

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUCAS SANTOS BATISTA

**FRAUDE E CORRUPÇÃO NAS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO: UM ESTUDO
BIBLIOGRÁFICO SOBRE A AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE
IDENTIFICAÇÃO**

UBERLÂNDIA
JUNHO DE 2017

LUCAS SANTOS BATISTA

**FRAUDE E CORRUPÇÃO NAS EMPRESAS DO SETOR PRIVADO: UM ESTUDO
BIBLIOGRÁFICO SOBRE A AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE
IDENTIFICAÇÃO**

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Edilberto Batista Mendes Neto

UBERLÂNDIA

JUNHO DE 2017

LUCAS SANTOS BATISTA

Fraude e corrupção nas empresas do setor privado: um estudo bibliográfico sobre a auditoria interna como ferramenta de identificação

Artigo acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca de avaliação:

Prof. Ms. Edilberto Batista Mendes Neto - UFU
Orientador

Avaliação Blind Review

Avaliação Blind Review

Uberlândia (MG), 16 de junho de 2017

RESUMO

Examinamos a produtividade científica sobre a auditoria interna e fraude nos artigos publicados entre 2012 e abril de 2017 dos periódicos classificados como A2 e B1 na base da QualisCapes. No total foram selecionados 11 periódicos que possuem 129 publicações com as palavras chaves auditoria e/ou fraude, desse total foi selecionada uma amostra de 17 artigos para análise. O objetivo principal do trabalho foi identificar as principais características bibliométricas da produção científica dos artigos sobre a auditoria interna como instrumento de identificação de fraude. A metodologia utilizada foi qualitativa e quantitativa, quanto aos objetivos a classificação adotada foi descritiva e para os procedimentos para coleta e análise de dados foi classificada como pesquisa bibliográfica. Os resultados da pesquisa apontam que dos 17 artigos analisados, 82% foram publicados entre 2012 e 2014, 15 possuem dois ou mais autores e o método mais utilizado entre os autores foi o documental. No trabalho de investigação bibliométrica selecionada por este estudo não foi encontrado nenhuma publicação que trate do tema auditoria interna da identificação de fraudes, o que comprova a existência uma lacuna deste tema que pode ser tratada no meio.

Palavras-chaves: Auditoria Interna. Fraude. Estudo Bibliométrico.

ABSTRACT

We examined the scientific productivity of internal auditing and fraud in articles published between 2012 and April 2017 of journals classified as A2 and B1 on the basis of QualisCapes. In total, 11 journals with 129 publications with the key words AUDIT and / or FRAUD were selected, of which a sample of 17 articles was selected for analysis. The main objective of this study was to identify the main bibliometric characteristics of the scientific production of articles on internal auditing as an instrument for the identification of fraud. The methodology used was qualitative and quantitative. Regarding the objectives, the classification adopted was descriptive and for the procedures for data collection and analysis it was classified as a bibliographic research. The results of the research indicate that of the 17 articles analyzed, 82% were published between 2012 and 2014, 15 have two or more authors and the most used method among the authors was the documentary. In the bibliometric investigation work selected by this study, no publication was found that deals with the topic of internal audit of the identification of frauds, evidencing that there is a lacuna in this subject that can be treated in the middle.

Keywords: Internal Auditing. Fraud. Bibliographic Study.

1 INTRODUÇÃO

A cada ano o evento fraude vêm ganhando cada vez mais destaque nas mídias, tendo em vista os grandes escândalos envolvendo, por exemplo, empresas como Enron, Boi Gordo e Daslu (COSTA; WOOD JR, 2012). Ainda conforme o estudo de Costa e Wood Jr (2012), as fraudes podem gerar grandes prejuízos para os *stakeholders* das organizações, levando inclusive à falência de empresas, em alguns casos.

A crescente evidenciação de casos de corrupção e fraude, tanto no setor público quanto no privado, provocou uma maior atenção em pesquisas relacionadas ao tema, conforme afirmação de Silva, Braga e Laurencel (2008).

Tendo em vista os protestos ocorridos no país em meados de 2013 dentre outras influencias, como algumas convenções internacionais contra a corrupção, foi publicada em agosto de 2013 a Lei 12.836, também chamada de Lei Anticorrupção. Esta lei responsabiliza empresas por atos de corrupção contra da administração pública nacional ou estrangeira (NÓBREGA, 2014)

De acordo com Cambi (2014), a Lei Anticorrupção visa punir a pessoa jurídica ou grupo econômico que praticar atos lesivos ao erário público, coibindo e desestimulando a prática da corrupção. Com isso, as empresas brasileiras se encontram mais pressionadas e estão buscando formas de identificar e combater a corrupção com foco em atender à nova legislação.

