



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MAYRA KARLA PEREIRA ALBUQUERQUE

**IMPORTÂNCIA DAS *RED FLAGS* NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES
GOVERNAMENTAIS PARA A DETECÇÃO DE FRAUDE**

João Pessoa

2018

MAYRA KARLA PEREIRA ALBUQUERQUE

**IMPORTÂNCIA DAS *RED FLAGS* NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES
GOVERNAMENTAIS PARA A DETECÇÃO DE FRAUDE**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora Prof^ª.: Dr^ª. Rossana Guerra de Sousa.

João Pessoa

2018

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A345i Albuquerque, Mayra Karla Pereira.
IMPORTÂNCIA DOS RED FLAGS NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES
GOVERNAMENTAIS PARA A DETECÇÃO DE FRAUDE / Mayra Karla
Pereira Albuquerque. - João Pessoa, 2018.
42 f. : il.

Orientação: ROSSANA DE SOUSA GUERRA.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

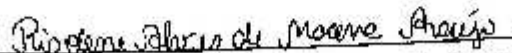
1. RED FLAGS. 2. FRAUDE EM DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. 3.
AUDITORIA GOVERNAMENTAL. I. GUERRA, ROSSANA DE SOUSA.
II. Título.

UFPB/BC

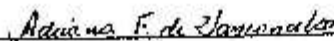
**IMPORTÂNCIA DOS RED FLAGS NA PERCEPÇÃO DE AUDITORES
GOVERNAMENTAIS PARA A DETECÇÃO DE FRAUDE**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

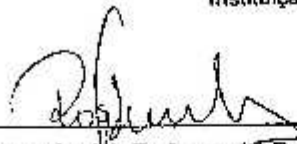
BANCA EXAMINADORA



Membro: Professor(a), Me(a), Risolene Alves De Macena Araújo
Instituição: UFPB



Membro: Professor (a), Dr. (a), Adriana Vasconcelos
Instituição: UFPB



Orientador (a): Professor (a), Dr. (a) Rossana de Sousa Guerra
Instituição: UFPB

João Pessoa, 02 de junho de 2018.

Agradecimentos

Sou muito grata a Deus. Sem suas interseções divinas, nada do que tenho, do que sou, existiria. Seu amor e cuidado me guiaram ao longo da minha vida toda, e, principalmente, ao longo da minha vida acadêmica. Obrigada, Pai!

E como não ser grata, também, à pessoa mais importante da minha vida? Que sem seus esforços eu não estaria aqui. A pessoa e profissional que me tornei tem tanto de você, mãe. Obrigada por ser além do que você pode ser por mim.

À minha família em geral. A Waldir Pontual por sempre ter corrido comigo nos momentos mais difíceis.

Ademais, agradeço por minha fantástica orientadora que abraçou esta pesquisa junto a mim. Prof^a Dr^a Rossana Guerra, tenho orgulho de ter sido orientada por você. Assim como sou grata a todos os professores que colaboraram para meu crescimento como graduanda em Contábeis.

E, por fim, aos meus colegas de curso, que tornaram as idas à Universidade mais leves e felizes.

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo identificar a percepção dos auditores internos da área pública em relação aos *Red Flags* para o reconhecimento do risco de fraude nas demonstrações contábeis, o que envolve também o conhecimento do conceito de fraude, das responsabilidades do auditor e, adicionalmente, examinar a influência da experiência de trabalho como determinante destas percepções. A pesquisa utilizou-se de abordagem quantitativa, mensurando as posições dos respondentes com uso de escala *Likert*, através do uso de questionário. O instrumento de pesquisa coletou e mensurou as variáveis de interesse como: o tempo de experiência do auditor, sua área de atuação, nível de familiaridade acerca dos temas de fraude e *Red Flags*, percepção dos auditores quanto à importância de determinados *Red Flags* para a identificação de fraude. A análise dos dados foi realizada com a utilização de estatísticas descritivas, da comparação entre percepções coletadas e do cenário esperado de resposta e da análise de grupos segmentados por tempo de experiência para verificar a possível interferência do tempo de trabalho nas percepções obtidas. Os resultados apontam que os auditores internos da área pública conhecem o conceito e as responsabilidades relacionadas a fraudes na sua atividade, no entanto demonstram um nível mais baixo de conhecimento no que tange identificação das *Red Flags* relacionadas a fraudes nas demonstrações contábeis públicas. Quando da comparação de grupos, o estudo demonstra que auditores públicos com menos tempo na profissão entendem melhor quanto a responsabilização da fraude. Já o grupo dos auditores que possuem maior tempo de profissão, estão mais próximos ao entendimento de que a detecção da fraude é de responsabilidade do auditor interno.

Palavras-chave: *Red Flags*. Fraude em Demonstrações Contábeis. Auditoria Governamental.

ABSTRACT

This work has as main objective to identify the perception of internal auditors of public area in relation to the Red Flags for the recognition of the risk of fraud in the financial statements, which also involves the knowledge of the concept of fraud, the responsibilities of the auditor and, in addition, examine the influence of experience working as a determinant of these perceptions. The study used a quantitative approach, measuring the positions of the respondents using Likert scale, applied with the use of questionnaire. The survey instrument collected and measured the variables of interest, such as: the experience of the auditor, its area of activity, level of familiarity about the themes of fraud and Red Flags, perception of the auditors regarding the importance of certain Red Flags for the identification of fraud. The data analysis was performed with the use of descriptive statistics, comparison between perceptions collected and the expected scenario of response and analysis of groups targeted by time of experience to verify the possible interference of working time in the perceptions obtained. The results indicate that the internal auditors of public area know the concept and the responsibilities related to fraud in this activity however show a lower level of knowledge regarding identification of Red Flags related to fraud in public statements. When comparing groups, the study shows that public auditors with less time in the profession understand better how the accountability of fraud the group of auditors who have greater time of profession, are closer to the understanding that the detection of fraud is the responsibility of the internal auditor.

Keywords: Red Flags. Fraud. Audit. Perception.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1 Objetivos.....	9
1.1.1. Geral.....	9
1.1.2. Específico.....	9
1.2 Justificativa	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	11
2.1 Evolução da Administração Pública.....	11
2.1.1 Relações de Accountability na Gestão Pública.....	12
2.1.2 Auditoria Interna	12
2.2 Controle Interno.....	13
2.2.1 Estrutura do COSO.....	14
2.2.2 Compliance	16
2.3 Fraude.....	17
2.3.1 Possíveis Sinais de Fraude (Red Flags).....	18
3 METODOLOGIA.....	21
3.1 Procedimentos Metodológicos.....	21
3.1.1 Medição e Tratamento das Variáveis	22
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	24
4.1 Percepção sobre o Potencial das <i>Red Flags</i>.....	25
4.1.1 Análise das Respostas por Grupo	27
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	29
REFERÊNCIAS	31
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	37
ANEXO I - FRAUD TREE (ÁRVORE DA FRAUDE).....	41

1. INTRODUÇÃO

A cobrança da sociedade sobre os governantes eleitos provoca mudanças no cenário da Administração Pública, que de acordo com Pinto *et al* (2012), visando cumprir seu dever como promotora do desenvolvimento econômico e social, vem atuando fortemente em defesa da descentralização de suas funções, e capacitando ainda mais o governo.

O impulso da administração pública para desenvolver o controle interno de suas operações traz à tona a necessidade de transparência das informações, que pode ser realizado, dentre outras formas, nos moldes explicitados na Constituição Federal (Brasil, 1988), seção IX, que trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária, em seu artigo 70º. Este modelo constitucional implica na fiscalização contábil da administração pública pelo Congresso Nacional, sendo, de forma subsidiária exercida pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Neste cenário, os gestores dos órgãos e entidades dos três poderes ficam encarregados em melhorar a administração pública, seja ela direta ou indireta, através da atuação do seu sistema de controle interno. Destaca-se que a cobrança da sociedade também é uma importante ferramenta na busca da melhoria da gestão.

Acentuam-se alguns objetivos gerais a serem alcançados para a execução do controle interno, dentre eles está o cumprimento das obrigações de *accountability*, que, a Constituição Federal (Brasil, 1988) atribui ao Tribunal de Contas da União (TCU) a missão de monitorar as relações desempenhadas pelos gestores públicos e o Congresso Nacional.

