

A CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE PREVENÇÃO DE FRAUDES

Paola Karine da Silva¹

Francisca Mary Magalhães de Alcantara²

RESUMO

Este estudo apresenta uma análise dos casos da OGX, Toshiba e Petrobrás como exemplos de fraudes contábeis. Faz uso da pesquisa bibliográfica como metodologia de pesquisa. Analisa os processos contábeis que levaram a caracterização das fraudes e conclui com observações pertinentes a cada um dos casos.

Palavras-chaves: contabilidade fraudulenta, lava-jato, fraude

1. INTRODUÇÃO

Melhoramentos de resultados. Superfaturamentos em obras públicas. Pagamento de propinas. Notas frias. Controles internos fragilizados ou inexistentes. Conchavos. Falta de ética. Em um mundo globalizado, as companhias estão captando investimentos mediante a pulverização de seu capital, o que acaba por dispersar o controle das mesmas (GARCIA, 2008). Em decorrência deste fato, surge o que se denomina de teoria do agente-principal, onde verifica-se uma tendência de os gestores agirem de forma a priorizar seus interesses em detrimento dos da empresa e dos seus *stakeholders* (IBGC, 2019).

Quando se fala em escândalos corporativos logo vem à mente os nomes *Enron* (2001), *WorldCom* (2002) e *Parmalat* (2003), três dos maiores casos de fraudes noticiados que, inclusive, decretaram a falência de empresas de auditoria como a *Arthur Andersen*, que auditava as empresas *Enron*, de energia e a

¹Graduanda do curso de Ciências Contábeis na Faculdade de Educação Superior do Paraná – FESPPR. E-mail: paolakarinedasilva@gmail.com

²Bacharel em Ciências Contábeis e em Administração pela Universidade Gama Filho. Mestre em Ciência, Gestão e Tecnologia da Informação pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Coordenadora do curso de Ciências Contábeis da FESPPR. E-mail: fran.alcantara@gmail.com.

WorldCom, de comunicações, além de ter posto em risco a *Deloitte* e a *Grant Thornton*, auditorias da *Parmalat* (CORREA, 2010).

Os casos de fraudes documentados, e aqui estudados, serviram para alertar os governos federais locais e internacionais, bem como as outras empresas que era necessário que fossem repensados os processos dentro das organizações a fim de garantir a veracidade das informações contábeis apresentadas em relatórios contábeis elaborados e divulgados pelas companhias (CARVALHOSA, 2015).

Tendo em vista, ainda, os envolvimento de pessoas jurídicas na prática de atos contrários ao interesse público, em 2013 o Congresso Nacional aprovou a Lei 12.846/2013, também conhecida como Lei Anticorrupção que visava punir as empresas, sejam elas nacionais ou estrangeiras (PESTANA, 2016). Contudo, apesar dos esforços empreendidos para coibir fraudes, elas são frequentes na conjuntura empresarial da atualidade (COSTA, 2011).

Torna-se, assim, necessário que seja realizada uma reflexão teórica sobre quais as ferramentas já disponíveis que versam sobre a prevenção de ações fraudulentas, mais especificamente, às relacionadas à contabilidade, que, segundo Ludícibus, Marion e Faria (2017) é uma ciência social que tem como objetivo o fornecimento de informações relevantes e fidedignas aos seus diversos usuários através de seus métodos e relatórios que gera.

Este artigo tem como objetivo descrever o papel da contabilidade na prevenção de ações fraudulentas, tomando como base ocorrências em duas empresas do setor privado e uma do setor público compreendendo o período de 2008 a 2015.

Para o alcance do objetivo proposto, o artigo está estruturado em cinco capítulos. O primeiro apresenta a introdução ao tema, contextualizando a fraude ao expor práticas verificadas tanto nos ambientes públicos quanto privados definindo, desta forma, o problema de pesquisa, sua justificativa, a metodologia utilizada, objetivo e estrutura do artigo.

