

ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES NA IDENTIFICAÇÃO DE FRAUDES CONTÁBEIS: UM ESTUDO NO MERCADO ACIONÁRIO BRASILEIRO

Karina Serafim dos Santos¹, Jislene Trindade de Medeiros².

Resumo: O objetivo desta pesquisa é analisar a responsabilidade dos auditores independentes na identificação de fraudes contábeis, em empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa. Para tanto foram identificadas as empresas que cometeram fraudes contábeis no período compreendido entre 2011 e 2016, resultando em uma amostra composta por 5 empresas, sendo elas: Petrobras, JBS, OGX, Banco PanAmericano e Odebrecht. Posteriormente, foram listadas e analisadas as fraudes e/ou distorções respectivas que possam ter influenciado a qualidade das informações financeiras, foi identificado qual tipo de opinião contida no relatório emitido pelo auditor independente no ano correspondente e também, sob a perspectiva de 3 (três) anos anteriores a identificação da mesma. Apesar de os auditores independentes não serem responsáveis diretos na identificação de fraudes, estes são responsáveis por atestar que as informações divulgadas estão representando fidedignamente a realidade econômico-financeira da empresa. De acordo com os resultados, verifica-se que os auditores independentes atestaram a conformidade das demonstrações financeiras emitidas pelas empresas analisadas, estando de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, proferindo opinião sem ressalvas quanto a possíveis distorções nos números contábeis reportados.

Palavras-chave: Auditores independentes. Fraudes contábeis. Responsabilidade do auditor.

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento da participação das empresas no mercado de ações nos dias atuais, o mercado encontra-se cada vez mais competitivo, principalmente com as mudanças frequentes e as exigências do mercado, torna-se necessário que as organizações se adaptem a essas novas transformações econômicas. Para isso se faz necessário seguir políticas que possam melhorar seus controles, sendo assim um diferencial para atrair investidores e aumentar a credibilidade das informações apresentadas aos mais diversos usuários da contabilidade.

As fraudes passaram a assumir variadas formas, modalidades e características, praticadas dentro e fora do contexto das empresas, sejam por gestores, empregados, clientes e/ou terceiros, entre outros. Com o advento tecnológico, não apenas se tornaram complexas, mas também sofisticadas, não estando livre nenhuma entidade de sua ação (ORIÁ FILHO, 2010), a exemplo, pode-se citar empresas como a Enron, Xerox, WorldCom e Parmalat que vivenciaram esta situação.

¹ Bacharelado em Ciências Contábeis.

² Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Segundo Santos et al. (2009) são diversos os instrumentos de controle que a Lei das Sociedades por Ações (BRASIL, 1976) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) adotam como forma de proteção ao investidor. Faz parte desses instrumentos a auditoria independente, cuja atividade tem o objetivo de emitir uma opinião acerca da conformidade das demonstrações contábeis publicadas pelas empresas abertas. Nesse sentido, a conclusão das tarefas da auditoria se dá pela emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, expressando uma opinião sobre a qualidade das demonstrações contábeis.

Como afirma Firmino, Damascena e Paulo (2011), o desenvolvimento das atividades executadas pelos auditores é crucial para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis, fornecidas aos interessados na realidade econômica e financeira das empresas. Mesmo sujeita a aspectos subjetivos, na visão de um usuário da informação, a opinião da auditoria expressa confiança quanto a realidade econômica e financeira da empresa auditada.

A auditoria independente - ou auditoria das demonstrações contábeis -, surge como um meio eficaz de atestar que as informações apresentadas nas demonstrações, estão de acordo com as normas relativas à apresentação das declarações e se são verídicas, isto é, se os atos e fatos ali representados realmente aconteceram e estão registrados de forma correta. Para isso, o auditor independente deve ser um profissional qualificado e totalmente separado da organização, ou seja, não deve ter nenhum vínculo com a empresa auditada (FIRMINO, DAMASCENA E PAULO, 2010).

Dessa forma, esta investigação parte do seguinte questionamento: qual a responsabilidade dos auditores independentes na identificação de fraudes contábeis nas empresas de capital aberto listadas na bolsa de valores de São Paulo? Assim, tem-se como objetivo geral analisar a responsabilidade dos auditores independentes na identificação de fraudes contábeis das empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa, no período de 2011 a 2016.

Nesse sentido, os objetivos específicos são: a) identificar as empresas BM&FBovespa que cometeram fraudes contábeis; b) identificar o tipo de opinião proferida no relatório dos auditores independentes; c) discutir sobre a responsabilidade dos auditores independentes na identificação de fraudes contábeis.

Este trabalho tem o intuito de fortalecer a perspectiva dos usuários das demonstrações contábeis com relação ao trabalho executado pelo auditor independente, mostrando a relação existente entre a opinião constante no relatório do auditor independente e as fraudes contábeis cometidas pelas companhias auditadas.