Conforme se dá o desenvolvimento das operações interempresariais, a tomada de decisão administrativa passa a ser fator primordial para os gestores das entidades. Com isso, de acordo com Oliveira (2009, p. 9), o controle interno de dados e informações contábeis, por demonstrarem a situação econômico-financeira da empresa, passou a ser requisito primordial para se obter confiança.

A *International Organization of Supreme Audit Institutions* – Intosai (2007) define controle interno como sendo um processo integrado, a cargo da direção e corpo de funcionários, sua estrutura é feita com o intuito de mitigar os riscos eminentes e fornecer segurança razoável, visando alcançar a missão da entidade. No mesmo

sentido, o conceito é adotado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013).

Entidades como a INTOSAI e o COSO desenvolveram modelos e estruturas que permitem ordenar as atividades do controle interno nas organizações para o alcance dos objetivos da entidade, em três categorias: objetivos operacionais, de divulgação e conformidade.

Estas estruturas, têm em comum a existência de cinco componentes inter-relacionados para a obtenção de um controle interno eficiente e eficaz: Ambiente de Controle, Avaliação de Riscos, Atividades de Controle, Informação e Comunicação e Monitoramento.

O componente de monitoramento é, segundo as estruturas (INTOSAI, 2007; COSO, 2013), responsável por assegurar o adequado funcionamento do sistema de controle interno e pode ser exercido pela ação direta dos responsáveis pelos processos organizacionais ou pela função de auditoria interna, sendo esta, a mais indicada para a melhoria do processo continuamente por sua independência.

Um dos fatores que podem afetar os objetivos organizacionais é a fraude, que, segundo a *Association of Certified Fraud Examiners - ACFE* (2018), possui três configurações, sendo a de maior impacto nas organizações a fraude em demonstrações contábeis.

O sistema de controle interno e seu componente de monitoramento, através da função da auditoria interna, tem, como parte de seu trabalho, a atuação na verificação dos controles e/ou indícios da ocorrência de fraudes nas demonstrações contábeis no setor público.

De acordo com a NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016), que trata da responsabilidade do auditor em relação à fraude, o auditor se responsabiliza por obter segurança razoável de que não contém distorções relevantes, causadas por erro e/ou fraude, nas demonstrações contábeis. Vale ressaltar que não é responsabilidade do auditor prevenir erro e/ou fraude desses demonstrativos, e sim, detectar os riscos em que a entidade é exposta pelo não cumprimento das normas.

Segundo Silva (2016), os fatores que motivam a ocorrência de fraudes têm como base o triângulo de fraude, também conhecido como Triângulo de Cressey. O "Triângulo da Fraude" foi desenvolvido pelo sociólogo Cressey (1953), na tentativa de

elucidar as razões que caracterizam e estimulam tal ação, como, por exemplo: as pressões e incentivos, oportunidade e racionalização. A fraude é, portanto, um ato intencional, ou seja, ocorre de forma proposital e o ambiente (oportunidade) favorável instiga sua ocorrência.

Na auditoria, um instrumento de detecção de fatores críticos em um ambiente de controle, denominados *red flags* (bandeiras vermelhas), podem indicar sintomas ou sinais de ocorrência de fraude. As *red flags* são frequentemente encontrados em organizações com fraca estrutura de gestão (ABDULLAHI et al, 2015).

Considerando a relevância do componente de monitoramento, representado pela função da auditoria interna na efetividade do sistema de controle interno no atingimento dos objetivos das entidades públicas, e, sabendo que estes objetivos podem ser impactados pela ocorrência de fraude no elemento básico da comunicação com a sociedade, que são as demonstrações contábeis, este trabalho se propõe a investigar como os auditores públicos percebem as *red flags* no seu cotidiano profissional a partir da seguinte questão:

Qual a percepção dos auditores governamentais brasileiros em relação às *Red Flags* para a identificação do risco de fraude nas demonstrações contábeis?

Este exame busca contribuir para uma melhor compreensão do cenário público relacionado à prevenção e identificação de fraudes contábeis através da atuação dos profissionais da auditoria interna, e assim, possibilitar uma ampliação do debate sobre o tema e a identificação de caminhos de aperfeiçoamento desta atividade, de modo a ampliar a eficácia e eficiência do sistema de controle interno no setor público.

1.1 Objetivos

1.1.1. Geral

O objetivo geral deste trabalho é investigar qual a percepção dos auditores internos da área pública em relação às *Red Flags* para o reconhecimento do risco de fraude nas demonstrações contábeis.

1.1.2. Específico

Adicionalmente será buscado o seguinte objetivo específico:

- 1- Analisar a influência da experiência de trabalho como determinante para a percepção sobre *red flags* indicadoras de fraudes contábeis.

1.2 Justificativa

Conforme Sá (1982, p. 16), “é necessário um auditor saber como analisar as possibilidades de ocorrência de fraudes, para identificar os seus indícios, sendo esse conhecimento, condição essencial para sua formação profissional”.

Como já é notório, irregularidades com origem fraudulenta vem sendo cada vez mais expostas na mídia. Em contrapartida, é necessário um maior preparo do profissional que irá averiguar a conformidade da contabilidade e prestação de contas públicas para com as normas e critérios estabelecidos por lei.

Os auditores governamentais precisam estar sempre atentos aos sinais de possibilidade de fraude das informações contábeis emitidas pelas empresas e órgãos públicos, não somente para atender ao governo, mas também à sociedade.

Um estudo direcionado aos sinais de percepção de fraude beneficia a todas as partes envolvidas, pois ajuda a manter os profissionais de auditoria a estarem aptos a detectar qualquer divergência de informação que será repassada para os principais usuários desta, diga-se sociedade, governo, acionistas, instituições financeiras, e etc.

Como o meio científico-acadêmico tem como objetivo analisar a realidade e, posteriormente, produzir inovações e discutir os principais impactos ocorridos pelos acontecimentos do cotidiano, a discussão sobre a percepção dos auditores

governamentais quanto as principais “*Red Flags*”, além de aspecto prático de grande relevância, reveste-se de importância para o meio acadêmico.

Nesse contexto, a maior produção de conteúdos sobre a fraude e seus prospectos indícios, pode ser o início de um processo de transformação que começa na academia e reflete na realidade social. Para o curso de Contabilidade e a área de conhecimento que envolve a auditoria das demonstrações contábeis, pesquisas e trabalhos sobre fraude faz-se cada vez mais necessário.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evolução da Administração Pública

A Constituição Brasileira de 1988 mostrou-se bastante empenhada em projetar inovações marcantes quanto à administração pública, criando um capítulo inteiro sobre o assunto. Toda organização necessita de administração constante, precisa e eficaz. Dos Reis (2016) defende veementemente a qualidade dos serviços públicos, que devem ter excelência plena ao atender a sociedade.

Até a década de 1930, a administração pública era definida como direito administrativo, devido à forte presença jurídica, e elaboração de leis e normas que começavam a tomar forma. A partir de 1930, com a reforma administrativa do Estado Novo, teve-se o início da administração pública moderna, que veio com o objetivo de aderir um serviço público beirando a burocracia weberiana, baseada na meritocracia e impessoalidade (Farah, 2011). Com isso, o governo assumia um papel centralizador, promovendo o desenvolvimento e integrando uma ordem moderna.

Em 1938, após a criação do Departamento de Administração do Setor Público (DASP), foi instituído o método do concurso público. Começou-se o incentivo ao treinamento dos servidores, e maior qualificação para o serviço público.

A implementação da administração pública no país se deu por meio de uma parceria com a Organização das Nações Unidas, em 1952, que criou a Escola Brasileira de Administração Pública (EBAP), oferecida pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Logo após, na década de 1960, houve a reforma administrativa do serviço público, buscando maior eficiência das empresas públicas, por meio da descentralização, aprimorando as bases gerenciais do Estado (GAETANI, 1999).

Na década de 1980 houve uma retração no Brasil, o país estava em crise, fazendo com que o Estado encolhesse. A administração pública se destacou novamente, apenas em 1995, com o incentivo de Bresser Pereira no Ministério da Administração e Reforma do Estado. Procurou-se focar na descentralização dos municípios.

