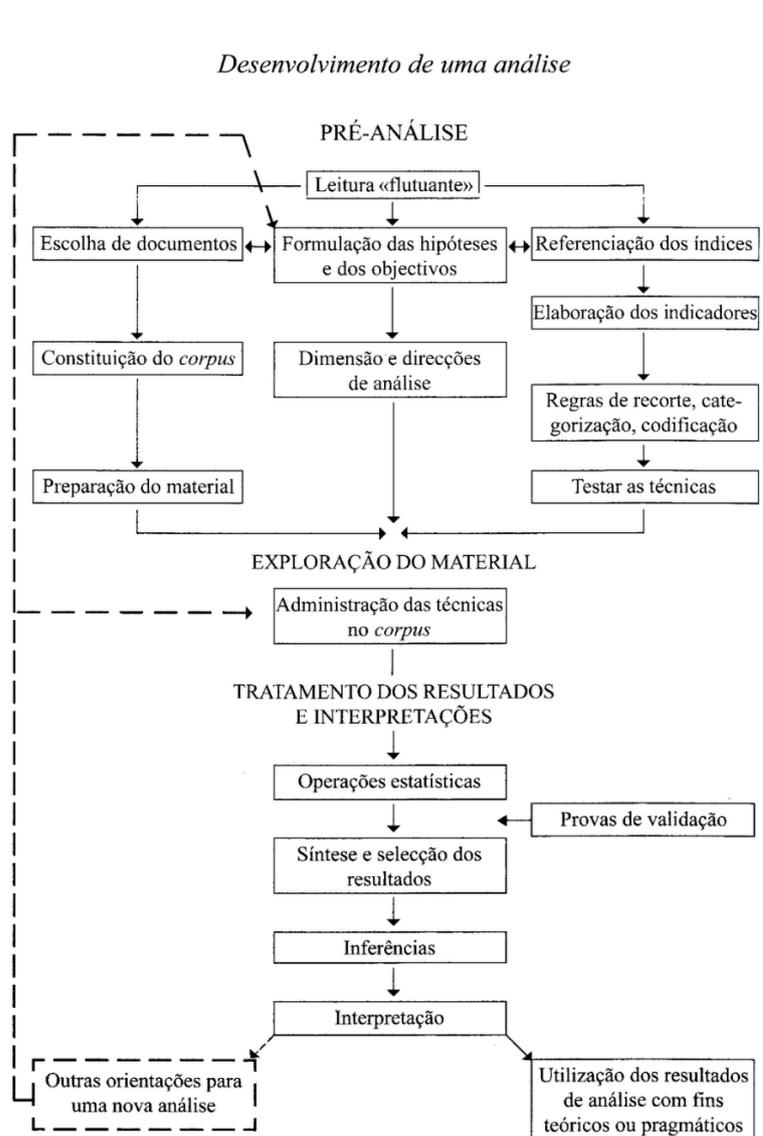
Fonte: Elaborado pela autora (2024).

No tópicos a seguir será explicada a abordagem metodológica utilizada para a apresentação e análise dos dados.

3.3 Apresentação dos dados – utilização da Análise de Conteúdo

Após a realização das entrevistas, partiu-se para a análise de dados, que nesta pesquisa seguiu a metodologia proposta pela Análise de Conteúdo de Bardin (2016), a qual contempla as seguintes etapas: **i) pré-análise; ii) exploração do material e iii) tratamento dos resultados, inferência e interpretação** (BARDIN, 2016). A Figura a seguir engloba um aprofundamento de cada um dos estágios da análise.

Figura 6 - Desenvolvimento de uma análise



Fonte: BARDIN, 2016, p. 67.

Assim sendo, na etapa de **pré-análise** realizou-se a organização propriamente dita, organizando o material a ser analisado a fim de torná-lo operacional e possibilitar a sistematização de ideias. Nessa fase, foram realizadas as seguintes operações: i) leitura flutuante; ii) escolha dos documentos; iii) preparação do material; iv) formulação das hipóteses e dos objetivos; v) referenciação de índices e elaboração de indicadores (BARDIN, 2016).

Trazendo o contexto de cada operação, a leitura flutuante é composta pela familiarização com os dados a fim de proporcionar a sistematização das ideias iniciais, deixando-se invadir por impressões e orientações (BARDIN, 2016). Nesse ponto, foi realizada a transcrição das entrevistas, com o apoio do editor de texto, o *Microsoft Word*, que possui um recurso chamada “transcrever”, no qual, mediante o carregamento de um áudio ou vídeo, a ferramenta faz uma transcrição, convertendo o áudio em texto.

Mediante esse primeiro passo, deu-se sequência à segunda e terceira operação, ou seja, a escolha dos documentos e preparação do material, os quais consistiram em conferir os arquivos de cada entrevista na integralidade, revendo a gravação a fim de trazer a fala dos entrevistados na íntegra, onde foram realizados os ajustes de texto, grafia, pontuação assim como a inclusão de trechos que porventura não foram capturados na primeira transcrição.

A seguir foi constituído o material a ser analisado, ou seja, o *corpus* a analisar. Nesse sentido, foram seguidas algumas regras, mais bem descritas no quadro a seguir:

Quadro 10 - Regras avaliação do *corpus*

Regra	Definição
Regra da exaustividade	Uma vez definido o corpus, deve-se esgotar a totalidade da comunicação, do acervo, da coleção. Ou seja, não se pode deixar de fora qualquer um dos elementos, e, se assim for, é necessário justificar o motivo da exclusão.
Regra da representatividade	A amostra deve representar o universo. Logo, precisa ser representativa em relação ao universo inicial.
Regra da homogeneidade	Os dados devem possuir uma padronização, referir-se ao mesmo tema e serem obtidos por regras iguais e selecionados por indivíduos semelhantes.
Regra da pertinência	Os documentos precisam adaptar-se ao conteúdo e objetivo previstos, ou seja, as perguntas devem responder o objetivo geral da pesquisa.

Fonte: Elaborado pela autora com base em Bardin (2016).

Seguindo estes pressupostos, o material da análise se enquadrou em todas as regras, pois:

- a) foram revisados todos os 12 arquivos das transcrições das entrevistas necessários para entendimento do fenômeno (regra da exaustividade);
- b) mediante a revisão, não houve a necessidade de exclusão, uma vez que os 12 documentos foram considerados para análise da amostra (regra da representatividade);
- c) as 12 entrevistas respeitaram uma padronização, pois, foram coletadas de forma *online* e com gravação, foi utilizado o mesmo instrumento de entrevista aos 12 participantes e estes tinham o perfil pré-definido, considerando o cargo mínimo de Supervisor de Auditoria e o mínimo de 5 anos na função além da aceitação do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido antes da realização da entrevista (regra da homogeneidade);
- d) por fim, o instrumento de entrevista utilizado foi concebido com o intuito de responder o objetivo geral da pesquisa, uma vez que, conforme informado anteriormente, o roteiro da entrevista teve como balizadores a NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, emitido pelo Conselho Federal de Contabilidade e o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, elaborado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Ambos os norteadores foram utilizados para responder o objetivo geral da pesquisa, ou seja, investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras (regra da pertinência).

Por intermédio da análise inicial, partiu-se então para as operações quatro e cinco compostas pela formulação das hipóteses e dos objetivos bem como referenciação de índices e elaboração de indicadores. Nessas operações, além da familiaridade com o material, foram feitas as primeiras hipóteses, de forma provisória, com o intuito de organizar as ideias iniciais sobre o objetivo geral da pesquisa, sendo feito um “vai e vem” na fundamentação teórica a fim de melhor estabelecer os conceitos, auxiliando em uma espécie de pré-codificação.

Então, uma vez avaliado o material inicial, foi definido o *corpus* a ser analisado e, com isso, a segunda etapa representada pela **exploração do material**, que, conforme Bardin (2016), compreende o exame minucioso do material das transcrições

com as anotações sobre os tópicos abordados, as nuances nas respostas dos entrevistados e quaisquer observações importantes.

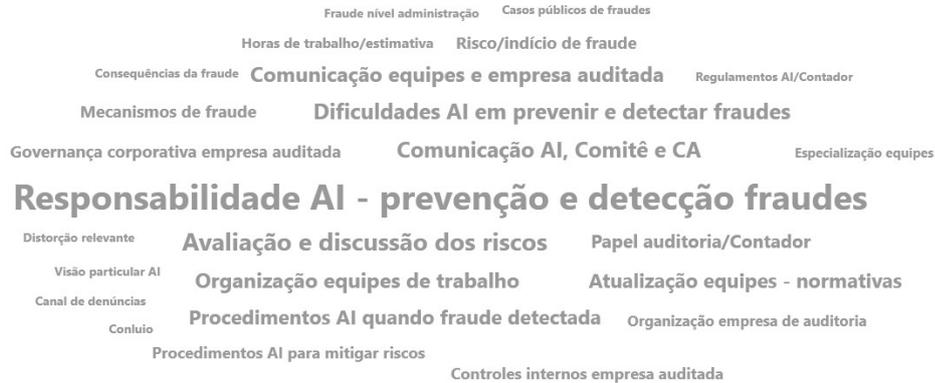
Partindo desta premissa e com apoio do *Software Atlas.TI*, deu-se início a codificação, que foi realizada individualmente, em cada uma das 12 transcrições das entrevistas. Por meio da leitura atenta de cada arquivo, junto às codificações prévias feitas na etapa de pré-análise, foram criadas as unidades de contexto e de registro. Conforme Bardin (2016) a unidade de registro é representada pela unidade de significação que será posteriormente codificada e corresponde ao segmento do conteúdo a considerar como unidade de base, como forma de categorização e contagem frequencial. Para se chegar à unidade de registro, é necessário que se tenha a unidade de contexto, a qual serve para compreender a unidade de registro, uma vez que corresponde ao segmento da mensagem, cujas dimensões são superiores às da unidade de registro.

Dessa modo, para obter as referidas unidades de contexto e registro, partiu-se então para a codificação, a qual corresponde a uma identificação, por meio de recorte, agregação ou enumeração que permite atingir uma representação do conteúdo e de sua expressão e posterior categorização, a qual compreende a passagem de dados brutos para dados organizados, os quais são ordenados devido ao fato de terem características comuns (BARDIN, 2016).

Nesse sentido, optou-se por uma das técnicas da Análise de Conteúdo de Bardin, a técnica da análise categorial ou análise temática, a qual é uma das formas mais antigas, contudo a mais utilizada e consiste em desmembramento do texto em unidades, para serem em seguida agrupadas em categorias, seguindo a frequência de presença de itens de mesmo sentido (BARDIN, 2016). A escolha dessa técnica fez-se pertinente na referida pesquisa, uma vez que é usada para conhecer e medir atitudes e percepções de sujeitos sobre um objeto de estudo e por permitir elencar os temas abordados em determinada comunicação sobre o objeto de estudo (BARDIN, 2016).

Portanto, seguindo esses preceitos, os 12 arquivos analisados geraram 967 citações, por meio das quais criou-se 48 códigos, chegando-se a 4 categorias. A fim de melhor elucidar os códigos utilizados nesta pesquisa, a imagem abaixo extraída do *software* de apoio contempla a nuvem com os códigos mais importantes conforme a ordem de repetição:

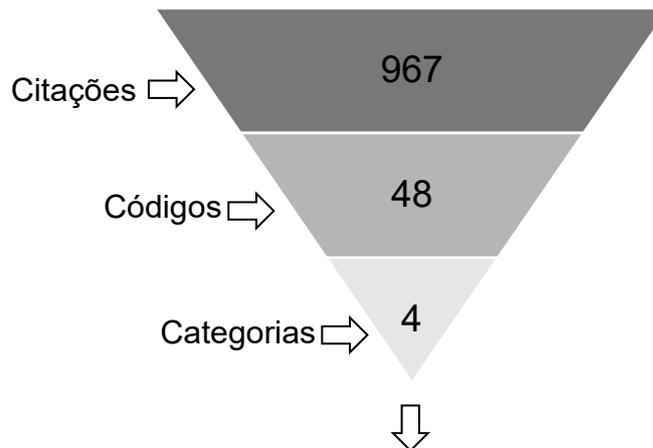
Figura 7 - Nuvem de códigos



Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Assim sendo, a composição para o afinilamento de citações, códigos e categorias está mais bem representada na figura abaixo:

Figura 8 - Funil citações, códigos e categorias



1. **Organização das equipes e da empresa de auditoria independente**
2. **Normativas e atualização das equipes**
3. **Comunicação - equipe auditoria independente e empresa auditada**
4. **Responsabilidades – auditor independente e empresa auditada**

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

Na sessão seguinte, será elucidada a terceira e última etapa da Análise de Conteúdo de Bardin, que corresponde ao **tratamento dos dados e interpretações**.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Conforme explicado anteriormente, esta seção contempla a análise dos dados e corresponde a terceira etapa da análise de conteúdo, representada pelo **tratamento dos dados e interpretações**, a qual, mediante o exame da codificação realizada na etapa anterior se interconecta com os códigos e categorias, procurando padrões, contrastes e relações entre diferentes partes das entrevistas. Nessa etapa são feitas algumas reflexões, tais como: *O que os entrevistados estão expressando em relação a esses temas? Como esses temas se relacionam com as questões de pesquisa?* (BARDIN, 2016).

Nesse escopo, elaborou-se os tópicos a seguir, que compreendem as categorias mencionadas anteriormente, trazendo as percepções acerca da fala dos entrevistados.

4.1 Percepções sobre a organização das equipes e da empresa de auditoria independente

A primeira categoria teve enfoque em questionamentos com o propósito de investigar a estrutura organizacional da empresa de auditoria, bem como os procedimentos adotados para o planejamento das atividades e a avaliação dos riscos inerentes à entidade auditada. Nesse sentido, surgem as duas primeiras subcategorias: i) Organização geral das equipes e; ii) Planejamento do trabalho de auditoria e avaliação dos riscos, que serão mais bem explicadas a seguir.

4.1.1 Organização geral das equipes

Em relação a organização das equipes de trabalho a totalidade dos respondentes (12) afirmou que depende do tamanho, da complexidade e segmento de negócio da empresa auditada, sendo que essas variáveis se relacionam diretamente com a especialização das equipes.

Através da fala dos entrevistados, notou-se que a distribuição dos colaboradores que atuarão na empresa auditada acontece considerando o nível de acreditação e credenciamento, uma vez que empresas reguladas pela CVM necessitam de profissionais com certificação no Cadastro Nacional de Auditores

Independentes, o CNAI. Há também a necessidade de profissionais com creditações internacionais para atuação em empresas registradas na *Security and Exchange Commission* (SEC), uma especificidade requerida para empresas que possuem padrões de auditoria regulados pela *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), por exemplo.