Justifica-se a realização desse trabalho para fortalecimento do estudo e disseminação do tema entre os meios acadêmicos, servindo de base para outros estudos que virão a seguir, da perspectiva prática, tem o intuito de demonstrar a eficiência e responsabilidade assumida pelos auditores independentes na detecção de fraudes contábeis nas empresas auditadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FRAUDES CONTÁBEIS

Fraudes contábeis são atos intencionais cometidos por alguém relacionado à organização, que pode possuir diversos fins, muitas vezes para manipulação de resultados, como também para desvio de quantias de dentro da organização, consiste em “maquiagem” das DFs a fim de que passe despercebido por quem delas dispor, sendo a finalidade da fraude contábil adquirir benefício próprio ou para outrem.

Como afirma a redação da NBC TA 240 (2009), fraude ou erro é o que origina distorções nas demonstrações contábeis, sendo diferenciados apenas pela intencionalidade de cometer o ato que causou a distorção, entendendo que o erro é algo por vezes que pode

causar distorções nas informações, mas que não possui a intenção de gerar benefício próprio ou para outrem.

Segundo Oriá (2002), a fraude é realizada, concretizada e/ou empregada visando sempre prejudicar a terceiros ou induzir alguém ao erro. A fraude contábil consiste em alterações nos dados contidos nas demonstrações contábeis ou financeira, sempre buscando passar um resultado diferente daquele em que a empresa realmente se encontra. A NBC T 11 IT 03, traz a seguinte definição de fraude:

O termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

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

O termo erro refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;
- c) interpretação errada das variações patrimoniais.

2.1.1 Responsabilidade do auditor relacionada a fraudes contábeis

Damasceno, Firmino e Paulo (2011) afirmam que o desenvolvimento das atividades executadas pelos auditores é crucial para emissão de uma opinião profissional sobre a qualidade das informações contábeis fornecidas aos interessados na realidade econômica e financeira da firma. Mesmo sujeita a aspectos subjetivos, notadamente a visão de um usuário da informação é a de que a opinião da auditoria independente expressa confiança da realidade econômica e financeira da empresa auditada.

As fraudes e erros não são o objeto principal da auditoria, mas podem ser detectadas pela mesma, sendo muitas vezes reconhecidos pelo auditor, segundo Silva (2007). Podem ser diferenciados apenas pela intenção ou não da prática do ato que originou o problema. A fraude é intencional, já o erro não. Vale levar em consideração que a responsabilidade pela detecção e prevenção dos mesmos é da administração da organização, cabendo ao auditor à responsabilidade de, que se detectada tal distorção deve informar a administração para que as devidas providências sejam tomadas.

Como mencionado a detecção de fraudes não é objetivo fim da auditoria, que tem como foco validar as informações contidas nos relatórios financeiros da organização, mas frequentemente ela acaba por apurar tais distorções devido ao fato de possuir procedimentos próprios que auxiliam em tal situação, como afirma Franco e Marra (2013), essas irregularidades são geralmente causadas por gestores ou colaboradores da organização.

De acordo com as definições e a responsabilidade atribuída ao auditor com relação a fraudes e erros cometido e apurados, é possível perceber que a fraude só é considerada quando o ato de praticá-la for intencional, e quando essa causar alteração na apresentação das demonstrações contábeis. Cabe ainda destacar que a responsabilidade do auditor não está diretamente ligada a detecção de tais eventos, mas que esse pode vir a acontecer e deve ser considerado na execução do trabalho do mesmo, e quando acontecer deve ser comunicada diretamente a administração da organização.

2.2 AUDITORIA INDEPENDENTE

Conforme a NBC T 11 (1997), a auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de relatório de opinião sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e no que for pertinente a legislação específica. Assim como destaca Fusiger, Silva e Carraro (2015) a auditoria independente é uma técnica contábil composta por um conjunto de normas e procedimentos específicos. Ela é utilizada por profissional qualificado que visa à formação de uma opinião sustentada sobre os exames realizados nas demonstrações contábeis e controles internos da entidade examinada, com o objetivo de demonstrar a fidedignidade dos resultados econômico-financeiros indicados nas demonstrações contábeis.

A finalidade da auditoria é assegurar aos usuários das demonstrações contábeis, que as informações apresentadas nestas estão de acordo com a situação econômica, financeira e patrimonial da organização, bem como se essas estão reconhecidas de acordo com a lei específica. Assim como no entendimento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da NBC T 11 (1997), determina que a auditoria das demonstrações contábeis tem por objetivo a emissão de opinião sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

A NBC TA 200 (2012) estabelece o objetivo da auditoria independente:

O objetivo da auditoria é 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. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

A auditoria contábil é importante para conferir credibilidade ao processo e produto da contabilidade. As demonstrações contábeis auditadas conferem maior confiança, fazendo com que seus usuários possam tomar decisões pautadas em números que lhes transmitam segurança, evitando a preocupação de que as mesmas tenham sido manipuladas ou estarem revestidas de erros. (CUNHA, BEUREN e HEIN, 2006).

