

**FACULDADE CAPIXABA DE NOVA VENÉCIA- MULTIVIX
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DANIELI BRAIDE DA SILVA
EDJANE MARIA RICARDO
JAQUELINE LOPES CONCEIÇÃO
JOÃO PEDRO FERRAZ PINTO**

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO
DE FRAUDES E ERROS**

**NOVA VENÉCIA-ES
2016**

DANIELI BRAIDE DA SILVA
EDJANE MARIA RICARDO
JAQUELINE LOPES CONCEIÇÃO
JOÃO PEDRO FERRAZ PINTO

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO
DE FRAUDES E ERROS**

Projeto Integrador II apresentado ao curso de Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia, como requisito final para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientadora: Prof.^a Thekeane Pianissoli.

NOVA VENÉCIA-ES
2016

**DANIELI BRAIDE DA SILVA
EDJANE MARIA RICARDO
JAQUELINE LOPES CONCEIÇÃO
JOÃO PEDRO FERRAZ PINTO**

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO
DE FRAUDES E ERROS**

Projeto Integrador II apresentado ao de Curso Ciências Contábeis da Faculdade Capixaba de Nova Venécia, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.
Orientadora: Prof.^a Thekeane Pianissoli.

Aprovada em de de

COMISSÃO EXAMINADORA

**Prof.^a Thekeane Pianissoli
Faculdade Capixaba de Nova Venécia
Orientadora**

**Prof.
Faculdade Capixaba de Nova Venécia
Membro 1**

**Prof.
Faculdade Capixaba de Nova Venécia
Membro 2**

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA COMO INSTRUMENTO DE PREVENÇÃO DE FRAUDES E ERROS

Danieli Braide da Silva¹
Edjane Maria Ricardo²
Jaqueline Lopes Conceição³
João Pedro Ferraz Pinto⁴

RESUMO

Este Artigo propôs analisar como a auditoria interna auxilia as empresas para que não aconteçam fraudes e erros. A metodologia utilizada partiu de pesquisas bibliográficas de caráter exploratório. Com surgimento de grandes organizações fez-se necessário uma especialização da contabilidade que se aprofundasse em seus resultados para descobrir se eles são de fato reais, pois grande é o volume de pessoas interessadas nessas informações, seja investidores, fornecedores, instituições financeiras, governo, entre outros. Portanto, desenvolveu-se a auditoria, que quanto a sua forma de intervenção pode ser externa ou interna, mas a ênfase será a competência da auditoria interna. A auditoria interna é um instrumento de assessoria e verificação, pois atua auxiliando a alta administração e tem a prática de revisar as demonstrações contábeis com a finalidade de descobrir divergências com padrões de contabilidade. Ela é exercida por um profissional funcionário da empresa, que deve manter seus padrões éticos para não gerar qualquer vínculo com os demais. Sabe-se que quando o auditor interno realiza seu trabalho pode ser que encontre alguma incoerência, podendo ser caracterizada como um erro ou fraude. No entanto é sua função planejar seu trabalho ciente que erros, desvios, podem ocorrer, e deve informar e auxiliar a administração quais as medidas necessárias para minimização ou até mesmo correção dos impactos causados. A auditoria interna se baseia nos sistemas e controles internos adotados pela empresa, assim quando a organização os mantém aperfeiçoados e seguros, facilmente os objetivos da gestão serão alcançados, e fraudes ou erros dificilmente acontecerão.

PALAVRAS- CHAVE: Demonstrações Contábeis. Controle Interno. Gestão.

ABSTRACT

This essay aims to analyze how internal auditing helps companies to avoid frauds and errors to happen. We used a bibliographic and exploratory research to conduct our work. The advent of big companies forced the auditing field to developed a device that could delve further into its results to find out if they are real indeed, for great is the amount of people interested in this information such as investors, financial institution, suppliers among others. Therefore, the audit was developed, which as its form of intervention may be external or internal, but the emphasis will be the competence of the internal audit. The internal audit is an advisory and verification tool because it acts assisting senior management and has a practice of reviewing the financial statements in order to find differences with accounting standards. A professional employee of the company, which must maintain its ethical standards to not generate any connection with others, performs it. It is known that when the internal auditor carries out his work can be to find some inconsistency and may be characterized as an error or fraud. However, it is the job of this professional to plan the work aware that errors, deviations may

¹Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia - MULTIVIX.

²Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia - MULTIVIX.

³Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia - MULTIVIX.

⁴Graduando em Ciências Contábeis pela Faculdade Capixaba de Nova Venécia - MULTIVIX.

occur, and should inform and assist management in which the necessary measures to minimize or even correction of the impacts. The internal audit is based on systems and internal controls adopted by the company, as well as the organization keeps improved and safe, easily the management objectives will be achieved and fraud or errors hardly happen.

KEY WORDS: Financial Statements. Internal Control. Management.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é uma das profissões mais atualizadas no mercado, possui um amplo campo de atuação do profissional contábil, por esse motivo é uma profissão bem atrativa. O objetivo da contabilidade é formar bases confiáveis para que seus usuários, tanto internos como externos, a utilizem como meio de tomada de decisão, pois a mesma visa demonstrar a condição patrimonial da empresa determinando sua capacidade pagamento e de investimento diante do seu ciclo de operacional.