Não obstante, empresas não requeridas a regulações pela CVM ou SEC, também possuem profissionais dedicados com a experiência necessária para atuação na empresa auditada. Em ambos os casos, a distribuição dos colaboradores que atuarão nos trabalhos de auditoria considera a presença de profissional Sênior, Assistentes e *Trainees*, sendo cada um alocado conforme a especificidade das atividades. Além disso, há a participação de Sócio, Gerente, Gerente Sênior e Supervisor que realizam a distribuição e gerenciamento das atividades. Os recortes abaixo evidenciam essas afirmações:

“De acordo com a complexidade de cliente, então é alocado o perfil de profissional requerido, mas sempre tem um sócio, é gerente ou gerente sênior, um sênior de trabalho e o staff também, com auditores e assistentes” (AI01).

“E como é que funciona aqui? Aí tem várias variáveis, né? Alguns trabalhos, eles requerem uma certa, um certo nível de creditação, né, que a gente chama de credenciamento, então, por exemplo, a gente precisa ter empresas que são reguladas CVM, eu preciso ter profissionais com o CNAI CVM, se eu tenho uma empresa que é PCAOB, por exemplo, eu preciso ter profissionais com treinamentos, com creditação para esse nível. Empresas reguladas SEC eu também preciso ter um nível de creditação. Então a gente já tem isso mapeado dentro da firma, que é quem tem um nível de creditação e a gente está sempre em busca de aumentar essa base, de aumentar, está sempre é tentando qualificar ainda mais os nossos profissionais, mas já tem uma certa, com base nessas características, a gente já faz esse, a gente chama de programação dos times” (AI05).

“Quando a gente pensa em organização de uma equipe de trabalho, pensando numa empresa, vou ousar de médio, grande porte, companhia regulada, que são a maioria da minha experiência, vou dizer assim, então a gente sempre vai pensar, primeiro vai avaliar a complexidade do projeto” (AI09).

Adentrando no contexto da organização das equipes, considerando a fala dos participantes, percebe-se que há também uma organização das atividades em carga horária e porcentagem, que se relaciona às responsabilidades de cada cargo dos profissionais. Nesse sentido, há uma fatia de trabalho operacional, abrangida por 50% a 60% das atividades, dedicadas aos profissionais Analistas, Assistentes e *Trainees*,

sob a supervisão de cargos mais seniores, como Supervisores, Gerentes e Sócios, sendo estes últimos, além da supervisão, responsáveis pelo restante do percentual dos trabalhos.

Desta forma, os entrevistados explicaram que, além da especialização das equipes, esta divisão está diretamente relacionada ao formato de trabalho da auditoria, uma vez que o trabalho é permeado pela quantidade de horas requeridas em cada trabalho, de acordo com ao tamanho da empresa e especificidade do negócio. A seguir, alguns trechos das entrevistas demonstram as falas dos participantes acerca desses temas:

“Envolvimento de horas dentro de um total, né, de um projeto, vamos pegar um projeto de 2.000 horas, né? O quanto mais ou menos do gerente, do sócio, do revisor em relação ao total de horas. Varia muito, né? Hoje em dia a gente, hoje em dia, nós membros mais experientes temos nos envolvido muito mais inclusive, operacionalmente falando no projeto, né? Porque realmente precisa suprir. A gente precisa suprir essa questão do conhecimento, né? Não tem como eu ter só menos meses, ah, vou ter 60% de horas de pessoas menos experientes. Com certeza esse projeto não vai dar certo, né? Porque tem coisas que são, que precisa de uma expertise, então, mas geralmente, né, as horas de gerente, sócio e sócio revisor de qualidade ocupam no mínimo, 30%, digamos assim, da fatia. No mínimo. Aí tem mais o encarregado que leva aí mais pelo menos uns 40% das horas. Daí já dá 70, então sobra 30, digamos que fica ali, ou melhor, é 30% para o gerente, mais umas 25% para o encarregado, às vezes um pouquinho menos 20%, fica ali uma fatia de 10% a 15%, dependendo da composição do projeto para os menos experientes, tá, que são Trainee e assistente, digamos assim, então, mas é uma coisa assim muito volátil, né? Então a gente tem, a gente sempre trabalha para que, no mínimo, os 30% dessas pessoas, que são mais experientes, elas acabem sendo utilizadas né, muitas vezes até passa, mas, by the book, assim é a regra que a gente utiliza, né, então, o que é um número alto, né, porque quando a gente olha o envolvimento de um gerente dentro de um projeto e divide aí em horas, isso é bastante ao longo de um projeto inteiro de 1 ano, justamente porque não tem como não ser, né? A gente precisa dessas pessoas, que são as pessoas que têm o entendimento para definir uma auditoria, né?” (A109)

“A auditoria trabalha por horas, tá? Então a gente vende horas. O que que acontece o sócio lá em cima, ele tem uma determinada taxa/hora, no momento que eu vou descendo a pirâmide tem o sênior, tem um assistente a auditoria tem diferentes taxas/horas, então eu junto isso, e isso aí eu só posso te dizer com base na experiência mesmo, Fernanda, não existe uma regra de bolo assim, onde fala, olha aquela entidade lá, por ela tá num segmento farmacêutico, ela tá num segmento de uma metalúrgica, ela vai precisar de X horas isso aí não existe, né? Então eu só posso dizer isso, fazer um orçamento mais próximo da realidade, com base na minha experiência, porque eu sei que por mim já passaram diversas empresas ali que eu fiz o orçamento, da indústria farmacêutica, da indústria de segmentos, de segmentos implementos rodoviários, metalúrgica, terceiro setor, indústria de serviços, indústria de calçados, bebidas. Então depende muito quando eu falo do Balanço inicial, né, eu ver o que que o cliente tem dentro do Balanço dele. E daí, a gente vai abrindo por cargos” (A112).

4.1.2 Planejamento do trabalho de auditoria e avaliação dos riscos

Partindo para a segunda subcategoria, após a elucidação sobre a organização das equipes de trabalho, buscou-se entender como se dava o planejamento do trabalho de auditoria e avaliação dos riscos da empresa auditada. Considerando a fala dos entrevistados, 10 relataram que a organização das equipes e distribuição das atividades estão intrinsicamente ligadas ao planejamento.

Desta forma, percebeu-se que a etapa de planejamento é uma das fases mais importantes do trabalho de auditoria, sendo realizada antes mesmo da contratação. Isto porque, na fase da proposta e orçamento, é feito um estudo prévio da entidade que será auditada, onde se consideram aspectos do segmento de negócio da empresa, tamanho, complexidade, riscos inerentes ao negócio, além das necessidades de horas de trabalho e, conseqüentemente, a quantidade de profissionais envolvidos, conforme as elucidações nos recortes abaixo:

“Eu diria até que antes da proposta, porque quando a gente apresenta, a gente já faz um estudo prévio da companhia, é lógico que aqui eles já esperam quais são os principais issues que a gente vai discutir, ou se a gente tem alguma visão diferente do antigo auditor, né? Então, muita coisa a gente já até antecipa e faz talvez a diferença para poder, até os próprios recursos tecnológicos que a gente vai colocar à disposição do cliente, então é um trabalho, planejamento, eu diria para você que ele começa desde a conversa 1 com o cliente, né?” (A105).

“Então indo de trás pra frente, né? Normalmente, o que que a gente faz? Pra definir um trabalho, né, justamente até na parte da contratação, desde a sua origem, então a gente já estabelece na nossa empresa uma definição de horas de trabalho, né? Então, até para fazer o orçamento, a proposta, enfim, a gente já define, né, a partir de um conhecimento prévio do cliente, de fazer aceitação, a gente já faz essa definição de horas de trabalho, aonde ali, mesmo ainda sem ter o conhecimento 100% do cliente, a gente já tem uma estimativa de quantas horas a gente vai gastar por determinada tarefa que vai ser executada lá dentro e já prevendo que tipo de equipe vai ser utilizada” (A11)

Desse modo, o planejamento dos trabalhos de auditoria é influenciado por alguns aspectos, sendo um deles o fato de o cliente ser atual ou novo. A partir dos esclarecimentos dos entrevistados, notou-se que um cliente ainda não auditado pela empresa de auditoria requer uma organização diferenciada e, muitas vezes, mais desafiadora. O motivo para tal é desencadeado pela necessidade de mapeamento completo e conhecimento da empresa. A seguir, alguns recortes trazem na fala dos entrevistados as explicações:

“Para cliente novo, é um processo pouquinho mais desafiador, então a gente tem que meio que mapear do zero, como é que é, conhecer a empresa, vai ser por exemplo, o reconhecimento de receita daquela empresa e ver quais são os principais riscos” (A103).

“Para que tu possas fazer esse planejamento, tu precisa conhecer a empresa. Se tu não conhece a empresa, o que, o teu planejamento já muda um pouquinho. Por quê? Porque tu precisas entender a funcionalidade dela. [...] Tu já conheces a empresa? A empresa já é uma cliente costumaz? Ah, OK. Ah, ela não é, ela é primeiro trabalho que a gente vai fazer, então a gente precisa primeiro fazer um trabalho de conhecimento dessa empresa” (A108).

Entretanto, embora um cliente novo exija um maior aprofundamento inicial para organização dos trabalhos de auditoria, sendo cliente novo ou atual, na fala de alguns entrevistados, o planejamento da auditoria possui revisões sistemáticas ao longo do trabalho, sendo adequado às necessidades que surgem, uma vez que o que foi planejado inicialmente pode sofrer mudanças:

“A auditoria, é muito, é muito viva, né? O tempo todo a gente está revendo um monte de coisa, aquilo que a gente tinha planejado bonitinho já não serve mais, então, acho que é importante também mencionar que isso a gente tem que reaccessar o tempo todo” (A103)

Aprofundando outros aspectos do planejamento dos trabalhos de auditoria, um ponto de relevância abordado pelos entrevistados foi a avaliação dos riscos da empresa auditada. Este tema é abordado pela NBC TA 315 - Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante, a qual, no item 11 elucida o objetivo do auditor nesse aspecto:

O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente de se causados por fraude ou erro, nos níveis das demonstrações contábeis e da afirmação, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos avaliados de distorção relevante. (CFC, 2021)

Na fala dos 12 participantes, percebeu-se que está em linha com o que preconiza a referida norma, posto que, este aspecto é um delimitador do trabalho da auditoria na empresa auditada, uma vez que quanto maiores os riscos, maior a abrangência dos trabalhos. Nesta esfera, os cargos executivos são os que se envolvem diretamente, pois a responsabilidade destas avaliações fica a cargo dos Sócios e Diretores. Além disso, o correto endereçamento dos riscos garante que o trabalho de auditoria tenha um planejamento mais efetivo:

“A gente tenta deixar esse risco também o mais detalhado possível para não ser um risco muito abrangente, porque se ele for muito abrangente, você não consegue desenhar procedimento para endereçar de forma específica, então a gente olha para por exemplo, a receita. A gente fala: “Tá, qual que é o risco aqui? O risco é dessa empresa tentar colocar notas falsas aqui no meio, ela tentar inventar clientes ou risco, por exemplo, ela tentar acelerar reconhecimento de receita de um período que seria posterior?” (AI02)

“Então aqui o sócio obrigatoriamente é envolvido porque aqui que a gente dita o ritmo do trabalho, então é muito importante você fazer uma avaliação de risco muito bem feita aqui, identificar, porque um planejamento bem feito, ele é, sem dúvida nenhuma uma auditoria bem feita. Se você falha aqui no planejamento para você recuperar isso ao longo do trabalho, eu diria para você que é quase impossível, Né? Então o efeito cascata é muito, muito complicado.” (AI05)

“Pra avaliar risco, tem que ter. Não, não basta ter um aplicativo, tu tem que ter um conhecimento mais aprofundado daquilo, como é que tu chega. É claro que você vai ter que conversar com a diretoria da empresa, com as pessoas. Na verdade, quando tu faz uma avaliação, tu tem um raio x da empresa. Tu passou por diversas áreas, ali tu já vai mais ou menos montando o teu, o teu quadro mental né? Do que que é mais, onde é que nós temos que ter mais cuidado, mais atenção, onde é que está mais tranquilo? Porque quando a gente fala de risco, a gente fala de impacto. E o que nos interessa efetivamente é o impacto gerado para aquele risco, né? O que que pode causar para aquela empresa? Qual é o transtorno? Qual é o impacto financeiro? Qual é o impacto de imagem? Et cetera.” (AI10)

Ligado a avaliação de riscos, os entrevistados trouxeram o controle interno da empresa auditada com um elo nessa avaliação e que influencia no planejamento do trabalho da auditoria. Nesse aspecto, a NBC TA 200 estabelece que “a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade” (CFC, 2016).

Assim sendo, os participantes abordaram que a avaliação de riscos passa pela avaliação do controle interno, sendo atribuída uma nota de acordo com a realidade na empresa auditada. Desta forma, essa classificação de riscos e variação do controle interno tem um reflexo direto nas demonstrações contábeis da entidade auditada:

“Então, a questão de avaliar riscos, tu vai estar fazendo isso na fase de avaliação de controle interno. E aí tu vai atribuir uma nota. Vamos lá, vou te dar uma característica simples, risco alto, risco baixo e o risco médio e baixo, né? Então, se o risco é alto, vamos dizer na atividade, vamos dizer que o registro das vendas, tu chega ao entendimento que não é adequado. Tu tem um risco alto de formação de valores, que foi o reconhecimento da receita, corroborado com o cliente, se venda a prazo, né? Então tem reflexos dessa avaliação do controle interno que vai ser lá no balancete. Então essa variação do controle interno é a principal formação dessa questão de avaliação, de riscos, né?” (AI06)

“O planejamento da auditoria se dá em cima do que que nós vamos analisar. Eu até mencionei a como ponto inicial, a avaliação do sistema de controles internos, que tu vai estabelecer nas diversas áreas da empresa. Depois, então, com base nessa avaliação preliminar, eu vou chamar de preliminar, a avaliação do controle interno, porque o planejamento da chamada auditoria de Balanço, da auditoria das demonstrações contábeis, ela vai estar diretamente relacionado com o nível de controle existente na empresa, com o ambiente de controle existente da empresa. Se esta empresa usa COSO, ou ela usa COBIT, ou ela usa outros sistemas de controle.” (A110)

Trazendo à luz às normas contábeis os entrevistados relataram algumas das áreas de maior risco para as entidades no processo de auditoria. Na fala dos entrevistados, observou-se que a receita é a uma das áreas mais sensíveis e mais sujeita a riscos. Isto porque, na visão dos participantes, podem ocorrer reconhecimento de receitas fora da competência, que se justificam muitas vezes pela pressão que as entidades sofrem no atingimento de metas e alcance de índices financeiros:

“Por norma contábil, um risco significativo, inclusive de fraude na área de receita. A área de receita é uma das áreas mais sensíveis de um Balanço de uma DRE de uma companhia. Por quê? Porque a Entidade pode, entre diversas situações, reconhecer, por exemplo, receita fora da competência. Pode a administração ser pressionada por atingir metas, atingir determinados indicadores financeiros para não romper, por exemplo, cláusulas restritivas de empréstimos, para atingir indicadores financeiros melhores. Então a área de receita é uma área que exige, por parte de nós auditores, uma atenção um pouco mais acima em qualquer entidade.” (A112)

Por fim, ainda na esfera dos riscos e planejamento, tem-se a discussão desse tema com a equipe de trabalho, o qual, na maioria das vezes ocorre por meio de reunião antes do início do trabalho. Nessas ocasiões, geralmente conduzidas pelos membros seniores da empresa de auditoria independente, são elucidados pontos colhidos nas etapas anteriores, a respeito do mapeamento do controle interno e riscos avaliados da empresa auditada. Os membros da equipe de trabalho são colocados a par de temas relevantes além da discussão de detalhes dos trabalhos de auditoria em determinada empresa. Os recortes abaixo esclareceram como se dá esse funcionamento:

“Dentro desse processo de planejamento, a gente tem uma reunião, que é basicamente a reunião de toda equipe de trabalho, justamente para definir isso tudo. Então, a gente já chega para essa reunião já preparado, né? E já com os riscos, tudo, desenhados pelo principalmente pelo sênior e às vezes com envolvimento do gerente. E aí, nessa reunião de trabalho que a gente vai discutir os detalhes, então é: “Faz sentido manter esse risco aqui que foi inicialmente identificado? Vamos mudar esse risco? Vamos deixar um pouco mais específico?” Daí, durante essa reunião, a gente meio que define e meio que encerra ali a parte de planejamento” (A103).