Com a chegada do Novo Serviço Público (NSP), foi adotado tal pensamento: (a) no fato do interesse público representar um alvo e não um subproduto; (b) os

gestores públicos devem atuar como mediadores de ações coletivas; (c) coprodução na concepção e implementação de políticas e programas públicos; (d) o território representa uma construção política e social, sendo espaço de intervenção pública; (e) reconhecer a complexidade do *accountability*; e (f) o interesse público deve ser valorizado ao invés de focar excessivamente na eficácia (Andion, 2012).

2.1.1 Relações de Accountability na Gestão Pública

O processo de *accountability* se dá por meio de responsabilidades distribuídas ao povo e ao governo. O cidadão tem o papel fundamental de vigiar como está sendo usado o poder concedido aos governantes; e os governantes, por sua vez, tem a obrigação de prestar contas de suas ações. Esse censo de responsabilidade permite que haja um processo de avaliação e controle do cidadão sobre os gestores públicos, considerado instrumentos de *accountability*.

Um dos pilares de uma boa Gestão Pública, sem dúvida, é o *accountability*. Para tal, não existe uma definição ou modelo, e não pode ser considerado como um evento homogêneo no contexto administrativo em que está inserido, como defendido por Rocha (2011).

De acordo com o TCU (2016), se uma organização promove a transparência e *accountability*, haverá uma contribuição para que a própria organização, através do acompanhamento da sociedade, reavalie seus programas antifraude e anticorrupção. Agregando, assim, um ambiente correto e de princípios éticos.

2.1.2 Auditoria Interna

Em seu estudo sobre a análise da percepção de contadores, estudantes, e outros usuários quanto às responsabilidades do auditor independente, Souza (2017) constata que muitas pessoas que não tem um nível de conhecimento mais apurado acerca da auditoria, acreditam que uma das principais funções do auditor é a detecção de fraude, quando, na verdade, a responsabilidade pela detecção de fraude na companhia é da sua própria gestão.

A auditoria interna, quanto à organização, tem a responsabilidade de auxílio do seguimento da política e do planejamento de controle interno, de risco de fraude, da ética e integridade da administração. Dentre essas, a principal função da auditoria interna seria realizar a avaliação dos controles internos, e se eles são capazes de mitigar o risco de fraude.

De acordo com Crepaldi (2007), a auditoria interna se resume a um sistema de controle das demonstrações contábeis, esse sistema é capaz de acompanhar e estudar os eventos causados por erros ou fraudes, utilizando as técnicas cabíveis para revisão destes acontecimentos.

Para que seja alcançada a finalidade de realização da auditoria interna, é necessário um contador experiente, que deverá ser subordinado à alta administração da entidade (OLIVEIRA, 2009), já que é preciso certo grau de independência e liberdade para deliberar sobre possíveis erros e fraudes que ocorrerem no percurso. De forma que seja bem elaborada, a auditoria interna necessita de autonomia hierárquica, abaixo somente da autoridade maior, pois não deve sofrer influências de terceiros, ou opiniões externas. Sua avaliação deve visar o bem comum da entidade, e proteger o patrimônio.

Embora a auditoria interna adote algumas técnicas semelhantes às da auditoria externa, elas não devem ser confundidas, pelo fato de que na interna, o auditor deverá ser funcionário da organização, não podendo desempenhar as obrigações de natureza fiscalizadora que um auditor externo é capaz de realizar.

2.2 Controle Interno

Para se obter segurança e confiabilidade nos processos de negócios, com o intuito de atingir a missão da entidade, faz-se necessário a execução de um controle interno. A *International Organization of Supreme Audit Institutions - Intosai* (2007) define controle como sendo uma série de ações que permeiam as atividades da entidade.

De acordo com Turner *et al* (2017), dentre os objetivos do controle interno estão: a salvaguarda de ativos (seja por erro ou fraude); manutenção da precisão e integridade dos dados contábeis; promoção da eficiência operacional; e asseguuração

do cumprimento das diretivas de gestão (*accountability*). Mesmo com todos os objetivos traçados, o sistema de controle interno não é capaz de afirmar o alcance dos mesmos. Esse sistema, apenas é capaz de apresentar uma segurança razoável à gerência governamental quanto o cumprimento dos objetivos.

A primeira versão do Sumário Executivo do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), Controle Interno – Estrutura Integrada (Internal Control – Integrated Framework), criada em 1992, garantiu uma grande aceitação em todo o mundo. A obra é considerada um modelo que desenvolve, implementa e conduz o controle interno, e, ainda, avalia sua eficácia.

A versão atualizada do Sumário Executivo (COSO, 2013), afirma que um controle interno eficaz exige o uso de julgamento profissional de todas as partes envolvidas. A administração e a estrutura de governança determinam a suficiência do nível de controle, assim como a administração e outras partes selecionam, desenvolvem e distribuem formas de controle pela entidade, enquanto que outra parte da administração e a auditoria interna monitoram e avaliam a eficácia do processo de controle. Todos esses processos são realizados através do julgamento de cada um desses profissionais

Sabe-se que a Estrutura Integrada do COSO apresenta três categorias de objetivos: Operacional, Divulgação e Conformidade. De acordo com Hurt (2014, p. 60), eventos que potencialmente venham a afetar o alcance dos objetivos da entidade devem ser identificados, mas para isso, os objetivos devem ter sido traçados. A categoria de objetivo ligada ao operacional diz respeito à eficiência e eficácia das operações; objetivos de divulgação abrangem os requisitos de confiabilidade quanto às divulgações financeiras e não financeiras; e a conformidade relaciona o cumprimento de leis e normas pela entidade.

Ainda sobre controle interno, e o Sumário Executivo (COSO, 2013), existem cinco componentes integrados, que englobam dezessete princípios a cada um destes componentes. Subentende-se que se uma entidade aplicar todos os princípios, obterá um controle interno eficaz. E ainda, cada princípio se aplica a cada uma das categorias de objetivos dispostos pela estrutura, conforme demonstrado no Quadro 01.

Quadro 1 – Relação entre os componentes do controle interno e os princípios.

Componentes	Princípios
<i>Ambiente de controle</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Comprometimento da organização com a integridade e valores éticos. 2. Independência da estrutura de governança em relação a seus executivos. 3. A administração estabelece as estruturas, níveis de subordinação, as autoridades e responsabilidades quanto aos objetivos. 4. Comprometimento da organização em atrair, desenvolver e reter talentos competentes. 5. A organização faz com que as pessoas assumam a responsabilidade por suas funções no controle interno.
<i>Avaliação de riscos</i>	<ol style="list-style-type: none"> 6. Clareza na especificação dos objetivos. 7. Identificação e gerenciamento dos riscos à realização dos objetivos. 8. Considerar o potencial para fraude na avaliação dos riscos. 9. Identificação e avaliação das mudanças que afetariam o sistema de controle interno.
<i>Atividades de Controle</i>	<ol style="list-style-type: none"> 10. Selecionar e desenvolver atividades de controle que reduzam o risco. 11. Selecionar e desenvolver atividades de controle sobre a tecnologia. 12. Estabelecer atividades de controle por meio de políticas do que é esperado e procedimentos que as coloque em prática.
<i>Informação e comunicação</i>	<ol style="list-style-type: none"> 13. Geração e utilização de informações significativas e de qualidade. 14. Transmissão interna de informações necessárias para apoio do funcionamento do controle interno e suas responsabilidades. 15. Comunicação com usuários externos do controle interno.
<i>Atividades de monitoramento</i>	<ol style="list-style-type: none"> 16. Selecionar, desenvolver e realizar avaliações contínuas e/ou independentes para certificação da presença e funcionamento do controle interno. 17. Avaliação e comunicação tempestiva de deficiências no controle interno.

Fonte: Sumário Executivo (COSO, 2013).

Os componentes representam o que é necessário para atingir os objetivos. Os objetivos, componentes e estrutura organizacional da empresa, como um todo, estão diretamente relacionados.