O segundo capítulo trata do referencial teórico que visou fornecer conceitos necessários à fundamentação e à compreensão do trabalho, sendo dividido em

três partes. Na primeira parte foi abordado o conceito de contabilidade bem como as demonstrações geradas a partir dos registros contábeis, como o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e as Notas Explicativas, sendo descritos seus objetivos e estruturas. A segunda parte discorre sobre o entendimento teórico sobre fraude e corrupção, a apropriação indébita de ativos e as demonstrações fraudulentas. Em seguida, na terceira parte, o referencial trata da explanação da chamada governança corporativa, passando pelos conceitos de controle interno e sua finalidade e da Lei *Sarbanes – Oxley*, promulgada em janeiro de 2002, contemplando sua origem e objetivo. Na sequência estão abordados os conceitos de auditorias interna e externa e sua obrigatoriedade e função nas entidades.

O terceiro capítulo versa, de forma detalhada, sobre a metodologia utilizada para a elaboração deste artigo quanto à natureza, à forma de abordagem, objetivos e procedimentos da pesquisa.

No quarto capítulo discorre-se sobre a análise dos dados obtidos a partir da metodologia aplicada sobre as fraudes ocorridas na companhia OGX Petróleo e Gás Participações S.A, Toshiba e Petróleo Brasileiro AS.

Por fim, no quinto capítulo, estão apresentadas as conclusões obtidas a partir da análise dos dados, bem como a contribuição destas para possíveis mudanças em procedimentos internos nas empresas no que tange as suas políticas de controle, além de relatadas as limitações da pesquisa e sugestões para estudos futuros.

A pesquisa revelou que se o departamento de contabilidade e suas ramificações como o de auditoria interna e auditoria externa tivessem observado de forma responsável as determinações legais sobre os registros contábeis, elaboração e divulgação das demonstrações, alinhadas à observância das boas práticas de Governança Corporativa pela gestão, as fraudes teriam sido evitadas nas companhias.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo visa abordar de forma resumida os conceitos básicos da literatura que permitem a compreensão do trabalho, tendo em vista serem a base na qual a pesquisa fora desenvolvida. Conceitos de contabilidade, demonstrações contábeis, tipos de fraudes e controles antifraudes são discorridos.

2.1. CONTABILIDADE

De acordo com Iudícibus, Marion e Faria (2017), a contabilidade é uma ciência social que tem como objeto o patrimônio. A sua aplicação visa fornecer informação estruturada de cunho econômico, financeiro e, paralelamente, física, de produtividade e social sobre tal patrimônio, incluindo suas modificações provocadas pelas ações humanas, mediante os registros contábeis que acabam por desaguar em demonstrações financeiras utilizadas para a fundamentação da tomada de decisão dos seus usuários, sejam eles internos ou externos.

Attie (2017, p. 4) complementa afirmando que a contabilidade “é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da Administração da entidade”. Desta forma, a ciência contábil se mostra de extrema relevância quando se trata do controle do patrimônio a fim de promover informações sobre o desempenho econômico da organização. Este controle é permanente (RIBEIRO, 2017).

Segundo Ribeiro (2017), patrimônio pode ser compreendido como o conjunto dos bens, direitos e obrigações de uma pessoa e que seja avaliado em moeda. As pessoas podem ser físicas ou jurídicas, e o patrimônio pode ser consolidado ou subdividido para controle (IUDICIBUS; MARION; FARIA, 2017).

2.1.1. Demonstrações Contábeis

De acordo com Marion (2015), os relatórios contábeis são documentos elaborados e apresentados periodicamente pela contabilidade aos seus usuários de forma resumida e ordenada, a fim de satisfazer as suas respectivas necessidades, sendo que os obrigatórios por lei são denominados demonstrações contábeis.

Conforme Comitê de Pronunciamento Contábeis, no seu pronunciamento técnico CPC 00 (R1) – Estrutura conceitual, o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*³) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL - CPC 00 (R1), 2011, p. 7).