A auditoria das demonstrações contábeis tem por fim específico emitir um relatório expressando a opinião do auditor independente com relação aos exames realizados dentro da organização, assegurando a inteira veracidade das informações apresentadas e dando uma garantia para os usuários das DFs de que os dados ali apresentados refletem fidedignamente a real situação patrimonial da empresa.

2.2.1 O auditor independente

O auditor independente atua como executor da auditoria contábil, tendo como papel fundamental, atestar para os acionistas e demais *stakeholders* que os relatórios financeiros da empresa são precisos e verdadeiros. (BORTOLON, NETO e SANTOS, 2012).

Para Cunha, Beuren e Hein (2006) a atividade exercida pelo auditor contábil é associada às percepções de credibilidade, lisura, responsabilidade e confiabilidade perante a sociedade. Com a necessidade de atender as expectativas de diversos usuários, o auditor assume responsabilidade social perante a credibilidade de fé pública, refletida no seu relatório de auditoria.

Para fundamentar sua opinião, o auditor deve aplicar procedimentos de auditoria, os quais compreendem um conjunto de técnicas que possibilitam, ao mesmo tempo, reunir evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar e suportar sua conclusão sobre as informações contábeis analisadas.

Em suma, o auditor independente deve ser alguém separado da organização a ser auditada, que tenha aptidão e conhecimento técnico acerca de contabilidade, como também deve conhecer a legislação, para ser capaz de julgar se as assertivas apresentadas pela organização estão de acordo com a legislação em vigor.

2.2.2 Relatório de opinião

O relatório de opinião antigamente tratado como parecer é o produto final do trabalho executado pelo auditor independente, refletindo a opinião deste sobre as informações prestadas pela organização com o intuito de atestar a veracidade destas sendo de inteira responsabilidade do auditor independente, e nele devem estar contidas as informações referentes a análise realizada nas demonstrações contábeis e financeiras da organização e os testes efetuados pela pessoa do auditor, em forma de opinião do mesmo (SANTOS e PEREIRA, 2004). Assim definido pela NBC T 11 (1997), o relatório de opinião emitido pelo auditor independente é o documento pelo qual o auditor ira expressar sua opinião, de forma que gere o fácil entendimento, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

Quadro 1 – Tipos de relatório

	Relevantes mas não generalizadas	Relevantes e generalizadas
Demonstrações Contábeis apresentam distorções relevantes	Opinião com ressalva	Relatório adverso
Não foi possível obter evidencia de auditoria suficiente e adequada	Opinião com ressalva	Abstenção de opinião

Fonte: Adaptado da NBC T 11 – IT 05 (2017)

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Estudos anteriores levam a entender a necessidade de divulgação e estudo do tema abordado a fim de aguçar um instinto em tais estudantes. Por ser um tema pouco explorado atualmente, nota-se que as pesquisas realizadas na área são apenas voltadas apenas para introdução do tema, tal como faz Silva (2007) em seu estudo voltado para uma reflexão sobre a atuação dos auditores e contadores na detecção de fraudes, concluiu que o ensino das “Ciências Contábeis”, é falho no sentido de que passa aos alunos uma “contabilidade do bem”, como afirma o próprio autor, onde deveria ser implantado um ensino voltado a todas as possibilidades preparando-os para serem profissionais mais capazes e competentes.

Souza e Scarpin (2007) realizaram um estudo acerca das medidas tomadas após o aumento significativo de fraudes corporativas descobertas nos Estados Unidos e na Europa, para evitar que houvesse a ocorrência de novas fraudes contábeis e aumentar a confiabilidade no trabalho dos contadores, concluindo que a fiscalização antes dos escândalos envolvendo grandes corporações não era eficaz, dessa forma os países buscaram efetuar um controle mais rigoroso, sendo citada entre as medidas adotadas a Lei Sarbanes Oxley (SOX) sancionada pelo então presidente dos Estados Unidos e usada como modelo para as demais nações.

Silva, Braga e Laurencel (2009), voltaram seu estudo para a corrupção, uma das modalidades assumidas pela fraude contábil, tendo como objetivo analisar a eficiência da auditoria no combate à corrupção. Concluindo que a auditoria independente é uma ferramenta útil e recomendada para a prevenção, detecção e punição de tal prática. Mas,

ainda é necessário que a auditoria seja uma ciência aprimorada e ampliada a fim de que atenda novas demandas.

