

A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INDEPENDENTE EM RELAÇÃO A FRAUDES E ATOS ILEGAIS

CORBARI, Andressa Karine¹
FEDERIZZI, Maikon²
PIASECK, RECH, Liceia Alcioni³

RESUMO

Fraudes e corrupção são problemas mundiais que prejudicam o cenário econômico. A prática desses atos compromete seriamente a continuidade das entidades e em muitos casos são utilizadas para manipular as informações a fim de apresentar melhores resultados e atrair mais investidores, importantes fonte de financiamento em um mercado altamente competitivo. No mercado de capital, exige-se que as demonstrações contábeis sejam auditadas, como forma de aumentar o grau de credibilidade das informações patrimoniais e financeiras. Dentro desse contexto, o objetivo deste trabalho foi identificar as responsabilidades do auditor independente frente às fraudes e atos ilegais. Para tanto se empregou a pesquisa bibliográfica, com caráter exploratório e abordagem qualitativa. O estudo justifica-se pelo propósito em relacionar a atuação profissional do contador, na função de auditor, como importante instrumento para a criação de um ambiente de negócios pautado na ética e na transparência. O estudo revelou a existência de instrumentos legais e normativos que visam nortear a atuação do auditor independente com uma visão clara sobre sua responsabilidade profissional, ética, social, civil e criminal. Outra importante alteração recentemente realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade foi a adequação do relatório de auditoria às normas internacionais de auditoria, visando estabelecer uma comunicação mais clara e com mais detalhes do trabalho, de modo a oferecer maior credibilidade e confiança aos *stakeholders*, contribuindo para o fortalecimento do mercado de capital.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria, responsabilidade, auditor independente.

THE RESPONSIBILITIES OF INDEPENDENT AUDITOR REGARDING TO FRAUDS AND ILLEGAL ACTS

ABSTRACT

Frauds and corruption are global problems that harm the economic scenery. The practice of these acts seriously compromises the continuity of the entities and in many cases they are used to manipulate the information in order to present better results and attract more investors. It is an important source of financing in a highly competitive market. In the capital market, accounting statements need to be audited, as a way to increase the credibility level of the equity and financial information. Within this context, this study aims to identify the responsibilities of the independent auditor against fraud and illegal acts. It was used the bibliographic research, with exploratory character and qualitative approach. The study is justified by the purpose of relating the professional performance of the accountant, as an auditor, and as an important instrument to create a business environment based on ethics and transparency. The study showed the existence of legal and normative instruments that aim to guide the performance of the independent auditor with a clear vision of their professional, ethical, social, civil and criminal responsibility. Another important change recently made by the Federal Accounting Council was the adequacy of the audit report to international auditing standards, having as a goal to establish a clearer communication with more details of the work, in order to offer greater credibility and trust to the stakeholders, contributing to the fortification of the capital market.

¹ Andressa Karine Corbari. E-mail: andressacorbari@outlook.com

² Maikon Federizzi. E-mail: maikon.federizzi2015@gmail.com

³ Liceia Alcioni Rech Piasecki. E-mail: liceiapiasecki@hotmail.com

KEY-WORDS: Auditing, responsibility, independent Auditor.

1. INTRODUÇÃO

Os escândalos financeiros envolvendo fraudes corporativas por meio de manipulações contábeis, frequentemente, são divulgados. A prática de fraudes contábeis, em grande parte, é utilizada como uma ferramenta ilícita na apresentação de resultados favoráveis para atrair a aplicação de recursos por novos investidores. Entretanto, os possíveis investidores empresariais estão sempre em busca do maior número de informações claras, fidedignas, relevantes e que representem adequadamente a situação patrimonial e financeira e de desempenho das entidades. Face ao momento político e dilemas morais e éticos que se vivencia no país, a busca por credibilidade e segurança das informações se faz cada vez mais necessária, impulsionando desta forma, o desenvolvimento da auditoria independente, um dos ramos da contabilidade, considerada peça importante para a segurança do mercado de capital (NASCIMENTO, 2014).

A auditoria é um conjunto de estudos minuciosos de todas as operações realizadas em uma empresa com a finalidade de confirmar a exatidão dessas informações, assegurando a inexistência de distorções nas demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas pela empresa. O resultado desse estudo é materializado na emissão da opinião do auditor independente no relatório de auditoria. (NASCIMENTO, 2014).

Nesse sentido, Carvalho *et al* (2013) afirma que os auditores independentes são responsáveis por emitir relatórios de auditoria, contendo a opinião sobre ao adequado uso dos princípios e normas contábeis e de toda a legislação societária para a elaboração das demonstrações contábeis, as quais são utilizadas pelos investidores e credores, para formar suas opiniões e decidir sobre fornecer recursos financeiros para subsidiar a atividade empresarial. Assim, a opinião dos auditores independentes é uma parte de fundamental importância para o processo decisório, ajudando a alavancar o desenvolvimento do mercado corporativo.

No que diz respeito a essas opiniões, para que a credibilidade dos auditores não seja afetada é preciso que estes profissionais atuem de forma a não deixar qualquer lacuna de dúvidas sobre a integridade e veracidade de seu trabalho. Por este motivo foram criadas normas e diretrizes que norteiam os profissionais para um melhor desempenho de suas funções, assegurando que as práticas contábeis estejam sendo aplicadas adequadamente e não contenham nenhuma distorção originada por fraudes ou erros (VELOSO *et al*, 2015).

Cabe registrar que não é objetivo principal do auditor independente descobrir fraudes. Porém quando bem planejada a auditoria, aplicado corretamente todos os procedimentos indicados em normas de auditoria e avaliado todos os riscos que envolvem a atividade empresarial auditada, certamente o auditor perceberá indícios e confirmará a existência de práticas ilegais refletidas nas informações divulgadas nas demonstrações contábeis. (ALMEIDA, 2010).

De acordo com Lima *et al* (2017) a fraude acontece quando ocorre a omissão ou alteração intencional de alguma informação em operações contábeis, com o interesse de enganar outrem e obter vantagens. Ao contrário do erro contábil, o qual se dá muitas vezes por uma falha humana como falta de atenção, digitação incorreta, troca de algarismos entre outras, isto é, o erro contábil diferentemente da fraude ocorre de forma involuntária. Cabe ao auditor ao desenvolver suas atividades perceber que fraudes e erros provocaram resultados distorcidos da realidade econômica e financeira da entidade.

Em relação ao papel do auditor independente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define na NBC TA 200, quando expõe que a responsabilidade do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorções relevantes, independentemente se causadas por fraude ou erro.

Assim, ao emitir sua conclusão sobre o trabalho realizado em uma organização o auditor independente não somente protege os usuários das demonstrações contábeis como também contribui para o fortalecimento do mercado de capitais, importante veículo para a circulação de recursos financeiros entre os poupadore e os agentes geradores de riqueza (SANTOS, 2014).