É a partir dos relatórios contábil-financeiros que os diversos usuários interessados na empresa que os elabora podem ficar cientes de sua situação no mercado. O conjunto completo dos relatórios contábil-financeiros inclui o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período, a demonstração do resultado abrangente do período, a demonstração das mutações do patrimônio líquido do período, a demonstração dos fluxos de caixa do período e as notas explicativas (CPC 26 (R1), 2011).

A partir das demonstrações contábeis são retratadas as situações patrimoniais e financeiras da entidade. O balanço patrimonial, apresenta a posição patrimonial da entidade, já a demonstração do resultado revela o seu desempenho (CPC 00 (R1), 2011). A demonstração das mutações do patrimônio líquido registra as variações do referido grupo, da mesma forma que a demonstração dos fluxos de caixa visa apresentar como se deu a variação do saldo inicial e final de caixa e equivalentes de caixa segmentando as atividades em operacional, investimento e financiamento (SAPORITO, 2015). Por fim, para quaisquer esclarecimentos, são utilizadas as chamadas notas explicativas, sendo relatórios complementares às demonstrações financeiras (IUDÍCIBUS, MARION e FARIA, 2017).

³ Entidade relatora. [Tradução livre].

Com o intuito de alcançar o objetivo desta pesquisa, serão abordados de maneira mais detalhada o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do período e as notas explicativas.

2.1.2. O Balanço Patrimonial

Para Iudícibus, Marion e Faria (2017), o Balanço Patrimonial é reconhecido como sendo a demonstração mais importante oriunda dos registros contábeis. Isto porque ela apresenta a posição de cada conta contábil que compõe o patrimônio da entidade. Este relatório é apresentado em duas colunas, sendo a do lado esquerdo denominada ativo e a do lado direito passivo, que engloba o patrimônio líquido (MARION, 2015). No ativo, as contas são apresentadas de forma decrescente, de acordo com o seu grau de liquidez, sendo dividido em ativo circulante e ativo não circulante. Este último compreende os subgrupos do realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível (BRASIL, 1976).

O passivo tem suas contas classificadas de acordo com sua exigibilidade. O chamado passivo exigível é composto pelas obrigações que vencerão dentro do exercício social (circulante) e das que vencerão após o seu término (não circulante). O patrimônio líquido é o grupo onde são registrados o capital social, as reservas constituídas, ajustes a valor presente, entre outras transações (BRASIL, 1976).

O Balanço Patrimonial revela as origens de recursos, que podem advir de terceiros (Passivo exigível) ou dos proprietários (Passivo Não Exigível/Patrimônio Líquido) e as suas aplicações (Ativo) (RIBEIRO, 2017).

2.1.3. Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício, conforme define Ribeiro (2017), é um relatório que tem como objetivo apresentar de forma detalhada e clara as operações que culminaram no resultado do período. É considerado um relatório dedutivo, de acordo com Marion (2015). Neste relatório devem estar discriminados os seguintes elementos, conforme artigo 187 da Lei 6.404 de 1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;
II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;
IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;
VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa
VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social (BRASIL, 1976).

2.1.4. Notas Explicativas

As notas explicativas são relatórios complementares às demais demonstrações, com o intuito de esclarecer situações patrimoniais ou de resultado. Devem apresentar as bases para a elaboração das demonstrações, além das práticas contábeis utilizadas. É obrigatório que divulguem informações que, embora não constem nas demonstrações, sejam obrigadas por força de lei, bem como informações adicionais necessárias para uma melhor apresentação. De acordo com as alíneas do inciso IV, do § 5º do artigo 176, da Lei 6.404 de 1976, esses relatórios devem indicar:

Art. 176. § 5º. inciso IV. As notas explicativas devem indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;*
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);*
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3o);*
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;*

- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1o); e
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia (BRASIL, 1976).