Com o passar dos anos, a contabilidade obteve grandes avanços tecnológicos, além de ter se tornado uma contabilidade universal para que todos utilizem o mesmo padrão. No entanto, mesmo diante de tal evolução, a contabilidade ainda é um instrumento sujeito a fraudes e/ou erros, pois quem está a manuseando pode vir a cometê-los. O erro é caracterizado pela falta de informação sobre algum método contábil, por equívocos na digitação, ou qualquer ato que não seja intencional. Já as fraudes são designadas por atos intencionais para obter ganhos pessoais ou de terceiros

Sabe-se que qualquer organização necessita de colaboradores, e estes por sua vez possuem características próprias e almejam crescimento, seja ele pessoal ou profissional. Entretanto, o carácter de cada indivíduo define sua intenção, através de seus atos e conseqüentemente o que ele provoca no ambiente o qual pertence. Entretanto, existem pessoas que desejam o sucesso profissional, e lutam por isso de forma lícita, assim como também há aqueles que querem ser bem sucedidos, mas recorrem a atos ilícitos sem pensar nas conseqüências que podem provocar.

No ambiente empresarial os atos intencionais são conhecidos como fraudes e os não intencionais chama-se erros. Sendo que as fraudes tem intenção de enganar as pessoas em volta, fazendo que as mesmas acreditem em informações falsas sobre a posição real do patrimônio da empresa, e que quando descobertos provocam escândalos em todo mundo e agridem sua imagem empresarial. E os erros são involuntários, caracterizados principalmente por ferir os princípios da contabilidade durante o registro dos fatos contábeis e elaboração das demonstrações, como a classificação incorreta de uma conta, registro de uma despesa desprezando o princípio da competência, ou seja, registrando-a somente na data do pagamento e não no momento em que ocorreu, a digitação de valores errados, entre outros. Porém quando descobertas seu impacto é menor em comparação as fraudes, desde que não sejam considerados relevantes.

As fraudes e os erros distorcem a realidade da empresa, o que torna suas informações impróprias para a tomada de decisão e impedem que seus objetivos sejam alcançados. Logo, as empresas devem adotar controles eficientes e que dificulte a ação de indivíduos fraudadores ou inexperientes.

Portanto, se faz necessário à utilização da auditoria, o qual é responsável em verificar se todos os registros contábeis estão de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e leis

vigentes, e que, conseqüentemente pode resultar na apuração de fraudes e/ou erros devido à análise dos documentos.

A auditoria, quanto à forma de intervenção pode ser Interna ou Externa. A auditoria interna funciona de forma independente e objetiva de avaliação e consultoria, tem grande importância para as empresas, pois garante a qualidade, a transparência e segurança dos controles internos. A auditoria externa por sua vez, atua somente quando é solicitada.

A vantagem da Auditoria Interna em comparação à Auditoria Externa é que seu controle é constante sobre toda a ação da gestão, assim a possibilidade de fraudes e/ou erros acontecerem é menor, por estar sendo controlado com uma supervisão de um auditor interno.

A Auditoria interna é executada de forma independente, e garante a entidade relatórios e demonstrações contábeis de qualidade, dando ênfase na transparência e segurança dos controles internos, além de analisar os riscos de mercado, operacionais, de sistemas. Ela assessora a administração em seus controles organizacionais, revisando todos os registros, ou seja, analisa toda movimentação realizada pela organização, e aponta tudo o que for relevante, tanto para melhorar o crescimento, como situações em que não traz benefícios para a mesma, como o caso de fraudes e/ou erros.

Para Crepaldi (2012, p. 34):

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração. Constitui um controle gerencial que funciona por meio da análise e avaliação da eficiência de outros controles. É executada por um profissional ligado à empresa, ou por uma seção própria para tal fim, sempre em linha de dependência da direção empresarial [...].

A falta de controle interno propicia “brechas” para que as fraudes e/ou erros aconteçam, pois estas podem ocorrer a qualquer momento em algum setor da empresa. Diversos são os motivos que levam os indivíduos a fraudar como motivos financeiros, insatisfação, falhas em sistemas de segurança etc. No entanto é necessário um controle constante, desde a contratação de empregados, no setor financeiro até o sistema de informação utilizado, considerando que podem existir fraudadores internos ou externos.

Como fraudes e/ou erros ocorrem dentro da empresa, levantou-se a seguinte questão: qual é o papel da auditoria interna como instrumento de prevenção de fraudes e/ou erros? O principal objetivo deste artigo é analisar como a auditoria interna auxilia as empresas para que esses descuidos não sucedam.

No entanto, a auditoria interna é um procedimento de prevenção de vários possíveis fraudes e/ou erros. Neste contexto, o tema visa demonstrar o conceito e a importância da auditoria interna nas empresas relatando sua origem e fundamentos, as fraudes e os erros apontando suas diferenças, suas possibilidades dentro da organização, quem os pratica, a reação da empresa diante das fraudes, e o uso do Controle Interno, para que ambos não ocorram.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo partirá de pesquisas bibliográficas de caráter exploratório, através de livros como de Auditoria e artigos da internet já publicados sobre o assunto. Este tipo de pesquisa visa familiarizar-se com um assunto que não se conhece totalmente, ou seja, explorá-lo.

Para Gil (2012, p. 50) tal pesquisa é desenvolvida exclusivamente a partir de materiais já elaborados, como livros artigos e artigos científicos.

A maioria das pesquisas parte de materiais já elaborados, pois existem pessoas que passaram por experiências, mesmo que pequenas sobre o assunto e podem ter transformado em algum tipo de obra, exposto em um blog, em entrevistas, etc. Portanto, pode-se dizer que uma pesquisa sempre terá uma base do qual foi fundamentada.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 ORIGEM E FUNDAMENTOS DA AUDITORIA

Jund (2003, p. 10) define a contabilidade como uma ciência social capaz de controlar o patrimônio das empresas, apurando seus resultados, para que os mesmos possam ser interpretados e levados como forma de informação a todos os usuários que tenham interesse nesses dados.

De acordo com Attie (2010, p. 7), “A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como ferramenta de confirmação da própria contabilidade”.