Para Costa e Wood Jr (2012) a fraude tem levado as empresas a investir mais sobre o controle e salvaguarda de suas operações. Essa medida pode trazer impactos negativos sobre o custo das organizações, podendo comprometer inclusive sua competitividade no mercado.

Conforme afirmação de Silva, Braga e Laurencel (2008), uma das principais ferramentas das organizações na detecção e combate à corrupção é a auditoria interna. Carvalho *et al.* (2006) ressalta que a auditoria interna é uma atividade que está em crescimento e possui grande importância para a tomada de decisão nas empresas.

Neste contexto Crepaldi (2002) ainda afirma que a auditoria se trata de um conjunto de processos e procedimentos que visam diretamente o exame da eficácia e integridade dos controles internos, processos e procedimentos da organização, através de informações contábeis, operacionais, dentre outras.

Dessa forma buscou-se a solução para o seguinte problema de pesquisa: quais são as principais características bibliométricas da produção científica dos artigos sobre a auditoria interna como instrumento de identificação de fraude?

O objetivo principal do estudo é identificar as principais características bibliométricas da produção científica dos artigos sobre a auditoria interna como instrumento de identificação de fraude. O estudo ainda possui os seguintes objetivos específicos: levantar o que foi apresentado sobre Auditoria Interna e Fraude nos periódicos nacionais A2 e B1 da base QualisCapes; e analisar os principais resultados dos trabalhos levantados;

A realização desta pesquisa é justificada pelo aumento no número de casos de fraude nas empresas, tornando necessária a adoção de medidas preventivas para a diminuição desses casos utilizando, por exemplo, a Auditoria Interna como ferramenta de identificação e combate. Espera-se com esse trabalho, contribuir na identificação de características bibliométricas de trabalhos publicados sobre a auditoria interna como instrumento de identificação de fraudes.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Será apresentado neste referencial teórico alguns conceitos acerca do tema fraude, além de diversas definições sobre auditoria interna, como as apresentadas pela Audibra (2012) e por Luca et al. (2010). Ainda serão evidenciados diversos trabalhos que tratam sobre corrupção e auditoria interna como forma de identificação e combate.

2.1 Fraude

Revisando os conceitos de fraude para alguns autores, podemos verificar várias definições sobre o assunto. Para Costa e Wood Jr (2012), a fraude pode ser definida como um conjunto de atos ilícitos realizados por membros da alta administração de determinada organização, que através de conduta consciente buscam atender seus próprios interesses, juntamente com a intenção de lesar terceiros.

Já a definição de fraude para o Institute of Internal Auditors (IIA) é:

Quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaças de violências ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

Podemos verificar ainda que a fraude é realizada por uma pessoa ou por um grupo de pessoas que visam a apropriação indébita de recursos para si ou para terceiros. Sendo assim, a fraude pode ser compreendida como um roubo de recursos realizado por funcionários ou

dirigentes das organizações, visando o enriquecimento ilícito dos próprios fraudadores, conforme definição de Serra e Ares (2014). “Para compreender como a fraude ocorre é preciso percebê-la como um processo. Uma fraude é fruto de ações coordenadas, que ocorrem ao longo do tempo” (COSTA; WOOD JR, 2012).

Fraude pode ser definida ainda, como um processo de enriquecimento ilícito e privado que visa burlar normas públicas e/ou privadas, sem que haja a participação da parte que foi prejudicada no processo. É importante lembrar que o agente fraudador sempre é um cidadão privado (TRANPARÊNCIA BRASIL, 2002).

Sobre o assunto fraude, podemos destacar ainda o conceito do triângulo da fraude, utilizado inicialmente por Donald R. Cressey, onde ele estudou sobre os motivos que levam os fraudadores a realizarem atos ilícitos (WUERGES; BORBA, 2014). De acordo com seu estudo, Cressey acredita que as fraudes acontecem quando existe a presença de três fatores: pressão, oportunidade e racionalização.

Conforme entendimento de Condé, Almeida e Quintal (2015) o primeiro fator que motiva a prática da fraude é a pressão, que normalmente advém de problemas financeiros da organização ou do próprio funcionário, que com a intenção de beneficiar a si mesmo ou a empresa, se vê forçado a demonstrar uma melhor organizacional para os *stakeholders*. Normalmente as empresas que não tenham atingido expectativas de mercado ou de resultado são mais propícias às fraudes, pois os diretores estão pressionados para que a empresa tenha um bom desempenho (WUERGES; BORBA, 2014).