Alberton e Marquart (2009), realizaram um estudo acerca do relatório de opinião do auditor independente nas companhias listadas no nível 1 de Governança Corporativa da Bovespa, tendo como objetivo investigar as ressalvas e ênfases encontradas e empresas de auditoria no período compreendido entre 2004 e 2007, evidenciando que apenas uma empresa, das 160 analisadas possuem opinião com ressalva e, que um grande número de empresa apresenta parágrafo de ênfase em seu relatório de auditoria independente, devendo esse ser observado.

Cella e Rech (2017) estudaram se os indícios de fraudes na Petrobras poderiam ter sido detectados previamente com base na análise das demonstrações contábeis. Para a consecução da proposta foram verificadas as discrepâncias em relação à Lei de Benford, que poderiam indicar fraudes nas demonstrações contábeis. Concluindo que as fraudes contábeis ocorridas dentro da Petrobras não poderiam ser detectadas usando apenas um método de avaliação, sugerindo assim que sejam utilizados outros métodos a fim de que se evitem fraudes posteriores e que possam ser detectados previamente à auditoria, auxiliando assim no trabalho executado pelo profissional.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para fins de realização desse estudo utilizou-se de meios eletrônicos para obtenção dos dados necessários a pesquisa, onde a principal fonte de dados foi o sitio eletrônico da BM&F Bovespa, <http://www.bmfbovespa.com.br/>, que dispõe das empresas de capital aberto com ações negociadas na Bolsa, para identificação e obtenção dos relatórios de auditoria utilizados. Também foram utilizados como meio de obtenção de dados, jornais de grande circulação em meio eletrônico, tais como: O Globo, Época, e em site de órgãos regulamentadores, como: Ministério Público Federal – MPF e Comissão de Valores Mobiliários - CVM, a fim de identificar dentre as empresas listadas na Bolsa de Valores, quais delas sofreram investigações e foram acusadas de fraudes contábeis no período compreendido entre 2011 e 2016.

Possui uma abordagem qualitativa, classificando-se quanto aos seus objetivos como pesquisa exploratória que segundo Severino (2007), esse tipo de pesquisa procura levantar as informações de um determinado assunto, levantando as condições de manifestação do objeto estudado e documental, visto que foi realizada com a análise de documentos, relatórios financeiros para o alcance do objetivo proposto.

Parte inicialmente de todas as empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa no período de 2011 a 2016. Desse universo, foram identificadas as empresas acusadas de cometer fraudes contábeis, durante o período citado. Assim, a amostra desse estudo é composta pelas empresas: Petrobras, JBS, Odebrecht, Banco PanAmericano e OGX com fraudes identificadas nos anos, respectivamente: 2014, 2016, 2015, 2011 e 2012.

Identificadas às empresas que cometeram fraudes contábeis, foram coletados os relatórios dos auditores independentes a partir do ano da descoberta da fraude, e análise dos três anos anteriores à fraude, considerando-se que a ocorrência da fraude contábil vem ao longo dos anos.

A análise dos dados foi realizada com base na análise documental dos relatórios de auditoria emitidos pelo auditor independente sobre as demonstrações contábeis reportadas pelas empresas. Discutindo quais as implicações resultantes da fraude realizada por cada empresa na qualidade das informações contábeis reportadas aos usuários das informações contábeis e qual a responsabilidade do auditor na identificação das distorções resultantes, principalmente, sobre a opinião proferida a respeito dos aspectos contábeis utilizados e da conformidade desses aspectos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade.

Foi realizada uma análise minuciosa das opiniões dos auditores, e verificou-se se os auditores independentes sinalizaram de alguma forma que as DFs contábeis representam fidedignamente a atual realidade da organização.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo tem como objetivo apresentar os dados obtidos na realização da pesquisa, realizando uma breve discussão dos casos objetos de estudo deste trabalho, apresenta-se quadro com as opiniões emitidas pelo auditor ao longo dos anos, levando-se em consideração o da descoberta da fraude e usando como base comparativa os três anos anteriores à ocorrência da mesma. Abordando as fraudes cometidas por cinco grandes companhias do país: Petrobras, JBS, OGX, Odebrecht e Banco PanAmericano.

4.1. PETROBRAS

Caso Petrobras: A estatal brasileira do ramo petrolífero, Petróleo Brasileiro S.A – Petrobras foi alvo de uma das maiores investigações de corrupção e lavagem de dinheiro, já realizadas no país. No ano de 2014, descoberta uma rede de propinas, lavagem de dinheiro, superavaliação de ativos e contratos com empreiteiras adquiridos pela companhia ao longo dos anos, sendo estimado o valor de desvio do cofre da estatal em bilhões de reais.