Jund (2003, p. 25) também afirma que:

Para mensurar a adequação e confiabilidade dos registros e das demonstrações contábeis, a contabilidade utiliza-se também de uma técnica que lhe é própria, chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicados de maneira uniforme.

Para conhecer a importância da auditoria é indispensável conhecer sobre sua origem e evolução.

Para Sá (1998, p. 21), “Sua importância é reconhecida há milênios, desde a antiga Suméria”.

Sá (1998, p. 21) ainda fala que, “Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo”.

Jund (2003, p. 4) destaca que, “Ao contrário da contabilidade, que tem no Frade Luca Paccioli o seu ícone, a história da auditoria se perdeu no tempo, e o nome do primeiro auditor talvez permaneça para sempre ignorado”.

Segundo Sá (1998, p. 21) ‘O termo *auditor*, no latim, como substantivo, tinha o sentido de apenas de significar “aquele que ouve”, ou “ouvinte”, nada podendo configurar o que viria a ser adotado para representar aquele que daria opinião sobre algo que comprovou ser verdade ou não’.

Para Santi (1988, p. 18), “O berço da moderna auditoria foi a Inglaterra, que a exportou para outros países, inclusive Brasil, juntamente com seus investimentos, principalmente para a construção e administração de estradas-de-ferro e outros serviços de utilidade pública”.

Jund (2003, p. 4) diz que:

A Revolução industrial, na Inglaterra, quando a demanda de capital e a expansão das atividades, naturalmente, criaram problemas contábeis mais complexos, mudou o eixo do desenvolvimento prático dessa disciplina para aquele país, com o aumento de volume de atividades empresariais e de complexidade nos sistemas contábeis. Os exames de auditoria, que antes eram pormenorizados, se tornaram proibitivos, devido a seu elevado custo. Além disso, chegou-se a conclusão de que o objetivo de detectarem-se erros e falhas poderá ser atingido mais efetivamente através de um bom sistema de controle interno. Assim, o papel do auditor mudou, passando da busca de erros e confirmação da exatidão do balanço, para o exame do sistema e testes de evidências, de modo que pudesse emitir um parecer sobre a fidedignidade de todas as demonstrações financeiras. [...]

Segundo Franco e Marra (1992, p. 33), com o aparecimento de empresas de grande porte e do imposto de renda, apurado de acordo com o resultado obtido no balanço patrimonial, se fez necessário o surgimento da auditoria devido à necessidade de verificar se todos os registros são fidedignos.

Franco e Marra (1992, p. 33) ainda dispõe que, “Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio”.

A evolução da auditoria que acontece hoje tem o mesmo motivo pelo qual ela surgiu que se refere ao crescimento das entidades, e o interesse pela economia por parte da população.

Para Sá (1998, p. 41), quanto à forma de intervenção, a auditoria pode ser classificada em: Interna ou Externa.

Para Crepaldi (2012, p. 42), “A auditoria externa é executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Sua Intervenção é ajustada em contrato de serviços. Os testes e indagações se espelham por onde haja necessidade de levantar questões elucidativas para a conclusão do trabalho ajustado”.

Almeida (1996, p. 25) diz que, “[...] surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão de auditor externo e, conseqüentemente, do contador. O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina”.

A tabela a seguir demonstra as principais diferenças entre os dois tipos de auditoria.

TABELA 1: DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTENA

Auditor interno	Auditor externo
<ul style="list-style-type: none"> - é empregado da empresa auditada; - menor grau de independência; - executa a auditoria contábil e operacional; - os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none"> • verificar se as normas internas estão sendo seguidas; • verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; • verificar a necessidade de novas normas internas; • efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais; - maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria) 	<ul style="list-style-type: none"> - não tem vínculo empregatício com a empresa auditada; - maior grau de independência; - executa apenas auditoria contábil; - o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior; - menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Fonte: (ALMEIDA, 1996, p. 26).

Segundo Lins (2011, p. 3), independentemente de qual seja o tipo de auditoria, ambas tem o objetivo de analisar, verificar e avaliar todos os resultados apurados para que se alcancem as finalidades pressupostas por elas.

Lins (2011, p. 3) ainda afirma que, os ingleses evoluíram o conceito de auditoria “[...] para auditing com um sentido mais voltado para revisão, verificação”.

Bell e Jhons (apud. SÁ, 1998, p. 24) conceituaram a auditoria de sete formas:

1. Para verificação geral – até onde possível – das contas de uma empresa, para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probidade de seus administradores [...].
2. Para determinar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação ao público [...].
3. Para fixar os lucros ou prejuízos de um negócio, para comunicação aos interessados.
4. Para determinar custos, inventários perdas por sinistros e demais casos especiais.
5. Para descobrir fraudes.
6. Para averiguar a dimensão da fraude descoberta.
7. Para impedir fraude.

Vale ressaltar que para o site do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11 – NBC T 11, em sua Interpretação Técnica 3 – IT 3 (2008, p. 361), o profissional de auditoria não pode ser responsabilizado por não prevenir os erros e/ou fraudes, mas tem a obrigação de estar preparado planejando e executando seu trabalho de modo a detectar qualquer fato que seja relevante e que possa trazer efeitos nos resultados.

O site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3, em seus itens 6 e 7 (2008, p. 361), também evidencia que o auditor deve informar a administração sobre qualquer fraudes e/ou erros encontrados durante a efetivação de seu trabalho. E posteriormente comunicar e propor a gestão medidas que solucionem o problema, apontando em seu parecer quais serão seus impactos, caso a empresa decida não empregar o que foi sugerido pelo auditor.

Portanto, segundo Jund (2003, p. 49):

Auditor é o profissional que, possuindo competência legal como contador e conhecimentos em áreas correlatas, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras aliadas aos conhecimentos de normas e procedimentos de auditoria, procurará obter elementos de satisfação que o levem a fundamentar e a emitir sua opinião sobre o objeto de estudo (Sistemas de Controles Internos, Demonstrações Contábeis etc).