Entretanto, a realidade observada nos dias de hoje, conforme noticiado pela mídia, revela face de um esquema de corrupção dentro de uma das mais valiosas empresas do Brasil, a Petrobrás, já considerado o maior escândalo corporativo da história brasileira, cujas demonstrações contábeis foram devidamente publicadas e acompanhadas dos relatórios de auditorias independentes, confirmado que tais informações foram geradas atendendo dispositivos legais e normativos e apresentam adequadamente a situação econômica e financeira da organização.

Considerando que as fraudes corporativas são veículos para concretização dos planos de corrupção e a utilização da contabilidade como meio de atingir os objetivos ilegais, é importante conhecer os impactos negativos causados na empresa, economia e na atuação profissional dos contadores, que assinaram as demonstrações contábeis ou validaram tais informações nas auditorias. E assim, pela importância da opinião em uma auditoria externa para aumentar a

credibilidade das informações contábeis, o presente trabalho abordará sobre a responsabilidade do auditor externo em relação às fraudes e atos ilegais.

Diante do exposto e devido à importância de aprofundar-se sobre o tema para a formação do contador e contribuir para a criação de um ambiente profissional e empresarial consciente do seu papel social, a pesquisa procura responder o seguinte questionamento: Qual a responsabilidade do auditor externo em relação a fraudes e atos ilegais?

Nesse contexto, o presente estudo visa identificar a responsabilidade dos auditores em relação a fraudes, elencando os dilemas e desafios que estes profissionais encontram na realização de seu trabalho pautado na obediência aos princípios éticos profissionais definidos no Código de Ética e em Normas Profissionais e Técnicas de Auditoria. Portanto, o presente estudo tem como objetivo geral: Identificar qual a responsabilidade do auditor externo em relação a fraudes e atos ilegais.

Para responder a questão proposta no estudo, estabelece-se como objetivos específicos:

- a) Verificar quais são as responsabilidades do auditor externo no exercício de sua profissão;
- b) Relatar os impactos no desempenho das organizações gerados por atos ilegais e fraudes;
- c) Apontar qual o comportamento do auditor externo nas situações de fraudes e erros contábeis.

Pretende-se com este estudo, por meio de uma pesquisa bibliográfica, discutir sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraudes e atos ilegais, levando em consideração a importância do trabalho destes profissionais e a necessidade de transparência e segurança das informações apresentadas pelas empresas, pois esses resultados são base para a tomada de decisão de agentes internos e externos das corporações.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados fundamentos e leituras que embasaram a pesquisa trazendo o pensamento de diversos autores sobre a área de estudo.

2.1 CONTABILIDADE

A contabilidade é uma ciência social que tem como objeto de estudo a riqueza patrimonial individualizada, sob os aspectos quantitativos e qualitativos, tendo entre seus objetivos a geração de informações e a explicação dos fenômenos patrimoniais, possibilitando o controle, o planejamento e a tomada de decisão (KROETZ, 2000).

Estudos comprovam que a contabilidade surgiu há milhares de anos atrás devido à necessidade do homem em controlar o patrimônio com isso vindo evoluindo na medida em que as civilizações desenvolvem-se e o leque de necessidades informacionais dos usuários da contabilidade é ampliado, contribuindo assim para o surgimento de outros ramos relacionados à Ciência Contábil (NASCIMENTO, 2014).

Atualmente o mercado de capitais tem exigido cada vez mais transparência e um maior número de informações claras que refletem confiança acerca das empresas que buscam captar recursos via oferta de ações, tanto em nível nacional como internacional. Desse modo, a importância da auditoria tem se mostrado cada vez mais crescente para garantir a veracidade das informações e registros contábeis (VELOSO *et al*, 2015).

2.2 AUDITORIA

O homem de uma maneira constante passa por um processo de evolução e da mesma forma vem transformando o mundo dos negócios, especialmente quanto à utilização de recursos financeiros de investidores para crescimento e alavancagem da atividade empresarial. Isso leva a uma crescente necessidade de controlar as riquezas e, portanto estimulou a criação de processos de avaliação e investigação dos resultados. Entretanto as análises dos resultados só teriam efeito caso fossem realizadas por alguém que tivesse competência, conhecimento e confiabilidade para atestar os efeitos da movimentação patrimonial apresentadas nas demonstrações contábeis. Essa análise dos elementos é chamada de auditoria contábil, que nada mais é do que a certificação dos registros contábeis que garantem segurança e confiabilidade das informações, pretendendo minimizar os riscos dos capitais investidos (NASCIMENTO, 2014).

Hoog e Carlin (2005, p.49) assim conceituam a auditoria contábil:

Auditoria contábil é o procedimento científico relativo à certificação dos elementos da riqueza aziendal, normalmente contabilizados nas fundações, associações, sociedades empresárias e simples. Assegurando a credibilidade das informações das peças contábeis e a integridade do conjunto de bens e obrigações e da situação líquida, visando a minimização ou eliminação dos riscos fiscais, societários, ambientais, trabalhistas, previdenciários, sistêmicos ou não da ambiência. (HOOG E CARLIN, 2005, P. 49).

Os autores, ainda afirmam que a complexidade das grandes organizações e o fluxo de operações de forma globalizada exige uma auditoria que conte com além da certificação das informações contábeis, uma avaliação do controle interno, sistemas de informações e gestão de riscos.

Segundo Franco (2007) a auditoria é entendida como o processo de examinar os documentos, livros e registros confirmados com a realidade da entidade, a fim de obter o controle do patrimônio visando exatidão nos resultados apurados. Quanto ao objetivo da auditoria Attie (2010) entende que este está totalmente relacionado com o processo de certificação quanto à fidedignidade das demonstrações.

A auditoria pode ser classificada de acordo com o modo como o trabalho é aplicado, ou seja, pode ser subdividida em auditoria interna e externa.

A auditoria interna é aquela realizada por um profissional que tem relacionamento empregatício com a empresa, ocorre de forma permanente e procura avaliar e validar os controles internos e demais procedimentos e tem por finalidade: “a identificação de não conformidades, prevenção e detecção de falhas de operação, discrepância nas atividades administrativas, possibilitando maior confiabilidade das informações geradas, bem como garantido a salvaguarda dos ativos da empresa.” (LINS, 2011, p. 4).

Já a auditoria externa, de acordo com Hoog e Carlin (2005), é a atividade realizada por um profissional liberal, sem qualquer subordinação, vínculo de trabalho ou interesse pessoal e comercial. É exercida por contadores credenciados pelos órgãos específicos, como Conselho Regional de Contabilidade (CRC), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN).

A auditoria, seja interna ou externa, visa avaliar a condição patrimonial e garantir seus registros e informações quanto à integridade, tempestividade, fidedignidade e confiabilidade (NASCIMENTO, 2014).

Segundo Pinheiro e Cunha (2003), a auditoria externa tem o objetivo de verificar e apresentar um *feedback* sobre as demonstrações apresentadas, se estão de acordo com os princípios da contabilidade e se esses princípios foram aplicados adequadamente.