A seguir são apresentados dados extraídos dos relatórios de auditoria da Petrobras, iniciando-se do ano da descoberta da fraude e um estudo dos três anos anteriores a esse, como no quadro abaixo:

Quadro 2 - Petrobras

Ano	Empresa de Auditoria	Tipo de Opinião	Ênfase
2014	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva	Manutenção do saldo de ativo diferido existente; e reflexos da “Operação Lava-Jato” sobre a companhia.
2013	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva	Avaliação dos investimentos em controladas, coligada e controlada em conjunto.
2012	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva	Avaliação dos investimentos em controladas, coligada e controlada em conjunto.
2011	KPMG Auditores Independentes	Sem Ressalva	Avaliação dos investimentos em controladas, coligada e controlada em conjunto.

Fonte: Elaboração Própria (2017).

A empresa de auditoria responsável pela auditoria das demonstrações do ano da descoberta da fraude contábil, não evidenciou riscos de distorção relevante, que pudessem caracterizar fraude contábil, a empresa auditada realizou compras de ativos superfaturados e pagamento de propina a funcionários da companhia. Não houve ressalva na opinião do auditor, apenas parágrafo de ênfase que evidenciou os impactos da investigação sobre a companhia.

De acordo com os relatórios emitidos pelos auditores independentes as informações financeiras da Petrobrás representavam fidedignamente a realidade econômica e financeira da companhia. Contudo, a descoberta da fraude na Petrobrás, identificou que havia ativos superavaliados e passivos subavaliados em um montante significativo. Verifica-se que apesar dos auditores não ter responsabilidade em identificar fraudes, eles devem atestar a conformidade e verificabilidade das informações prestadas.

Observa-se que com base na análise dos procedimentos adotados pelos auditores, não foram realizados testes e procedimentos de auditoria buscando verificar se os itens patrimoniais da companhia estavam registrados por seu valor real, ou se estavam superavaliados ou subavaliados.

4.2. JBS

A JBS, um dos maiores grupos de empresas do país, centralizado na produção e venda de proteína animal, está sendo alvo de diversas investigações pelo Ministério Público Federal, Receita Federal e Comissão de Valores Mobiliários, tais como operação “Carne Fraca”, “Lava Jato”, “Bullish”, “Greenfield”, “Boi Gorno” que buscam apurar se houve desvio de dinheiro e o pagamento de propina a políticos.

Há também, indicativos de que na aquisição da empresa Bertin, a JBS pagou uma parte por vias legais e outra parte sem os devidos registros. O objetivo de tal transação fraudulenta resultou no registro subavaliado da aquisição da empresa Bertin. A seguir são apresentados dados extraídos dos relatórios de auditoria da JBS, iniciando-se do ano da descoberta da fraude e um estudo dos três anos anteriores a esse, como no quadro abaixo:

Quadro 3 - JBS

Ano	Empresa de Auditoria	Tipo de Opinião	Ênfase	Ressalva
2016	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sem Ressalva		
2015	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sem Ressalva		
2014	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sem Ressalva		
2013	BDO RCS Auditores Independentes SS	Sem Ressalva	Avaliação dos investimentos em controladas, coligada e controlada em conjunto.	

Fonte: Elaboração Própria (2017).

Com base nas Normas brasileiras de Contabilidade, as aquisições devem ser mensuradas pelo custo e/ou pelo valor justo na data da aquisição. Entretanto, com o registro da aquisição foi subavaliado, o registro realizado não representava fidedignamente a realidade econômico-financeira dessa transação, tampouco atendeu ao requerido pela estrutura conceitual contábil de que a informação deve ser verificável.

Dessa forma, observa-se que a JBS cometeu fraude contábil e que os auditores ao realizar os procedimentos de auditoria deveriam ter analisado a conformidade das informações reportadas a respeito de tal aquisição e verificado no mínimo que o valor pago pela aquisição da empresa estava bem abaixo do valor de mercado da companhia. Contudo, de acordo com os dados apresentados no quadro 2, a opinião proferida no relatório de auditoria pela empresa BDO RCS Auditores Independentes, inclusive no ano de 2016, foi sem ressalvas.

Ressalta-se que a fraude realizada resultou em distorções nos ativos da companhia que ficaram avaliados por um valor inferior ao pago na aquisição, como também evidencia que a empresa possui valores não registrados nas suas demonstrações contábeis. Tal fato é indicativo de que a empresa obtém receitas não registradas e consequentemente, não consideradas na mensuração do lucro/prejuízo do período pela empresa indicando também que os investidores podem ter recebido remuneração do valor investido a menor.

Logo, os auditores independentes deveriam ter sinalizado em seu relatório o risco das demonstrações financeiras reportadas não evidenciarem a realidade econômica da companhia, ou seja, de não atenderem as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. Ressalta-se que os auditores responsáveis estão respondendo civilmente pelos danos causados aos acionistas da empresa.