O segundo fator que motiva a prática da fraude é a oportunidade. Para Condé, Almeida e Quintal (2015), a oportunidade não pode ser entendida apenas como ausência de normas, políticas, regulamentações ou problemas de governança corporativa, uma vez que mesmo não existindo a oportunidade os administradores ou funcionários podem criá-la. E o último elemento do triângulo da fraude é a racionalização, que pode ser definida como o meio utilizado pelo qual o fraudador justificar sua ação fraudulenta

2.2 Corrupção

A corrupção existe desde o surgimento da sociedade organizada, atingindo negativamente o crescimento econômico de um país, tanto nas nações desenvolvidas como naquelas em desenvolvimento. Após 1990, verifica-se uma maior preocupação da comunidade internacional com os impactos da corrupção (PUMAR, 2014).

Várias são as definições de corrupção. Teixeira (2006) diz que a Corrupção é empregada em distintos sentidos, sendo utilizada quando há a identificação do uso dos bens públicos para interesses privados, ou como sinônimo de suborno, extorsão, tráfico de influências, nepotismo, fraude, propina, desvios de fundos públicos, entre outros. Apesar de mais relacionada aos setores públicos, à corrupção também contamina o setor privado e as instituições não governamentais.

Já de acordo com Abramo (2005), a corrupção é vista pela sociedade como um problema para o desenvolvimento sustentável, que gera altos custos econômicos, sociais e políticos, provoca ineficiência e desestimula a população na busca pelo bem comum. Dessa forma, o impacto econômico da corrupção é significativo, devendo ser tratado como um dos principais problemas organizacionais.

Dessa forma a corrupção pode ser entendida a operação de desvio de recursos público, em que o ato ilícito é realizado por um indivíduo da esfera privada em conjunto com um ou mais agentes públicos (SERRA; ARES, 2014). Ainda de acordo com o entendimento realizado pelo autor, a corrupção pode ser considerada como uma categoria da fraude

2.3 Auditoria Interna

Desta forma, as empresas estão criando mecanismos para o combate a corrupção, como a auditoria interna, que de acordo com Luca *et al.* (2010), desempenha papel importante junto a administração da empresa, oferecendo informações importantes para os gestores e contribuindo para a execução dos objetivos da empresa. Assim, a administração deve assegurar ao auditor interno acesso a todas as operações e documentos da empresa, facilitando a identificação e tratamento de eventuais distorções e desvios ocorridos na organização.

De acordo com Sá (1980), a Auditoria Contemporânea tem sua origem na Inglaterra e no reinado de Eduardo I, para a realização de exames nas contas públicas onde qualquer tipo de problema identificado poderia levar à sanção dos possíveis infratores.

Motta (1998) afirma que a adesão e expansão das auditorias no Brasil, ocorreu em meados do século XX com a chegada das grandes empresas internacionais, apesar de existirem relatos de atividades de auditoria no país anteriores a esse período.

Vários autores conceituam a auditoria interna, Hoog e Carlin (2005) alegam que ela tem o propósito de confirmar as avaliações dos Controles Internos e demais processos e procedimentos. Ainda segundo ele, uma vez que o auditor é empregado, não permite que o

contador dê uma opinião enviesada para usuários específicos, referente às demonstrações contábeis e financeiras encerradas.

Ela também pode ser entendida “como um conjunto de técnicas que visa avaliar, de forma amostral, a gestão da Companhia, pelos processos e resultados gerenciais, mediante a confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério técnico ou normativo” (CONAB, 2008, p.6).

Para Edna (2009) a auditoria interna tem como objetivo auxiliar a organização a se preparar e adaptar para as mudanças e ajudar no sucesso empresarial. Também deve reportar uma posição verdadeira a alta administração da empresa, sobre os seus problemas, desempenho, fragilidades e necessidade de tomada de decisões, além de recomendar soluções, como aperfeiçoamento de controles, aumento de produtividade e redução de custos.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra (2012, p.18), diz que auditoria interna é:

Um departamento, divisão, time de consultores ou outros profissionais que prestem serviços independentes e objetivos de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhados para adicionar valor e melhorar as operações da organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

Foi verificado assim, que a auditoria auxilia a administração no fornecimento de análises, avaliações e informações sobre a eficácia dos controles internos. Luca *et al.* (2010) afirma ainda que a auditoria interna trabalha embasada em padrões e métodos amparados por normas estabelecidas pela Audibra, desempenhando importante papel junto à administração da empresa.

Apesar disto, com o objetivo de identificar e avaliar as principais fragilidades que as entidades estão suscetíveis, encontrando alternativas para estas se desvencilharem destes riscos levantados, na atuação da Auditoria Interna, o trabalho de Lima (2012) verificou que ainda existe uma certa resistência a investimentos incisivos na área de Auditoria Interna por da gestão. Os custos de implantação ainda são muito elevados, além da pouca usualidade de códigos de conduta que regem a organização interna da empresa e que eleva as possibilidades de os próprios funcionários agirem de forma ilícita.