Enquanto que a auditoria interna tem o objetivo de atender as necessidades da organização por meio de análises, exames, avaliações dos métodos e práticas adotados, se estão sendo eficientes e eficazes e também como um meio de prevenção de erro e até mesmo fraudes dentro da organização (ATTIE, 2007).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ao editar a Norma que trata dos objetivos gerais do Auditor Independente, NBC TA 200 (R1), assim define o objetivo da auditoria:

Aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. (NBC TA 200)

A referida norma, explica que se entende por estrutura de relatório financeiro aplicável, aquele adotado pela administração e está em conformidade com o que é exigido em lei ou regulamento e adequado à natureza da entidade e objetivo das demonstrações contábeis.

Partindo da premissa de que a opinião do auditor independente é elemento importante para aumentar a credibilidade das informações patrimoniais, de desempenho e financeiras expressas nas demonstrações contábeis, o contador assume responsabilidade pelos serviços prestados, principalmente diante do investidor (VELOSO *et al*, 2015).

Hoog e Carlin (2005) elencam cinco tipos de responsabilidade do auditor: Responsabilidade Moral, Ética, Social, Civil e Penal.

2.3 RESPONSABILIDADES MORAL, ÉTICA, SOCIAL, CIVIL E PENAL DO AUDITOR

Responsabilidade deriva do verbo latino *respondere*, que diz respeito sobre a obrigação que alguém tem de assumir as consequências em relação a determinado fato. Além de uma boa formação, personalidade, índole, bons costumes, conhecimento dos direitos e deveres, o profissional contábil necessita ter uma conduta ética (HOOG e CARLIN, 2005).

Assim, os autores afirmam que se o trabalho da Auditoria estiver relacionado com a segurança em relação às demonstrações contábeis auferindo qualidade e confiabilidade dos processos adotados pela empresa, o auditor pode ser responsabilizado pela prestação inadequada de serviços que venham a prejudicar os *stakeholders*, usuários das informações.

Ainda, os autores, identificam que as responsabilidades, sejam decorrentes de lei ou do código de ética profissional, são materializadas ao assinar o relatório de auditoria expressando sua opinião sobre a adequação das informações contábeis divulgadas nas demonstrações financeiras.

Os cinco gêneros de responsabilidade que podem ser aplicadas no exercício profissional como auditor, são assim definidas por Hoog e Carlin (2005):

- a) Responsabilidade Moral: A moral indica o que é correto do que é incorreto, orienta o comportamento diante das normas instituídas pela sociedade ou por determinado grupo

social, isto quer dizer, estabelece um entendimento que distingue o bem e o mal, a moral está relacionada com os valores pessoais.

- b) Responsabilidade Ética: Enquanto a responsabilidade moral trata do bem e do mal, a responsabilidade ética diz respeito somente ao bem, isto é, traça um caminho pelo qual os trabalhos devem ser conduzidos. A penalidade pelo não cumprimento se estende desde censura reservada até a perda do exercício da profissão.
- c) Responsabilidade Social: Adotam posturas e comportamentos que promovam o bem estar do seu público interno e externo, envolve o benefício da coletividade.
- d) Responsabilidade Cível: Determina indenização por ato ilícito, isto é, aquele que por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência causar riscos para os direitos, de outrem ou causar prejuízo terá a responsabilidade de reparar tal dano restaurando a situação que existia antes do ilícito.
- e) Responsabilidade Penal: Esta categoria se diferencia da cível visto que o agente sofre uma pena, prisão. Esse gênero é para uma pressão pública e proteção à comunidade.

Idésio Coelho, presidente do Instituto dos Auditores Independente do Brasil – Ibracon (2015) argumenta que a responsabilização dos auditores, especificamente quando relacionadas a prejuízos financeiros causados por erros e fraudes, deve ser analisada levando em conta três situações. Se a auditoria foi realizada seguindo todas as normas profissionais e técnicas não há que se falar sobre responsabilidade. Em um segundo viés, na existência de falhas técnicas, a sanção será de ordem profissional, diante do Conselho Federal de Contabilidade e dos órgãos de fiscalização das entidades auditadas, por não agir de acordo com os princípios fundamentais da ética profissional: competência, zelo profissional e comportamento profissional. Sob o terceiro aspecto a punição será profissional e pecuniária pelo dano causado, se o auditor tinha conhecimento da fraude e nada fez em seus procedimentos de comunicação do fato ou até mesmo havia sua participação nos atos ilegais. E ainda poderá responder criminalmente pelo dano causado à sociedade.

2.4 FRAUDE E ERRO CONTÁBIL

A contabilidade por meio das demonstrações contábeis apresenta a situação econômico-financeira das entidades para que os usuários analisem a fraqueza ou o vigor financeiro, a

rentabilidade e avaliem a qualidade de gestão sobre aquele patrimônio. Devido ao cenário econômico e a competitividade de mercado das últimas décadas cresce a necessidade de resultados positivos para atrair novos investidores, a vista disso são utilizadas algumas técnicas que agem em desacordo com a lei para maquiar e atingir resultados satisfatórios fictícios (NASCIMENTO, 2014).

Em relação a isso, busca-se esclarecer a diferença entre a fraude e o erro contábil, uma vez que ambos interferem nas demonstrações contábeis. A prática da fraude contábil é uma das técnicas mais utilizadas para cometer essas alterações, esta é caracterizada pelo ato intencional de infringir a lei, isto é, aplicação de práticas contábeis indevidas (LIMA *et al*, 2017).

A luz da NBC TI 01, editada pelo CFC, são apresentados os conceitos de fraude e erro contábil como:

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. 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. (NBC TI 01)

As palavras de Sá e Hoog (2009) conceituam fraude como um ato doloso onde há o planejamento para tal e tem o objetivo de obter proveito com o prejuízo de outrem, enquanto que o erro segundo esses mesmos autores se dá pela ação ou omissão de algo que é de fácil identificação.

O CFC (NBC TA 240) elenca alguns fatores ou condições que geralmente estão presentes quando há fraude: incentivo ou pressão; oportunidade para cometer a fraude e capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Assim, conforme relatado pelo CFC (NBC TA 240) é possível que as demonstrações contábeis estejam refletindo uma realidade distorcida provocada pela pressão, quando, por exemplo, a estabilidade financeira ou lucratividade está ameaçada por conjunturas econômicas, prejuízos operacionais, fluxos de caixa negativos e alta expectativa de rentabilidade para os investidores. A oportunidade está relacionada à natureza das operações e transações, a complexidade das transações, a forma de governança e a estrutura organizacional e a falta de controle interno adequado. Já quanto aos fatores de racionalização diz respeito à forma de comunicação deficiente da entidade quanto aos seus valores e padrões éticos, a inexistência de códigos de ética, a excessiva busca por ganhos, especialmente relacionados à valorização das ações no mercado, omissão em situações anteriores de fraudes, o uso de meios inadequados para reduzir carga tributária e falta de distinção entre as transações pessoais e as do negócio.