“Nesse momento do início do trabalho de campo, é que a gente faz uma discussão geral, né? Uma discussão inicial, com essa equipe, então, prevendo que tipos de risco a gente pode ter, né?” (A11)

4.2 Percepções sobre normativas e atualização das equipes

A segunda categoria foi composta por perguntas com a finalidade de elucidar de que maneira as equipes de trabalho se mantêm atualizadas e, nesse aspecto, surgem outras duas subcategorias: i) atualização equipes em relação a normativas; ii) atualização equipes em relação a governança corporativa.

4.2.1 Atualização equipes em relação a normativas

Percebeu-se uma similaridade nas respostas dos entrevistados em relação a preocupação em manter a equipe atualizada no tocante às normativas, sendo um dos motivadores a Educação Profissional Continuada, preconizada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, sendo abordado pelos 12 participantes, mediante os recortes abaixo:

“Existe desde o começo do ano, tem um sócio responsável por educação, então ele já definiu mais ou menos a grade curricular para cada categoria de profissional e isso é aplicado durante o ano, de forma que até o final do exercício a gente cumpra o mínimo requerido aí pelo CFC.” (A101)

“Primeiro é que se a gente for pensar em nível nacional, existe um requerimento de educação continuada, né? Então, para todos os profissionais da área não necessariamente são normas de auditoria. Ele fala 40 horas, pode ser qualquer norma, né? Então não tem um enfoque exato de auditoria.” (A105)

“Todos esses treinamentos são credenciados no CRC também, então também é a forma como nós, profissionais de auditoria, muitas vezes adquirimos também o requerimento da educação continuada.” (A109)

“O contador, ele está regulado. Ele tem que comprovar a educação continuada.” (A112)

Um segundo ponto levantado pelos entrevistados foi a necessidade de manter as equipes de trabalho atualizadas a fim de prover a padronização o trabalho, garantindo que todos tenham o mesmo nível de conhecimento e, por conta disso, as

empresas de auditoria possuem programas de treinamento interno. Esses treinamentos ocorrem por meio de grade de cursos separadas pelo nível em que o profissional se encontra.

Percebeu-se, através da fala dos entrevistados, que há uma carga horária extensa de treinamentos, que muitas vezes excede o mínimo de 40h preconizado pelo CFC. No entanto, os participantes entrevistados entendem que o preparo e especialização que os treinamentos e cursos de aperfeiçoamento trazem são parte da profissão de auditor e de contador, uma vez que precisam estar em constante atualização.

Um outro ponto percebido através da fala dos entrevistados é de que as empresas de auditoria têm a preocupação de repassar comunicados e atualizações às equipes de forma constante e contínua:

“A gente tem vários webcasts que acontecem, esses são para toda a empresa, e a gente tem os treinamentos também obrigatórios para todos os níveis. Então a gente chama de o 101 ali é para os trainees, aí tenho o 201, que é pra geralmente 201 e 202 que eram 2 semanas de treinamento, eu acho que hoje, com a pandemia, deu uma mudada é, mas o que a gente tem bastante treinamento tem bastante horas de treinamento, bastante hora em classe, de novo, seja classe virtual, ou seja, a classe presencial, mas todos os níveis. A ideia é que tenha 101 e 102, que é para Trainee, aí depois para é para o primeiro nível de assistente tem o 201 e 202, e aí você vai até que aos 700, até 800, que seria já quando você está como gerente, acho que 2 ou 3 e aí nesse ano, por exemplo, a gente 2 ou 3, você tem 801 e 802. [...] tem uma parte que é customizável também pra realidade brasileira, esse essencialmente se sair alguma norma mais específica da CVM, alguma coisa assim, porque quando a gente fala de normas de auditoria, como está tudo convergido, né, com as ISAs, essencialmente o material que vem de fora, ele já cobre também o que teve de atualização das normas”. (A102)

“A gente tem um programa de treinamento, que é todo profissional, em todos os níveis, ele precisa fazer treinamentos e a gente tem um o volume de treinamentos, eu diria para vocês significativos, com relação à norma de auditoria e normas de contabilidade, então temos normas de auditoria sendo passados para os times anualmente” (A105).

4.2.2 Atualização equipes em relação a governança corporativa

No que diz respeito a temática de Governança Corporativa, a fala da maioria dos entrevistados trouxe que se trata de um assunto abordado com membros mais seniores da equipe, geralmente Gerentes, Sócios e Diretores. Na visão trazida pelos participantes, os colaboradores mais experientes da equipe são os que se mais se

envolvem com os responsáveis pela Governança Corporativa da empresa auditada e, por esse motivo, os treinamentos são direcionados em maior volume a estes cargos, como pode ser observado nos recortes abaixo:

“Depende muito logicamente, do cargo da pessoa. Se for um profissional mais jovem, talvez ele não tenha muito essa visão de governança corporativa, né? Isso já fica mais por gerentes e sócios, né?” (AI01)

“Hoje é um trabalho que iniciou, está muito focado hoje nos sócios, gerentes e diretores, essa questão desse tema tá e sim, tem sido para nós, às vezes a gente não percebe para um auditor, mas a gente acaba fazendo isso, quando nós avaliamos a estrutura de gestão de uma entidade, né, na hora que eu estou analisando as tomadas de decisões desses gestores, eu estou avaliando governança, porque eu estou avaliando a habilidade de controle interno dele, a habilidade de tomada de decisão e tudo mais.” (AI07)

“A gente tem também internamente alguns treinamentos, não voltados especificamente a código de governança, não a auditoria, né? Basicamente aqui na, na minha visão pessoal, eu entendo que há uma, que as pessoas que buscam esse conhecimento muitas vezes são as pessoas mais experientes do time, então gerentes, sócios, eles têm o conhecimento maior, por exemplo, de um código de novo mercado de B3, de um código de governança, seja do IBGC, por exemplo. Então essas são as pessoas que têm esse conhecimento maior” (AI09)

Alguns entrevistados relataram que nem sempre os treinamentos oferecidos pela empresa de auditoria independente possuem temas de governança corporativa. A alegação de um deles foi relacionada a não obrigatoriedade:

“Hoje, as normas não direcionam nada especificamente a temática de governança tá” (AI07).

Outros participantes revelaram que o estudo e aprofundamento de conhecimento de temas relacionados a governança corporativa fica a cargo do profissional que se interessar, uma vez que os profissionais são incentivados a buscar informações e serem responsáveis pela sua própria carreira:

“Eu posso falar por mim, busco esse conhecimento por meios diversos, né? Seja LinkedIn, seja artigos, seja lendo efetivamente o regulamento, né, seja de CVM, seja de B3, seja um código de governança, até porque, como parte dos nossos procedimentos de auditoria, a gente revisa, né, as políticas que a empresa tem para fazer o entendimento da entidade, né? Um dos steps que a gente faz, e aí pega um pouco dessa parte, de como está estruturado esse processo de governança, de membros, de tomada de decisão, de política de segregação de função, e aí entra um pouco nessa esfera. [...] é uma coisa

“muito mais do profissional do que uma coisa de um currículo de treinamento interno que nós tenhamos” (A109).

“Nossa formação contábil, ela não tem muito foco nessa questão de governança corporativa, né? Da mesma forma, o que acontece. Então, os níveis de gerência para cima, né? Gerência e sócios, principalmente, é quem mais se envolve com essa questão da governança corporativa no escritório tá? A gente não tem hoje um curso específico voltado para isso, tá? Então, cada um acaba buscando o conhecimento, o entendimento por si, né? [...] a gente trabalha muito com um conceito de avaliação de controle interno, esses momentos prévios, até substantivos de balanço, então isso nos ajuda muito a entender quais são os níveis de alçada, quais são as determinações de quem governa determinado processo, né? Então a gente acaba fazendo esse auto estudo, cada um por si, ali, nesses níveis, justamente para que a gente possa transmitir para as equipes essas informações, para que eles tenham, aí sim, o conhecimento da estrutura, né? Então isso a gente transmite para todo o mundo, né? Mas o treinamento em si, ele é meio auto estudo, vamos dizer assim.” (A111)

Quanto a fonte de informação para estudos de Governança Corporativa, 3 participantes remeteram ao IBGC como um dos locais de preferência para esta temática:

“Então, a busca da literatura, a gente pega basicamente da internet, tá? Mas a leitura de como a empresa tá é a cada visita. [...] IBGC.” (A104)

“...de um código de novo mercado de B3, de um código de governança, seja do IBGC, por exemplo.” (A109)

“Nós temos, eu digo, nós, no sentido geral, a nosso favor o instituto brasileiro de governança corporativa, o IBGC, ali tem, ali é riquíssimo em informações, eu mesmo já baixei o material deles ali para dar uma olhada, ler e me atualizar sobre isso. Então eles têm ali material que fala sobre auditoria interna, que fala sobre auditoria externa, que fala sobre comitê de auditoria, né, que fala sobre o conselho fiscal, et cetera, né? Eles têm uma série de materiais” (A110)

Um ponto interessante levantado pelos entrevistados no tópico de atualização das equipes em relação a governança corporativa foi em como essa estrutura funciona na prática nas empresas auditadas e a importância desse entendimento enquanto profissionais da auditoria independente, uma vez que os temas de avaliação de riscos, controle interno e governança corporativa, por exemplo, são interligados.

Dessa forma, a partir da fala dos participantes, entende-se que a aliar a teoria a prática traz mais visibilidade e compreensão aos profissionais da empresa de auditoria independente para atuarem nas empresas auditadas.

“Pra gente entender como é que funcionaria, a gente tem que entender talvez o nível mínimo de uma governança corporativa e como ela deveria funcionar para a gente poder falar se a estrutura do cliente faz sentido ou não que é aquilo que eu estava comentando: Ah, o cliente ele tem uma auditoria interna, reporta para quem? O CFO reporta para quem? O CEO reporta pra quem? Tem um conselho de administração, não tem? Porque isso tudo vai ter um impacto significativo para a gente ali no risco” (AI02)

“Uma equipe de trabalho que tá habituada a fazer empresas de pequeno porte ou mesmo de grande porte, sem nível de governança, empresas fechadas que não tem nenhuma regulação ou empresas familiares, acaba ficando um pouco, talvez muito diferente, por exemplo, de uma empresa que uma FPI, por exemplo, né, que tem um nível de estrutura enorme e quando a gente faz procedimentos de auditoria, a gente precisa endereçar um monte de regulamentos, um monte de requerimentos do regulador, e é lógico que faz ali com que esses times que atendem clientes grandes têm um nível muito maior de conhecimento na questão de governança” (AI05)

“Então o dia a dia ele traz muito para nós essa expertise, sabe? Então treinamento, claro, sem dúvida ele ajuda, cursos vão ajudar, mas como a gente está no dia a dia, a gente se depara com entidades de diversos segmentos, de diversos tamanhos, reguladas ou não reguladas, a gente está muito acostumado a falar com os clientes sobre governança corporativa, desde temas mais complexos, digo a governança corporativa” (AI12)

Aprofundando o esclarecimento anterior, em relação ao entendimento do funcionamento da governança corporativa no dia a dia das empresas auditadas, foram levantados tópicos sobre a auditoria interna e controles internos e como influenciam o processo de auditoria. Nesse aspecto, surgiram indagações que os próprios profissionais da auditoria independente devem – ou deveriam – fazer a si mesmos em relação ao funcionamento da estrutura de governança, os níveis de reportes, canal de denúncias, código de conduta, entre outros.

“A gente vai também fazendo todo o trabalho de identificar quais são os controles a nível de entidade, então, essa empresa, ela tem é um código de conduta estabelecido? Quem assina quando assina esse código de conduta? A empresa, ela tem um canal de denúncias, por exemplo? Como que funciona, quem que gere? Tem uma Independência sobre isso? Como funciona a estrutura de governança da empresa? Tem uma área de Auditoria Interna, não tem? Essa área responde para quem? Como que o CFO faz para ele garantir, por exemplo, que a empresa está rodando ali sem ter nenhum tipo de fraude significativa?” (AI02)

“Se a Entidade tem auditores internos, a gente tem por norma ali, ter uma boa relação, falar com os auditores internos, então talvez a percepção deles que estão no dia a dia da empresa seja uma percepção que talvez seja parecida com a nossa, ou talvez eles tenham identificado outras áreas também que requerem uma maior atenção. Tá? Então sempre é importante bater um papo também com os auditores internos da das entidades lá, né?” (AI12)

4.3 Percepções sobre comunicação - empresa auditoria independente e empresa auditada

Na terceira categoria da pesquisa, sob o aspecto da comunicação entre a equipe de trabalho da auditoria independente e a empresa auditada, emergem outras duas subcategorias: i) Comunicação da equipe de trabalho com a empresa auditada; ii) Comunicação do auditor independente com o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração, as quais serão elucidadas a seguir.