A existência de um departamento de auditoria interna nas organizações é defendida por Moura e Silva (2004). Eles completam que, a auditoria atua sobre os controles, podendo dela se dizer que é o controle dos controles. Além disso é um instrumento de segurança da empresa, pois defende seu patrimônio e visa a preservar os interesses do Estado, dos seus credores e dos seus investidores, tornando-se um instrumento necessário para uma boa administração.

Quando se estabelece uma inter-relação entre o evento fraude e o papel a ser realizado pela auditoria no sentido de sua identificação e minimização das causas de suas ocorrências, verifica-se ao segmento empresarial a magnitude quantitativa das fraudes, e a relevância da variável auditoria como ferramenta indispensável para contrapor este problema, possibilitando a continuidade operacional do empreendimento (PINHEIRO; CUNHA, 2003). Silva, Braga e Laurencel (2004) possuem opinião parecida, onde uma aprofundada auditoria, contendo sofisticados observadores organizacionais, e não apenas auditores contábeis tradicionais, torna-se uma ferramenta eficaz e necessária para o auxílio ao combate a corrupção.

2.4 Ações contra a corrupção/fraude (Lei 9.613/1998; Resolução CFC 1445/2013; Lei 12.846/2013)

Para evitar que fraudadores e ou criminosos utilizem empresas para consolidarem seus esquemas de corrupção, foram criados normativos que dispõem a respeito da implementação de controles para prevenir e combater tais atos ilícitos (AMORIM; CARDOZO; VICENTE, 2012).

Se tratando de lavagem de dinheiro, a legislação brasileira que previne e combate é a Lei 9.613/1998, que ainda criou o COAF – Conselho de Controle das Atividades Financeira. Este órgão, que está vinculado ao Ministério da Fazenda, tem como objetivo: receber e analisar casos de atividades ilícitas, disciplinando, aplicando sanções e publicando todos os anos estatísticas acerca da lavagem de dinheiro recebidas e tratadas dos diversos setores alvo (JUNG, 2007).

Jung (2007, p. 41) conceitua a lavagem de dinheiro como sendo uma ou mais atividades com a intenção de inserir na economia bens e direitos ou outros recursos financeiros obtidos ilicitamente, ocultando a ilegalidade do processo de lavagem.

Em 2013, para cumprir as obrigações previstas na Lei 9.613/1998, o CFC publicou a Resolução 1.445, conforme observado por Oliveira, Petri e Rosa (2014, p. 5). Esta norma regula os procedimentos a serem observados pelas entidades e profissionais da área contábil na execução de suas atribuições, protegendo-os da utilização indevida de seus serviços para atividades ilícitas, o que poderia gerar penalidades e risco de imagem devido a associação com organização criminosa.

No mesmo ano de 2013, foi publicada a Lei 12.846, que visa punir a pessoa jurídica, com responsabilização administrativa e civil pela prática de atos contra o erário público, nacional e estrangeiro, coibindo a prática da corrupção (CAMBI, 2014).

Segundo Pumar (2014, p. 4), a Lei 12.846/2013 visa regular as relações entre as organizações públicas e privadas, além de combater a corrupção, uma vez que a maioria dos casos de corrupção são resultados da associação de políticos e empresários. A lei ainda traz a responsabilização administrativa e cível das pessoas jurídicas pelos atos ilícitos que lhes favorecem. Desta forma existem dois requisitos para a aplicação da Lei 12.846: o prejuízo ao erário público, nacional ou estrangeiro e a conduta ilegal de uma pessoa jurídica.

Para Nóbrega (2014), a Lei Anticorrupção introduz no ordenamento jurídico uma série de normas e regras suficientemente capazes de mudar o comportamento dos entes privados tendenciosos a prática da corrupção. Os principais elementos da lei que confirmam esta afirmativa são: responsabilização objetiva da pessoa jurídica; amplitude dos tipos que constituem atos contra a administração pública; enfoque predominantemente patrimonial das sanções previstas pela lei; elevado valor alcançado pela penalidade de multa; incentivo a mecanismos de integridade corporativa.

Nóbrega (2014) ainda destaca o incentivo da Lei 12.846, para a criação de práticas de *compliance*, como a existência de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta no âmbito da pessoa jurídica. Tais práticas poderão estender sua esfera de atuação diretamente para o campo preventivo.

Compliance, citado no parágrafo anterior, pode ser entendido como um mecanismo que é utilizado para monitorar o cumprimento e utilização de boas práticas de mercado relacionado a exigências legais, procedimentos e políticas internas. Para que ela atinja uma função importante na governança corporativa, é essencial que os seus responsáveis estejam diretamente ligados ao comitê de auditoria ou conselho de administração (PERERA; FREITAS; IMONIANA, 2014).