Nesse contexto, é importante a atenção do auditor independente em conhecer a empresa auditada em todos os seus aspectos: societários, ambiente de negócios, práticas contábeis, políticas de recursos humanos, políticas de remuneração de administradores e acionistas e legislação relacionada à atividade operacional da empresa (ALMEIDA, 2010).

Assim, quando o auditor independente emite sua opinião, indicando que as demonstrações contábeis refletem a real situação patrimonial da organização auditada, está colocando sua função a serviço do mercado de capitais, oferecendo um documento que servirá de base para decisões que envolvem, em grande parte, cifras expressivas de recursos financeiros. E, portanto, ao planejar e avaliar os riscos de auditoria deve levar em conta a possibilidade de fraudes e erros produzirem informações contábeis em desacordo com a realidade que se pretende confirmar (CFC, NBC TA 200).

Nesse sentido é importante que o auditor aplique com zelo e diligência todos os procedimentos de auditoria detalhados nas Normas Brasileiras de Auditoria, Profissionais e Técnicas.

2.5 RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EXTERNO FRENTE A FRAUDES

Duas normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade tratam da conduta profissional do auditor em face de atos ilegais e fraudes que podem comprometer a credibilidade do trabalho de auditoria e provocar prejuízos aos usuários da informação contábil: a NBC TA 240 e a NBC TA 250.

O CFC, ao editar a NBC TA 240, que trata da responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, elenca uma série de requisitos necessários a ser observado pelos auditores independentes na condução da auditoria de modo a responder positivamente ao seu papel diante dos financiadores de capital e da sociedade, tais como: ceticismo profissional, a discussão com a equipe de trabalho, avaliação de riscos e atividades, buscando conhecer a entidade e seu ambiente de controle, fatores de risco de fraudes, estabelecendo um canal de comunicação com os responsáveis pela governança da entidade, avaliando variações inesperadas e não usual em elementos patrimoniais e de resultado, planejando a natureza (o que e como fazer), época (quando), a extensão (quanto) dos procedimentos de auditoria adequados ao ambiente e riscos identificados.

Ainda, de acordo com a norma NBC TA 240, deve obter representações da administração, documento no qual fica reconhecido à responsabilidade dessa administração pela implantação e manutenção de controle interno com o objetivo de prevenir e detectar fraudes e por revelar a existência de fraudes ou indícios, que afetam a entidade bem como permitir amplo e irrestrito acesso a todas as informações necessárias para obter as evidências de auditoria que suportarão a opinião do auditor.

De acordo com CFC (NBC TA 240), o auditor tem a responsabilidade de garantir a segurança de que não existam alterações ou distorções importantes advindas de erros ou fraudes nas demonstrações em geral. Para isto deve agir com ceticismo profissional durante todo o processo de auditoria, pois mesmo aplicando todos os procedimentos, as fraudes corporativas podem assumir formas sofisticadas, envolvendo a alta administração e parceiros externos à entidade. Desse modo que não há como assegurar totalmente que todas as distorções sejam detectadas, vistas as limitações intrínsecas da auditoria, a qual se utiliza de verificação por amostragem, dos trabalhos do controle interno e da auditoria interna das entidades, logicamente avaliados os riscos.

Agir com ceticismo significa estar atento, é o aumento da capacidade para identificar as condições que possam causar possíveis distorções devido a erros e fraudes, esta relacionado em ter um comportamento questionador e critico sobre as evidencias de auditoria, o que permite que o auditor possa tirar conclusões apropriadas (CFC, NBC TA 240).

Ressalta-se aqui, que a responsabilidade principal de prevenção e detecção das fraudes é vinculada a administração e a governança das empresas que devem promover um ambiente de comportamento ético e honesto entre seus colaboradores (CFC, NBC TA 240).

Segundo o CFC (NBC TA 240), são objetivos do auditor:

- (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 identificada durante a auditoria.

A ideia de relevância pela orientação da norma indica que as distorções, inclusive a omissão da informação ou registro contábil está relacionada ao poder da influência dessa informação nas decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

Importante frisar que as avaliações de distorções nas informações contábeis decorrente de fraudes sejam em nível geral da demonstração ou em nível de classe de transação, saldos contábeis e divulgação da informação, é um processo que está presente em toda a atividade de auditoria desde

o seu início até a entrega do relatório de auditoria com a opinião, resultado final esperado pelos administradores, investidores, e órgãos fiscalizadores e normalizadores do mercado de capitais (CFC, NBC TA 240).

Ainda, como resultado da avaliação dos riscos de fraudes, o comportamento profissional do auditor independente diante de circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar com o trabalho de auditoria, deve avaliar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis à situação encontrada. De acordo com o CFC (NBC TA 240), nesse caso, o Auditor deverá decidir retirar-se do trabalho, se permitido por lei ou regulamentação e ainda avaliar a necessidade de informar a quem aprovou a contratação da auditoria e até as autoridades reguladoras, como a BACEN (Banco Central do Brasil), CVM (Comissão de Valores Mobiliários) e COAF (Conselho de Controle de Atividades Financeiras).

De qualquer modo, caso seja percebida uma fraude ou obtido alguma informação que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve imediatamente comunicar a administração, na pessoa daquele que detém a responsabilidade de prevenção e detecção de fraudes (NBC TA 240).

O comportamento esperado do auditor independente é dar resposta aos riscos avaliados pela aplicação de procedimentos tais como testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral; revisar as estimativas contábeis em busca de vícios, avaliando se os julgamentos e decisões da administração são adequados aos saldos apresentados no exercício auditado, comparando com julgamentos e premissas de exercícios anteriores e em operações significativas fora do curso normal dos negócios, verificar se estão baseadas em justificativas ou na ausência destas para afastar a possibilidade de que a sua contabilização tem a intenção de produzir informações fraudulentas ou ocultar a apropriação indevida de ativos (CFC, NCB TA 240).

A NBC TA 250, aprovada pelo CFC, trata das Considerações de Leis e Regulamentos na Auditoria das Demonstrações Contábeis, cabendo também ao auditor avaliar possíveis distorções relevantes nas demonstrações contábeis pela não conformidade com as disposições legais e regulamentares relacionadas à atividade da empresa assim como as determinações das leis quanto aos valores e divulgações reportadas nas demonstrações contábeis. O resultado das evidências colhidas pelo auditor será expresso na opinião sobre as demonstrações apresentada no relatório de auditoria.

2.7 RELATÓRIOS DE AUDITORIA

Idésio Coelho (2015) afirma que:

O relatório de auditoria é um importante instrumento para orientar o trabalho de diferentes usuários das demonstrações contábeis, como administradores da companhia, acionistas, investidores, reguladores, imprensa, instituições financeiras que negociam com a entidade auditada e até empresas que tenham relações comerciais com a mesma.