A Estrutura Integrada do COSO possui suas limitações, destacadas no próprio Sumário (2013). Admite-se que, como o controle interno depende de julgamento dos

envolvidos, não se pode evitar julgamentos errôneos ou más decisões, ou até mesmo fatores externos que venham a influenciar na obtenção dos objetivos traçados. Por isso, a organização não detém de total segurança na realização de seus objetivos, e sim, de segurança razoável proporcionada pelo controle interno.

2.2.1 Compliance

A palavra *compliance* é originada verbalmente do inglês *to comply* – agir de acordo com as normas -. Em seu Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção, o Tribunal de Contas da União (TCU, 2016) define as atividades de *compliance* como sendo o monitoramento dos riscos de desconformidade com leis e regulamentos.

Para a ABBI - Associação Brasileira de Bancos Internacionais (2009) a função do *compliance* é apresentada como de grande importância para a proteção e da reputação corporativa da entidade. Além do mais, a função de *compliance* está integrada efetivamente à Governança Corporativa, que geralmente se reporta ao Conselho de Administração ou ao Comitê de Ética.

O *compliance* não é mensurado como um ativo fixo, e sim como um investimento feito em pessoas, em processos e na conscientização de seus participantes. As pessoas e processos devem estar em conformidade com regulamentos voltados à empresa no geral, sejam eles internos ou externos. Para tanto, é necessário comprometimento dos envolvidos no processo - principalmente a alta administração – com a ética em todas as atitudes a serem tomadas.

O não cumprimento das disposições legais gera um risco, definido como risco de sanções legais, diga-se risco de *compliance*, que cabe aos gestores gerenciar este risco. Não se deve esquecer que existe também o risco da reputação corporativa, que pode comprometer a continuidade da empresa, o qual pode ser causado através da mensagem que a empresa passa a seus *stakeholders* (acionistas, credores, clientes, etc.).

2.3 Fraude

Fraude é “qualquer ato intencional ou omissão designado a enganar terceiros, resultando no sofrimento de perda das vítimas e/ou a obtenção de ganho do autor” (Ghezzi et al, 2009).

É de grande importância destacar a diferença entre a fraude e o erro. Fraude existe quando se há a intenção de fraudar. O erro é ocasionado quando não há a intenção, mas acontece. Para Cordeiro (2013, p. 118), “a fraude é sempre um erro calculado”. O ganho conquistado através da fraude pode ser direto, quando há benefícios financeiros, ou indireto, quando há algum tipo de benefício que não seja financeiro.

A norma ISA 240 (2009, p. 157) diz que o auditor se preocupa com a fraude que cause alguma divergência relevante nas demonstrações financeiras. De acordo com a ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners* – os três maiores tipos de fraude ocupacional são: Corrupção, Apropriação Indébita de Ativos e Demonstrações Financeiras Fraudulentas. A ACFE (2018) traz um esquema de classificação de fraude ocupacional, a chamada *Fraud Tree*. A Árvore da Fraude (Anexo I), traz consigo os três principais tipos de fraude e seus desmembramentos.

Para a ACFE (2018), cada tipo de fraude pode envolver vários esquemas fraudulentos, os quais são demonstrados em seu fluxograma denominado de Árvore da Fraude. O fluxograma separa a fraude das demonstrações financeiras entre dois tipos: superavaliação do rendimento líquido e subavaliação do rendimento líquido. Para chegar nestes dois tipos de fraude, a árvore mostra algumas formas conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Tipos de Fraude das Demonstrações Financeiras.

Fraude das Demonstrações Financeiras	
Superavaliação	Subavaliação
Diferenças Temporais	Diferenças Temporais
Receitas Fictícias	Receitas Subavaliadas
Passivos e Despesas Ocultas	Passivos e Despesas Exageradas
Avaliação Imprópria de Ativo	Avaliação Imprópria de Ativo
Notas Explicativas Impróprias	Notas Explicativas Impróprias

Fonte: Elaboração própria com base na *Fraud Tree* (ACFE, 2016).

Em 2018, a ACFE fez uma análise de 2.400 casos de fraude ocupacional, que ocorreram em 114 países no mundo. Na pesquisa foi constatado que a perda monetária total destes casos foi de mais de 6,3 bilhões de dólares. A pesquisa também mostra que os casos de corrupção – classificada pela ACFE como sendo um esquema no qual um empregado faz uso de sua influência com o intuito de violar sua conduta para benefício próprio – gerou uma perda média de 200 mil dólares. Os casos de apropriação indébita de ativos geraram uma perda média de 125 mil dólares, e os de demonstrações financeiras fraudulentas geraram 975 mil dólares de perda média para as organizações.

Murcia et al (2008) defendem que a motivação para cometer a fraude nas demonstrações contábeis se dá pelo interesse de suprir as expectativas de usuários externos, como credores, investidores e analistas. A regulamentação das demonstrações contábeis se torna difícil por conta do envolvimento do julgamento humano em certas situações.

De acordo com o triângulo da fraude de Cressey (1953), a fraude ocorre quando coexistem três condições básicas: pressão, oportunidade e racionalização. A pressão pode ser tratada como uma força financeira ou emocional que incentive a fraude. A oportunidade seria causada pelo fato de poder executar a fraude se consequências danosas para o exequente. E a racionalização seria explicada por uma justificativa pessoal para ações desonestas.

O auditor não pode ser responsabilizado pela observância de fraudes. Sua função é avaliar o risco de que a fraude ocorra, obtendo segurança razoável, e não, certeza absoluta de indícios de informações fraudulentas. A responsabilidade de detecção da fraude, a princípio, deve ser da administração, diante de um bom sistema de controle interno, o que ainda não elimina esse risco, mas se torna mais fácil de obter certo controle de sua ocorrência.

2.3.1 Possíveis Sinais de Fraude (Red Flags)

Para a detecção da fraude é necessário conhecimento do ambiente e das pessoas que nele estão inseridas. Cordeiro (2013) diz que a oportunidade,

necessidade e racionalidade são componentes que, juntos, incentivam uma pessoa a cometer fraude.

Petrucelli e Peters (2017) destacam alguns motivos pelos quais auditores e contadores falham na detecção de fraude:

- I. Eles são enganados ou influenciados pelos fraudadores;
- II. Eles não prestam atenção às *red flags* que talvez indiquem fraude;
- III. Eles não têm conhecimento de como se parece uma fraude numa entidade pública;
- IV. Eles aceitam explicações por indícios de fraude sem verificar os fatos e ter cem por cento de certeza que eles são precisos;
- V. Eles depositam muita ênfase em evidências obtidas através de inquérito em vez de ter cem por cento de apoio documental para itens que representem *red flags*.

Assim, destaca-se a importância da observação de sinais de que a empresa possa indicar algum tipo de atividade fraudulenta. A definição e mapeamento dos *red flags* para a entidade é de suma importância e extremamente necessário para garantir um bom sistema de controle interno da organização, conforme resumido no Quadro 3.

Quadro 3 – Principais *Red Flags*.

Red Flags	Referência
a) Existem ações judiciais passadas contra a entidade, contendo violação de leis e normas de evidenciação.	Murcia et al (2008)
b) Existe uma grande rotatividade de empregados no setor contábil, financeiro, administrativo e auditoria.	
c) A administração possui caráter duvidoso quanto à questões éticas.	
d) Empregados mudando seu estilo de vida, hábitos e comportamento bruscamente.	Petrucelli et al (2017)
e) Variações numéricas fora da realidade.	
f) Empregados/Gerentes que se recusam a tirar férias.	
g) Gestores que aparentam ter o controle de tudo e fazem tudo.	
h) Subcontratação de licitante perdedor por licitante ganhador	TCU (2016)
i) Lance dos licitantes não possuem um certo padrão.	
j) Desqualificação de licitante sem motivo aparente.	
k) Excesso de licitações para um único fornecedor.	
l) Faturas aceitas sem a devida fiscalização.	

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos de Murcia et al (2008), Petrucelli et al (2017) e TCU (2016).

As *Red Flags* expostas no Quadro 03 acima, mostram situações que podem ocorrer no cotidiano de uma organização e que, conforme considerado pelos autores, representam indícios de que exista presença de fraude nestes ambientes.