4.3. Banco PanAmericano

No ano de 2011 foi identificada fraude contábil realizada pelo Banco PanAmericano que resultou em desvios financeiros num total de R\$ 4,3 bilhões. Foi constatado que a

empresa utilizava um programa de computador para “maquiar” as demonstrações contábeis da organização, alterando valores nas contas de origem dos recursos, principalmente o montante de dinheiro emprestado a clientes do banco, com o objetivo de inflar os ativos e as receitas obtidas pela empresa proveniente das transações de empréstimos e diminuir as despesas resultando em um lucro superestimado.

Na investigação, observou-se que as distorções das movimentações eram realizadas em pequenos valores com o intuito de não despertar a atenção dos diversos usuários das informações financeiras, principalmente de investidos, órgãos reguladores e dos auditores.

No Quadro 3 são apresentados dados extraídos dos relatórios de auditoria do Banco PanAmericano, iniciando-se do ano da descoberta da fraude (2011) e dos três anos anteriores para verificar se os auditores independentes sinalizaram haver distorções nas informações financeiras divulgadas pela companhia:

Quadro 4 - Banco PanAmericano

Ano	Empresa de Auditoria	Tipo de Opinião	Ênfase	Ressalva
2011	PricewaterhouseCoopers	Com Ressalva	Limites operacionais regulatórios; e créditos tributários ativos.	Não foram apresentadas as demonstrações individuais e consolidadas do período anterior.
2010	Deloitte Touche Tohmatsu	Com Ressalva	Desenquadramento dos Limites Operacionais Regulatórios; e Créditos tributários de Imposto de renda e contribuição social diferidos.	Não apresentar as demonstrações completas do exercício de 2010 e daqueles referentes ao exercício anterior.
2009	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva		
2008	Deloitte Touche Tohmatsu	Sem Ressalva		

Fonte: Elaboração Própria (2017).

As demonstrações contábeis do Banco PanAmericano eram “maquiadas” com a finalidade de aumentar as receitas e os ativos e diminuir as despesas, tal artimanha foi capaz de enganar até os auditores independentes, pois eram feitos em valores pequenos, para que passassem despercebidos, entretanto resultou em um montante de R\$ 4,3 bilhões. Verifica-se que a organização foi capaz de manipular os valores que eram reconhecidos dentro das demonstrações financeiras da mesma, gerando assim o famoso “caixa 2”, que se origina do desvio de dinheiro dentro da empresa.

Os auditores independentes emitiram nesse caso opinião com ressalva, alegando a não apresentação das demonstrações contábeis do exercício anterior, isentando-se da responsabilidade de auditoria sobre os saldos das DFs apresentadas. Os auditores não sinalizaram que a empresa poderia entrar em liquidação, com isso os investidores sofreram perdas assombrosas.

Dessa forma, observa-se que neste caso, apesar dos auditores não relatarem indicativos de que a empresa pudesse entrar em liquidação, eles não atestaram a conformidade das demonstrações contábeis apresentada com as normas brasileiras e internacionais de contabilidade, visto que nem ao menos a empresa atendeu a exigência de reportar informações referentes ao ano anterior. Contudo, não relataram indícios de subavaliação das despesas e supervalorização das receitas, evidências essas que deveriam ser identificadas na realização dos procedimentos de auditoria.

4.4. Odebrecht

Caso Odebrecht: Envolvido na Operação “Lava Jato”, um dos maiores casos de pagamento de propina e corrupção descobertos, no país no decorrer dos anos, a investigação da Receita Federal, indica que a organização possuía uma “contabilidade paralela” e Departamento específico para pagamento de tais propinas, além de superavaliação de contratos, inflando ativos e receitas e diminuindo despesas.

A seguir são apresentados dados extraídos dos relatórios de auditoria da Odebrecht, iniciando-se do ano da descoberta da fraude e um estudo dos três anos anteriores a esse, como no quadro abaixo:

Quadro 5 - Odebrecht

Ano	Empresa de Auditoria	Tipo de Opinião	Ênfase	Ressalva
2015	PricewaterhouseCoopers	Com Ressalva		Não foi possível obter as evidências de auditoria apropriadas e suficientes, com relação aos impactos sofridos pela companhia.
2014	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva	Envolvimento na operação “Lava Jato”.	
2013	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva		
2012	PricewaterhouseCoopers	Sem Ressalva		

Fonte: Elaboração Própria (2017).

A organização possuía uma contabilidade paralela, onde eram realizadas operações ilícitas. Os auditores independentes não sinalizaram indícios de tais operações dentro da empresa, assumindo a responsabilidade por opinião dada sobre as DFs da organização, ele deve detectar distorções relevantes dentro dessas demonstrações e sinaliza-las sempre que encontra-las. Além disso, a Odebrecht inflava valores de contratos, gerando uma receita que não ocorria. Dessas receitas parte era repassada como propina aos seus “associados” no esquema.