4.3.1 Comunicação da equipe de trabalho com a empresa auditada

Em relação a comunicação da equipe de trabalho com a empresa auditada, na fala da totalidade dos entrevistados, ou seja, 12, relatou que ocorre na maioria das vezes com a área de contabilidade e finanças. Contudo, se estende à demais áreas como RH, comercial, suprimentos, entre outras:

“A equipe de trabalho que fica em campo, ela vai discutir com o contador, o Controller, o Analista da contabilidade” (A101)

“Sem dúvida, considerando, talvez em percentual ali o envolvimento, as pessoas com quem a gente mais conversa, como auditores, são de longe as pessoas da contabilidade. Então, vai ser Controller, vai ser a pessoa que está ali no dia a dia, o gerente da contabilidade, enfim, quem está ali mais no dia a dia da contabilidade, do fiscal também porque tem uma questão de impostos relevantes e tal” (A102)

“A gente se comunica com diversos setores. A gente fala muito com os setores, com diversos setores, desde o RH, passando por compras, vendas, jurídico, né, a gente fala com o setor de sustentabilidade, se houver, a gente fala com a TI, né? Então, assim, sempre tem com quem a gente mais fala. Com quem a gente mais fala, sem dúvida, são os profissionais responsáveis da entidade auditada que atende a auditoria” (A112)

Levando em consideração as pessoas da empresa auditada que mais se comunicam com a equipe de trabalho, surge o formato dessa comunicação, da troca de informações, os quais, em grande parte se dão de forma digital, seja através de plataforma digital e e-mail, além de reuniões virtuais ou presenciais. Os recortes abaixo elucidam a resposta de alguns entrevistados:

“E como é que é a troca de informações, tá? Bom, ela é em reuniões virtuais ou presenciais, tá, a todo, toda a etapa de trabalho tem reuniões, ela pode se

dar por também por e-mails, tá, perguntas e resposta por e-mails ou por plataforma que a [...] tem que é na nuvem, tá? A gente solicita a documentação e o cliente grava na nuvem para nós, a gente acha da nuvem, a informação que pela nuvem nossa tem certas questões de segurança, tá, da informação que a gente garante. Quando vem por e-mail, a gente fica com um pouco de receio até de receber por e-mail, mas a gente recebe. Basicamente isso tá? Agora com a pandemia, pós-pandemia essas reuniões virtuais que a gente está fazendo, por exemplo hoje, tem bastante que a gente faz. Para gravar também, a gente grava alguns tópicos ou a gente dá print da tela para as evidências, né? Escreve as atas, datas, conversas. Seria assim.” (AI04)

“Hoje, a gente tem muito dado eletrônico, né? Então a grande maioria, né, já está entregando tudo em arquivo. Então, o que que a gente, por segurança, a gente criou um ambiente em nuvem, tá, aonde a gente estabelece ali, ou melhor, fornece ao cliente um link com senha pra que eles façam o depósito das informações ali dentro, porque a gente tem muito receio de vazar informação e hoje a maioria dos contratos já tá prevendo até multa em relação a vazamento de informação, né? Então a gente determinou isso, tá. Claro que muitas vezes é tentador, né? O pessoal acaba passando tudo por e-mail. Mas a gente sempre, tá, não coloca lá no repositório, né? Então justamente até pra ficar um registro de que foi entregue, né, tudo concentrado no mesmo local, então é a troca de informação ela é face do face, né? Conversando, né, e também aí depois, trocando dados, colocando lá no repositório, na nuvem.” (AI11)

4.3.2 Comunicação do auditor independente com o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração

Em paralelo a comunicação das equipes de trabalho com a empresa auditada há, também, a comunicação com o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração e, na ausência destes membros, foram considerados cargos da Administração e Diretoria da empresa. Essas comunicações, em geral, ocorrem com integrantes com posições de senioridade na equipe de auditoria, como Gerentes, Sócios e Diretores. A seguir, nos recortes de algumas entrevistas, os participantes elucidaram que essa comunicação e troca de informações ocorre por meio de reuniões pré-definidas:

“Já tem um template lá com os tópicos que devem ser discutidos, logicamente que cada equipe também agrega os assuntos que são individuais de cada cliente nesse template, e aí você discute lá com a administração, isso para que a gente esteja coberto também dentro das normas sobre a comunicação de assuntos relevantes de auditoria com administração e ter bastante padronizado também” (AI01)

“Esses níveis de comunicação, eles são feitos normalmente em reunião, tá? Então, normalmente, em reunião a gente tem uma reunião agendada, sei lá cada 3 meses vamos botar aí, pra um, estou pensando um cliente grande, de

grande porte aqui porque a gente tá falando de comitê de auditoria e conselho de administração, então no cliente grande a cada, sei lá, 3 meses a gente repassa o status, mostra como é que tá andando a auditoria e tudo mais.” (AI03)

“A relação com o comitê de auditoria e com o conselho de administração, principalmente comitê de auditoria, que é o órgão que mais interage diretamente com o auditor, né, dentro dos órgãos de governança, ela é uma comunicação que acontece no mínimo, acontece uma vez, no mínimo. Tem que acontecer uma vez ao longo do trabalho de auditoria para comunicar o planejamento, os riscos, né, toda essa avaliação da definição do auditor.” (AI09)

4.4 Percepções sobre responsabilidades – auditor independente e empresa auditada

Contemplando os questionamentos acerca da responsabilidade do auditor independente e empresa auditada em relação a prevenção e detecção de fraudes, emerge a última a quarta categoria e, também, as 4 últimas subcategorias: i) Responsabilidade do auditor independente e empresa auditada no contexto da fraude; ii) Postura do auditor independente frente a detecção de situação fraudulenta; iii) Maiores dificuldades para o auditor independente na prevenção e detecção de fraudes; iv) Visão da sociedade e imprensa sobre a auditoria independente quando fraudes contábeis são reveladas.

4.4.1 Responsabilidade do auditor independente e empresa auditada no contexto da fraude

Na primeira subcategoria, em relação a responsabilidade pela prevenção e detecção de situações fraudulentas, houve uma unanimidade entre os entrevistados, pois, todos relataram que a responsabilidade primária não é do auditor. Inclusive, reforçaram o que é abarcado pelas normas, de que a responsabilidade da auditoria independente é fazer os procedimentos e testes de auditoria, obtendo evidências suficientes, avaliando os riscos e reportando a administração se houver indícios:

“As normas falam que a responsabilidade não é do auditor.” (AI01)

“Na minha visão, vai um pouco em linha do que a própria norma de auditoria fala, né, o auditor, ele não tem a responsabilidade primária de prevenção ou detecção dessas situações fraudulentas por uma série de coisas.” (A105)

“Se a gente for olhar por normas de auditoria, a responsabilidade do auditor, ela não é identificar a fraude.” (A109)

As falas dos entrevistados estão em linha com o que a NBC TA 240 preconiza, uma vez que, no item 5, onde informa a responsabilidade do auditor:

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 contêm 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. (CFC, 2016)

Sob esse olhar, a mesma norma abarca a responsabilidade principal como sendo da Administração, no item 4, onde explica que: “A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração” (CFC, 2016).

O item 11, da referida norma, aborda também os objetivos do auditor, referenciando o seguinte:

11. Os objetivos do auditor são:
 - (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
 - (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
 - (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificadas durante a auditoria. (CFC, 2016)

Corroborando com essas elucidações, o Ibracon (2023), na série *Mind The Gap*, reforça o ecossistema abrangente ao qual a auditoria independente atua. Isto porque, o auditor é um agente externo e independente da administração e acionistas da empresa auditada, e tem o papel de analisar as demonstrações financeiras e, ao término do processo de auditoria, vem a expressar sua opinião, em um nível razoável e não absoluto de segurança a respeito das demonstrações financeiras estarem livres de distorções relevantes.

Por outro lado, ao mesmo tempo em que as falas dos entrevistados abordavam que a responsabilidade primária da detecção de fraudes não é do auditor, notou-se que, para que essa afirmação seja verdadeira, o trabalho da auditoria precisa ser executado a contento, dentro das normativas da auditoria e da profissão.

Nesse aspecto, foi abordado pelos participantes a postura e responsabilidade do profissional da auditoria independente enquanto executa os trabalhos e procedimentos de auditoria, zelando pelo cumprimento das normas, fornecendo informações qualificadas a empresa auditada e ao mercado, proporcionando apoio na tomada de decisão dos envolvidos:

“Mas a gente está falando então de uma fraude que envolve, por exemplo, uma distorção relevante. Qual que é a responsabilidade do auditor? Capturar as distorções relevantes que ocorrem durante, né, a Auditoria durante o processo de auditoria. Por que que o auditor não pegou? Aí começa a entrar os depende, tá? Aí, que a gente começa a falar de depende. Teoricamente, ele deveria capturar essa fraude, a gente está falando uma fraude que é sim uma distorção relevante. E por que ele não capturou? Daí é que a gente começa.” (A103)

“Se você pegar o conceito de contador pela norma Internacional, tá lá, né, é um profissional que tem uma informação qualificada, com a tomada de decisão. Olha a responsabilidade. Alguém tomou a decisão em função da tua informação. Então assim, e às vezes você tem que ser o tomador da decisão também, porque você acaba sendo cúmplice da tomada de decisão. Então isso tem uma responsabilidade e às vezes a gente não se apercebe o quanto nós somos responsáveis por isso e quanto nós geramos de credibilidade aos empresários.” (A107)

Corroborando com os recortes acima, alguns entrevistados abordaram o aspecto comportamental de profissionais da auditoria independente. Isto porque, uma vez que o auditor independente não tem a responsabilidade primária de detectar a fraude, esta postura pode colocar em risco as avaliações dentro do processo de auditoria, fazendo com que alguns profissionais se eximam da responsabilidade:

“A NBC TA, ela fala que o auditor não tem responsabilidade primária, mas em contrapartida, se ele tomar consciência de algumas informações, ele precisa tomar uma ação, né? [...] O que a gente vê na prática é assim, eu não sei se isso tem um, algum respaldo comportamental aqui, como não sou responsável primário, eu acabo botando de lado as outras que eu deveria fazer, né? Então eu acho que a gente subestima, alguns auditores subestimam de falar, ah, já que não é responsabilidade minha, acabo ah deixa pra lá, isso aqui poderia ser algum probleminha, mas eu não vou muito a fundo, ah, isso aqui não é minha responsabilidade, eu acho que existe isso também, por não ter uma responsabilidade primária ter essa, talvez, não sei se é a melhor palavra, preguiça, mas assim não dá tanta importância para as

demais, você lê o primeiro parágrafo numa responsabilidade, ah eu não quero ler os outros, sabe? Acho que pode ter um fator comportamental assim.” (AI05)

Partindo dessa visão inicial dos entrevistados, observa-se o que pensam sobre a responsabilidade da empresa auditada e, novamente é levantado o tema de controles internos da empresa auditada, sendo este considerado como um dos principais influenciadores da detecção e prevenção de fraude no contexto das demonstrações contábeis, conforme pode ser observado nos trechos abaixo:

“A responsabilidade da empresa, sim, é toda. A empresa, sim, tem a responsabilidade de ter controles internos preventivos e detectivos para mitigar fraude. Isso é da empresa”. (AI04)

“E qual a responsabilidade da empresa? Toda. Porque? Está declarado né, ela declara a nós todos e está na norma, de que a responsabilidade pelos desenhos e pelas rotinas de controles internos e implementá-los e ser eficientes, eficazes é da administração.” (AI07)

“A empresa auditada ela precisa ter controles que permitam que ela demonstre como que ela monitora os riscos, né, de fraude, seja um risco de inapropriação de ativos inadequadas, seja um risco de transgredir controle, seja um risco de um lançamento contábil fraudulento, por exemplo, né? É, hoje no Brasil, é um grande desafio para as empresas terem realmente um sistema de controle interno realmente em prática, eficiente que previna, detecte, corrija um erro ou seja qual for. Inclusive quando você fala de uma distorção causada por fraude. [...] a responsabilidade das empresas é ter essa estruturação, ter um controle interno, ter uma estrutura interna que permita demonstrar a inexistência, né, de uma situação fraudulenta, ou que permita identificar a ocorrência, né?” (AI09)

Os controles internos fazem parte da sistemática de uma boa governança da empresa auditada, e necessitam ser mapeados e conduzidos pelos responsáveis pela administração e que sejam efetivos, funcionando na prática e não só no papel. Logo, os controles internos precisam de acompanhamento contínuo, sendo colocados a prova, com testes e regras dentro da própria entidade a fim de serem validados, uma vez que essa responsabilidade é da empresa auditada e seus administradores (IBRACON, 2023).

Um outro aspecto observado na fala dos entrevistados foi a visão da empresa auditada assim como da própria sociedade em relação ao auditor independente nesse quesito de responsabilidade pela detecção e prevenção da fraude. Isto porque, na ótica de alguns entrevistados há um desequilíbrio. Observou-se na fala dos

participantes que esse processo ainda está se estruturando, mas ainda necessita de mais entendimento por parte das empresas auditadas, uma vez que falta compreensão por parte das entidades a respeito do papel do auditor e os procedimentos adequados dentro de um processo de auditoria, que demandam de tempo, testes e fazem parte do trabalho do auditor independente:

“Parece que esses dois extremos de você jogar a situação só para a administração ou só para o auditor não me parece ser uma boa saída, então equilíbrio, mas o equilíbrio ainda não foi alcançado, isso para mim. [...] Não é um processo que está se equilibrando.” (A101)

“Mas é um conflito, né? Porque, não é um conflito são algumas coisas que precisam ainda ser pacificadas, né, nem toda empresa entende que esses procedimentos são adequados, né, e entendem a precificação, o valor agregado disso, né, então, às vezes você não consegue fazer um orçamento compatível com o nível de testes que deveriam ser feitos para endereçar esse determinado risco, então é um impasse. [...] Muitas das empresas eu acho que ainda não tomaram essa responsabilidade para si, mas, de novo, aqui a principal é, se a empresa ela faz todas as ações contra isso e ela é ética nesse sentido, a ação do auditor vai ficar muito mais fácil, né, então, acho que hoje, ainda essa equação ainda não está favorável para o auditor.” (A105)

O ceticismo e julgamento profissional do auditor independente foi abordado como um aspecto que corrobora na prevenção e detecção de fraudes nos trabalhos de auditoria. Foi relatado por alguns participantes que esses aspectos são positivos e auxiliam na boa condução do processo de auditoria:

“Fez uma pergunta, a gente viu que a resposta ficou meio estranha, pô, vamos perguntar em cima, né? Vou perguntar um pouquinho mais detalhado, usar o nosso ceticismo profissional, né? Assim, ah, entendi, tá, mas naquele dia lá que a gente viu tal coisa, o que que era aquilo exatamente? Sabe, e daí a gente vai começando avaliar com o tempo de auditoria, fica mais, fica mais visível desconforto do cliente. [...] Isso é uma coisa que depende muito mais da experiência profissional do que uma coisa que vai estar escrito na norma, né? A gente não tem escrito na norma para tu perguntar um pouquinho mais, é uma coisa que a gente vai adaptando ao longo do tempo. A gente tem lá para exercer o ceticismo profissional, né, que meio que na tradução é meio que isso, a gente tenta ir contornando, ali pelos ladinhos fazendo uma perguntinha ou outra, sempre respeitando muito o cliente.” (A103)

“O teu ceticismo também pode ser, porque daqui a pouco tu pega uma conta, uma rubrica lá, e olha razão, e essa rubrica tem 2 notas fiscais ou 2 despesas e o valor da nota é 90% do valor, muitas vezes, aquilo já é suficiente para tu fazer ou até nem, é tão irrelevante que tu não vais olhar. [...] a dificuldade maior é quando as pessoas tentam acobertar situações, mas se tu é auditor, se tu é cético, se tu tem ética, se tu vai, tu vai atrás, tu furunga, furunga, como diz o dedo podre do auditor, acha.” (A108)

4.4.2 Postura do auditor independente frente a detecção de situação fraudulenta

Trazendo a discussão para o segundo subtópico, chega-se ao questionamento sobre situações em que o auditor independente se deparou com uma fraude e qual a postura dele e da equipe de trabalho.