Murcia et al (2008) e Petrucelli et al (2017) trazem uma abordagem voltada para o cotidiano de empresas privadas. Já as *Red Flags* abordadas pelo TCU (2016), traz situações voltadas para o setor público, principalmente a respeito de licitações.

Os autores citados no Quadro 03 apontam os objetivos das *Red Flags* como sendo o de alertar aos profissionais de auditoria quando da existência de fraude. Para eles, não existe um nível de importância dada a cada *Red Flag*, trata-se de uma questão de julgamento profissional.

3 METODOLOGIA

3.1 Procedimentos Metodológicos

Para cumprimento do objetivo deste estudo a população examinada focou nos sujeitos de interesse da pesquisa, os profissionais auditores internos da área governamental, sua posição no segmento foi coletada a partir de questão inicial sobre sua área de trabalho. Com não era interesse da pesquisa a localização de trabalho dos auditores e outros dados demográficos, estes não foram objetos de coleta.

A coleta de dados foi realizada com a utilização de questionário (Apêndice I), aplicado por meio eletrônico, com o uso de e-mail institucional das unidades de auditoria pública, com destaque para Controladoria Geral da União (CGU), Controladorias Estaduais e Municipais e TCU.

A coleta se iniciou com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), atendendo o disposto na Resolução CNS nº.510/2016.

O instrumento de coleta foi dividido em duas partes, sendo coletada inicialmente dados sobre a área de atuação e de experiência profissional e em seguida apresentadas as questões de percepção quanto as variáveis de interesse, que foram coletadas e mensuradas conforme descrito a seguir.

Respondentes que não se identificaram com o perfil de auditor público foram descartados da amostra analisada. Foram coletadas respostas de 139 auditores, sendo 3 deles identificados como atuantes na área privada, portanto, foram eliminados do estudo, resultando em uma amostra válida de 136 auditores internos governamentais.

Não foi possível, no entanto, devido a ausência de dados oficiais sobre o tema, quantificar sua representatividade no cenário nacional da categoria de auditores públicos. Ressalta-se que os questionários foram enviados para entidades oficiais de auditoria como: GCU, Controladorias Estaduais e Municipais e TCU, que totalizaram 05 entidades consultadas.

3.1.1 Medição e Tratamento das Variáveis

Para a coleta das variáveis de interesse, foram inseridas questões relacionadas a conceito de fraude, de *red flags* e responsabilidades pela identificação de fraude conforme as publicações das NBCT's.

Para a coleta da variável relacionada à importância das *Red Flags* para detecção de fraude, foi inserido no instrumento de coleta, assertivas para mensuração de percepção quanto a aspectos destacados na literatura demonstradas no Quadro 3 – Principais *Red Flags*.

A medição das variáveis foi realizada com a utilização da escala *Likert* em uma sequência que vai de 1 até 5, conforme Quadro 4, correspondendo à importância dada pelo respondente quanto ao uso de *Red Flags* para detecção de fraude.

A escala *Likert* é capaz de traduzir uma opinião ou percepção em um formato numérico, compilando as informações de forma mais simples para compreensão do respondente e do pesquisador, assim, o objetivo de utilização da escala foi identificar a percepção do participante quanto a importância das principais *Red Flags* para detecção de fraude.

Quadro 4 - Escala Likert - Mensuração

VALOR NUMÉRICO	OPINIÃO
1	Pouco importante
2	Parcialmente importante
3	Indiferente
4	Importante
5	Muito importante

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Após assinalar o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), o participante atribuiu o valor numérico na escala *Likert* para sua percepção em relação aos itens apresentados.

O tempo de experiência dos respondentes foi coletado com a forma de informação livre pelo respondente em anos de trabalho, e, na sequência,

categorizados, buscando identificar o perfil médio dos segmentos de auditoria (júnior, pleno e sênior) adotado pelo mercado em geral.

A análise dos dados foi realizada com a utilização de estatísticas descritivas, da comparação entre percepções coletadas, do cenário esperado de resposta e da análise de grupos segmentados por tempo de experiência para verificar a possível interferência do tempo de trabalho nas percepções obtidas.

Os grupos foram comparados em suas respostas com a utilização do teste *Kruskal Wallis*, teste não paramétrico que permite comparar a distribuição de três ou mais grupos em amostras independentes.

Conforme McDonald (2014), o teste *Kruskal-Wallis* é um teste que não assume que os dados provêm de uma distribuição que pode ser completamente descrita por dois parâmetros, média e desvio padrão. É comum testes não paramétricos serem realizados em dados já classificados, que são convertidos em observações de medida referente às classificações nos dados gerais, onde, o menor valor possui uma classificação de 1, logo após 2, e assim, sucessivamente.

O teste *Kruskal Wallis* se baseia nos *ranks* das observações em cada grupo, levando em consideração duas hipóteses:

H0: os grupos têm a mesma distribuição de valores.

H1: os grupos não têm a mesma distribuição de valores.

Estatisticamente, o teste utiliza a seguinte equação.

$$H = [12/(N*(N+1))] * [\sum R1^2 / n1 + \sum R2^2 / n2 + \sum R3^2 / n3] - 3 * (N + 1)$$

Onde, N é o número de dados em todos os grupos; n é o número de sujeitos em cada grupo; e $\sum R$ é a somatória dos *ranks* em cada grupo.

No presente estudo, o teste de *Kruskal Wallis* possibilitou verificar a distribuição de valores a partir das respostas dadas por cada grupo, a fim de observar se o tempo de experiência na profissão de auditoria têm influência nas respostas dadas pela amostra.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os respondentes indicaram que o tempo médio total de experiência é de 12 anos, tendo um desvio padrão de 7,878, explicado em decorrência da diversidade dos respondentes. Foi observado que o tempo mínimo de experiência da amostra é de um ano, e o tempo máximo de 34 anos.

Com o intuito de perceber o grau de conhecimento dos respondentes acerca do tema, foram coletadas respostas sobre três perguntas a respeito do conceito de fraude, a responsabilidade da detecção de fraude e o entendimento do que possa ser uma *Red Flag* usando para sua mensuração a escala *Likert* (1932).

As respostas estão expostas na Tabela 3.

Tabela 3 - Conhecimento dos respondentes acerca do tema.

Variável	Questão	Resposta Esperada	Média	Desvio
1	Ocorre fraude quando uma distorção nas demonstrações contábeis é causada intencionalmente, com intuito de ganho próprio, gerando prejuízos a terceiros.	5	4,79	0,631
2	A responsabilidade pela detecção de fraudes nas demonstrações contábeis é, inteiramente, do auditor interno da entidade.	1	1,76	1,201
3	As Red Flags podem ser entendidas como possíveis sinais de que há presença de atividades fraudulentas na organização.	5	4,33	0,988

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como pode-se observar nas respostas expressas na Tabela 3, a percepção dos auditores públicos quanto ao conceito de fraude denota um conhecimento do tema, considerando que a resposta esperada era a de grau 5 (Concordo), e a média correspondente foi de 4,79, com um pequeno desvio de 0,631.

No que diz respeito à responsabilidade pela detecção de fraude nas demonstrações contábeis, os respondentes também exprimem conhecimento sobre o

tema, visto que a resposta esperada seria de grau 1 (discordo), e sua média foi de 1,76.

Em relação ao conhecimento específico quanto ao conceito de *Red Flags*, observa-se que, dentre as médias gerais, é a que apresenta um maior distanciamento quanto a resposta próxima desejada, indicando, dentre as 3 a que denota menor entendimento sobre o tema, com média de 4,33, onde a resposta esperada seria de grau 5 (Concordo), e desvio de 0,988.

4.1 Percepção sobre o Potencial das *Red Flags*

Com o intuito de atender ao objetivo principal deste estudo, foram elaboradas sobre a importância das principais *Red Flags* para a detecção de fraude, conforme mostra o Apêndice A – Questionário.

A Tabela 4 abaixo demonstra a média das respostas coletadas em relação ao grau de importância esperada de cada *Red Flag*:

Tabela 4 – Potencial das *Red Flags*.