4.5. OGX

A OGX teve como principal alvo de investigação o seu acionista Eike Batista pelo uso de informação privilegiada para inflar valores de ações e “ludibriar” acionistas para a aquisição de ações. A OGX inflou valores de ativos em suas DFs, além de projeções de receitas que poderiam vir a acontecer, mas não vieram a se concretizar, caso bem parecido com a Enron em que a organização registrou receitas possíveis, e no fim essas receitas não foram realizadas, gerando prejuízos para os acionistas da organização.

No Quadro 6 são apresentados dados extraídos dos relatórios de auditoria da OGX, iniciando-se do ano da descoberta da fraude e um estudo dos três anos anteriores a esse, como no quadro abaixo:

Quadro 6 - OGX

Ano	Empresa de Auditoria	Tipo de Opinião	Ênfase	Ressalva
2012	Ernst e Young Terco	Sem Ressalva	Adoção IFRS; e os planos da administração da Companhia em relação às suas atividades operacionais consolidadas.	
2011	Ernst e Young Terco	Sem Ressalva	Adoção IFRS; e os planos da administração da Companhia em relação às suas atividades operacionais consolidadas.	

2010	KPMG Auditores independentes	Sem Ressalva	Adoção IFRS; e recuperação de valores registrados no ativo circulante.	
2009	KPMG Auditores independentes	Sem Ressalva	Adoção IFRS; e recuperação de valores registrados no ativo circulante.	

Fonte: Elaboração Própria (2017).

O caso OGX é um clássico de descontinuidade da organização, a empresa teve seu balanço auditado em 2012 em que não foi apresentada opinião com ressalva e no ano seguinte a empresa entra em liquidação judicial, pois não conseguia arcar com suas obrigações. Os auditores respondem civilmente pela não sinalização deste fato, pois causaram dolo juntamente com a organização a seus investidores e fornecedores. Essas alterações devem ser sinalizadas dentro do relatório do auditor independente, a fim de prevenir aos interessados do risco iminente de perda de valores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A opinião emitida pelo auditor independente dá fé pública aos dados contidos nas demonstrações contábeis, isto é, passa confiança para os usuários das informações ali contidas, por isso é necessário que os auditores usem de todo o seu conhecimento para emitir uma opinião o mais verdadeira possível, para que não haja prejuízo aos *stakeholders*.

Com base nessa análise podemos perceber que a eficiência dos auditores independentes na detecção de fraudes ainda é baixa, pois na amostra utilizada, eles só apresentaram opinião com ressalva em duas das seis empresas e apenas em três anos dos vinte e quatro anos analisados. Falta aos auditores à expertise, essa que deve ser incentivada pelos professores na academia, assim como afirma Silva (2017) em seu estudo voltado para o ensino das Ciências Contábeis nas academias do país, afirmando que a prática ainda é pouco repassada aos discentes, tendo a preocupação em repassar a teoria, com pouca prática.

De acordo com a NBC TA 240 o auditor independente tem a responsabilidade de detectar distorções relevantes nas demonstrações contábeis, assumindo inteiro encargo pela opinião emitida no relatório de auditores independentes. Ressalta-se que segundo o defendido por Silva, Braga e Laurencel (2009), a auditoria independente é uma ferramenta que pode auxiliar na detecção de fraudes contábeis, mas precisa ser aprimorada, pois ainda passa muita distorção despercebida pelos auditores.

Os auditores independentes assumem civilmente a responsabilidade pela opinião proferida sobre as demonstrações contábeis auditadas e os efeitos que tal opinião causará em seus usuários, como: credores e investidores. Portanto, o auditor independente responde na esfera civil por danos causados por sua opinião, quando essa não for verdadeira ou quando essa não foi proferida de forma efetiva.

Uma vez realizada a auditoria nas Demonstrações Contábeis de uma empresa, os investidores passam a confiar na opinião ali demonstrada, decidindo onde investir seu capital, se tal opinião não for “real”, não representar o que deveria, os investidores estarão sujeitos a sofrer prejuízos financeiros, visto que a opinião proferida pelos auditores independentes atesta a conformidade das informações prestadas, dando validade a elas.

Logo, ressalta-se a importância de o auditor realizar o trabalho com responsabilidade e zelo, de modo a apresentar adequada opinião acerca da situação evidenciada nas DFs da organização que audita.

A pesquisa buscou demonstrar qual a responsabilidade do auditor independente na detecção de fraudes contábeis nas organizações, relacionando a responsabilidade assumida pelo mesmo, levando em consideração que o auditor deve detectar distorções relevantes nas Demonstrações Financeiras da organização. Distorções essas, que resultam em divergências significativas nas informações financeiras das empresas que o auditor na

conclusão de seu trabalho deve identificar, visto que é sua responsabilidade atestar que as informações reportadas estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, sendo uma delas a representação fidedigna da realizada econômico-financeira da companhia.