Todos os 12 entrevistados, relataram que já presenciaram situação em que houve fraude ao longo da jornada como auditores independentes. Apesar de este não ser o papel primário da função, quando ocorre, são tomadas medidas de reporte primeiramente aos cargos de maior senioridade na empresa de auditoria, a fim de validar o ocorrido e, mediante confirmação e com evidência apropriada, o tema é reportado a administração da empresa auditada incluindo reportes internos na empresa de auditoria com o envolvimento de equipe especializada:

“O primeiro ponto, a primeira orientação que a gente dá para eles é seguir o CTA 30 do CFC, é um documento que foi criado também em parceria com a Ibracon, né? Para dar um direcionamento para os auditores sobre o que fazer se tiver uma detecção de fraude. Passa por um programa bastante extenso aqui que recomenda, por exemplo, a avaliar se é inconsequente ou não os efeitos, se for material, logicamente que existia envolvimento de especialistas em forense, a discussão a extensão dos procedimentos.” (AI01)

“Especialmente no Brasil, tem também, talvez já tenha visto, mas tem a CTA 30, que é uma orientação de Ibracon, que tem lá o capítulo 19, tá, procedimentos, exatamente isso, então, você tem que fazer aquilo, evidenciar que você fez aquilo.” (AI07)

Como pode ser observado nos trechos acima, foi mencionado por 3 participantes a utilização do Comunicado Técnico de Auditoria 30, o CTA 30, o qual traz as orientações aos auditores independentes quando se depararem com assuntos relacionados à não conformidade ou suspeitas de não conformidade com leis e regulamentos, incluindo atos ilegais ou fraude. Elaborado com base no CT 03/2021 do Ibracon, o objetivo do CTA 30 é orientar os auditores independentes a obterem evidência de auditoria apropriada e suficiente quanto à conformidade com as disposições de leis e regulamentos que podem ter efeito direto sobre as demonstrações contábeis, ou seja, que podem impactar diretamente os valores e/ou divulgações reportadas nas demonstrações contábeis da entidade (CFC, 2021).

Dentro desse contexto, os entrevistados relataram indícios e mecanismos de fraude com base na vivência e experiência profissional. Nos relatos abaixo, alguns

participantes relevaram que, quando uma fraude é bem estruturada, dificilmente o auditor conseguirá detectar.

“Quando você olha para a possibilidade de alguém fraudar, a pessoa não só conhece muito bem a empresa como ela conhece talvez os melhores mecanismos para fazer alguma transação fraudulenta.” (A102)

Foi abordado também que fraude não significa necessariamente roubar dinheiro. Uma fraude pode ocorrer dentro do próprio balancete, com alterações em contas para melhorar os resultados da empresa, por exemplo:

“Fraude não quer dizer que fraude é roubar dinheiro também, né, furtar o dinheiro, né? Não é nem roubar, furtar. Mas a fraude bem simples, ela pode ser a nível de diretoria para melhorar os números da empresa que não existe. Por exemplo, inflar receita e, no outro âmbito, estorna receita para a própria empresa ter índice para conseguir financiamento no banco, né? Bem simples isso tá? Isso tem teste de auditoria que se faz pra identificar se isso aconteceu. [...] a gente não vai falar pro cliente “tu fraudou a tua receita”, não é com esse termo, mas a gente faz: olha no final de dezembro, tu faturou milhões, no começo de janeiro tu estornou tudo. Não tá certo isso. Isso é bem simples, tá? Tem outras fraudes também. Mas, como é que buscam? É na execução de teste de controle interno e de teste substantivo.” (A104)

“Existem diversos fatores que são fatores que poderiam ser aplicáveis, fatores de fraude, né, então, seja, por exemplo, metas arrojadas, projeções arrojadas, tendência da administração, histórico de provisões não precisas.” (A109)

Um outro aspecto abordado pelos participantes foi como ocorre quando o auditor se depara com uma fraude, pois, na maioria das vezes, não é percebida à primeira vista:

“Tu dificilmente tu chega assim e pá, tá aqui a fraude. A gente pega uma pontinha e aí tu vai puxando aquela pontinha e aí tu puxa mais um pouquinho, e aí tu puxa mais um pouquinho. Aí tu pergunta pra alguém, e alguém gagueja, alguém não dá uma resposta convincente. E aí aquilo vai indo, né?” (A110)

A fala dos entrevistados converge para o estudo de Guénin-Paracini et al (2015), no qual foram entrevistados profissionais da auditoria a respeito da realidade que encontram nas empresas que auditam, onde um dos participantes revelou que “com toda honestidade, em um processo de auditoria, o cliente, se ele quiser, pode influenciar completamente seu trabalho, ou seja, fazer você enxergar o que ele quer ver. Não é possível de ser de outra forma”.

Por fim, o controle interno da empresa auditada foi referenciado por alguns entrevistados como o diferencial na prevenção de situações fraudulentas:

“Não é o objetivo principal do auditor, mas a gente tem procedimento específico para a gente poder ter uma segurança razoável de que as coisas aconteceram bem e aí eu insisto muito, controle interno é o grande diferencial, controle interno persistente, preventivo e computadorizado, quer dizer, antes das coisas acontecerem, porque não adianta você detectar depois que já foi tirado o dinheiro.” (A107)

4.4.3 Maiores dificuldades para o auditor independente na prevenção e detecção de fraudes

Os entrevistados discorreram a respeito dos impasses encontrados na execução dos trabalhos de auditoria para prevenção ou até mesmo chegar à detecção da fraude. As falas de alguns participantes remetem a estruturação da fraude e o nível em que se encontra dentro da empresa, sendo que a fraude a nível de administração é a mais difícil de ser materializada, tendo em vista que são bem estruturadas e organizadas:

“A principal dificuldade seja essa, seja se você tem alguém querendo de fato esconder algo da auditoria em níveis hierárquicos muito altos dentro da companhia, é muito difícil da gente capturar esse tipo de transação, então acho que a principal dificuldade é realmente essa, talvez o acesso à informação que a pessoa ali fraudulenta ela pode tentar segurar esse acesso, ela pode tentar esconder essa informação dos auditores, então acho que é realmente a parte de acesso à informação e da história que contam ali pra auditoria.” (A102)

“A maior dificuldade é quando a coisa está bem estruturada e normalmente, quando a coisa está bem estruturada, é que já atingiu o nível de governança já está um pouquinho mais no nível, um pouquinho mais, mais alto, né? Daí fica realmente difícil de captar assim.” (A103)

“É encontrar a fraude. Porque é muito, em quase todos os trabalhos, a gente consegue ter a percepção e indícios de fraude, tá, indícios de coisa errada, proposital para se falar de fraude, tá, né? Mas, agora, pegar mesmo fato mesmo, é muito difícil.” (A104)

“Quando a gente tem uma ação fraudulenta, que é material, que é, que impacta de forma relevante, ela invariavelmente, ela envolve a governança, porque é impossível que você tenha uma ação dessa proporção em que você não tenha pessoas da alta administração envolvida, então quando você tem essa situação, ela é de tal maneira complexa e bem estruturada e robusta, que para um auditor, no nível de procedimentos de auditoria que ele faz, fica, eu diria, impossível essa detecção.” (A105)

Um segundo aspecto trazido pelos entrevistados para prevenção e detecção de fraude foi a dificuldade de acesso à informação, sendo relatado por 2 dos entrevistados. Na fala dos entrevistados, a demora nos retornos das solicitações atrasa e desgasta a equipe de auditoria e se torna mais um desafio. Além disso, o processo da auditoria passa por um número de horas muitas vezes enxuto e, estes atrasos reduzem ainda mais o tempo disponível:

“Isso eu acho que é uma das grandes dificuldades também, tá? Porque o cliente sempre foi assim, nunca quis passar nada, só que cara, tá no contrato, precisa passar a informação para a gente, né? Então a gente, tem que na medida do, respeitando sempre o cliente, aquela coisa toda, a gente precisa de informação e daí a gente tem aquela conversinha que eu tava falando antes? Às vezes precisa lá é ligar lá pro conselho, lá ligar lá pro CFO, para falar, Oh, a gente, pediu várias vezes, não quer passar para a gente. [...] quando o cliente ele dificulta o acesso à informação, porque ele vai ter que passar de uma forma de outra. Tem cliente que tu pede, mando e-mail, em 15 minutos, tá na tua caixa. Tem cliente que tu pede, o cara finge que não viu nada, daí no outro dia, tu pede de novo e daí tem a reunião de status, tu pede novo, passa uma lista de pendência pro cara, na semana que vem, tu cobra a lista de pendência e já se passou uma semana, uma coisa de 15 minutos, ali tu já acendi um Red alert né, já, Putz, é uma coisa estranha aqui, e daí, e daí ali que tu começa a encher o saco, daí é desgaste para todo mundo, é desgaste pro cliente, e desgaste pra gente, isso daí é bem chato, assim. É a coisa que acaba dificultando, e não só no cenário de fraude no cenário da auditoria, como todo.” (A103)

“Acho que a maior dificuldade é você ter o acesso à informação, você ter acesso realmente à informação, de uma forma fácil, de uma forma rápida, porque tudo o que for, às vezes questionamento que envolve o tema fraude, automaticamente já se existe um, falou fraude nossa, né? Tu está me perguntando aqui se tem uma suspeita de fraude, está suspeitando ou tá fazendo alguma coisa, né? Então essa abertura, esse livre, essa prontidão em disponibilizar as documentações quando, especificamente desses assuntos eu acho que é o grande desafio do auditor, né? [...] Porque às vezes até você conseguir demora, né? Então acho que esse é o, às vezes as pessoas, Ah, eu não, mas eu não posso mandar o relatório do canal de ética porque é estritamente confidencial. Daí, OK, né, vai lá o auditor, não, mas escuta aqui, a gente também tem uma obrigatoriedade de confidencialidade com vocês, está lá na norma de auditoria, está lá na proposta de auditoria e eu preciso ter acesso irrestrito às informações, daí às vezes funciona, daí já logo vem a informação. Às vezes não funciona aí tem que ser um pouco mais incisivo, né? Então acho que hoje a maior dificuldade é essa, você ter o acesso, né, realmente o acesso.” (A109)

Os empecilhos apresentados pelos entrevistados aparecem da forma similar no estudo de Guénin-Paracini et al (2015). Na pesquisa sobre a realidade do dia a dia dos auditores, um participante abordou sobre as dificuldades na obtenção de documentos: “Obter as informações necessárias para concluir uma auditoria é um dos

nossos principais desafios. Porque concretamente significa conseguir isso do cliente e, nesta área, o cliente tem muitas formas de nos impedir se assim o desejar”.

Uma parte dos entrevistados, 5, remeteu ao conluio ou a participação de terceiros como a dificuldade principal para prevenção e identificação da fraude pelo auditor independente. Nesse ponto, os entrevistados revelaram que, por mais que se tenham normativas e regramentos na auditoria, esses aspectos são difíceis de ser contornados, tendo em vista a robustez que se cria em torno do processo fraudulento:

“Realmente os nossos procedimentos muitas vezes não conseguem detectar quando existe sinal de conluio. [...] Se você circularizar lá o fornecedor que está em conluio com a administração, você não vai ter muito o que fazer, você vai confiar na informação lá de fornecedor, do banco, né? Que enviou a resposta.” (AI01)

“Eu diria que a maior dificuldade é quando envolve a alta administração e envolve terceiros, e é uma coisa muito mais ampla que infelizmente é quando também vem à tona, é um grande problema.” (AI05)

“A maior dificuldade que tem para se e detectar algo, né? É quando há conluio nos processos. É o acordo, né, entre pessoas, é o acordo entre alguém não fazer o registro adequado ou outro fazer meia nota, seja como for, o conluio é o grande problema que se tem na auditoria, quando isso acontece.” (AI06)

“A maior dificuldade, no meu ponto de vista, é quando ela envolve diversos entes, diversos interessados, porque, quando tu tem diversos interessados, ela vai ser elaborada com maior complexidade e quanto maior complexidade, menor é o poder de detecção do auditor. [...] isso é mais difícil quando tem terceiros interessados nesse contexto, né, e principalmente terceiros com poder, tá, acho que aí entra esses riscos. [...] os terceiros que eu digo são pessoas envolvidas. Às vezes eu posso ser o veículo de alguma outra entidade do grupo, entendeu, para poder fazer uma operação combinada pelos próprios sócios ou alguma coisa nesse sentido, tá? Então o terceiros é nesse sentido, é no contexto econômico ali da operação, os sócios majoritários ou alguma coisa nesse sentido né? Que lamentavelmente, às vezes acontece, né? Você ter essa operação um pouco mais, assim complexa dentro do contexto e buscando justificativas.” (AI07)

Entrando na seara de conluio, reforçando a situação anterior, o aspecto comportamental e a vontade em fazer a fraude foi levantado por alguns entrevistados como uma dificuldade na detecção de eventos fraudulentos. Adentrando nesse aspecto, alguns participantes mais experientes relevaram que já presenciaram casos de ameaça ao auditor por parte dos envolvidos em práticas fraudulentas:

“Tu pega um SA de capital aberto ou mesmo uma de capital fechado ou mesmo uma limitada, e tu vai ter um padrão bom de controle, tu vai ter segregação de função, tu vai ter relação custo-benefício tu vai ter uma série

de outras coisas. Mas então por que que acontece a fraude? Então, acontece a fraude, por quê? Porque, primeiro não existe sistema com segurança absoluta, eu posso ter o melhor sistema, né? Eu posso ter um controle informatizado, eu posso ter isso, mas se eu tenho pessoas com vontade, com disposição para burlar o sistema para fraudar, ele vai dar um jeito de fazer isso. [...] Auditor ameaçado de morte por revelar práticas fraudulentas. Sabe, às vezes é perigoso, isso. Às vezes pode ser perigoso. Porque as pessoas que fazem isso estão dispostas a qualquer negócio, entendeu?” (A10)

Passando para outro aspecto, foi apontado por 1 dos entrevistados o desinteresse dos profissionais novatos no mercado da auditoria como uma dificuldade:

“Qual está sendo uma dificuldade assim no nosso, a turma de baixo, a turma de base, assim, eles estão vindo não muito dedicados, vamos dizer assim, né? Então o pessoal faz mais o que está previsto ali no, em cumprir o questionário em cumprir o programa de trabalho e não dá aquela parada assim para olhar, não, mas isso aqui pode ser está diferente, eu tenho lançamento a crédito em conta que é de natureza débito do resultado, porque é que isso pode estar acontecendo, né? Então esse tipo de situação acaba que o pessoal não está muito, saindo da visão aquela ali só do questionário.” (A11)

A tecnologia e a manipulação de sistemas foram apontadas como um impasse no contexto da prevenção e detecção de fraudes:

“A parte tecnológica ela, acho que é uma maior dificuldade, vamos dizer assim, em relação a essa questão da detecção da fraude, né? Porque é muito dado, né, o pessoal consegue, vamos lá, se eu quiser manipular uma taxa de depreciação, por exemplo, eu vou lá, faço toda a manipulação no sistema, depois vou lá, altero o perfil daquele bem do imobilizado, digo que é 10%, mas eu fui lá antes e alterei para ocorrer durante o ano a taxa que eu quis, né? Então essa parte tecnológica, ela dificulta muito a detecção da fraude, porque o cara tá lá mexendo, ele pode ir lá e alterar o que quiser. [...] acho que a maior dificuldade hoje é a questão da tecnologia, é a questão de mexer no sistema, fazer o que quiser, né, de uma forma indevida que às vezes o auditor ele acaba nem conseguindo rastrear isso, né? Então a gente acaba tendo que buscar esse auxílio de um especialista aí pra justamente aplicar alguns procedimentos que nos, que vão fazer com que a gente tenha alguma, algum nível de satisfação aí sobre a operação em si.” (A11)

Através de uma outra perspectiva, 1 entrevistado alega que a tecnologia, quando bem empregada, apoia a empresa auditada em controle interno preventivo:

“Então o controle interno tem que ser preventivo e computadorizado, né? Tecnologia da informação esse é o propósito, mas aí custa caro.” (A107)

Adentrando sobre o controle interno das entidades, uma dificuldade trazida na fala de alguns entrevistados foi a formalização do controle interno das empresas auditadas, uma vez que, no âmbito brasileiro, não há legislação que obrigue o auditor

independente a testar a efetividade dos controles internos, com um relatório apartado para tal. Notou-se, na fala dos entrevistados que, muitas vezes, essa implementação de controles internos efetivos também é um desafio para a empresa auditada, pois, em diversas entidades os controles e processos são manuais, propiciando um ambiente sujeito a falhas:

“Eu não preciso testar a efetividade desse controle, se ele opera efetivamente todos os dias do ano, mas eu preciso testar que ele está desenhado e implementado corretamente, né. O que é o grande desafio muitas vezes das empresas, né? Porque às vezes as coisas são muito, muito manuais, né? Então, a formalização, às vezes não acontece na forma mais correta. Então, muitas vezes, o controle até existe, às vezes só não está desenhado e implementado da forma adequada, né? Então, isso é uma coisa que a gente obrigatoriamente tem que fazer dentro da avaliação, dentro do módulo que a gente chama de procedimento de fraude, journal entries, né, que é relacionado a essa parte.” (A109)

“Hoje em dia eu penso, se a gente tivesse, na obrigação do auditor, e tu pode ver que hoje em dia ele não, ele não é requerido a emitir uma carta de controles internos, e ele não é requerido a testar controles no âmbito brasileiro. Então, a gente pode fazer um processo de auditoria, desde o planejamento até o final, sem testar um controle do cliente. A gente pode não fazer isso, tá? Até porque o cliente pode não ter controles, o que é difícil, né? Normalmente eles têm controles, né? Então, a Entidade, eu acho que o nosso maior risco aqui como auditores, né? A dificuldade nossa mesmo é ter o ambiente que nós temos no Brasil, né? Se fosse um ambiente mais pesado de controles, com responsabilidades mais claras, e penalidades, e requerendo do auditor, uma emissão de carta de controles internos também. [...] para aquelas companhias de capital aberto, eles têm que divulgar no formulário de referência da CVM deficiência significativa de controle interno, mas não tem uma opinião do auditor sobre os controles internos, né? Então a gente emite opinião sobre as demonstrações financeiras. Se tivesse uma outra opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras e controles internos, talvez isso nos ajudaria bastante, Fernanda, porque isso traria controles internos mais robustos para as empresas, mas a gente sabe que se tratando de Brasil, isso provavelmente vai levar algum tempo, se vier a existir, porque isso vai trazer um custo muito grande para as empresas.” (A112)

Finalizando o terceiro subitem, os participantes abordaram sobre o formato do trabalho de auditoria como uma dificuldade uma vez que é feito por amostragem e, por esse motivo, os testes de auditoria nem sempre capturam a fraude:

“É uma dificuldade enorme do auditor, se fosse sua responsabilidade primária, eu acho que a gente ia ter que redesenhar completamente os trabalhos que são feitos hoje, incorporar muitos outros especialistas que hoje não fazem parte da auditoria, jurídico, advogados, profissionais forense que, muitos outros, para poder nessa cadeia ali para a gente poder ter condições de ir, fora ao nível de teste né, hoje não dá para ser uma amostragem a gente teria que ampliar muito mais.” (A105)

“Existe uma fragilidade aí? Sim. A grande, o que norteia isso tudo, é uma coisa que se chama amostragem nos trabalhos de auditoria. Isso é uma fragilidade, porque você não vê 100% de um processo, você vê pedaços dele.” (A106)

4.4.4 Visão da sociedade e imprensa sobre a auditoria independente quando fraudes contábeis são reveladas

No último subitem, os auditores expressaram suas interpretações acerca da forma como a auditoria é colocada em xeque quando se divulgam fraudes contábeis. Um dos pontos trazidos é que, em geral, a visão da sociedade e imprensa convergem para a utilidade da auditoria:

“Você tem um auditor, a empresa paga muitas vezes milhões para auditor, deixa passar um negócio que parecia ser muito óbvio, não faz muito sentido isso, parece que o auditor não serve para nada, né?” (A101)

“O ruim disso tudo é que você traz essa visão que a auditoria não faz nada, que a auditoria não serve para nada, e não é isso, né?” (A102)

Outro aspecto levantado, já trazido anteriormente, mas reforçado por alguns entrevistados, foi a falta de conhecimento e balanceamento da expectativa do que o público em geral e a imprensa entendem sobre as atribuições da auditoria independente. Na visão dos participantes, quando uma fraude é revelada, a sociedade e imprensa acreditam que o auditor tinha a obrigação de encontrar aquela fraude:

“O primeiro motivo que ocorre é por falta de conhecimento, porque a pessoa que está colocando em cheque, ela não conhece como é que funciona a estrutura de uma auditoria, nunca participou, não sabe o que é contabilidade.” (A103)

“...normalmente, né, as pessoas, elas confundem a responsabilidade de administração e do auditor, né? O auditor que nem eu te disse, ele é responsável por emitir um relatório de auditoria, se as demonstrações elas estão livres de distorções materiais, seja por erros ou por fraudes, distorções significativas, e o máximo de segurança que ele vai ter é uma segurança razoável. Elas não sabem a responsabilidade da administração, talvez.” (A112)

Alguns relataram que, na visão deles, a sociedade entende que o auditor tem poder de polícia e de investigador e que essa convicção traz um desvirtuamento do que de fato a auditoria independente faz.

“...porque as pessoas não entendem ainda efetivamente o papel do auditor, né? Muito se confunde auditor com investigador. Quando a gente pensa nessas situações, então, saiu uma notícia de fraude, Ah, cadê o auditor? Ah, mas era auditada por não sei quantas empresas de auditoria e nunca aconteceu nada? Como que o auditor não viu? E as pessoas esquecem que o auditor é uma pessoa externa, é uma pessoa que vai trabalhar muitas vezes com as informações que estão fornecidas.” (A109)

“É muito desvirtuado essa questão da auditoria, que ela, auditoria é uma polícia. Né?” (A111)

A visão complementar de outros entrevistados abordou a repercussão para a profissão quando fraudes contábeis são divulgadas, uma vez que coloca os profissionais auditores e contadores em descrédito:

“...a parte mais chata desse caso todo é que você traz meio que um descrédito muito grande para a profissão de auditoria e isso, é um descrédito que ele vem muito da desinformação.” (A102)

“A parte de auditoria é posta em xeque, sim, a auditoria porque a sociedade entende que a gente entrega um documento mostrando que não basta a gente dizer que o Balanço está adequado, a gente escreve que está adequado e no momento que é revelado que aquele Balanço não estava adequado é colocado em xeque toda a profissão. Então a credibilidade do profissional fica afetada nesse sentido, quando se descobre uma operação dessa.” (A107)

Houve a menção sobre a opinião em relação a abordagem da imprensa quando fraudes contábeis são relevadas, sendo que no ponto de vista de alguns entrevistados foi classificada como negativa, em razão do interesse da mídia e o despreparo de quem divulga estas informações:

“É uma lástima, é uma lástima que isso ocorra, que no fim, eles não são, eles nunca são penalizados, né? Isso que é o principal, o principal ponto, porque a nossa imagem está toda colocada em xeque, mas a da imprensa nunca está, né?” (A103)

“É muito massacrante para o auditor quando, principalmente quando a gente envolve a imprensa, que não tem conhecimento do que que é, como é que o autor figura ali, né, é um leigo falando de uma coisa que ele não sabe, né, ele não sabe dizer quais são as atribuições do auditor, então, mas em compensação, a imprensa, ela acaba tendo ali uma repercussão muito grande, porque ele está mostrando para a sociedade como um todo e ele vai falar na visão dele.” (A105)

Sob o aspecto da divulgação pela imprensa no tocante a fraudes contábeis, 2 entrevistados abordaram sobre o posicionamento dos profissionais da auditoria independente, no sentido de divulgar de forma mais ampla a responsabilidade para a mídia e público em geral, como forma de resgate da credibilidade da auditoria, além do direito de defesa do auditor:

“Nós também temos o direito de nos defendermos, né? Tem o Ibracon também, né? Então a gente vai a imprensa também e fala [...] agora a gente tá começando a ter um pouquinho mais de voz também, a gente está tentando mudar e trazer mais a imprensa para o nosso lado também.” (AI01)

“O que nós não estamos fazendo corretamente como auditores, é divulgando o formato do trabalho, porque? A imprensa, de modo geral, divulga auditoria no sentido policial, a imprensa de um modo geral, e nós não estamos sabendo fazer como ao mercado, o que que é a nossa responsabilidade como profissional da área contábil e profissional de auditoria.” (AI07)

Encerrando o quarto subitem, os entrevistados abordaram sobre a relevância do papel da auditoria independente na prevenção das fraudes, onde há casos que são resolvidos antes da divulgação das demonstrações. Logo, há diversos casos que poderiam se tornar escândalos, mas que nem vem à público em razão da resolução prévia. No recorte abaixo, um entrevistado fez uma reflexão interessante a respeito desse aspecto:

“Antes de sair uma demonstração financeira, quando a gente tá fazendo o procedimento de auditoria, a gente pega muito erro, a gente pega fraude, que eu comentei nesses assuntos aí. O ponto é, isso nunca vai a público, porque assim, quando a gente pega um erro na demonstração financeira, esse erro ele é corrigido antes da demonstração financeira a ser publicada. Quando ela está publicada, ela já tá OK, ela está correta e beleza, ninguém achou nada, e aí ninguém sabe que poderia ter um erro. [...] É como se os Estados Unidos tivessem conseguido ir lá e matar, sei lá, o Osama Bin Laden, no dia 10/09/2001 você nunca teria tido 11 de setembro, ninguém saberia o que que é o 11 de setembro. E é isso, a gente pega muito Osama Bin Laden, ao longo do caminho, então assim, a gente previne muito 11 de setembro, mas não todos, e isso eventualmente, um ou outro passa, então eu acho que assim, esse caso da Americanas, para mim foi um desses, e um é 11 de setembro aí, que infelizmente não foi capturado pela auditoria da época.” (AI02)

Mediante a finalização das explicações desta seção, a fim de melhor situar o leitor e trazer correlações às conclusões, foi elaborado um resumo com as percepções dos entrevistados:

Quadro 11 - Resumo percepções entrevistados

Percepções sobre a organização das equipes e da empresa de auditoria independente		Percepções sobre normativas e atualização das equipes		Percepções sobre comunicação - empresa auditoria independente e empresa auditada		Percepções sobre responsabilidades – auditor independente e empresa auditada				
Organização geral das equipes	Planejamento trabalho de auditoria e avaliação dos riscos	Atualização equipes em relação a normativas	Atualização equipes em relação a governança corporativa	Comunicação da equipe de trabalho com a empresa auditada	Comunicação do auditor independente com o Comitê de Auditoria e Conselho de Administração	Responsabilidade do auditor independente e empresa auditada no contexto da fraude	Postura do auditor independente frente a detecção de situação fraudulenta	Maiores dificuldades para o auditor independente na prevenção e detecção de fraudes	Visão da sociedade e imprensa sobre a auditoria independente quando fraudes contábeis são reveladas	
Complexidade do cliente	Cliente novo ou atual	Educação Profissional Continuada CFC	Cargos seniores da empresa auditada	Principal: Contábil, Financeiro, Fiscal	Cargos seniores da empresa auditada	Responsabilidade primária não é do auditor independente	Deteção fraude ao longo da carreira	Fraude bem executada, bem estruturada	Utilidade da auditoria	
Divisão por segmentos de negócio	Revisão do planejamento ao longo do trabalho	Programa de treinamento interno	Sem obrigatoriedade perante as normas	Secundário: RH, Comercial, Produção, Estoque	Comunicação por reuniões pré-definidas	Auditoria avalia riscos e reporta se encontrar indícios	Reporte ao Gerente e Sócio auditoria independente	Materialização de fraudes a nível administração	Desconhecimento sobre papel da auditoria	
Especialização dos profissionais	Conhecimento sobre o cliente	Grade de cursos separada por níveis/cargos	Pró atividade do profissional	Comunicação via plataforma, e-mail e reuniões		Responsabilidade primária é da empresa auditada	Reporte a administração empresa auditada	Cliente dificulta o acesso à informação	Descrédito para auditores, contadores	
Complexidade do trabalho e prazo definem horas	Avaliação de riscos do cliente	Comunicados e atualizações as equipes	IBGC			Trabalho do auditor precisa ser feito de acordo com as normas	Evidência apropriada	Conluio	Abordagem negativa e interesse da mídia	
Distribuição das atividades ligada ao planejamento	Planejamento feito pela avaliação inicial de riscos do cliente	Padronização do trabalho	Entendimento na prática			Aspecto comportamental	Envolvimento equipe especializada	Aspecto comportamental	Despreparo de quem divulga as informações	
	Controle interno do cliente		Auditoria interna			Controle interno do cliente	Utilização do CTA 30	Desinteresse dos profissionais novatos	Direito de defesa do auditor independente	
	Áreas de maior risco		Controle interno do cliente				Desequilíbrio nas responsabilidades	Mecanismos de fraude	Manipulação de sistemas	Resgate da credibilidade da auditoria
	Reuniões com equipe						Ceticismo/Julgamento profissional	Controle interno do cliente	Controle interno do cliente	Erros e fraudes corrigidas antes da divulgação
							Falta de legislação no Brasil cobrando controles internos			
							Trabalho de auditoria por amostragem			

Fonte: Elaborado pela autora (2024).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desta pesquisa foi investigar quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras.