Questão	Resposta Esperada	Média	Desvio	Esperada x Média
Histórico de ações judiciais que envolvam violação de leis e normas de evidenciação.	5	3,78	1,048	1,22
A entidade apresenta um sistema de controle interno estruturado	1	4,18	1,118	3,18
A organização possui código de ética	1	3,33	1,163	2,33
Existe rotatividade anormal de empregados no setor contábil, financeiro, administrativo e auditoria	5	4	0,868	1
A administração possui caráter duvidoso quanto a questões éticas	5	4,5	0,829	0,5
Empregados mudando seu estilo de vida, hábitos e comportamento bruscamente	5	4,42	0,825	0,58
Variações numéricas fora da realidade	5	4,49	0,663	0,51
Empregados/Gerentes que se recusam a tirar férias	5	3,62	1,052	1,38
Gestores que aparentam ter o controle de tudo e fazem tudo	5	3,87	0,908	1,13

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Como primariamente indicado na sessão sobre o conceito, os resultados da percepção quanto à importância das *Red Flags* pelos auditores internos públicos indicam, de forma geral, que este segmento pode necessitar de um maior enfoque em capacitação neste tema, em decorrência das análises feitas em relação às questões 2 e 3.

A questão 2 que trata da assertiva de que a entidade possui um sistema de controle interno estruturado obteve uma grande diferença entre a resposta esperada e a média colhida pelo questionário, o que mostra que muitos dos auditores ainda não possuem um entendimento mais aprofundado do que sejam *Red Flags*. A questão 2 não traz um exemplo de *Red Flag*, e sim de um sistema adotado pela empresa para a contenção de riscos organizacionais e, conseqüentemente, fraude. Bem como a questão 3, o intuito da questão 2 foi despertar, a expertise dos respondentes.

A assertiva relacionada ao afastamento regular de servidores (férias de gerentes), tratada na questão 8, indicada pela resposta próxima a 3, aponta para a indiferença em relação ao exposto, o que pode denotar desconhecimento sobre a relevância destes fatores na análise de cenários fraudulentos, sendo passível de um reforço de capacitação sobre o tema para uma ação mais eficiente dos auditores quando deparados com estas situações.

As questões 4, 5, 6 e 7, que se relacionam a aspectos mais comumente associados a atos fraudulentos - como anomalia de rotatividade nos setores administrativos, a administração possuir caráter duvidoso, números fora da realidade e empregados mudando seu estilo de vida - são mais claramente percebidas pelos auditores governamentais como *Red Flags*, quando apresentam médias de respostas mais próximas às esperadas. Estas respostas podem ser explicadas exatamente pela maior exposição do grupo a estes marcadores ao longo do tempo.

As questões 1 e 9, que se relacionam com históricos de ações judiciais e gestores que aparentam controlar tudo, apresentam respostas mais aproximadas a importantes *Red Flags* para detecção de fraude, mas não são vistos como tão importantes pelos respondentes quanto as questões 4, 5, 6 e 7. Este fato pode ser explicado pela abrangência de situações em que estes *Red Flags* podem se enquadrar.

4.1.1 Análise das Respostas por Grupo

Com intuito de cumprir o objetivo específico deste trabalho e verificar se o tempo de experiência dos auditores públicos poderia ser determinante no seu conhecimento acerca das *Red Flags*, os respondentes foram segmentados em 3 grupos a partir do total de anos de experiência na função, conforme Tabela 5.

Tabela 5 - Grupos sob fator tempo de profissão.

<u>Grupo</u>	<u>Tempo</u>
1	01-10 anos
2	11-15 anos
3	16-30 anos

Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Na Tabela 6 estão expostas as médias de respostas das questões propostas de cada grupo e o teste de médias de *Kuskal Walis*.

Tabela 6 – Percepção entre grupos por experiência.

ITEM	<i>Média Geral</i>	<i>Média GRUPO 1</i>	<i>Média GRUPO 2</i>	<i>Média GRUPO 3</i>	Teste Kuskal Walis
Conceito Fraude	4,79	4,84	4,87	4,68	ns
Responsabilidade Fraude	1,76	1,4	1,73	2,26	0,006
Entendimento Red Flags	4,33	4,32	4,5	4,23	ns
Ações Judiciais	3,78	3,71	3,77	3,89	ns
Sistema Controle Interno	4,18	4,16	4,17	4,21	ns
Código de Ética	3,33	3,02	3,6	3,57	0,007
Rotatividade de empregados	4	4	4	4	ns
Caráter da Administração	4,5	4,55	4,4	4,49	ns
Estilo vida empregados	4,42	4,4	4,37	4,49	ns
Variações numericas fora realidade	4,49	4,47	4,53	4,49	ns
Empregado sem férias	3,62	3,4	3,67	3,87	ns
Gestores controle tudo	3,87	3,76	3,7	4,13	0,046

Fonte: Elaboração própria (2018).

De modo geral os dados segmentados por grupos demonstram que auditores públicos com menos tempo na profissão entendem melhor quanto a responsabilização da fraude, quando a resposta esperada seria de 1, e sua média foi de 1,4, já o grupo dos auditores que possuem maior tempo de profissão, estão mais próximos ao entendimento de que a detecção da fraude é de responsabilidade do auditor interno.

Este fenômeno, provavelmente, ocorra pela recorrente abordagem do tema nos últimos anos o que permitiu sua atualização aos profissionais recém-formados. Como mostra a Pesquisa Global sobre Fraudes e Crimes Econômicos, efetuada pela PricewaterhouseCoopers - PwC (2018), o combate à fraude ganhou destaque nos últimos anos, e isso se deu porque a escala e o impacto da fraude sobre os negócios e mercados cresceram significativamente devido a um mundo movido pela tecnologia digital, onde ficou cada vez mais fácil ter acesso a informações em tempo real.

Os dados da Tabela 06 apontam significância estatística para a diferença de grupos apenas para os itens relacionados a responsabilidade quanto a fraude e entendimento da importância do Código de Ética e da atuação de gestores que tentam estabelecer controle total sobre as atividades como importantes marcadores de *Red Flag*.

Para a *Red Flag* que aborda gestores que aparentam ter o controle de todas as atividades desenvolvidas pelo setor sob sua liderança, percebe-se que os auditores públicos com mais experiência o visam como um marcador de fraude, trazendo uma média de 4,13, o que indica uma maior importância para esta afirmação.

Os demais itens pesquisados não demonstraram que o tempo de experiência possui interferência nas respostas elencadas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como principal finalidade identificar qual a percepção dos auditores internos da área pública em relação às *Red Flags* para o reconhecimento do risco de fraude nas demonstrações contábeis. Como resultado da pesquisa, constatou-se que o tema necessita de uma maior exploração pelos auditores governamentais, principalmente pelo fato de envolver o tema “fraude”.

A partir das respostas analisadas por grupos segregados pela premissa de tempo de experiência na profissão de auditor governamental, observou-se que os respondentes com menos tempo de profissão possuem maior consciência quanto a responsabilização pela detecção de fraude em uma entidade, enquanto que o grupo mais experiente está mais inclinado a pensar que a identificação da fraude é de responsabilidade do auditor interno. Isto pode ser explicado em decorrência da assiduidade na tratativa do tema nos últimos tempos.

Após a presente pesquisa pode-se concluir, também, que os auditores entendem os conceitos de fraude, porém, não possuem tanta familiaridade com as *Red Flags*.

Profissionais de auditoria precisam ter a perspicácia de identificar situações em que existam fraude, para que assim possa assegurar a confiabilidade das informações contábeis para seus usuários. Com isso, o tema abordado traz questionamentos reflexivos não só para os profissionais de auditoria, como também, para todos os usuários das demonstrações contábeis.

A auditoria governamental faz-se importante por tratar dos recursos públicos, o que afeta diretamente a sociedade. Esta relação, por si só, denota a importância desta classe estar preparada para identificar *Red Flags*, e preservar o ato de monitoramento do risco de fraude.

Como limitação do estudo, não foi possível mensurar a quantidade exata da população em que se encontra a amostra, pois não é disponibilizado em nenhum canal de informação a quantidade de auditores governamentais atuantes no Brasil recentemente.

Como forma de garantir a continuidade do tema em estudos futuros, a tratativa poderia ser direcionada à alta governança de empresas, já que é um dos principais

responsáveis por detecção de fraude, bem como para qualquer tipo de usuário da informação contábil.