3.2 A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna contribui com a administração para encontrar divergências e resolvê-las, revisando as operações realizadas pela diretoria e encontrando uma solução precisa.

Segundo Jund (2003, p. 26), ela trabalha como uma forma de assessoria da administração, analisando a eficiência e eficácia, bem como o desempenho de todos os sistemas de controle, departamentos, para que os objetivos estabelecidos pela gestão sejam atingidos.

O auditor interno é de suma importância, onde atua junto com a cúpula da organização delimitando tarefas e auxiliando os departamentos a obter bons resultados.

Para Sá (1998, p. 468), a auditoria interna visa o acompanhamento de todas as atividades da empresa seja ela operacional ou institucional, para que elas possam transmitir fidelidade em seus controles internos, nos registros contábeis, nas informações e principalmente, avaliar o desempenho das funções patrimoniais.

Sá (1998, p. 468) também fala que, “Tais objetivos, diante de uma metodologia própria, visam assegurar a administração a proteção contra erros, fraudes, desvios, desperdícios e outros riscos que ameaçam a riqueza administrada”.

Segundo Attie (2010, p. 246):

De qualquer forma, entende-se que o trabalho de auditoria interna dentro do conceito correto deve ter como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

Lins (2011, p. 196) fala que todo o trabalho do auditor interno é fundamentado na segurança do Controle Interno (CI) e dos Sistemas de Controles internos (SI) que o compõem, pois esses sistemas representam a fase inicial de seu trabalho e qualquer erro nessa etapa provoca um resultado indesejável. Portanto, no caso desses sistemas não serem considerados seguros pelo auditor, ele pode se resguardar e não continuar com seu trabalho.

Para alcançar bons resultados dentro da auditoria é necessário organizar um cronograma a ser seguido, analisando-o por áreas. “Uma forma de minimizar o problema é dividi-lo em tantas partes quantas forem necessárias, a fim de evitar a dispersão”. (JUND, 2003, p. 51)

Desse modo, para Lins (2011, p. 6), destacam-se seis tipos de auditoria interna, cada qual com sua área de especialização, são elas:

a) Contábil

O propósito da auditoria interna contábil tem como foco principal o controle interno e qualidade das informações geradas. Buscando adequação, integração e equilíbrio entre a gestão de riscos operacionais e os controles internos. No final de seu trabalho é realizado um relatório contendo: o problema verificado, as consequências para a empresa e as sugestões para resolver o problema.

A auditoria interna contábil também presta alguns serviços para auditoria externa. O primeiro passo, a ser analisado é verificar se tudo está conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e as aplicações dos princípios contábeis, o segundo passo, identificar os cumprimentos das normas e regulamentos e os atributos dos controles internos.

b) Operacional

A finalidade da auditoria interna operacional é a análise das atividades operacionais tendo em vista avaliar, e havendo necessidade corrigir a relação custo-benefício, entre os recursos demandados pela empresa e a sua aplicação de maneira eficiente de acordo com os objetivos operacionais. Utilizando técnicas como benchmark.

c) Compliance

O intuito da auditoria interna de compliance é verificar o cumprimento das normas aplicáveis à empresa e os regulamentos internos. Ela avalia os riscos das sanções legais pelo não seguimento integral ou parcial das normas às quais a empresa está submetida. Avalia também o cumprimento dos regulamentos internos, códigos de conduta e ética e todo e qualquer tipo de procedimento administrativo.

d) Sistemas

O objetivo da auditoria de sistemas é buscar segurança das informações geradas pelo sistema, por estas serem fontes confiáveis. Contudo, todas as informações geradas necessitam de privacidade, somente pessoas autorizadas possuem acesso. Sendo que, tais fontes precisam estar sempre atualizadas de acordo com as normas vigentes e restritas a qualquer pessoa, portanto é dever da auditoria de sistema verificar possíveis falhas. Outra característica do auditor de sistemas é garantir que os inputs (entrada) efetuados no sistema abrangem os outputs (saída).

e) Fiscal e Tributária

O objetivo da auditoria fiscal e tributária é avaliar os procedimentos fiscais e tributários, como uma forma de impedir possíveis contingências futuras. Ela exerce revisão das obrigações trabalhistas relacionada com o RH (Recursos humanos). Também é sua função, estar constantemente dentro das normas legais, a busca de novos procedimentos que ocasionam economia na quitação de impostos, taxas e contribuições de menor valor, isto é conhecido como de elisão fiscal.

f) De qualidade e ambiental

A intenção da auditoria interna da qualidade e ambiental é visar à melhoria dos sistemas de gestão de qualidade e ambiental. Visam identificar possíveis problemas (riscos) e soluções para melhoria na qualidade dos produtos e redução dos impactos ambientais das atividades da empresa.

Segundo Crepaldi (2012, p. 51), a auditoria interna deve utilizar as melhores metodologias de revisão que envolve toda a empresa, os controles, as estratégias, tecnologias, implantadas. Estes aspectos alinhados são cruciais para que se obtenha sucesso empresarial.

No exercício de auditoria interna, o auditor deve ter atenção e coerência na sua atuação, utilizando tecnologias eficazes e estando sempre atualizado. Portanto, ele deve estar preparado para qualquer acontecimento inesperado. Seu modo de agir determina sua competência e conseqüentemente a solução dos problemas para empresa.

3.3 CONTROLE INTERNO

Segundo o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (apud. CREPALDI, 2012, p. 415):

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

O controle interno ajuda no trabalho da auditoria, faz parte do plano que o auditor irá seguir durante a realização de sua atividade. Não se deve confundir auditoria interna com controle interno.