2.2. FRAUDE

Segundo Sá (2004), diferentemente do erro, a fraude é um ato premeditado realizado com vistas a prejudicar alguém. De acordo com a *Association of Certified Fraud Examiners*⁴ – ACFE (2019 (a)), existem três tipos de fraudes: corrupção, apropriação indébita de ativos e demonstrações fraudulentas. Este modelo é conhecido como a Árvore da Fraude, pois, dos tipos principais de fraudes, derivam outras ações, que seriam os ramos.

2.2.1. Corrupção

A palavra corrupção tem sua origem no latim *corruptus*, que significa quebrando em pedaços e provém do verbo corromper, que significa tornar pútrido (JACOB; DE FREITA; ONOME, 2014).

De acordo com Romeiro (2017), embora possua várias conceituações e consequentes conotações, a corrupção pode ser entendida como o desvirtuamento da conduta reta, processo este que coloca em risco o bem comum.

Para a sociedade, a corrupção é o que impede o desenvolvimento de forma sustentável, pois gera ineficiência, incentiva investidores de maneira errada, bem como acaba por desestimular a população a praticar ações que visem o bem comum, gerando altos custos econômicos, sociais e políticos onde está presente (SANTOS; GUEVARA; AMORIM, 2013).

⁴ Em tradução livre: Associação dos Examinadores de Fraudes Certificados. Trata-se de uma entidade estadunidense especializada na detecção de fraudes contábeis.

De acordo com o Código Penal Brasileiro, (Decreto-lei nº2.848 de 1940), a corrupção pode ser dividida em três segmentos: corrupção passiva, corrupção ativa e corrupção ativa em transação comercial internacional (BRASIL, 1940).

A corrupção passiva é caracterizada quando o indivíduo solicita, recebe, para si ou para outrem, de forma direta ou indireta, mesmo que fora da sua função ou até mesmo antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceita promessa desta vantagem. Já a corrupção ativa é configurada quando o indivíduo é o que oferece ou promete vantagem indevida a funcionário público, a fim de determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício.

No que tange ao terceiro tipo de corrupção elencada pelo Decreto-Lei, esta ocorre quando o indivíduo promete, oferece ou dá, direta ou indiretamente, vantagem indevida a funcionário público estrangeiro, ou a terceiro, a fim de obrigá-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício relacionado à transação comercial internacional (BRASIL, 1940).

Para Abreu (2011), vislumbrando uma análise econômica do ato corrupto, *lactu sensu*, corrupção é o processo onde realiza-se uma troca e, por consequência, é estabelecida uma relação contratual. Desta forma, um mercado informal passa a existir, de forma ilegal, onde os participantes são agentes econômicos tanto no lado da oferta quanto no da procura.

2.2.2. Apropriação Indébita de Ativos

A apropriação indébita está definida no artigo 168, do Código Penal Brasileiro (Decreto-lei nº2.848 de 1940), como: *“o ato de apropriar-se de coisa móvel pertencente a outrem. A pena aplicada é a reclusão de um a quatro anos, além de multa, contudo, é agravada em um terço se praticada e recebida em depósito necessário e se na qualidade de responsável por tal bem em razão de ofício, emprego ou profissão”* (BRASIL, 1940).

2.2.3. Demonstrações Fraudulentas

As fraudes nas demonstrações contábeis são concebidas como um meio e não um fim em si mesma. O fim, o objetivo, do comportamento fraudulento está,

geralmente, relacionado com o aumento de lucros, por meio de registro de receitas e ativos inexistentes, diminuição fraudulenta de despesas e ocultação de passivo com o intuito de ludibriar o usuário da informação.

As ações fraudulentas também podem estar atreladas à manutenção da posição de poder do fraudador dentro da organização ou a consecução de empréstimos junto às instituições financeiras, ao aumento do valor das ações e outras motivações (ACFE, 2004).