3 METODOLOGIA

A classificação que foi adotada quanto aos objetivos da pesquisa é descritiva, uma vez que buscou-se descrever quais são as características bibliográficas das publicações que trazem a auditoria interna como ferramenta para identificar e combater atos de corrupção. De acordo com Andrade (2002) é um tipo de pesquisa que busca observar e analisar os fenômenos, sendo que não há nenhum tipo de interferência ou manipulação por parte do pesquisador. Gil (1999)

completa esse conceito dizendo que a principal intensão da pesquisa descritiva é relacionar variáveis conforme a descrição de características e peculiaridades de uma população qualquer.

Quanto a abordagem do tema foi utilizada pesquisa qualitativa e quantitativa, buscando verificar levantar publicações que mencionam a utilização da auditoria para identificar e combater atos fraudulentos. Richardson (1999) menciona em seu trabalho que a pesquisa qualitativa visa realizar um exame mais minucioso em relação que já foram ou estão sendo realizados. Ainda segundo ele, o que difere a pesquisa quantitativa da qualitativa, é que esta última não necessita de um instrumento estatístico para analisar dados e justificar problemas.

Quanto ao procedimento de coleta e análise de dados, utilizou-se pesquisa bibliográfica, realizada a partir de informações e trabalhos já realizados e publicados anteriormente referente ao tema que está sendo estudado, segundo Gil (1999). Fortalecendo essa ideia, Cervo e Bervian (1983) apresentam que a pesquisa bibliográfica busca justificar algo de acordo com materiais e referências já realizadas e publicadas em períodos anteriores. Foram aproveitados conceitos e opiniões de vários autores, usando como fonte de pesquisa: artigos, livros, dissertações e monografias. Esses dados coletados têm como objetivo apoiar as conclusões e opiniões apresentadas.

Foram levantados artigos, trabalhos, livros e monografias que tratam do tema auditoria interna e fraude em empresas brasileiras. Em seguida essas referências foram analisadas buscando identificar as áreas de atuação das auditorias internas dentro das organizações, como auditoria de processos, fraudes, controles internos, sistemas, etc. Foi verificado também, como as fraudes ou corrupções acontecem nas empresas, identificando os fatores que levam e facilitam os atos fraudulentos.

Para responder ao problema de pesquisa proposto no trabalho, foi selecionado na base de periódicos do QualisCapes aqueles nacionais classificados como A2 e B1. Foram selecionados 62, que pelo nome poderiam ter artigos relacionados ao tema AUDITORIA e/ou FRAUDE. Dos 62, encontrou-se resultados em 11 periódicos que possuem publicações com as palavras chaves. O período analisado abrangeu os anos de 2012 a abril de 2017. Em seguida foram selecionadas as publicações enquadradas nas categorias Auditoria Interna e Fraude, que representam 17 trabalhos num total de 129.

3.1 Seleção da amostra

Para seleção da amostra, foi selecionado na base de periódicos do QualisCapes a área de avaliação "ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E TURISMO". Dos periódicos nacionais classificados como A2 e B1 foram selecionados 62, que pelo nome poderiam ter artigos relacionados ao tema auditoria e/ou fraude. Essa amostra foi selecionada buscando identificar os principais periódicos nacionais, conforme a classificação QualisCapes.

Ao realizar a pesquisa nos 62 periódicos pelas palavras chaves auditoria e fraude, com o filtro "todos (Autor, Título, Resumo, Termos indexados e Texto completo)", foram encontrados resultados em 11 periódicos que possuem publicações com as palavras chaves. O período analisado abrangeu os anos de 2012 a abril de 2017. Esse escopo iniciado em 2012 se justifica, pois, um ano depois tivemos a publicação da Lei 12.846/13 (Lei Anticorrupção).

Os artigos obtidos nos periódicos selecionados, foram lidos e classificados em 6 categorias: Auditoria Interna, Fraude, Auditoria Independente/Ambiental, Governança Corporativa, Controles Internos e Diversos (Não Aplicável). Em seguida foram selecionadas as publicações enquadradas nas categorias Auditoria Interna e Fraude, que representam 17 trabalhos num total de 129.

4 ANÁLISE DE DADOS

Foram utilizadas as palavras chaves AUDITORIA e FRAUDE nos 11 periódicos selecionados e identificadas 129 publicações. O periódico que mais publicou artigos com as palavras-chaves auditoria e fraude foi a Revista Universo Contábil com 24 publicações e representando 19% do total. Em seguida aparecem a Revista Contabilidade e Finanças com 23 artigos (18%) e a Revista Contabilidade e Organizações com 20 trabalhos (16%).