Nesse sentido, a fim de obter o retorno necessário, a pesquisa do tipo qualitativa convergiu para entrevista com 12 auditores independentes, levando em conta a experiência e vivência necessárias para trazerem as respostas à luz dos questionamentos propostos com base na NBC TA 240, que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis em conjunto com o Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa.

Assim sendo, a partir da fala dos entrevistados colheu-se informações, as quais foram transformadas em percepções revelando dois temas de maior ênfase entre os participantes em diferentes momentos da entrevista: o controle interno da empresa auditada e o aspecto comportamental, este último relacionado aos auditores independentes e a entidade auditada.

Considerando o primeiro achado, o controle interno, um dos pilares teóricos desta pesquisa foi a estrutura de governança corporativa, trazendo os aspectos internos e externos assim como as responsabilidades nesse processo, os quais convergem, em primeiro lugar, para a administração da empresa auditada, uma vez que tem a responsabilidade de desenhar e implantar os controles internos de forma eficaz a fim de prevenir e detectar fraudes.

Essa manifestação ficou suportada, também, conforme mencionado anteriormente, mediante o relatório *Occupational Fraud*, elaborado pela *Association of Certified Fraud Examiners*, na qual revelou em reporte feito às nações em 2022 que a deficiência de controle interno vitimou 29% das organizações tendo em vista não possuírem controles internos adequados para evitar a ocorrência de fraude. Outros 20% dos casos envolveram anulação dos controles internos existentes pelos fraudadores, o que significa que os controles não eram efetivos. Portanto, nota-se que 49% dos 2.110 dos casos de fraudes investigados entre janeiro de 2020 a setembro de 2021 ocorreram devido a inconsistências no controle interno das entidades (ACFE, 2022).

A mesma pesquisa realizada em 2024 traz também dados reveladores nesse sentido, visto que, 51% dos casos de fraude avaliados entre janeiro de 2022 e setembro de 2023 ocorreram devido a falta de controles internos eficientes nas organizações (ACFE, 2024).

Desta forma, com base na fala dos entrevistados em suporte a literatura, a sustentação para que haja controles internos preditivos e efetivos está diretamente relacionada a uma boa estrutura de governança corporativa e que os responsáveis enfatizem a prevenção a fraude, de modo a reduzir possíveis oportunidades de ocorrências, sendo a administração da entidade em conjunto com os responsáveis pela governança um pilar de disseminação da postura adequada aos colaboradores e envolvidos na entidade.

Há de se acrescentar que esse aspecto inclui a responsabilidade na relação com os terceiros envolvidos, como fornecedores, prestadores de serviços e toda a cadeia externa que se relaciona com a entidade e que possa requerer algum favorecimento em razão de possibilidade de cometer a fraude. Atrelado a isso, a administração e os dirigentes da governança corporativa têm ainda o compromisso em criar uma cultura ética e de honestidade na empresa.

Ainda no âmbito dos controles internos, trazendo a discussão às normativas de auditoria requeridas no Brasil, a exigência atual se refere ao entendimento do processo da entidade para monitorar o sistema de controles internos, testando a efetividade do controle, sendo reportado a administração da entidade e no formulário de referência se há deficiência significativa de controle interno, haja vista a NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno.

Desse modo, não há um requerimento formal de avaliação dos controles internos a fim de opinar sobre o desenho e a eficácia desses controles, mediante testes específicos para tal e emissão de relatório distinto pelo auditor independente que ateste a eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

Em contrapartida, essa obrigatoriedade já acontece nos Estados Unidos, na seção 404, da Lei *Sarbanes-Oxley*, sancionada em 2002, a qual foi criada em decorrência dos escândalos contábeis ocorridos à época, principalmente da empresa Enron, citada anteriormente nesta pesquisa.

Ratificando a fala dos entrevistados, considerando os aspectos abordados sobre a governança corporativa e controles internos, esta fragilidade nas normativas

de auditoria pode ser um dos principais fatores dos aspectos pertencentes atualmente ao processo de auditoria que dificulta a detecção de fraudes nas demonstrações financeiras.

O segundo achado da pesquisa ligado a dificuldade em detectar e prevenir fraudes tem relação com o fator comportamental, tanto dos integrantes da entidade quanto os profissionais da auditoria independente.

A partir da fala dos entrevistados, em relação aos envolvidos da empresa auditada, inicialmente fez-se uma reflexão em conjunto com a literatura sobre os motivadores da fraude, relacionando um dos temas da fundamentação teórica desta pesquisa, o triângulo da fraude, tendo em vista as três dimensões: pressão (motivação e incentivos de natureza individual), oportunidade (deficiência nos controles internos e conhecimento para cometer a fraude) e racionalização (habilidade dos envolvidos em perpetrar a fraude de forma justificável e aceitável) (AJEKWE; IBIAMKE, 2017).

O fator comportamental pode ser relacionado, também, ao problema de agência, abordado na sustentação teórica deste estudo, reforçando a necessidade de resolução dos conflitos de interesses, uma vez que o fraudador é um agente principal na cadeia, usando de sua posição de confiança, fazendo uso das oportunidades identificadas para cometer a fraude.

Sob outro enfoque, os entrevistados trouxeram a postura de auditores como um aspecto comportamental de dificuldade no processo, visto que, o fato de não ser obrigação primária do auditor independente em detectar a fraude pode levar alguns profissionais a subestimarem situações em que há necessidade de um olhar mais profundo em busca de indícios.

Portanto, aos olhos dos auditores independentes, um segundo fator que dificulta a constatação de fraudes nas demonstrações financeiras está relacionado ao aspecto comportamental, tanto do lado da empresa auditada quanto dos auditores independentes.

Interessante destacar que, apesar dos achados da pesquisa se dividirem em dois aspectos – controle interno da empresa auditada e aspecto comportamental – ambos têm uma relação direta, uma vez que controles internos efetivos e preditivos, com os devidos testes de eficácia poderiam minimizar as ações de fraude através do aspecto comportamental.

Ainda, esta pesquisa contribuiu com o meio acadêmico colaborando para introdução de mais estudos abordando a responsabilidade da auditoria independente

em conjunto com as normativas atuais de auditoria, revelando oportunidades de aprimoramento no regramento atual no cenário brasileiro.

Por fim, este estudo objetivou não somente a contribuição ao meio acadêmico, mas também, para elucidação do papel do auditor independente, fortalecendo a credibilidade da auditoria perante a sociedade.

Considerando o enriquecimento e melhoria a respeito de estudos de mesma temática, são feitas algumas recomendações para estudos futuros, que consistem em entrevistar membros da empresa auditada que se envolvem com a auditoria independente, a exemplo do Comitê de Auditoria, Conselho de Administração, além dos demais envolvidos que se comunicam com a equipe de trabalho da auditoria, a exemplo de encarregados pelos setores contábil, financeiro e fiscal, os quais foram mencionados como os pilares de comunicação com a auditoria independente e também por serem os responsáveis pela preparação das demonstrações financeiras.

A conjugação de entrevistas com auditores independentes e empresa auditada poderia trazer uma maior riqueza de detalhes, unindo a percepção de ambos na responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes contábeis.

REFERÊNCIAS

- ACFE. **2024 Anti-Fraud Technology Benchmarking Report**. [S. l.: s. n.], 2024. Disponível em: https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/sas_benchmarkingreport_2024.pdf. Acesso em: 18 fev. 2024.
- ACFE. **Occupational Fraud 2022: A report to the nations**. [S. l.: s. n.], 2022. Disponível em: https://legacy.acfe.com/report-to-the-nations/2022/?_ga=2.237456516.546889729.1686334637-605215946.1686334636. Acesso em: 9 jun. 2023.
- ACFE. **OCCUPATIONAL FRAUD 2024: A Report to the Nations**. [S. l.: s. n.], 2024. Disponível em: <https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rtnn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf>. Acesso em: 29 mar. 2024.
- AJEKWE, Clement C.M.; IBIAMKE, Adzor. Accounting Frauds: A Review of Literature. **IOSR Journal of Humanities and Social Science**, [s. l.], v. 22, n. 04, p. 38–47, 2017. Disponível em: https://www.academia.edu/download/53057883/Accounting_frauds-_A_review_of_literature.pdf. Acesso em: 8 mar. 2023.
- AMERICANAS S.A. **Fato Relevante - Ajuizamento de Recuperação Judicial**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: <https://ri.americanas.io/informacoes-aos-investidores/documentos-cvm/>. Acesso em: 30 jan. 2023.
- AMERICANAS S.A. **Fato Relevante - Questões Contábeis e Alterações na Administração**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: <https://ri.americanas.io/informacoes-aos-investidores/documentos-cvm/>. Acesso em: 30 jan. 2023.
- AMERICANAS S.A. **Fato Relevante - Tutela de Urgência Cautelar**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: <https://ri.americanas.io/informacoes-aos-investidores/documentos-cvm/>. Acesso em: 30 jan. 2023.
- AMERICANAS S.A. **Fato Relevante - Esclarecimentos Adicionais acerca do Fato Relevante de 13/06/2023**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: <https://ri.americanas.io/informacoes-aos-investidores/comunicados-e-fatos-relevantes/>. Acesso em: 14 out. 2023.
- ANBIMA. **Raio X do Investidor - 6ª Edição**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: https://www.anbima.com.br/pt_br/noticias/crece-numero-de-investidores-brasileiros-em-2022-e-perspectiva-para-2023-e-de-novo-aumento.htm. Acesso em: 14 out. 2023.
- ATTIE, William. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 7ªed. [S. l.]: Grupo GEN, 2018. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597017229/>. Acesso em: 6 nov. 2022.
- B3. **Uma análise da evolução dos investidores na B3**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: https://www.b3.com.br/pt_br/market-data-e-indices/servicos-dados/market-data/consultas/mercado-a-vista/perfil-pessoas-fisicas/perfil-pessoa-fisica/. Acesso em: 14 out. 2023.
- BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. [S. l.]: Almedina Brasil, 2016.
- BRASIL. **LEI Nº 11.638 - Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. 28 dez. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 15 nov. 2022.

CFC. **CTA 30 - RELATÓRIO DE AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE ENTIDADES ENVOLVIDAS OU SUSPEITAS DE NÃO CONFORMIDADE COM LEIS E REGULAMENTOS**. 17 jun. 2021.

CFC. NBC TA 200 (R1)-OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA. **Conselho Federal de Contabilidade**: Brasil, n. NBC TA 200 (R1), 2016. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA200(R1)). Acesso em: 9 jun. 2023.

CFC. NBC TA 240 (R1) – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A FRAUDE, NO CONTEXTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS A. **Conselho Federal de Contabilidade**: 2016. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240\(R1\)](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA240(R1)). Acesso em: 9 jun. 2023.

CFC. NBC TA 315 (R2) – IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DEDISTORÇÃO RELEVANTE. **Conselho Federal de Contabilidade**: Brasil, n. NBC TA 315 (R2), 2021.

CFC. **NBC TI 01 - Da Auditoria Interna**. 21 nov. 2003. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986. Acesso em: 27 maio 2023.

CHRIST, Margaret H *et al.* *New Frontiers for Internal Audit Research*. [s. l.], 2021.

COFFEE, John C. Jr. **Gatekeeper Failure and Reform: The Challenge of Fashioning Relevant Reforms**J. [S. l.: s. n.], 2004. Disponível em: <https://escholarship.org/uc/item/8xr2120q>. Acesso em: 11 jun. 2023.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Dados Cadastrais**. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://sistemas.cvm.gov.br/>. Acesso em: 28 jun. 2023.

CONSELHO NACIONAL DE SAÚDE. **Resolução n. 466 - diretrizes e normas regulamentadoras de pesquisa envolvendo seres humanos**. Brasil: 2012.

COSO. **ACHIEVING EFFECTIVE INTERNAL CONTROL OVER SUSTAINABILITY REPORTING (ICSR): BUILDING TRUST AND CONFIDENCE THROUGH THE COSO INTERNAL CONTROL—INTEGRATED FRAMEWORK**. [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_a3a66be7a48c47e1a285cef0b1f64c92.pdf. Acesso em: 18 fev. 2024.

CUPERTINO, César Medeiros. EARNINGS MANAGEMENT - Estudo de Caso do Banco Nacional. **Revista Contabilidade e Finanças - USP**, [s. l.], n. 41, p. 110–120, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000200009>. Acesso em: 14 jun. 2023.

CVM. **Instrução CVM nº 586 - Altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM nº 480, de 7 de dezembro de 2009**. 2017. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/instrucoes/anexos/500/inst586.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2023.

EISENHARDT, Kathleen M. *Agency Theory: An Assessment and Review*. **Academy of Management Review**, [s. l.], v. 14, p. 7–7, 1989.

ESTADÃO. **Fraude, espionagem e prisão: como a Wirecard foi de 'novo PayPal' à falência**. [S. l.], 2020. Disponível em: <https://einvestidor.estadao.com.br/mercado/fraude-wirecard/>. Acesso em: 13 jun. 2023.

FERRARINI, Guido; GIUDICI, Paolo. **Financial Scandals and the Role of**

Private Enforcement: The Parmalat Case. [S. l.: s. n.], 2005. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=730403www.ecgi.org/wp> .