2.3. GOVERNANÇA CORPORATIVA

O Instituto de Governança Corporativa conceitua a governança corporativa como sendo um sistema de direção, monitoramento e incentivo que deve estar presente nas relações entre sócios, conselho de administração, diretoria, controles internos e demais interessados na organização (IBGC, 2019).

Em uma empresa, ou instituição, que faça uso de um bom sistema de Governança Corporativa os princípios básicos de governança são convertidos em regras objetivas e diretas que devem ser recomendadas a todos os envolvidos nos processos produtivos da instituição, com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico das empresas, facilitando seu acesso a recursos financeiros, além de melhorar a gestão como um todo com vistas a continuidade da empresa e ao bem comum (IBGC, 2019).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) define Governança Corporativa como sendo “*o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas — como investidores, empregados e credores —, facilitando o acesso ao capital.*” (CVM, 2002, p. 02).

Os princípios que regem a Governança Corporativa incluem transparência, equidade, prestação de contas (*accountability*⁵) e responsabilidade corporativa e

⁵ Termo em inglês que não tem tradução direta para o português, mas que significa a capacidade de ser contabilizado.

são definidos pelo Instituto Brasileiro de Governança Cooperativa (2019), conforme pode ser visto no Quadro 1.

Quadro 1 – Princípios Básicos da Governança Corporativa

PRINCÍPIOS	DEFINIÇÃO
Transparência	Este princípio versa sobre a disponibilização de informações para além do que é imposto por regulamentos e leis. Assim, a transparência possibilita um direcionamento para as ações da gestão de modo a intensificar o valor da organização ao disponibilizar informações de fatores intangíveis, inclusive.
Equidade	Este princípio busca a isonomia no tratamento dos sócios (<i>shareholders</i>) e dos demais interessados (<i>stakeholders</i>), de maneira que seus direitos, deveres, expectativas, interesses e necessidades sejam atendidas.
Prestação de Contas (<i>Accountability</i>)	Este princípio visa a garantir que os agentes de governança prestem contas de seus atos ou omissões com clareza, concisão, de forma compreensível, assumindo as consequências de suas decisões, atuando sempre de modo diligente e responsável.
Responsabilidade Corporativa	Este princípio diz respeito à necessidade da organização garantir sua viabilização econômico-financeira, diminuindo as externalidades negativas e aumentando as positivas, tendo como uma de suas prioridades de gestão os capitais, sejam eles humano, financeiro, social, reputacional, etc.

Fonte: Adaptado de IBGC, 2019.

Segundo Block (2017), com a globalização, atualmente muitas companhias possuem seu capital pulverizado o que dificulta o controle individual por parte do investidor no que tange a eleição do Conselho de Administração.

A essa separação das funções de proprietário (principal) e administrador (agente) da entidade, deu-se o nome de teoria agente-principal, elaborada por

Jensen e Meckling, em 1976. De acordo com os autores, neste contexto, a adoção da governança corporativa minimizaria os conflitos de interesse existentes entre conselheiros, executivos, empresa, acionistas e quaisquer outros envolvidos (IBGC, 2019).

Para tanto, de nada adianta a aderência às boas práticas se não houver um mecanismo de controle sobre o efetivo cumprimento das normas e regulamentos estabelecidos na organização. A partir disso, surge um novo conceito: *Compliance*⁶.

2.4. COMPLIANCE

Para Block (2017), *compliance* é uma palavra de origem inglesa, derivada do verbo *to comply* e significa cumprir, executar, fazer o que lhe foi imposto. Em outras palavras, *compliance* se refere ao cumprimento dos regulamentos e normas tanto internas quanto externas relacionadas a uma organização, é estar em conformidade com as normativas (BLOK, 2017).

2.4.1. Controle Interno

Controle interno pode ser entendido como sendo os procedimentos e medidas adotados pela organização com o objetivo de mitigar riscos e melhorar os seus processos (CREPALDI, 2017).

O Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados (*apud* CREPALDI, 2017), define que o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas (INSTITUTO AMERICANO DOS CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS *apud* CREPALDI, 2017).