Com base na análise das cinco empresas que cometeram fraudes contábeis no período investigado por esta pesquisa, verificou-se que apenas duas empresas que cometeram fraudes contábeis, tiveram no ano da realização da fraude, um relatório de auditoria com opinião proferida pelos auditores com ressalvas sobre as demonstrações financeiras divulgadas, levando-se em consideração que posteriormente as cinco empresas da amostra passaram por um processo de investigação que resultou na comprovação da realização de fraudes contábeis.

Com base nas análises realizadas nesta pesquisa, pode-se concluir que os auditores independentes não estão sendo eficientes na detecção de distorções relevantes decorrentes das fraudes contábeis realizadas pelas empresas, e que poderão responder civilmente por sua opinião, pois assumem total responsabilidade pela mesma, uma vez que ao proferir sua opinião, atestam a conformidade das informações prestadas como também o atendimento as normas brasileiras e internacionais de contabilidade.

A limitação encontrada para realização desse estudo foi, principalmente, a falta de pesquisas envolvendo tal assunto, e a falta de informações acerca de fraudes contábeis no país. Os relatórios dos órgãos reguladores são incompletos e superficiais ao relatarem as fraudes identificadas, dificultando a realização de pesquisas relacionadas ao assunto.

Sugere-se a realização de outras pesquisas sobre fraudes contábeis de modo a expandir o conhecimento e entendimento sobre fraudes contábeis e as distorções resultantes para identificar de modo mais robusto a responsabilidade dos auditores na identificação das distorções resultantes da fraude realizada.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, Luiz; MARQUART, André. **Parecer de Auditoria das Companhias Listadas no Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007.** Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC, Florianópolis, v. 8, n. 23, p.43-55, abr. 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.

CELLA, Ricardo Sartori; RECH, Ilirio José. **CASO PETROBRAS: A LEI DE BENFORD PODERIA DETECTAR A FRAUDE?** Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade, Salvador, v. 7, n. 3, p.86-104, set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução CFC nº 820**, de 17 de dezembro de 1997. Aprova a NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das demonstrações contábeis, com alterações e outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade:** NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810/ Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

_____. **Resolução CFC nº 830**, de 11 de dezembro de 1998. Aprova a NBC T 11 – IT 05 – Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

_____. **Resolução CFC nº 836**, de 22 de fevereiro de 1999. Aprova a NBC T 11 – IT 003 – Fraude e erro.

DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emeron; PAULO, Edilson. **Estudo sobre os Pareceres de Auditoria: Análise dos Parágrafos de Ênfase e Ressalvas Constantes**

nas Demonstrações Contábeis das Companhias Listadas na Bovespa. Revista Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, v. 22, n. 2, p.125-154, abr. 2011.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e Técnicas.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FEDERAL, Ministério Público. **Entenda o caso.** 2014. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/entenda-o-caso>>. Acesso em: 21 set. 2017.

FIRMINO, José Emerson; DAMASCENA, Luzivalda Guedes; PAULO, Edilson. **Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo sobre a Atuação das Auditorias Independentes Denominadas Big Four.** Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 5, n. Especial, p.41-50, 2010.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

FUSIGER, Paula; SILVA, Leticia Medeiros da; CARRARO, Wendy Beatriz Witt Haddad. **Auditoria independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários.** Contexto, Porto Alegre, v. 15, n. 30, p.76-93, mai/ago 2015.

ORIÁ FILHO, Humberto Ferreira. **As Fraudes Contra as Organizações e o Papel da Auditoria Interna.** Gestão de Riscos, Rio de Janeiro, v. 60/61, Edição Especial, p.6-17, dez. 2010.

ORIÁ FILHO, Humberto Ferreira. **As fraudes contra as organizações e o papel da auditoria interna.** 2002. 200 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2002.

SANTOS, Anderson Clivatti dos et al. **Auditoria independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras listadas na BOVESPA e na NYSE*.** Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n. 4, p.44-62, out. /dez. 2009.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007. 7 Reimpressão.

SILVA, Aline Moura Costa da; BRAGA, Eliane Cortes; LAURENCEL, Luiz da Costa. **A Corrupção em uma Abordagem Econômico - Contábil e o Auxílio da Auditoria como Ferramenta de Combate.** Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v. 20, n. 1, p.95-117, jan. 2009.

SILVA, Lino Martins da. **ATUAÇÃO DOS CONTADORES E AUDITORES NA DESCOBERTA E NA APURAÇÃO DE FRAUDES: UMA REFLEXÃO.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Uerj, Rio de Janeiro, v. 12, n. 1, p.1-19, jan./abr. 2017.

SOUZA, José Carlos de; SCARPIN, Jorge Eduardo. **FRAUDES CONTÁBEIS: AS RESPOSTAS DA CONTABILIDADE NOS ESTADOS UNIDOS E NA EUROPA.** Blumenau: Universidade Regional de Blumenau (furb), Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis Blumenau, Sc, Brasil, 2007. 12 p.