Devido à importância da opinião expressa no relatório de auditoria, a implementação de novas normas contábeis, crescimento de transações comerciais e fluxo de investimentos de forma globalizada, bem como os recentes escândalos corporativos e as crises financeiras, houve necessidade de buscar o aperfeiçoamento na forma de comunicação dos auditores com as partes interessadas no resultado da auditoria independente (COELHO, 2015).

Valdir Coscodai (2014), membro do Comitê Nacional de Normas Técnicas (CNNT) do Ibracon, relata que o relatório de auditoria permaneceu o mesmo durante anos sendo visto como um documento binário que comprova ou desaprova as demonstrações contábeis. Porém nos últimos anos pesquisas revelaram que os investidores e *stakeholders* reconhecem a importância dos relatórios, porém não eram produzidos em uma linguagem compreensível e nem apresentavam informações essenciais, discutidas no ambiente corporativo, que realmente agregasse valor às demonstrações contábeis de modo a auxiliar na tomada de decisões.

Diante da necessidade de tornar o relatório de auditoria mais informativo, transparente e esclarecedor o órgão que emite as normas internacionais de auditoria, o *International Auditing And Assurance Standards Board* (IAASB), consolidou em Janeiro de 2015 a nova estrutura do relatório de auditoria. Essas mudanças serão obrigatórias para as empresas que encerrarem o exercício social em, ou após, 31 de Dezembro de 2016 (ALEXANDRE, 2016).

Pretende com o novo formato do relatório de auditoria fugir da padronização excessiva e busca elevar o foco dos administradores no processo de avaliação de riscos e controles internos. Além disso, o torna mais informativo e útil, aperfeiçoa a comunicação e a união entre o auditor e a entidade auditada, aumentando as responsabilidades de administração e ainda a análise sobre a aplicação da continuidade operacional. Dessa forma proporcionará de uma maneira mais explícita a visualização da situação individual de cada companhia, onde usuários das informações saberão quais foram os pontos discutidos durante o processo de auditoria, o que é benéfico para ambas às partes envolvidas. Esta reordenação no relatório de auditoria e a descrição aprimorada das responsabilidades do auditor e da administração permitirão melhor entendimento por parte dos usuários (CASTRO, 2016).

Considerando que um dos motivos para a busca de informações mais adequadas a situação patrimonial e financeira da entidade foi o reflexo das crises financeiras na vida da empresa, com isso o pressuposto da continuidade deve ser avaliado pela administração e confirmado pelos auditores, podendo modificar a opinião do auditor, caso a avaliação da administração não esteja apropriada, ou ainda, não divulgada as incertezas relevantes em relação à continuidade operacional. Essa responsabilidade do auditor encontra-se normatizada na NBC TA 570, editada pelo CFC e deverá estar claramente expressa no relatório de auditoria.

O novo relatório trará logo de inicio a opinião do auditor, em seguida haverá um parágrafo explicativo sobre essa opinião ou ainda para justificar em casos onde tenha decidido abster-se de opinar. Além disso, os assuntos serão apresentados em ordem decrescente de importância. O relatório que tinha antes uma lauda terá agora de três a quatro laudas (COELHO, 2014).

De acordo com o CFC (NBC TA 706) o objetivo do auditor depois de ter formado a sua opinião sobre as demonstrações contábeis é:

Chamar a atenção dos usuários, quando necessário, de acordo com o seu julgamento, por meio de comunicação adicional clara no relatório para: (a) um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários; ou. (b) quando apropriado, qualquer outro assunto que seja relevante para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.
(NBC TA 706)

Ainda em relação às mudanças é importante salientar dois parágrafos que receberam uma importância maior: o parágrafo de ênfase, o qual trará assuntos que foram apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que o auditor julga ser de suma importância para o entendimento do relatório; E o parágrafo de outros assuntos, que se refere a um assunto não apresentado ou não divulgado nas demonstrações contábeis, mas que no julgamento do auditor mereceu destaque, por tratar-se de áreas avaliadas com maior risco de distorção, ou alto grau de incerteza nas estimativas contábeis ou ainda fatos significativos que ocorreram durante a auditoria (NBC TA 706).

Quanto ao parágrafo de outros assuntos, vale destacar ser um dos parágrafos de grande importância por revelar assuntos que foram discutidos com os responsáveis pela governança corporativa e que são do interesse dos usuários das demonstrações contábeis por complementar as informações financeiras e permitir avaliar os reflexos dos assuntos tratados na performance futura da entidade, como por exemplo, mudanças significativas nas políticas contábeis, às estimativas

contábeis que envolvem alto grau de incertezas, contingência passivas, gestão de liquidez (IBRACON, 2016).

Dessa forma, o objetivo da mudança na estrutura e conteúdo do relatório de auditoria é melhorar a comunicação entre os auditores, a administração e os órgãos de governança corporativa das entidades auditadas, de modo que todos participem na elaboração e apontamentos que serão divulgados nos respectivos relatórios e os investidores recebam uma opinião segura sobre o trabalho realizado pela auditoria independente (IBRACON, 2016).

2.8 IMPACTOS DE ATOS ILEGAIS E FRAUDES NO DESEMPENHO DAS ORGANIZAÇÕES

No ano de 2014 a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) examinou 1843 casos de fraude, onde pode constatar que as instituições perdem em torno de 5% do seu faturamento, o equivalente a US\$ 3,7 trilhões com desvios originados de fraudes. Sendo a apropriação indevida, a corrupção e demonstrações contábeis adulteradas, as principais modalidades desenvolvidas (COELHO, 2015).

No Brasil são realizados aproximadamente 25 mil auditorias de demonstrações contábeis anualmente e quando entre esses trabalhos estão casos relacionados a fraudes ou corrupção com repercussão a nível nacional ou até internacional, surgem questionamentos do porque a auditoria não identificou as divergências, esquecendo-se que este não é papel principal da auditoria independente (COELHO, 2015).

O autor descreve ainda que quando o auditor independente tem o conhecimento de algum ato ilegal e não adota as medidas cabíveis preestabelecidas pelas normas de sua profissão este deve responder solidariamente por sua conivência, sendo considerado cúmplice e não por deixar de cumprir sua função. Caso tenha sido negligente em sua conduta não alertando a administração da entidade ou desprezando indicativos de irregularidades nas demonstrações contábeis, deve responder proporcionalmente pelos danos causados. Esta afirmação encontra respaldo legal na Lei 6.385/76, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários, em seu art. 26, § 2º ao determinar que no exercício de suas funções, “as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo.” (COELHO, 2015).

Pereira (2009) relata que mesmo não sendo de responsabilidade direta do auditor a prevenção e a detecção de atos fraudulentos, em muitos casos quando tornados públicos e

conhecidos os impactos negativos dos desvios e por vezes o encerramento da empresa, os auditores são questionados sobre como o fato que levou um cliente ao fracasso não teve reflexo nas demonstrações contábeis auditadas e colocando em dúvida o trabalho de auditoria e a sua responsabilidade social perante a entidade e os investidores.