Para Crepaldi (2012, p. 414), Controle interno não é a mesma coisa que Auditoria interna, sendo que o primeiro são os procedimentos que a empresa adota para direcionar suas atividades, já a segunda é um trabalho de revisão e avaliação executado de forma organizada, por funcionários especialistas.

O auditor trabalha baseado no controle interno (CI) e sistema de informação (SI) e havendo alguma incoerência com as exigências desses sistemas, o auditor pode caracterizar como uma possível fraude e/ou erro.

Entretanto, segundo Santi (1988, p. 92)

As circunstâncias que poderão induzir o auditor a suspeitar da existência de erro ou irregularidade material incluem, entre outras, as seguintes situações:

1. Discrepâncias nos registros contábeis, tais como diferenças entre a conta sintética de controle do razão geral e o correspondente razão analítico.
2. Diferenças reveladas por confirmações recebidas de terceiros.
3. Número de respostas aos pedidos de confirmação direta bem inferior ao esperado.
4. Transações não suportadas por documentação apropriada.
5. Transações não contabilizadas de acordo com instruções genéricas ou específicas da gerência.
6. Transações inusitadas no fim ou próximo do fim do exercício.

De acordo com Jund (2003, p. 222), um bom controle interno deve garantir informações confiáveis, estimular obediência às doutrinas administrativas, proteger os ativos e aperfeiçoar as atividades.

Crepaldi (2012, p. 415) diz que no momento em que está analisando o Controle Interno de uma entidade, está observando como funciona a organização e utilização desses controles.

Crepaldi (2012, p. 416), o controle interno é dividido nas seguintes categorias:

- **Operacional:** está associado com o trabalho realizado para a empresa atingir seus objetivos.
- **Contábil:** associa-se com a verdade dos registros contábeis.
- **Normativo:** associa-se ao cumprimento das normas conforme a disciplina.

Jund (2003, p. 228) observa que existem “Alguns critérios ou princípios mínimos básicos que devem ser observados, no momento da implantação de um adequado sistema de controles internos [...]”. Assim destaca:

Relação Custo versus Benefícios:

Este princípio representa que o custo investido com os controles internos não poderá ultrapassar aos benefícios esperados por eles. Portanto, devem-se reduzir ao máximo as chances de que algum erro, falha ou desvio aconteçam.

Qualidade adequada, treinamento e rodízios de funcionários:

As empresas também devem se preocupar com todo o corpo de colaboradores que constituem a empresa, buscando funcionários competentes e transmitam o máximo de confiança.

Pra obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem-se abranger as seguintes etapas:

- Procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade;
- Treinamento e capacitação constante para manter a motivação;
- Avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração. (JUND, 2003, p. 228)

Delegação de poderes e determinação de responsabilidades:

A empresa deve estabelecer claramente, políticas próprias onde deve estabelecer todas diretrizes de autoridade, responsabilidade e funções de cada departamento. Através de organogramas e manuais adequados.

Segregação de Funções:

Esse princípio defende que empresa estabeleça a definição de cada função dentro da empresa. Quem é autoridade, os responsáveis pelas operações, controle etc.

Instruções devidamente formalizadas:

Este princípio visa que todos os procedimentos adotados sejam acompanhados por meios competentes, tornando-os claros e objetivos.

Controle sobre transações:

É o acompanhamento de todas as movimentações financeiras, contábeis e operacionais, sendo estes fiscalizados por autoridades competentes.

Aderência às diretrizes e normas legais:

Consiste em manter segura toda a política da empresa através dos sistemas adotados.

Attie (2010, p. 151) começa a notar qual é a importância do controle interno quando uma entidade sem controle fica incapaz de planejar uma continuidade do fluxo de operação e informação proposta.

Crepaldi (2012, p. 420) fala que vem ocorrendo fraudes com maior frequência, e o indivíduo que pratica o ato faz de tudo para esconder a documentação que prova a ação fraudulenta. É necessário ter bastante organização, existem pessoas que não percebem que desapareceu dinheiro da empresa, isto sucede pela falta de atenção e organização. O que também facilita estas ações é ausência de colaboradores na entidade, resultado do enxugamento de funcionários, assim poucos trabalhando nas funções gerenciais.

Uma pesquisa apresentada no site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic - Klynveld, Peat, Marwick, Goerdeler (2009, p. 8) no Brasil, relata sobre a eficiência dos controles internos. Foram entrevistadas pessoas que ocupam os cargos de Diretoria financeira, Administrativa e Revisão Interna, e a maior parte das empresas que participaram pertence ao ramo industrial.

- 29% - Concorda que são eficientes;
- 60% - Concorda Parcialmente;
- 4% - Discorda;
- 7% - Discorda parcialmente.

3.4 FRAUDES E ERROS

Para conhecer melhor o universo das irregularidades contábeis e administrativas é necessário distinguir os termos fraude e erro.

O site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) dispõe que, “[...] fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”.

Portanto, a fraude tem como objetivo enganar as pessoas com o intuito de favorecer a si mesmo ou a terceiros, demonstrando informações que não refletem a real situação patrimonial da organização.

Para o site do CFC, de acordo com a NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) são características da fraude:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações nos registros contábeis;
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas;

A fraude, entretanto, é o processo de alteração dos fatos registrados sem estampar sua influência nos resultados, utilizando meios como, recebimento de clientes sem dar baixa no sistema, realizar vendas sem nota, entre outros. Ocultando o máximo possível, para estes não sejam percebidos.