Tabela 1: Quantidade de artigos por periódico

Rótulos de Linha	Auditora	Auditoria e Fraude	Fraude	Total Geral
Revista Universo Contábil	21	-	3	24
Revista Contabilidade e Finanças	17	3	3	23
Revista de Contabilidade e Organizações - RCO	17	1	2	20
Rev. de Educação e Pesquisa em Contabilidade - REPEC	16	-	-	16
Contabilidade, Gestão e Governança	14	-	-	14
Rev. Contab. Mestrado em Ciências Contábeis - UERJ	10	-	1	11
Contabilidade Vista e Revista	6	-	1	7
Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos	4	--	-	4

Revista Brasileira de Administração Pública - RAP	3	-	1	4
Enfoque Reflexão Contábil	3	-	-	3
Revista de Administração Contemporânea - RAC	1	-	2	3
Total	112	4	13	129

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Na amostra de 129 artigos levantados, foi realizada uma classificação por “Assunto Principal” para cada publicação. Como a busca pelos artigos nos periódicos foi realizada pela opção "TODOS (Autor, Título, Resumo, Termos indexados e Texto completo)", verificou-se que na maioria dos artigos as palavras auditoria ou fraude estão no texto, sendo assim 85 (Diversos, Governança Corporativa e Controles Internos) publicações não possuem Auditoria ou Fraude como assunto principal.

Como foco principal deste trabalho é realizar um levantamento bibliométrico das publicações que trazem a auditoria interna como mecanismo de identificação e combate fraude nas empresas do setor privado, foram selecionados para avaliação os artigos cujo assunto principal é Auditoria Interna e Fraude, que representam 17, 11 sobre auditoria interna e 6 sobre fraude, respectivamente. Segue na tabela abaixo a abertura dos periódicos por “Assunto Principal” identificado nas publicações:

Tabela 2: Assunto principal dos trabalhos publicados

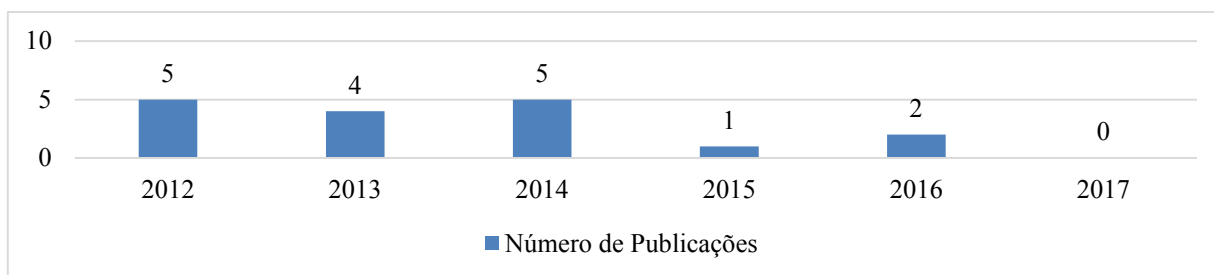
Assunto principal	Quantidade
Diversos (Não Aplicável)	74
Auditoria Independente / Ambiental	29
Auditoria Interna	11
Fraude	6
Governança Corporativa	6
Controles Internos	3
Total	129

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Analisando os 17 artigos relacionadas aos assuntos “Auditoria Interna” e “Fraude”, foi verificado que o número de publicações se manteve constante entre 2012 e 2014. Entretanto em 2015 podemos observar uma significativa queda nas publicações, que veio a aumentar sensivelmente em 2016.

Segue no gráfico abaixo a evolução das publicações pesquisadas que possuem Auditoria Interna e/ou Fraude como assunto principal:

Gráfico 1: Ano de publicação



Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Com base na tabela abaixo, verifica-se que quase 90% das publicações levantadas foram realizadas em parcerias, o que demonstra a necessidade de se trabalhar em grupo para a obtenção de resultados mais expressivos. Podemos destacar também, que as parcerias entre dois autores são mais comuns, representando aproximadamente 41% dos trabalhos.

Tabela 3: Quantidade de autores

Número de publicações analisadas	Quantidade
Publicações com um autor	2
Publicações com dois autores	7
Publicações com três autores	2
Publicações com quatro autores	4
Publicações com mais de quatro autores	2
Total	17

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Além das análises realizadas anteriormente, foi analisado também o método de pesquisa usado nos artigos. Verificou-se que em quatro publicações foram utilizadas mais de um método para compor o estudo, sendo que no estudo de Marcelle *et. al* (2013) foram utilizados 3 procedimentos de coleta e análise de dados: bibliográfica, documental e levantamento.

Com relação a frequência, verifica-se na tabela abaixo que o método documental é o mais utilizado, aparecendo em nove dos dezessete trabalhos analisados, representando aproximadamente 53%. Já o método menos utilizado nas análises é o exploratório. Isso evidencia o interesse dos autores em publicações de trabalhos utilizando materiais que ainda não receberam tratamento analítico.