De acordo com pesquisa da Kroll, consultoria em gestão de riscos corporativos e investigações, em seu Relatório Global de Fraudes & Riscos 2016/2017, mostra que segundo os entrevistados (545 altos executivos de grandes empresas em todo o mundo) os casos de fraude causaram danos econômicos significativos, apontando que a capacidade de geração de receita e a continuidade do negócio da empresa são os fatores que mais tem impacto negativo pela descoberta de fraudes. Outros fatores fortemente abalados são a reputação da empresa, a relação da empresa com autoridades reguladoras, a satisfação dos clientes, a segurança e a moral dos funcionários. Dessa forma, todo o ambiente organizacional e a gestão do negócio sofrem com fraudes corporativas (KROLL, 2017).

Outro ponto interessante nessa pesquisa, em relação ao Brasil, é que a auditoria externa ou independente foi citada como principal meio de descoberta das fraudes, em torno de 43%, causando estranheza, visto não ser este o papel essencial dos auditores independentes. Na sequência, no Brasil, a auditoria interna é o segundo canal de descoberta de fraudes, depois pela própria administração e por último por denunciantes. No mundo, o maior percentual de descobertas de fraudes, com 44% é por meio de denúncias nos canais de denúncia criados pela organização. A auditoria interna é a segunda e a externa a terceira e por último a administração.

Cook (2017), diretor sênior da Kroll comenta que as empresas brasileiras mesmo apresentando um amadurecimento na forma de gestão ainda têm limitações culturais, não combatendo fraudes, perdas financeiras e consequente reputação e imagem, de modo mais proativo. Para o diretor, a operação Lava Jato, além de servir de impulso para a criação de instrumentos jurídicos que visam coibir ilegalidades e fraudes, como a Lei Anticorrupção (12.846/2013), desencadeou uma cobrança maior, pela população, de prestação de contas e mais transparência das empresas públicas e privadas, estimulando a disseminação de uma cultura de gestão voltada para combate à corrupção e fraudes.

Para Garcia (2015), a Lei 12.846/2013 e a Lei 12.683/12 (Prevenção à lavagem de dinheiro), “são respostas à expectativa por mais ética e transparência gerada pelas crises e escândalos recentes. É um fenômeno mundial, ao quais as empresas terão de se adequar.” (GARCIA, 2015). Tais

dispositivos legais também tem impacto no exercício profissional dos auditores independentes, na medida em que leva a refletir, analisar e conhecer quem são os seus clientes.

Dessa forma, as referidas leis visam criar um ambiente de negócio ético e transparente, confirmando que a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e outros atos ilegais é atribuição da administração das organizações. Porém a auditoria independente tem papel essencial para o fortalecimento do mercado de capitais, exercendo uma função social e contribuindo para o aumento da transparência e a confiança entre as empresas e os investidores.

2.9 CASOS COM MAIORES IMPACTOS NOS RESULTADOS

Quando caso de grandes empresas vem a conhecimento público por problemas em suas demonstrações e descobertas de fraudes, a imagem e a integridade dos auditores responsáveis começam a ser questionadas despertando a desconfiança dos usuários quanto à credibilidade dos serviços prestados pelos profissionais da auditoria em geral.

Recentes casos, envolvendo grandes empresas brasileiras mostram os estragos causados no mercado de capitais, levando órgãos fiscalizadores a investigar a conduta dos auditores que por vários exercícios validaram as demonstrações contábeis.

2.9.1 JBS

JBS S.A. é uma empresa brasileira de Goiás, fundada em 1953 e é uma das maiores indústrias de alimentos do mundo, virou um império com o uso de recursos financeiros fornecidos pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) em expressivos montantes e diversas formas de operação na casa de bilhões. Parte desses recursos, segundo divulgado pela mídia, aproximadamente R\$ 1,4 bilhões saiu do caixa da empresa em forma de propina a políticos, com o objetivo de garantir facilidades à empresa. O que se busca entender é como este montante de dinheiro passou despercebido pelos órgãos responsáveis de controle visto que a JBS é uma sociedade de capital aberto, a qual está obrigada à auditoria independente. Um Executivo, Ricardo Saud foi o responsável por revelar uma das manobras utilizadas para driblar a contabilidade: a empresa usava notas frias de contratos com advogados e consultorias para fazer o dinheiro chegar até os políticos participantes do escândalo (VIEIRA, 2017).

Duas empresas são responsáveis pela auditora da JBS: a BDO RCS Auditores Independentes, que assinou os balanços da companhia entre 2013 e 2016 e a KPMG Auditores Independentes, que foi a responsável pelo balanço de 2009 a 2012 estão sendo investigada pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, ainda sem divulgação dos resultados quanto à responsabilidade por não ter identificado as fraudes contábeis (VIEIRA, 2017).

2.9.2 PETROBAS

Em 2009, teve início a Operação Lava Jato, considerada a maior investigação de lavagem de dinheiro e corrupção feita no Brasil, devido ao volume de recursos desviados dos cofres da maior estatal do país, a Petrobrás, estimado em bilhões de reais. Esse esquema durou pelo menos dez anos.

Segundo a CMV, as empresas que efetuaram auditoria na Petrobrás foram a Ernest & Yong de 2003 a 2005, a KPMG de 2006 a 2011; a PwC de 2012 a 2016, três das maiores empresas de auditoria no mundo.

A importância da opinião do auditor independente pode ser comprovada, quando em setembro de 2014, a PwC exigiu a demissão de diretores da Petrobrás para poder assinar os pareceres relativos às demonstrações contábeis com bastante atraso e provocou um tumulto no mercado de ações, quando os investidores em ações da companhia tiveram um prejuízo, pois as ações despencaram de R\$ 48,00 para R\$ 8,00. (JUNIOR, 2015).

Os auditores não cederam às pressões para assinar o relatório de auditoria, atrasando a divulgação das demonstrações contábeis do trimestre, isto porque havia necessidade de recalcular os valores dos ativos da empresa, diante da revelação pelo ex-diretor de abastecimento Paulo Roberto da Costa, de 3% de propina nos contratos fechados com fornecedores. Por ser a empresa que já havia auditado a estatal desde 2012, o escândalo pela corrupção levantou questionamentos sobre a responsabilidade dos auditores visto que os pareceres sobre a situação patrimonial nada revelaram quanto os riscos de fraudes ou descumprimento de leis ou normas, ou ainda a fraqueza dos controles internos da organização. (FILGUEIRAS, 2015).

Em consulta ao relatório de auditoria do exercício de 2016, divulgado juntamente com as demonstrações contábeis da Companhia, consta um parágrafo de ênfase, com a denominação Efeitos da “Operação Lava Jato” nas operações da Companhia, alertando para a baixa contábil, em 2014, de R\$ 23 milhões nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas referentes a gastos adicionais capitalizados indevidamente na aquisição de ativos imobilizados.