Segundo Attie (1986, p. 215) as fraudes são divididas em:

- a) **Não encobertas:** são aquelas que o autor não considera necessário mascarar, porque o controle interno é muito fraco. Um exemplo seria a retirada de dinheiro do caixa, sem efetuar nenhuma contabilização.
- b) **Encobertas temporariamente:** são feitas sem afetar os registros contábeis; por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o registro delas de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente.
- c) **Encobertas permanentemente:** nesses casos os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se a soma dos registros de cobrança; porém isso não bastaria, pois, como o valor a creditar aos clientes não poderia ser alterado sem o risco de futuras reclamações, deve-se procurar outro artifício [...].

Geralmente, as fraudes são praticadas por pessoas com autoridade dentro da empresa, pois estas detêm o poder e pouco são questionadas sobre determinado assunto. Sá (1997, p. 222) diz que, o indivíduo que além de possuir autoridade, acumula funções, tem mais facilidade para fraudar.

Na pesquisa apresentada no site pela da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 9) no Brasil, demonstra que, “O perfil típico do funcionário fraudador é que ele é homem (78%); pertence ao *staff*; tem 26 a 40 anos de idade (65%); recebe um valor mensal entre R\$ 1.000,00 e R\$ 3.000,00; e possui de 2 a 5 anos de tempo na organização”.

No entanto, as pessoas que praticam atos fraudulentos conhecem a organização, bem como seus controles internos o que facilita ocultá-los, porém nem todas as fraudes são cometidas individualmente, pode existir o auxílio de outras pessoas.

De acordo com o site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 6), “[...] o potencial máximo para a prática de fraude existe dentro da organização, incluindo a Alta Administração e outros funcionários. Entre as partes interessadas externas, os fornecedores e os prestadores de serviços foram avaliados como representando o maior risco de fraude”.

Para Sá (2002, p. 217) “o maior índice de fraudes ocorre nos elementos do capital circulante da empresa, ou seja: dinheiro, estoques e créditos a receber”.

O site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 11) diz, “Há três importantes fatores que estão vinculados à prática de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o Triângulo da Fraude”.

De acordo com Medeiros e Sergio et al. (s.d., p. 6) os motivos mais comuns para ocorrência das fraudes são:

Sistemas de segurança: não há intenção de fraudar, mas somente quando há oportunidade ou falhas nos sistemas, a pessoa começa a manipulá-los para trazer benefícios para si.

Motivos Financeiros: quando há a necessidade de dinheiro, para saldar dívidas ou outros interesses pessoais.

Insatisfação Profissional e vingança: desmotivação, desvalorização profissional.

Irregularidades generalizadas: Acúmulo de irregularidades que não são punidas. Pessoas não são punidas por seus erros, logo outros pensam o mesmo, acionando um ciclo vicioso, “se ele não foi punido, eu também não serei”.

Sedução pelo perigo: Satisfação em cometer atos ilícitos, potencializando planos fraudulentos.

No site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 11) frisa que, “Na realidade, o risco por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva”.

As empresas devem evitar que a mesma pessoa faça operações, como pagamentos e recebimentos, bem como atenção a aqueles que trabalham com os sistemas de informação, caso ocorra faz-se necessário da utilização da auditoria, para verificar se há a ocorrência de possíveis fraudes e/ou erros.

A tabela a seguir demonstra possíveis suspeitas de fraudes e o que o empregado e o empregador podem fazer a respeito.

TABELA 2: FRAUDE NA EMPRESA: COMO LIDAR

Sinais de alerta	O que o empregado pode fazer	O que a empresa deve fazer (Continua)
Poderes concentrados em poucas pessoas, sem supervisão.	Reunir documentos que permitam fazer denúncia.	Guardar em lugar seguro documentos e arquivos de computador relevantes.
Prejuízos repentinos em um negócio tradicionalmente rentável.	Se a fraude for em outro setor, comunica-la ao superior imediato.	Determinar claramente quem é o responsável com as autoridades.
Mudança súbita no estilo de vida de um funcionário.	Se a fraude foi cometida pelo superior imediato, levar o caso à direção da empresa.	Uma vez terminada a investigação, comunicar internamente as conclusões, com transparência.

Sinais de alerta	O que o empregado pode fazer	O que a empresa deve fazer (Conclusão)
Pagamentos anormalmente elevados por serviços consultorias.	Procurar o apoio de outros funcionários, se isso ajudar a reunir evidências.	Tomar providências imediatas.

Fonte: (CREPALDI, 2012, p. 253).

Existem diversos tipos de fraudes, o que é um problema para as organizações. Estas, para Crepaldi (apud ECKERT; MECCA et al., 2014, p. 87) são “decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais e sociais e, principalmente, da ineficácia dos sistemas de controle interno”.

Porém, após descobertas as fraudes, as organizações possuem diferentes tratamentos para lidar com o agente fraudador. A Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 18) em sua pesquisa sobre a fraude no Brasil, apresentam as principais medidas tomadas pelas organizações.

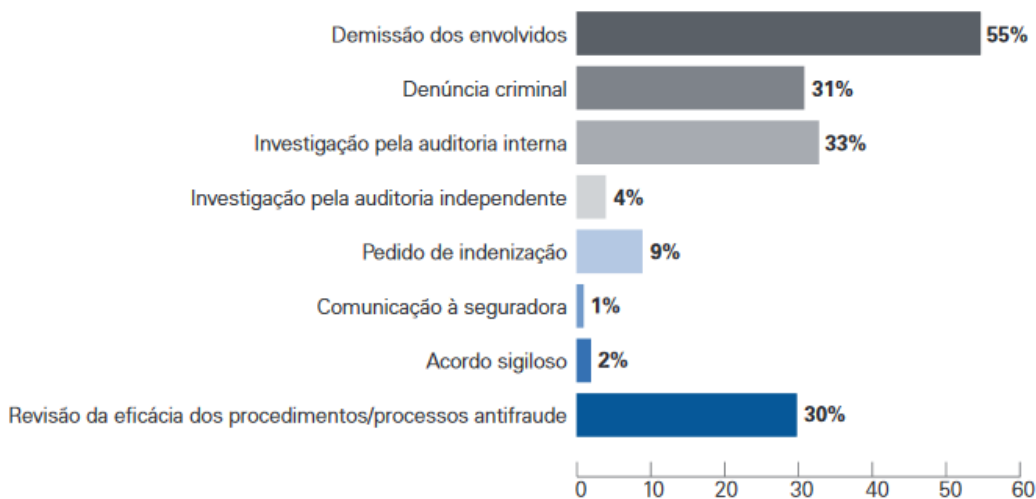


Figura 1: Ações executadas após as descobertas das fraudes.