⁶ Conformidade. [Tradução Livre].

O controle interno seria o responsável por garantir a perenidade da organização, tendo em vista desenvolver estratégias de controle de tudo o que se passa na organização.

De acordo com Velter e Missagia (2012), é no controle interno que são refletidas as necessidades da administração, as complexidades e a natureza dos riscos aos quais a entidade está exposta devido a sua atividade, bem como as leis e regulamentos aos quais está sujeita.

Essas atividades de controle visam manter níveis aceitáveis de riscos por meio da adoção de políticas e procedimentos por parte da gestão (TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, 2013).

2.5. LEI SARBANES - OXLEY (SOX)

A Lei *Sarbanes - Oxley*⁷ é uma lei federal americana, promulgada em janeiro de 2002 (COPEL, 2015) que visou a diminuição de fraudes nas empresas dos EUA, resgatando, assim, a confiança dos investidores. Contudo, não se restringiu às empresas norte-americanas, sendo aderida até 2005 por todas as organizações estrangeiras com ações listadas na Bolsa de Nova York, Amex ou Nasdaq (CREPALDI; CREPALDI, 2017).

A Lei foi promulgada em janeiro de 2002 em resposta aos escândalos do início do século, incluindo grandes companhias como a *Enron* e *WorldCom*. O objetivo da SOX é a inviabilização de abusos e aumento da governança corporativa a partir da transparência das informações geradas pelas empresas aos interessados no mercado de capitais, responsabilizando os administradores nos casos onde forem identificadas fraudes como registros de receitas impróprias, o não registro de participações em livros, entre outras (COPEL, 2015).

⁷O nome da lei deriva dos sobrenomes do senador democrata Paul Sarbanes e do deputado republicano Michel G. Oxley. BLOK, Marcella. **Compliance e Governança Corporativa**. [Ebook]. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017.

2.6. AUDITORIA

De acordo com Attie (2017), a auditoria é um ramo da contabilidade que se volta à verificação da eficiência e eficácia do controle do patrimônio de uma entidade mediante testes, cujo objetivo final é a emissão de uma opinião sobre o dado analisado. Itens, formas, métodos, ou seja, tudo aquilo que influencia a elaboração das demonstrações são, por consequência, examinados.

O exame inclui a verificação documental, bem como dos registros em geral capazes de evidenciar informações de caráter interno e externo que estejam relacionados com o controle patrimonial e a exatidão dos registros e demonstrações contábeis (ATTIE, 2017).

Velter e Missaglia (2012) corroboram ao afirmarem que a auditoria, em termos contábeis, é o processo revisional das demonstrações financeiras, a fim de assegurar que estas foram elaboradas de acordo com os padrões e normas contábeis. Os autores enfatizam ainda que, ao realizar os trabalhos, o auditor pode detectar fraudes e erros, embora estes não sejam o seu objetivo primordial, além de falhas no controle interno da entidade auditada. Desta forma, de modo geral, a auditoria é um exame que busca mensurar o grau de aderência da empresa em análise às normas contábeis e às orientações dadas pela sua administração (VELTER e MISSAGIA, 2012).

2.6.1. Auditoria Interna

A auditoria interna é facultativa para as empresas, sendo sua existência decorrente de previsão estatutária. Quando presente, é responsável por monitorar e avaliar a efetividade do controle interno ou sugerir a implantação de um, caso não exista. Funciona, assim, como uma ferramenta de apoio à gestão, pois objetiva verificar os procedimentos do controle interno, bem como as informações de cunho contábil, fiscal, operacional e financeiro da organização (FRANCO; MARRA, 2013).

Embora seja desempenhada por um funcionário da organização, é caracterizada por ser uma função independente no que tange a sua análise e

avaliação dos controles, porém, em linha dependente da diretoria (FRANCO; MARRA, 2013).