A consequência é redução no resultado do período, com reflexos na distribuição de dividendos, afetando a rentabilidade do investidor.

2.9.3 CAFÉ PILÃO

Outro caso, com graves prejuízos no mercado de capital, foi enfrentado pela *Master Blenders*, que controla a marca de café Pilão no Brasil, depois de revelar fraudes e problemas tributários em suas operações no Brasil, na ordem de 85 a 95 milhões de euros (de 212 milhões a 237 milhões de reais), o que levaria a revisão das demonstrações contábeis dos últimos três anos. A informação fez com que as ações da Master Blenders, negociadas na bolsa em Amsterdã apenas três semanas antes, desvalorizassem 7% no dia seguinte. “Em questão de minutos perdemos quase 500 milhões de euros (cerca de 1,2 bilhão de reais)”, afirma *Errol Keyner*, vice-diretor da Associação Holandesa de Acionistas. A fraude estava relacionada ao reconhecimento indevido de receitas e as irregularidades envolvendo contas incobráveis (REUTERS, 2012).

O impacto dessa fraude causou redução no lucro dos últimos três anos e meio ficou em 37 milhões de euros. Decisão de investir baseada em informações inexatas e a revisão das demonstrações contábeis, alterando significativamente os resultados, levou a associação de investidores holandeses a exigir uma compensação da companhia e de quem assinou seu prospecto de entrada na bolsa – no caso, a auditoria Price e o banco ABN Amro (LEAL, 2012).

3. METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos propostos utilizou-se de uma metodologia baseada em pesquisa bibliográfica, com caráter exploratório e com abordagem qualitativa, permitindo assim uma maior facilidade de compreensão e entendimento do tema proposto.

Para a fundamentação deste estudo e conceitos acerca do tema escolhido foi realizada a seleção e leitura de artigos e livros, caracterizando assim a pesquisa bibliográfica. Lakatos e Marconi (2003) afirmam que esta pesquisa baseia-se em bibliografias que foram expostas publicamente e tem por finalidade fazer o pesquisador sentir-se em contato direto com o que já foi relatado, dito ou gravado sobre o tema abordado.

Ressalta-se que pesquisa bibliográfica é desenvolvida principalmente por artigos e livros anteriormente elaborados. Uma de suas vantagens se dá ao fato de permitir aos autores uma visão mais ampla dos fatos devido à opinião dos vários autores pesquisados (GIL, 2002).

Na busca de um conhecimento mais aprofundado e uma ampliação do ponto de vista optou-se também pela pesquisa exploratória que segundo Gil (2008), tem como objetivo promover uma visão mais ampla sobre determinado fato, buscando desenvolver, esclarecer, alterar pensamentos e conceitos para formulação de problemas mais sucintos e exatos.

Consequentemente a abordagem qualitativa busca o significado dos dados coletados na sua essência e não apenas levando em consideração a sua aparência para assim explicar a origem, as mudanças e possíveis consequências oriundas de seu acontecimento (OLIVEIRA, 2011).

Gil (2002) destaca que a escolha dessa abordagem favorece o aprofundamento da investigação do fenômeno em estudo e as suas relações através do contato direto com a base comum, mas permitindo perceber os vários significados e a individualidade de cada fato estudado.

4. RESULTADOS

Nesta seção estão destacados os pontos importantes para responder a questão problema do estudo e objetivos propostos. Essa pesquisa retratou sobre a responsabilidade do auditor em relação às fraudes e atos ilegais.

O estudo revelou que muitos são os instrumentos determinantes da responsabilidade dos auditores independentes. Do ponto de vista normativo, destaca-se um grande número de normas técnicas de auditoria e de normas profissionais, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade formando um conjunto completo para pautar o exercício da auditoria em procedimentos técnicos que aliados aos princípios éticos resultarão em um trabalho extremamente importante para o fortalecimento e transparência do ambiente de negócios.

Do ponto de vista legal, verifica-se também uma grande preocupação em criar instrumentos jurídicos que buscam coibir atos ilegais, como lavagem de dinheiro, as fraudes corporativas, como por exemplo a Lei 12.846/2013, Lei Anticorrupção e a Lei 12.683/12, Prevenção à lavagem de dinheiro, vinculando a atividade de auditoria independente como um instrumento a serviço da empresa e da sociedade, quando estabelece a necessidade do auditor comunicar indícios de ocorrência de ilícitos em operações analisadas na auditoria, levando a uma avaliação mais apurada sobre quem são os seus clientes. A própria Lei que criou a Comissão de Valores Mobiliários, Lei

6.385/76, é instrumento para exigir reparação por terceiros, dos auditores, por prejuízos que causarem em virtude de culpa ou dolo.

Ressalta-se que a responsabilidade pela prevenção de detecção de fraudes e erros pertence à administração e governança corporativa, cabendo ao auditor independente avaliar os riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, causados por erros ou fraudes. Assim, a responsabilidade do auditor é verificar se as demonstrações refletem adequadamente a realidade da organização, contribuindo com a transparência e aumento do grau de confiança entre as empresas, captadoras dos recursos e os investidores, aplicadores dos recursos.

Outra premissa importante revelada pelo estudo refere-se ao reflexo no desempenho das organizações gerado por atos ilegais e fraudes, onde constatou que as empresas perdem cerca do equivalente a US\$ 3,7 trilhões com desvios originados de fraudes o que corresponde a uma parcela de 5% do seu faturamento, além disso, abre brechas para futuros rompimentos com os seus investidores e clientes e perde a credibilidade no ambiente corporativo que esta inserida.

Além da responsabilidade profissional, o auditor poderá responder sob o aspecto civil, para reparação de prejuízos causados quando decisões são tomadas baseada em relatórios cuja opinião contém afirmações conduzidas com falhas técnicas, demonstrando incapacidade para o exercício da auditoria. Também poderá responder, criminalmente, se ao perceber indícios de fraudes que contaminaram a situação patrimonial e financeira da entidade não tomarem as providências de comunicação dos fatos aos responsáveis pela governança ou aos órgãos reguladores.

A comunicação dos auditores com os interessados pela certificação das demonstrações contábeis é formalizada por meio do relatório de auditoria, o qual contém a opinião sobre as demonstrações contábeis. Como forma de melhorar essa comunicação, houve alteração na estrutura do relatório de auditoria, com destaque informações sobre aspectos específicos da entidade auditada, como áreas com maior risco e perspectividade de continuidade operacional da empresa, além de outros assuntos discutidos com a administração, de modo a complementar as informações financeiras e permitir uma avaliação mais abrangente dos riscos que podem comprometer os resultados esperados.