FOLHA DE SÃO PAULO. **Saiba mais sobre o escândalo financeiro da Parmalat.** [S. l.], 2004. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u78832.shtml>. Acesso em: 14 out. 2023.

GIBBS, Graham. **Análise de dados qualitativos.** [S. l.]: ARTMED, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. [S. l.]: Editora Atlas S.A., 2002.

GILLAN, Stuart L. Recent Developments in Corporate Governance: An Overview. **Journal of Corporate Finance**, [s. l.], v. 12, n. 3, p. 381–402, 2006.

GOODMAN, Leo A. Snowball Sampling. **The Annals of Mathematical Statistics**, [s. l.], v. 32, n. 1, p. 148–170, 1961. Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/2237615>. Acesso em: 28 jun. 2023.

GUÉNIN-PARACINI, Henri; MALSCH, Bertr; TREMBLAY, Marie Soleil. On the operational reality of auditors' independence: Lessons from the field. **Auditing**, [s. l.], v. 34, n. 2, p. 201–236, 2015.

HEALY, Paul M; PALEPU, Krishna G. The Fall of Enron. **Journal of Economic Perspectives**, [s. l.], v. 17, n. 2, p. 3–26, 2003.

HOGAN, Chris E. *et al.* Financial statement fraud: Insights from the academic literature. **Auditing**, [s. l.], v. 27, n. 2, p. 231–252, 2008. Disponível em: <https://publications.aaahq.org/ajpt/article-abstract/27/2/231/5722/Financial-Statement-Fraud-Insights-from-the>. Acesso em: 26 mar. 2023.

HOQUE, Zahirul *et al.* **The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods.** Londres: Routledge, 2017.

HUDSON, Fernandes Amaral; CORREIA, Laíse Ferraz. A THEORETICAL FRAMEWORK FOR CORPORATE GOVERNANCE STUDIES AGENCY THEORY ASSUMPTIONS. **Revista de Gestão USP**, [s. l.], v. 15, n. 3, p. 1–10, 2008.

IBGC. **Auditoria Interna - Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração.** [S. l.: s. n.], 2018.

IBGC. **CÓDIGO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA.** [S. l.: s. n.], 2016. Disponível em: https://conhecimento.ibgc.org.br/Lists/Publicacoes/Attachments/21148/Codigo_Brasileiro_de_Governanca_Corporativa_Companhias_Abertas.pdf. Acesso em: 21 jun. 2023.

IBGC. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa.** São Paulo: [s. n.], 2015. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=21138>. Acesso em: 7 maio 2023.

IBGC. **Vigilância contra fraudes no Brasil - Estruturas de combate e tratamento a incidências.** [S. l.: s. n.], 2019. Disponível em: <https://conhecimento.ibgc.org.br/Paginas/Publicacao.aspx?PubId=24106>. Acesso em: 8 maio 2023.

IBRACON. **MIND THE GAP 1: Você conhece o papel da Auditoria Independente?** [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: <https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/12/MTG-1-Artigo.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2024.

IBRACON. **MIND THE GAP 7: Erros, fraudes e as responsabilidades da Auditoria Independente e DOS PREPARADORES DAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS.** [S. l.: s. n.], 2023. Disponível em: https://www.ibracon.com.br/wp-content/uploads/2023/09/0509-AJUSTADO-MIND_THE_GAP_-_Artigo_7_-_v3-1.pdf.

Acesso em: 18 fev. 2024.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). **Firmas Associadas**. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://www.ibracon.com.br/firmas-associadas/>. Acesso em: 28 jun. 2023.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 240 - THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO FRAUD IN AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**. 2009.

JARAMILLO, Marcela Jaramillo; BENAÚ, María Antonia García; CHÁVEZ, Manuel Antonio Pérez. ESCÁNDALOS FINANCIEROS Y SU EFECTO SOBRE LA CREDIBILIDAD DE LA. *In:* , 2013. **AECA - Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas**. [S. l.: s. n.], 2013. Disponível em: http://aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xviiicongresoaecca/cd/103d.pdf. Acesso em: 14 fev. 2023.

JO, Hoje *et al.* Corporate Governance and Financial Fraud of Wirecard. **European Journal of Business and Management Research**, [s. l.], v. 6, n. 2, p. 96–106, 2021. Disponível em: <https://doi.org/10.24018/ejbmr.2021.6.2.708>. Acesso em: 25 jun. 2023.

KORO-LJUNGBERG, Mirka. Validity, responsibility, and aporia. **Qualitative Inquiry**, [s. l.], v. 16, n. 8, p. 603–610, 2010.

KPMG. **O Comitê de Auditoria e os novos requerimentos**. [S. l.: s. n.], 2020. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2020/04/comite-auditoria.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2023.

LIKE, Bob; JICKLING, Mark. **WorldCom: The Accounting Scandal**. [S. l.: s. n.], 2002. Disponível em: https://www.everycrsreport.com/files/20020829_RS21253_e7ed921fa695fd4b8a0986316b6cd894a557e163.pdf. Acesso em: 20 fev. 2023.

MARZUKI, Marziana Madah *et al.* Audit committee characteristics, board diversity, and fraudulent financial reporting in Malaysia. **Asian Academy of Management Journal**, [s. l.], v. 24, n. 2, p. 143–167, 2019.

MOURA, Denia. **ANÁLISE DOS FATORES DE CONVENCIMENTO DO JUÍZO BRASILEIRO QUANTO À OCORRÊNCIA DE FRAUDE CONTÁBIL: UM ESTUDO DE CASO MÚLTIPLO DA GALLUS, DA ENCOL E DO BANCO SANTOS**. 2007. - FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/4038/pronto.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 20 fev. 2023.

OTT, Ernani. **TÉCNICAS DE PESQUISA EM CONTABILIDADE**. [S. l.]: Editora Unisinos, 2012.

PATHAK, Seemantini; SAMBA, Codou; LI, Mengge. Audit committee diversity and financial restatements. **Journal of Management and Governance**, [s. l.], v. 25, n. 3, p. 899–931, 2021.

QUEVEDO, M.C.; PINTO, L.J.S. Percepção do Rodízio de Auditoria sob o Olhar dos Auditores Independentes. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, [s. l.], v. 13, n. 38, p. 9–22, 2014.

SOUZA, Dyliane Mourí Silva de; SOUSA, Rossana Guerra de; JÁCOME, Marília Augusta Raulino. Expectation gap: análise da percepção social quanto às responsabilidades do auditor independente. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 17, n. 45, p. 66–81, 2020. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2020v17n45p66>. Acesso em: 9 jun. 2023.

TANI, Victor Satoshi de Freitas; FLORES, Eduardo. Análise bibliométrica de fraudes contábeis no período de 2000-2022: cenário global, perspectivas para

pesquisa e a relação do tema com análise de ações. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [s. l.], n. 259, p. 51–63, 2023. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2023/03/RBC259_jan_fev.pdf. Acesso em: 9 jun. 2023.

TEICHMANN, Fabian Maximilian Johannes; BOTICIU, Sonia Ruxandra; SERGI, Bruno S. Wirecard scandal. A commentary on the biggest accounting fraud in Germany's post-war history. **Journal of Financial Crime**, [s. l.], 2023. Disponível em: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/JFC-12-2022-0301/full/html>. Acesso em: 13 jun. 2023.

TOMS, Steven. Financial scandals: a historical overview. **Accounting and Business Research**, [s. l.], v. 49, n. 5, p. 477–499, 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/00014788.2019.1610591>. Acesso em: 1 maio 2023.

UNITED STATES BANKRUPTCY COURT SOUTHERN DISTRICT OF NEW YORK. **Motion For Provisional Relief**. New York: [s. n.], 2023. Disponível em: <https://ri.americanas.io/recuperacao-judicial/chapter-15/>. Acesso em: 12 fev. 2023.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALFENAS - UNIFAL-MG. **Riscos e Medidas Minimizadoras**. [S. l.: s. n.], 2021.

VILAÇA, Leonardo Júnio. **Uma proposta de procedimentos para identificar fraudes relevantes nas demonstrações contábeis**. 2012. - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: https://repositorio.pucsp.br/bitstream/handle/1511/1/Leonardo_Junio_Vilaca.pdf. Acesso em: 20 maio 2023.

ZHANG, Ivy Xiyang. Economic consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002. **Journal of Accounting and Economics**, [s. l.], v. 44, n. 1–2, p. 74–115, 2007. Disponível em: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.02.002>. Acesso em: 27 jun. 2023.

APÊNDICE A - TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Prezado (a) participante,

Você está sendo convidado para participar da pesquisa intitulada **RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE NA DETECÇÃO DE FRAUDES EM EMPRESAS AUDITADAS: UM ESTUDO NO CONTEXTO DA NBC TA 240** sob a responsabilidade da pesquisadora Fernanda Vidor Vaz (discente) e do pesquisador Clóvis Antônio Kronbauer (orientador).

Mediante esta pesquisa busca-se entender quais os aspectos inerentes aos procedimentos de auditoria que podem dificultar a detecção de erros e fraudes nas demonstrações financeiras.

Nesse sentido, o tema desta pesquisa tem relevância para a comunidade contábil, tanto para as empresas quanto para o ambiente acadêmico, haja vista a importância da auditoria independente e da profissão do auditor. Este estudo pretende contribuir com a elucidação do papel do segmento de auditoria, permitindo a compreensão das responsabilidades do auditor e auditado.

Havendo seu aceite na participação da pesquisa, você participará de uma entrevista, a qual será conduzida pela pesquisadora. Essa entrevista será gravada e transcrita para posteriormente ser analisada através de análise de conteúdo.

A entrevista será no formato de vídeo conferência online, através da plataforma *Microsoft Teams* e terá duração aproximada de 45 minutos.

Durante a execução da entrevista, poderão ocorrer situações não previstas, a saber: 1) tempo insuficiente para responder toda a pesquisa; 2) indisponibilidade do software *Microsoft Teams*; 3) interrupção momentânea da internet e 4) desconforto em responder questões que o entrevistado considere sensíveis. A fim de minimizar os riscos decorrentes das situações não previstas, caso o tempo da entrevista seja insuficiente para responder toda a pesquisa, a pesquisadora e o entrevistado poderão definir se estendem o tempo da entrevista ou se agendam horário complementar. Em relação a indisponibilidade do software ou de internet no momento da entrevista, será reagendado um novo horário. Por fim, reforça-se que a entrevista tem enfoque exclusivo em questões do tema, focando em obter informações apenas no que diz respeito àquelas necessárias para a pesquisa. No entanto, caso o participante não se sinta confortável em responder algum dos questionamentos, é garantido espaço ao entrevistado para comunicar este fato a entrevistadora.

O sigilo total e absoluto do participante é garantido. Sendo assim, somente transcrições anônimas serão utilizadas. Em nenhum momento você ou a empresa que representa serão identificados assim como seu nome e demais dados que possibilitem a identificação não serão revelados no resultado final da pesquisa. A confidencialidade será mantida no limite da possibilidade da tecnologia e das práticas utilizadas pela universidade que hospeda nossos arquivos eletrônicos.

Você não terá nenhum gasto e ganho financeiro por participar na pesquisa.

Sua participação é voluntária, isto é, ela não é obrigatória, e você tem plena autonomia para decidir se quer ou não participar, bem como retirar sua participação a qualquer momento. Você não será penalizado de nenhuma maneira caso decida não consentir sua participação, ou desistir da mesma. Contudo, sua participação é muito importante para a execução da pesquisa.

Caso haja alguma dúvida a respeito da pesquisa, você pode entrar em contato com os pesquisadores através dos seguintes contatos: Fernanda Vidor Vaz (fernandavidor@gmail.com | 51 99121-0040) ou Clóvis Antônio Kronbauer (clovisk@unisin.br | 51 99997-0995). Ambos são vinculados a Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS) - endereço: Av. Dr. Nilo Peçanha, 1600, Bairro Boa Vista, Porto Alegre/RS, CEP: 91330-002.

Atenciosamente,

Fernanda Vidor Vaz

Mestranda em Ciências Contábeis (UNISINOS)

Observação: Você pode realizar uma cópia do documento através do print (ferramenta que captura a tela do computador/celular em forma de imagem), ou solicitar o documento pelo e-mail da pesquisadora descrito neste Termo.

APÊNDICE B – GUIA DE QUESTÕES

- **Caracterização pessoal do entrevistado**

- Idade, gênero, formação acadêmica (graduação e pós/ano conclusão), cargo/função atual, tempo de experiência em auditoria (empresas que já trabalhou, qual segmento que atuou, empresa atual)
- 1) Como é realizada a organização das equipes de trabalho para atuação nas empresas auditadas? Quantidade de pessoas, cargos, distribuição de atividades, horas de trabalho, etc.?
 - 2) Como ocorre a discussão com a equipe de trabalho que atuará na auditoria de determinada empresa? Como os riscos da empresa auditada são avaliados? Como é feito o planejamento de trabalho da auditoria, no que diz respeito a etapas, metodologia, avaliação?
 - 3) Como as equipes de trabalho se mantêm atualizadas, principalmente no que se refere às normas de auditoria, para a condução dos trabalhos de auditoria?
 - 4) Além das normas de auditoria, as equipes de trabalho têm o hábito de se aprofundar em temáticas de Governança Corporativa? Se sim, como as equipes se mantêm atualizadas?
 - 5) Quais são as pessoas da empresa auditada que mais se comunicam com a equipe de trabalho da auditoria independente? Como acontece a troca de informações e conversas entre estas partes?
 - 6) Como é o relacionamento do auditor independente e os responsáveis pela governança corporativa da empresa auditada, principalmente Comitê de Auditoria e Conselho de Administração?
 - 7) Na sua visão, qual a responsabilidade do auditor independente pela prevenção e detecção de situações fraudulentas na condução do processo de auditoria? E qual a responsabilidade da empresa auditada?
 - 8) Nesse sentido, de que forma as equipes buscam cumprir o que está determinado na NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis?
 - 9) Na condução dos trabalhos de auditoria, já houve detecção de situação fraudulenta ou de distorção relevante? Se sim, qual a postura da equipe de trabalho e o que ocorreu a partir dessa constatação? Caso não tenha ocorrido, qual seria a postura adequada e esperada da equipe de trabalho?
 - 10) Qual a(s) maior(es) dificuldade(s) para o auditor/auditoria externa na detecção de Fraudes quando da execução dos trabalhos de auditoria?
 - 11) Quando ocorrem fraudes contábeis como as reveladas recentemente em empresas brasileiras, a atuação da Auditoria acaba sendo questionada e posta em cheque. De acordo com sua visão, por que isso ocorre? E enquanto profissional da área, como você avalia essa abordagem realizada pela imprensa?