Tabela 4: Metodologia utilizada

Método	Quantidade
Documental	5
Bibliográfico	3
Estudo de caso	3
Levantamento	2
Bibliográfico e documental	1
Documental e experimental	1

Bibliográfica, documental e Levantamento	1
Documental e levantamento	1
Total	17

Fonte: elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Com relação aos objetivos e resultados dos trabalhos da amostra, podemos verificar uma grande diversidade de temas focados em auditoria interna ou fraude.

Nas publicações que tiveram a fraude como assunto principal, podemos destacar os artigos que focaram nas fraudes contábeis. O trabalho de Lucena *et. al* (2015) buscou identificar a tendência de os profissionais da área contábil denunciarem possíveis fraudes a seus superiores. O teste empírico foi realizado através de questionário com casos envolvendo conflitos éticos sendo que os respondentes precisavam avaliar a Gravidade da Questão, Responsabilidade de informar, Custos pessoais ao informar e a Probabilidade de o subordinado denunciar o possível ato fraudulento. O resultado dessa pesquisa mostra que os respondentes utilizaram a variável custo pessoal menos significativa em relação as variáveis Gravidade do ato e a responsabilidade de informar.

Com uma intenção similar de avaliar fatos que levam funcionários a denunciarem atos questionáveis, o trabalho de Sousa *et. al* (2013), buscou verificar se a percepção contábil dos funcionários influenciam na tendência em denunciar possíveis fraudes a partir da utilização de um cenário hipotético. Os resultados do estudo apontam que existe uma possível relação na tendência para denunciar com a percepção contábil do delator, assim como o tempo de atuação profissional e idade também influenciam.

Sobre auditoria interna, foi verificado uma grande quantidade de trabalhos focados no setor público, como por exemplo, os trabalhos de Zuccolotto e Teixeira (2014) e Suzart (2012) que buscaram identificar a efetividade das Instituições Superiores de Auditoria (ISA) na transparência fiscal de alguns países e relação existente entre os níveis de independência de atuação de uma ISA com o nível de transparência fiscal em um país, respectivamente.

Na amostra podemos destacar ainda outros dois trabalhos. O primeiro é o estudo de caso realizado por Lélis e Pinheiro (2012), onde o objetivo foi avaliar a percepção de auditores internos e auditados com relação às práticas de auditoria utilizadas em uma empresa brasileira do setor energético. A pesquisa apontou que a preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco são os fatores que possuem maior influência sobre a qualidade dos serviços prestados pela auditoria interna.

O segundo trabalho que podemos destacar é a pesquisa de Imoniana, Matheus e Perera (2014), que investigou como os departamentos de auditoria interna no Brasil realizam medição

de desempenho. Com base em um questionário estruturado, aplicado para trinta gestores de auditoria interna verificou-se que de modo geral uma considerável parcela dos consultados não sofre avaliação periódica dos seus trabalhos por um órgão independente. De modo geral, grande parte dos gestores consultados avaliam o desempenho considerando economias geradas, otimização de recursos, controle em recomendações de melhoria, feedback vindo da gestão, planejamentos internos e exceção dos trabalhos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio desta pesquisa bibliográfica e descritiva, foi realizado um levantamento de artigos com o assunto principal auditoria interna e/ou fraude, publicados nos periódicos classificados como A2 e B2 na base da QualisCapes. O objetivo principal deste trabalho foi: identificar as principais características bibliométricas da produção científica dos artigos sobre a auditoria interna como instrumento de identificação de fraude.

A escolha do tema se deu pela importância que os assuntos auditoria interna e fraude assumiram nos últimos anos. Com a crescente evidenciação de casos de fraude e corrupção nas empresas públicas e privadas, buscam-se mecanismos que auxiliam na identificação de atos ilícitos dentro das organizações. A bibliometria auxilia para elevar o conhecimento sobre o que vem sendo trabalhado e publicado sobre o tema.

Conforme verificado, a amostra inicial foi de 129 trabalhos publicados 11 periódicos nacionais com classificação como A2 e B1 na base da QualisCapes. Das 129 publicações, foram selecionadas aquelas que possuem como assunto principal fraude e/ou auditoria interna, totalizando 17. Podemos verificar que dos 17 trabalhos, 82% foram publicados entre 2012 e 2014, 15 possuem dois ou mais autores e o método mais utilizado entre os autores foi o documental.

Sobre os principais trabalhos, podemos destacar os estudos de Lucena *et. al* (2015) e de Sousa *et. al* (2013), que focaram em identificar se existe alguma tendência que levam os funcionários de empresas a denunciarem possíveis fraudes. Sobre auditoria interna, destaca-se o estudo de Imoniana, Matheus e Perera (2014), que verificou que grande parte dos gestores consultados avaliam o desempenho da auditoria interna considerando economias geradas, otimização de recursos, controle em recomendações de melhoria, feedback vindo da gestão, planejamentos internos e exceção dos trabalhos. Já Lélis e Pinheiro (2012), apontaram que a

preparação do auditor, a qualidade das recomendações de auditoria e a orientação para o risco são os fatores que possuem maior influência sobre a qualidade dos serviços prestados pela auditoria interna.