Verificou-se que a proposta de um novo relatório, em consonância com as normas internacionais, é fortalecer a participação dos auditores no processo de criação de um ambiente de negócios ético e transparente e aumentar a confiabilidade nas informações financeiras produzidas e divulgadas pelas organizações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou compreender a responsabilidade do auditor em relação às fraudes e atos ilegais. Os casos descritos neste trabalho permite concluir que mesmo com todas as normas e diretrizes da profissão de auditoria ainda há muitos questionamentos principalmente por parte dos investidores, acerca da real responsabilidade do auditor. Por meio da revisão das legislações e normas de auditoria verificou-se que a responsabilidade deste profissional é garantir sobre a adequação das demonstrações contábeis, aumentando assim o grau de confiabilidade para a tomada de decisão dos usuários.

A responsabilidade quanto à prevenção e detecção de fraudes e atos ilegais pertence à administração e governança da entidade. Entretanto, o auditor deve se manter alerta para indícios e possibilidades da existência de atos ilegais e fraudes que corroem os lucros, colocam em dúvida a seriedade e confiança do trabalho de auditoria independente, destroem a reputação da organizações e ainda causam enorme prejuízo a sociedade.

Considerando o que dispõe as normas técnicas e profissionais de auditoria é responsabilidade, primeiramente, profissional e ética do auditor planejar e executar o trabalho de verificação e confirmação que as informações patrimoniais e financeiras são fontes confiáveis para decisões econômicas dos investidores e potenciais investidores. Ainda, poderão responder na esfera civil e penal, nos casos em que tenham negligenciado o importante papel de social para o desenvolvimento do mercado de capital e provocado prejuízos financeiros aos que aplicaram seus recursos acreditando na opinião externada no relatório de auditoria.

É o relatório de auditoria que apontará como foi conduzida a auditoria, a análise dos riscos de fraudes e atos ilegais, a análise de eventos e condições que podem afetar a capacidade de continuidade da organização, a responsabilidade da administração e dos auditores, os principais assuntos tratados durante a auditoria, e, portanto é importante instrumento de comunicação entre os auditores e *stakeholders*.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R. O Novo Relatório do Auditor Independente. **Revista RI, n.206 2016.**

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. **Lei 6.385 DE 76**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm. Acesso em: 29 set. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TI 01, 28 de Novembro de 2013. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 02 jul. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA 200, 05 de Setembro de 2016. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 20 mai. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA 240, 05 de Setembro de 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 06 ago. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA 250, 05 de Setembro de 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 06 ago. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA 570, 04 de Julho de 2016. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 23 set. 2017.

BRASIL. **Conselho Federal de Contabilidade**. NBC TA 706, 04 de Julho de 2016. Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade>>. Acesso em: 08 set. 2017.

BRASIL. **IBRACON. Novo relatório do auditor independente**. In: Congresso ANEFAC, 18º, 2016. Gramado (RS).

CARVALHO, F. L. e PEREIRA, N. A importância da auditoria externa na detecção de fraudes. Pouso Alegre, Minas Gerais, 2013.

CASTRO, A. Novo Relatório do Auditor. Revista Transparência IBRACON, a.6 n.23, p. 12 – 13, 2016.

COELHO, I. O mapa da fraude nas organizações. Instituto dos Auditores Independentes do Brasil IBRACON, Nov., 2015. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=13>>. Acesso em: 23 set. 2017

COELHO, I. Novo Relatório do Auditor. **Revista Transparência IBRACON**, a.4 n.15, p. 20 – 21, 2014.

COOK, Ian. **Denúncias no Brasil ainda enfrentam barreiras culturais**. 2017: Relatório Global de Fraudes & Riscos 2016/2017, São Paulo, 2017.

FILGUEIRAS, M. L. Escândalos da Petrobras põe os auditores na berlinda. Revista Exame, Mar. 2015.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GARCIA, Rogério H. **A importância da auditoria independente para empresas**. Set 2015. Disponível em: <<http://ftp.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2995>> acesso em 02 out. 2017.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HOOG, W. A. Z. CARLIM, E.L.B **Manual de Auditoria Contábil das Sociedades Empresárias**. 1. Ed. Curitiba: Juruá 2005.

JUNIOR, Luiz Sampaio Athayde. **As Auditorias Independentes e as Fraudes na Petrobrás. 31/03/2015.** Disponível em <http://www.cienciascontabeis.com.br/auditorias-independentes-e-fraudes-na-petrobras/> acesso em 30 set.2017.

KROLL. **Relatório Global de Fraudes & Riscos 2016/2017.** Disponível em: <http://www.fundamento.com.br/2016/Relato%CC%81rioGlobaldeFraudeERisco2016_17_Edi%C3%A7%C3%A3oBR.pdf> acesso em 02 out. 2017.

KROETZ, C. E. S. **Balanço social teoria e prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEAL, A. L. Auditoria revela fraude de R\$ 200 milhões no café pilão. Revista Veja, 2012.

LIMA, N. M; BERNARDO, R. F; MIRANDA, G. J. Fraudes corporativas e a formação de contadores: uma análise dos currículos dos cursos de ciências contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, v.9 n.1, p.97 – 114 2017.

LINS, L.S.. **Auditoria: Uma abordagem Prática com ênfase na Auditoria Externa**. São Paulo: Atlas, 2011.

NASCIMENTO, P. E. F. auditoria independente: como lidar com erros e fraudes nas organizações, Aparecida de Goiânia, Goiás, 2014.

OLIVEIRA, M. F. Metodologia científica: um manual para a realização de pesquisa em administração, Catalão, Goiás, 2011.

PEREIRA, I. F. B e AMORIN, L. H. P. **A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes**, São Luís, Maranhão, 2009.

PINHEIRO, G. J. e CUNHA, L. R. S. **A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes.** 2003. Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte, v.14, n. 1, p. 31-48, abr. 2003.

REUTERS, O Globo, 2012. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/fraudes-em-operacoes-no-brasil-afetam-proprietaria-da-pilao-5668549>>. Acesso em: 28 ago. 2017.

SÁ, A. L; HOOG, W. A. Z. Corrupção, Fraude e Contabilidade. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SANTOS, R. L. Auditoria Interna: instrumento de apoio à previsibilidade dos resultados empresariais, Aparecida de Goiânia, 2014.

SANTOS, A. R; SEPULVEDA, A. F; BERGAMASCHI, E. T; PREVIATI, M. R; FERNANDES, R. M e CAMACHO, R. Erros e fraudes em auditoria e o posicionamento do auditor, Anais UEM, 2006.

VELOSO, A. C. C; FERREIRA, C.O; MARQUES, V.A; AMARAL, H. F; SOUZA, A. A. Auditando os auditores: Motivação dos processos contra auditores junto à comissão de valores mobiliários no período de 2007-2013. **RAGC**, v.3, n.6, p.46 - 60, 2015.

VIEIRA, P. E. M. Como anos de corrupção passaram ilesos pelas auditorias independentes. Jornal Gazeta do Povo, 2017.