REFERÊNCIAS

ABBI - Associação Brasileira de Bancos Internacionais. *Função de Compliance*. Disponível em: <http://www.abbi.com.br/download/funcaoodecompliance_09.pdf>. Acesso em: 26 abr. 2017.

ABDULLAHI , Rabi'u; MANSOR , Noorhayati. Forensic Accounting and Fraud Risk Factors: The Influence of Fraud Diamond Theory. *European Journal of Business and Management*, Malaysia, v. 7, n. 28, p. 57-63, jan. 2015. Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:5kVyTnJnEtIJ:www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/download/26277/26922+&cd=8&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 22 mar. 2017.

ACFE, *Association of Certified Fraud Examiners*. Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. Global Fraud Study: 2018. Disponível em: <<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2018.

ALBRECHT, Steve. *Fraud Examination*. Editora Thomson, 2003.
Andion, C. (2012). Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. *Cadernos Ebape*, 10 (1), 1-19.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil* (1988). Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 20 mar. 2017. Cordeiro, Cláudio Marcelo Rodrigues . Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas. Atlas, 09/2013. [Minha Biblioteca].

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Altera a NBC TA 240 que dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis*. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf)>. Acesso em: 12 mai. 2018.

COSO, *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. Controle Interno – Estrutura Integrada. Traduzido por PWC, 2013. 20 p. Disponível em: <http://www.iiabrazil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CRESSEY, Donald Ray. *Other People's Money: A study in the social psychology of embezzlement*. Glencoe, IL: The free press, 1953.

DOS REIS, Nadine Patrícia da Luz. *Qualidade do Atendimento na Administração Pública em Cabo Verde, o Caso do Instituto Nacional de Previdência Social na ilha de São Vicente*. 2016. 101 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas) - Universidade do Mindelo, Mindelo, 2016. Disponível em: <<http://www.portaldoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/4880/1/Nadine%20Reis%202016.%20Qualidade%20de%20atendimento%20na%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%ABblica%20em%20Cabo%20Verde.pdf>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

FARAH, Marta Ferreira Santos. Public policy and public administration. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 45, n. 3, p. 813-836, June 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122011000300011&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 20 jun. 2017.

GAETANI, Francisco. O ensino de administração pública no Brasil em um momento de inflexão. *Revista do Serviço Público*, 50(4), 92-119, 1999.

GHEZZI, Grace B. CFE. CPA/PFS. AEP. *Managing the Business Risk of Fraud: A Practical Guide*. 2009. 5 p. Disponível em: <https://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/manmanag-business-risk.pdf>. Acesso em: 31 mai. 2017.

HURT, Robert Louis. *Sistemas de informação contábeis: conceitos básicos e temas atuais*. 3. Ed. AMGH. 2014.

IAASB. *International Standard on Auditing 240. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. December 15, 2009. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>>. Acesso em: 31 mai. 2017.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/images/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2017.

LIKERT, Rensy. A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*. n. 140, p. 44-53, 1932.

MCDONALD, John Hamm. 2014. *Handbook of Biological Statistics* (3rd ed.). Sparky House Publishing, Baltimore, Maryland.

OLIVEIRA, Samuel Pereira de. *O controle interno como suporte operacional da auditoria interna para redução de fraudes*. 2009. 40 p. Monografia (Bacharel em ciências contábeis) - Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Mato Grosso, 2009. Disponível em: <http://www.biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110915114830.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2017.

PAIVA, Juliana Aguiar de Carvalho. Relatório de Gestão Fiscal: estudo comparado de procedimentos de análise dos dados. *Auditoria Interna e Controle Governamental*, Brasília, ed. 2, 189-200 p., 2011. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/auditoria-interna-e-controle-governamental-2-edicao-1.htm>>. Acesso em: 21 mar. 2017.

PETRUCCELLI, Joseph R. PETERS, Jonathan R. *Preventing Fraud and Mismanagement in Government: Systems and Structures*. New Jersey: John Wiley & Sons, 2017. 560 p.

PINTO, Francisco das Chagas Brandão et al. Análise das atividades da auditoria interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará: sob a ótica dos auditores internos. *Revista Controle (Online)*, [S.l.], v. 10, n. 1, p. 273-300, nov. 2016. ISSN 2525-3387. Disponível em: <<http://revistacontrole.ipc.tce.ce.gov.br/index.php/RCDA/article/view/194>>. Acesso em: 24 fev. 2017.

PWC, PricewaterhouseCoopers. *Tirando a fraude das sombras: Pesquisa Global sobre Fraudes e Crimes Econômicos 2018*. 18. ed. Brasil: [s.n.], 2018. 3 p. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/consultoria-negocios/2018/gecs-2018-digital.pdf>>. Acesso em: 01 mai. 2018.

REIS, Nadine Patrícia da Luz dos. *Qualidade do Atendimento na Administração Pública em Cabo Verde, o Caso do Instituto Nacional de Previdência Social na Ilha*

de São Vicente. 2016. 101 p. Monografia (Licenciatura em Organização e Gestão de Empresas) – Universidade de Mindelo, Cabo Verde, 2016. Disponível em: <<http://193.136.21.50/handle/10961/4880>>. Acesso em: 06 jun. 2017.

RESOLUÇÃO, Nº. 510 do Conselho Nacional de Saúde, de 07 de abril de 2016 (BR)[Internet]. *Ética na Pesquisa na área de Ciências Humanas e Sociais*. Disponível em: http://www.gppege.org.br/ArquivosUpload/1/file/Res_%20CNS%20510-2016%20%C3%89tica%20na%20Pesquisa.pdf . Acesso em: 12 mai. 2018.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. *Contabilidade, Gestão e Governança*, [S.l.], v. 14, n. 2, set. 2011. ISSN 1984-3925. Disponível em: <<https://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/314>>. Acesso em: 26 jun. 2017.

SÁ, Antônio Lopes de. *Fraudes Contábeis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1982.

SILVA, Gilson Rodrigues da. Canal de Denúncias Como Instrumento de Controle Interno na Detecção de Fraudes Contábeis em Organizações. 2016. *Dissertação* (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2016. Disponível em: <http://www.ppgc.ufrpe.br/sites/ww3.ppgc.ufrpe.br/files/documentos/003_gilson_rodrigues_da_silva.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2018.

SOUZA, Dyliane Mourí Silva de. *Expectation GAP em Auditoria: Análise da Percepção de Contadores, Estudantes e Outros Usuários Quanto às Responsabilidades do Auditor Independente*. 2017. *Monografia* (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2017. Disponível em: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://rei.biblioteca.ufpb.br:8080/jspui/bitstream/123456789/1930/1/DMSS04092017.pdf&gws_rd=cr&dcr=0&ei=_cGuWtH4C8uNwgStz7HQAaw>. Acesso em: 18 mar. 2018.

TCU - Tribunal de Contas da União. *Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção: Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública*. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A258B033650158BAEFF3C3736C&inline=1>. Acesso em: 26 abr. 2017.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1987.

TURNER, Leslie; WEICKGENANT, Andrea; COPELAND, Mary Kay. Accounting information systems: controls and processes. 3. John Wiley & Sons Inc. 2017.