No trabalho de investigação bibliométrica selecionada por este estudo não foi encontrado nenhuma publicação que trate do tema auditoria interna na identificação de fraudes, evidenciando assim que existe uma lacuna deste tema que pode ser mais explorada. Para novas pesquisas, sugere-se a consulta em outros periódicos nacionais e internacionais para verificar como está sendo estudado o papel da auditoria interna no processo de identificação de fraudes e corrupção nas empresas do setor privado.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, C.W. Percepções pantanosas. A dificuldade de medir a corrupção. **Novos Estudos**, Cebrap, São Paulo, n. 73, p. 33-37, nov. 2005

AMORIM, E. C.; CARDOZO, M. A.; VICENTE, E. F. R. Os impactos da implementação de controles internos, auditoria e compliance no combate e prevenção à lavagem de dinheiro no Brasil. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 31, n. 3, p. 23-35, 2012

AUDIBRA – INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (normas). São Paulo: AUDIBRA, 2012

CAMBI, Eduardo. A atuação do Ministério Público no combate à corrupção na Lei 12.846/2013. **Revista do CNMP**, n. 4, p. 11-44, 2014.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CONAB. Companhia Nacional de Abastecimento. COAUD – Coordenadoria de Auditoria Interna; 2. Versão. Publicado em: DEZ/2008. Disponível em: www.conab.gov.br/conabweb/download/nupin/ManualdeAuditoriaInterna.pdf. Acesso em 15 de setembro de 2015.

COSTA, A. P. P. D.; WOOD JR, T. Fraudes corporativas. **Revista de Administração de Empresas**. v. vol.52 nº.4 São Paulo Jul/Ago, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2011.

EDNA C. de M.Q. **Controle interno e auditoria interna como instrumento de apoio para gestão de empresas. Curso de pós-graduação latu sensu auditoria perícia e contábil**. Universidade Católica de Goiás, 2009. Disponível em: www.cpgls.ucg.br/ArquivosUpload/1/File/CPGLS/. Acesso em 18 de setembro de 2015.

FAJARDO, Bernardo de Abreu Guelber; CARDOSO, Ricardo Lopes. Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como aspectos individuais e relacionados influenciam as denúncias de fraudes organizacionais. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 17, n. 1, p. 115-133, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Wilson Aberto Zappa e CARLIN, Everson Luiz Breda. **Manual de auditoria das sociedades empresária**. Curitiba: Juruá, 2005.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). **Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)** – Disponível em: <www.iiabrasil.org.br>. Acesso em: 30 mai. 2017.

JUNG, L. W. Lavagem de dinheiro e a responsabilidade do contador. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 6, n. 17, p. 39-54, 2007.

LUCA, M. M. M.; MARTINS, L. C.; MAIA, A. B. G. R.; COELHO, A. C. D. Os mecanismos de auditoria evidenciados pelas empresas listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa e no novo mercado da Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 101-130, 2010.

NOBREGA, Antonio Carlos Vasconcellos. A nova lei de responsabilização de pessoas jurídicas como estrutura de incentivos aos agentes. **Economic Analysis of Law Review**, v. 5, n. 1, p. 62-76, jan-jun, 2014.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, T. J.; PETRI, S. M.; ROSA, P. A. As Novas Leis de Lavagem de Dinheiro e seus Aspectos Processuais. In: Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade, 5., 2014. **Anais...**, 2014.

PUMAR, Simone Maciel. Premências da Lei Anticorrupção 12846/2013 na Gestão Empresarial. In: CONGRESSO NACIONAL DE EXCELENCIA EM GESTÃO, 10., 2014. **Anais...**, 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SERRA, M. F. S.; ARES, E. C. A doação responsável como uma alternativa viável para combater fraudes e corrupções em entidades sem finalidade lucrativa: um estudo do trabalho desenvolvido pela Fundación Lealtad. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 2, p. 93-115, 2014.

SILVA, A. M. C.; BRAGA, E. C.; LAURENCEL, L. C. A corrupção em uma abordagem econômico-contábil e o auxílio da auditoria como ferramenta de combate. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 95-117, 2009.

TEIXEIRA, A. **Guia da cidadania para a transparência** – prevenção contra a corrupção. Fortaleza: Fundação Konrad Adenauer, 2006.

WUERGES, A. F. E.; BORBA, J. A. Fraudes Contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 16, n. 52, p. 466-483, 2014.