Fonte: (KPMG Forensic, 2009, p. 18).

Notadamente a principal atitude tomada pelas organizações é demissão dos envolvidos, contudo muitos recorrem a uma investigação complexa pela auditoria interna a fim de conhecer os danos causados, e até mesmo uma solução para o problema.

De acordo com Sá (1997, p. 221) “Erro é uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano”.

Para o site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) os erros consistem em equívocos de digitação na escrituração, na aplicação e interpretação inadequada das normas contábeis e de seus resultados patrimoniais. Considera-se que o erro é ocasionado pela falta de atenção ou especialização.

Para que as fraudes e/ou erros não ocorram é necessário um bom controle interno. É ciente que as organizações estão expostas a esses atos diariamente, devido envolver pessoas com comportamentos distintos.

De acordo com o CFC, na NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) em seu item 4, “A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência”.

4 RESULTADOS

Na contabilidade existem várias ramificações, o que inclui a auditoria. O auditor tem como objetivo estudar e analisar as demonstrações contábeis com finalidade de orientar os administradores das empresas, no que for necessário, para que não ocorra sonegação, erros ou fraudes. Podemos dizer que o auditor é um meio de prevenção. De acordo com Attie (2010, p. 7), “A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como ferramenta de confirmação da própria contabilidade”.

Portanto, auditoria é uma ferramenta utilizada para revisar todas as práticas contábeis ou de gestão de uma organização. Com a evolução da economia, grandes entidades foram surgindo, assim houve a necessidade de aprofundar na conferência das demonstrações contábeis a fim de ter maior credibilidade e confiança nos relatórios apresentados, desse modo iniciou o trabalho da auditoria nas empresas. Segundo Franco e Marra (1992, p. 33), com o aparecimento de empresas de grande porte e do imposto de renda, apurado de acordo com o resultado obtido no balanço patrimonial, se fez necessário o surgimento da auditoria devido à necessidade de verificar se todos os registros são fidedignos.

A auditoria interna quando em sua análise, pode detectar alguma fraude e/ou erro. No entanto, é dever de todo auditor interno ajudar os empresários responsáveis pela entidade na prevenção dos mesmos, e quando houver deve informá-los de forma escrita, sobre os indícios ou confirmação dos erros encontrados durante seu trabalho.

De acordo com o site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3, em seus itens 6 e 7 (2008, p. 361), o auditor deve informar a administração sobre qualquer fraude e/ou erro encontrados durante a efetivação de seu trabalho. E posteriormente comunicar e propor a gestão medidas que solucionem o problema, apontando em seu parecer quais serão seus impactos, caso a empresa decida não empregar o que foi sugerido pelo auditor.

Caso os administradores não cumprirem as medidas necessárias observadas pelo auditor, ele pode renunciar suas atividades, pela empresa estar ferindo os preceitos éticos e a legislação perante o auditor. Lins (2011, p. 196) fala que todo o trabalho do auditor interno é fundamentado na segurança do Controle Interno (CI) e dos Sistemas de Controles internos (SI) que o compõem, pois esses sistemas representam a fase inicial de seu trabalho, e qualquer erro nessa etapa provoca um resultado indesejável. Portanto, no caso desses sistemas não serem considerados seguros pelo auditor, ele pode se resguardar e não continuar com seu trabalho.

Portanto, o papel da auditoria é fornecer a eficiência e eficácia na gestão e no controle verificando se todos os registros contábeis estão de acordo com os princípios da contabilidade e normas vigentes, o que possibilita encontrar possíveis erros, porém no momento de verificar e avaliar os registros pode ser que seja descoberto muito mais que erros, as terríveis fraudes.

Segundo Attie (2010, p. 246):

De qualquer forma, entende-se que o trabalho de auditoria interna dentro do conceito correto deve ter como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

A ocorrência de fraude surge através de pessoas que tem intenção de obter vantagem sobre alguém, ou de alguma situação, querendo ganhar na entidade um cargo elevado, créditos, bens, entre outros. O site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 11) diz que, “Há três importantes fatores que estão vinculados à prática de fraude: motivo, oportunidade e racionalização, conjuntamente conhecidos como o Triângulo da Fraude”.

A prevenção inicia-se primeiramente na contratação de colaboradores, devendo buscar o máximo de informações a respeito de seu comportamento, características e ética profissional em funções anteriores. Após a contratação é imprescindível um treinamento específico sobre as diretrizes, normas e procedimentos da organização.

Pra obtenção e manutenção de pessoal íntegro e qualificado, devem-se abranger as seguintes etapas:

- Procedimentos que garantam a contratação de pessoal de qualidade;
- Treinamento e capacitação constante para manter a motivação;
- Avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração. (JUND, 2003, p. 228)

As fraudes são cometidas intencionalmente, e geralmente são realizadas, na maioria das vezes, por pessoas superiores da entidade, utilizando-se de meios para sonegar impostos, ocultar a situação da empresa para que pessoas continuem investindo, assim tomando posse do dinheiro aplicado, às vezes para esconder problemas da empresa para enganar seus credores. Um controle interno ineficaz faz com que apareçam oportunidades para o surgimento das fraudes, portanto é necessária uma grande atenção nesta área. O site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) dispõe que, “[...] fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”.