ZANELA, Liane Carly Hermes. Metodologia de estudo e de pesquisa em administração. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC, 2009. Disponível em:
<http://www.academia.edu/download/32997779/Metodologia_GPM_Miolo_Online.pdf
>. Acesso em: 13 mar. 2018.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Questionário

1. Prezado (a) Senhor (a), você está sendo convidado (a) como voluntário (a) a participar desta pesquisa que é parte do trabalho de conclusão de curso (TCC) cujo pesquisador responsável é Mayra Karla Pereira Albuquerque, discente da graduação em ciências contábeis da Universidade Federal da Paraíba. O pesquisador é orientado pela Prof^a. Dr^a. Rossana Guerra de Sousa. A previsão é que sejam necessários menos de 10 minutos para a conclusão das respostas. Considerando que a coleta de dados ocorrerá por meio eletrônico, não há risco de identificação direta do participante. Outro aspecto é um possível desconforto com alguma questão específica e, a fim de mitigá-lo, os dados não serão analisados individualmente, mas no agregado dos (das) respondentes para que não haja exposição individual. Você será esclarecido (a) sobre os aspectos relativos a esta pesquisa sempre que desejar. Você é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento. A sua participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar qualquer penalidade. Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo e os dados serão analisados de forma agregada, sem identificação individual de participantes. Os dados serão divulgados no trabalho de conclusão de curso (TCC) e em futuras publicações de natureza científica, seguindo as diretrizes éticas da pesquisa e assegurando a privacidade dos (das) respondentes. Cabe ao pesquisador responsável a preservação do sigilo e a guarda da base de dados, a qual será mantida em meio eletrônico indefinidamente para uso em futuras publicações. Os demais dados que possam suscitar risco à privacidade dos (das) respondentes serão destruídos após a defesa do TCC. A participação no estudo não acarretará custos para você e não será disponibilizada nenhuma compensação financeira. Qualquer dano que, porventura, o (a) participante vier a sofrer como resultado da participação dele (a) nesta pesquisa é de responsabilidade dos pesquisadores e das Instituições envolvidas, conforme previsto na Res. CNS n. 466/12 e na legislação em vigor. Em caso de dúvidas você pode indagar a pesquisadora Mayra Albuquerque pelos meios de contato ou no Departamento de Finanças e Contabilidade, situado à Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Para dúvidas de natureza ética, você poderá contatar o Comitê de Ética em Pesquisa (CEP)

da UFPB pelo e-mail eticaccsufpb@hotmail.com ou no endereço Campus I - Cidade Universitária

CEP: 58.051-900 - João Pessoa-PB. Cordialmente, Mayra Albuquerque.

- Aceito responder ao questionário
- Não aceito responder ao questionário

2. Informe seu tempo de experiência como auditor em anos.

3. Informe a área em que exerce a auditoria.

- Auditoria Pública
- Auditoria Privada

4. Marque na escala a seguir se concorda ou discorda em relação a cada afirmação. Não há respostas certas ou erradas, queremos identificar sua percepção.

Discordo	Discordo parcialmente	Nem concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo
----------	-----------------------	---------------------------	-----------------------	----------

Ocorre fraude quando uma distorção nas demonstrações contábeis é causada intencionalmente, com intuito de ganho próprio, gerando prejuízos a terceiros

detecção de fraudes nas demonstrações contábeis é, inteiramente, do auditor interno da entidade.

entendidas como possíveis sinais de que há presença de atividades fraudulentas na organização.

5. Sobre a identificação de possíveis ocorrências de fraude (quando da auditoria das demonstrações financeiras), considere as afirmativas abaixo e marque conforme seu grau de importância para detecção de fraudes (1 para menor importância e 5 para maior importância).

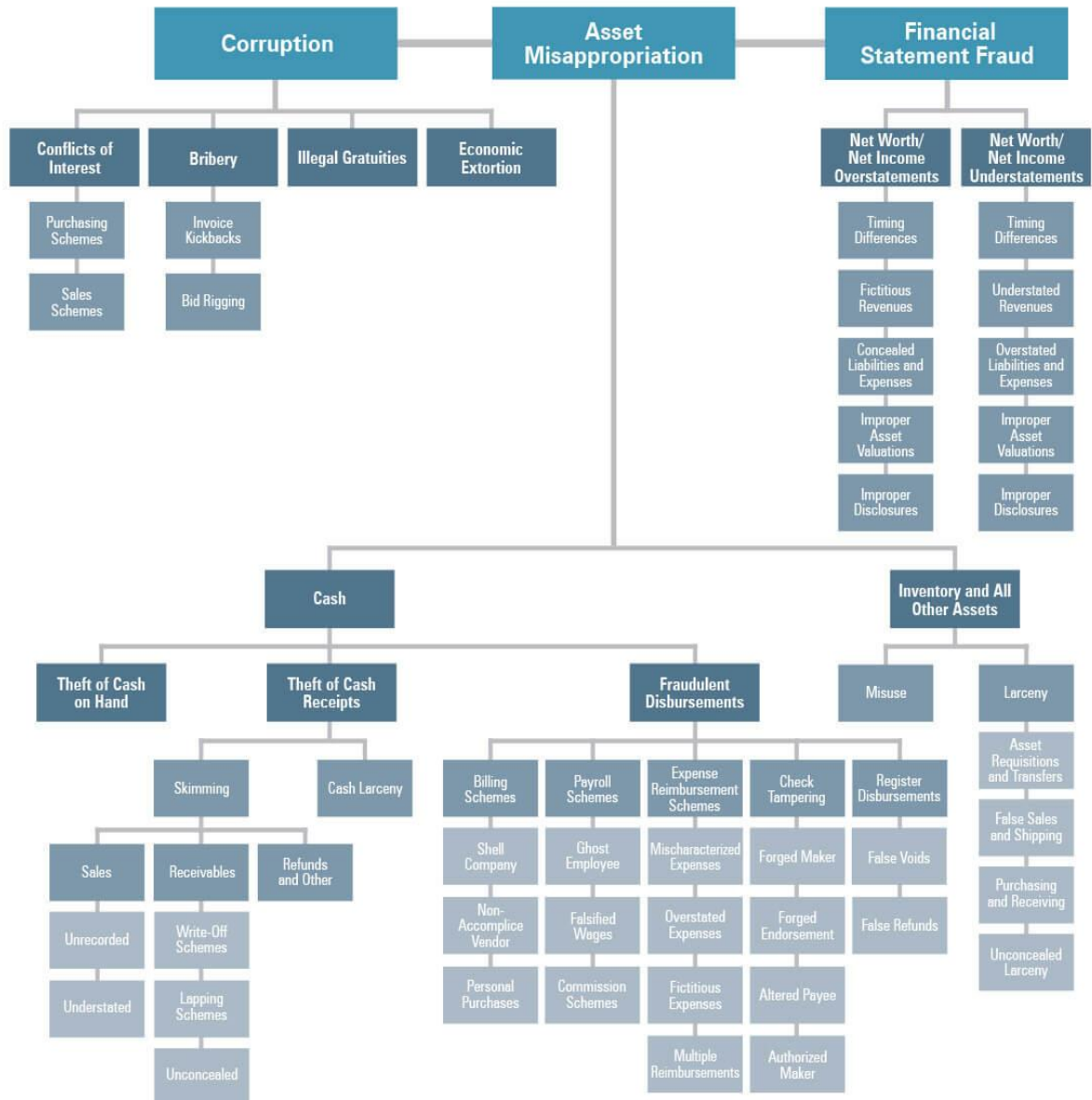
	1	2	3	4	5
Histórico de ações judiciais que envolvam violação de leis e normas de evidenciação.					
A entidade apresenta um sistema de controle interno estruturado					
A organização possui código de ética					
Existe rotatividade anormal de empregados no setor contábil, financeiro, administrativo e auditoria					
A administração possui caráter duvidoso quanto a questões éticas					
Empregados mudando seu estilo de vida, hábitos e comportamento bruscamente					
Variações numéricas fora da realidade					
Empregados/Gerentes que se recusam a tirar férias					
Gestores que aparentam ter o controle de tudo e fazem tudo					

ANEXOS

Anexo I - Fraud Tree (Árvore da Fraude)

THE FRAUD TREE

OCCUPATIONAL FRAUD AND ABUSE CLASSIFICATION SYSTEM





Universidade Federal da Paraíba
 Centro de Ciências Sociais Aplicadas
 Departamento de Finanças e Contabilidade
 Curso de Ciências Contábeis
 Comissão de TCC



FORMULÁRIO IX

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado Importância dos Red Flags na percepção das auditorias governamentais para a detecção de fraude

estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Autor(a): Mayra Karla Pereira Albuquerque

AUTORIZAÇÃO PARA DEPÓSITO DA MONOGRAFIA

Eu, Professor Rosanna Sousa Guerra, autorizo o depósito da monografia do aluno Mayra Karla Pereira Albuquerque matrícula 11326493. A apresentação do trabalho irá ocorrer no semestre 2017 com data a ser divulgada pela Comissão do TCC do curso de Ciências Contábeis.

João Pessoa, 23 de Maio de 2018

Professor(a):

Rosanna Sousa Guerra