As situações que motivam as fraudes são o desprazer profissional, seja com o salário, com o cargo, com o chefe, com o ambiente de trabalho entre outros. Também podem ser um meio de ganhar dinheiro mais facilmente, vingança, ou simplesmente, a má fé.

As fraudes para Crepaldi (apud ECKERT; MECCA et al., 2014, p. 87) são “decorrente do enfraquecimento dos valores éticos, morais e sociais e, principalmente, da ineficácia dos sistemas de controle interno”.

Existem os casos que não se tem intenção de fraudar. Um colaborador que comete uma confusão durante um registro de uma nota, digitando valores incoerentes com o de fato, o que ocasiona o erro, e não uma fraude. Para o site do CFC, segundo a NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) os erros consistem em equívocos de digitação na escrituração, na aplicação e interpretação inadequada das normas contábeis e de seus resultados patrimoniais. Considera-se que o erro é ocasionado pela falta de atenção ou especialização.

Quando fraudes e/ou erros são descobertos, a auditoria pode auxiliar a gestão apontando qual a atitude deve tomada diante destas situações. Então, Auditor interno comunica a entidade sobre possíveis riscos, o que caracteriza a sua função. Para o CFC, na NBC T 11 - IT 3 (2008, p. 360) em seu item 4, “A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência”.

Para o site da Sociedade Brasileira e firma membro da rede KPMG Forensic (2009, p. 11) diz que, “Na realidade, o risco por organizações deve-se a uma multiplicidade de razões, principalmente pela ausência de mecanismos de natureza preventiva”. Mas existem recursos que as empresas podem e devem adotar para se prevenir destas condições, a prática de auditoria é uma delas, principalmente a auditoria interna, pois esta exige um controle contínuo dentro da organização, conhece os seus pontos fortes e fracos.

A ética e transparência dos registros contábeis é a melhor forma de evitar fraudes e/ou erros, pois o auditor desenvolve um importante trabalho por meio de estudos e avaliações dentro das entidades, observa os regulamentos com maior rigor do que qualquer outro empregado, mantendo alto padrão de comportamento moral e funcional. Para Sá (1998, p. 468), a auditoria interna visa o acompanhamento de todas as atividades da empresa seja ela operacional ou institucional, para que elas possam transmitir sua fidelidade em seus controles internos, registros contábeis, informações e principalmente, avaliar o desempenho das funções patrimoniais.

5 CONCLUSÃO/CONSIDERAÇÕES FINAIS

Durante a realização do artigo pode-se observar a diferença existente entre erros e fraudes. O erro é um ato cometido sem a intenção de causar algum dano à empresa e a fraude é cometida com a intenção de obter algum benefício, de forma ilícita.

A auditoria interna tem um papel importante durante a realização do trabalho na empresa, ela executa suas funções de forma a adaptar e manter controles internos que viabilizam a empresa evoluir ou manter-se em equilíbrio, para que todos os interessados seja o administrador, investidor, governo, fornecedores, instituições financeiras etc., tenham em mãos demonstrações contábeis fidedignas que os auxiliem na melhor decisão a ser tomada.

Quando o auditor na realização de seu trabalho descobre fraudes e/ou erros, também é sua função alertar o administrador, para que estes possam tomar as decisões necessárias. O que evita uma pequena ou grande perda patrimonial para a empresa.

Visto que, o auditor interno trabalha continuamente dentro da organização, o mesmo pode desenvolver relações com os gestores da organização. Portanto, o auditor pode se envolver nesses tipos de irregularidades, o que fere seu código de ética profissional. Entretanto, abre-se espaço à outra fonte de procedimentos de verificação, a Perícia Contábil, que visa levantar elementos de prova para que sejam levados a juízo.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 ALMEIDA, M. Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

- 2 ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- 3 ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- 4 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade: Auditoria e Perícia**. 3. ed. Brasília: CFC, 2008. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_auditoria-e-pericia.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2016.
- 5 CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- 6 ECKERT, Alex; MECCA, S. Marlei; et al. **Fraudes Contábeis: Caracterização e Análise das publicações em periódicos e eventos nacionais de contabilidade. Revista Universo Contábil**. 2014, v. 10, n. 1, p. 84-103, jan./mar, 2014. Disponível em:< <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3722>>. Acesso em: 04 jun. 2016.
- 7 FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- 8 GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- 9 JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, Normas Técnicas e Procedimentos Teoria e 700 questões – Estilo ESAF, UNB e outras Bancas Examinadoras**. 5. ed. Rio de Janeiro. Impetus, 2003
- 10 KPMG FORENSIC. **A fraude no Brasil: Relatório da pesquisa 2009**. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/Fraudes_2009_port.pdf>. Acesso em: 04 de jun. 2016.
- 11 LINS, Luis dos Santos. **Auditoria: Uma Abordagem Prática com Ênfase na Auditoria Externa: atualizado pelas leis 11.638/07 e 11.941/09 e normas do CPC**. São Paulo: Atlas, 2011.
- 12 MEDEIROS, Andressa Kely de; SERGIO, L. de Moura; et al. **A importância da Auditoria e Perícia para o combate a fraudes e erros na contabilidade das empresas**. Disponível em: <<http://blog-fipecafi.imprensa.ws/wp-content/uploads/2012/01/A-IMPORT%C3%82NCIA-DA-AUDITORIA-E-PER%C3%84DCIA-PARA-O-COMBATE-A-FRAUDES-E-ERROS-NA-CONTABILIDADE-DAS-EMPRESAS.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2016.
- 13 SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- 14 SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- 15 SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- 16 SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.