2.6.2. Auditoria Externa

A auditoria externa é obrigatória para empresas de grande porte, ou seja, que auferiram receita bruta superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) no exercício social anterior (BRASIL, 2007). Ela objetiva a emissão de um parecer de conformidade das demonstrações contábeis da organização com as normas e princípios contábeis. Este parecer é emitido por profissional independente da organização, ou seja, não possui vínculo com a mesma. Assim, mediante análise e avaliação efetuados a partir de testes e indagações feitos sobre áreas chaves para a conclusão dos trabalhos, o auditor externo emite seu parecer (FRANCO; MARRA, 2013).

3. METODOLOGIA

O presente estudo, quanto aos objetivos, é definido como exploratório e descritivo. Exploratório, pois busca tomar conhecimento das teorias relacionadas à utilização da contabilidade e de seus métodos para prevenir ações fraudulentas. Segundo Bervian, Cervo e Da Silva (2007), o estudo exploratório busca tornar o problema mais familiar para o pesquisador sendo que os objetivos devem ser definidos e as informações sobre o assunto buscadas.

Trata-se também de um estudo descritivo pois descreve aspectos relativos a como se dá a aplicação dos princípios e ramos da contabilidade como instrumentos de prevenção da corrupção. Conforme Gil (2017), as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever determinada população ou fenômeno, a fim de identificar crenças, opiniões e atitudes dessa população. As pesquisas assim classificadas podem ser elaboradas a fim de relacionar tais variáveis.

Quanto ao método utilizado, a pesquisa classifica-se como bibliográfica, visto que tem como base a consulta a livros, legislação, normativas, artigos e publicações em geral referentes ao tema. Para Bervian, Cervo e Da Silva (2007), em pesquisas descritivas ou experimentais busca-se conhecer e analisar as

produções científicas do passado que contribuam em determinados temas, assuntos e problemas de estudo.

Por fim, no que tange à abordagem do problema, é caracterizada como qualitativa. Isto porque não são utilizados modelos matemáticos para se chegar às conclusões correspondentes ao tema.

Para a realização deste estudo, foram selecionados dois históricos de fraudes cometidas em empresas privadas e uma em empresa pública, todas noticiadas, cujas ocorrências compreenderam o período de 2008 à 2015. Em seguida, identificou-se a ação fraudulenta cometida e, posteriormente, foi realizada a análise da atuação da contabilidade como ferramenta capaz de detectar tal ação a partir das leis e normas às quais está submetida, a fim de impedir sua perpetuação na respectiva organização.

4. ANÁLISE

O Quadro 2 apresenta uma visão geral dos processos fraudulentos em estudo neste documento e serve como suporte para a análise detalhada que virá a seguir.

Quadro 2 – Resumo das Fraudes

EMPRESA	TIPO FRAUDE	SÍNTESE	LEGISLAÇÃO INFRINGIDA
OGX	Corrupção	Não divulgação de incertezas econômicas em notas explicativas	CPC 00 – R1 e CPC 26
Toshiba	Demonstrações fraudulentas	Divulgação de resultados com lucro inflado de 2008 à 2015.	CPC00 – R1
Petrobrás	Demonstrações fraudulentas	Divulgação de imobilizado superavaliado	CPC 00 – R1 e CPC 27

Fonte: as autoras (2020).

4.1. OGX PETRÓLEO E GÁS PARTICIPAÇÕES S.A.

A empresa foi constituída em 10 de abril de 2006, com sede no Rio de Janeiro. Atuando como participante no capital de empresas do ramo do petróleo

e gás, tanto nacionais como estrangeiras (OGX, 2012). Em 2013 a companhia possuía 99.99% da OGX Petróleo e Gás S.A, 66.67% da OGX Maranhão Petróleo e Gás S.A, 50% da OGMP Transporte Aéreo Ltda e 100% da OGX *International GmbH* (OGX, 2012).

A companhia negociava suas ações na bolsa de valores operando no mercado de capitais no nível conhecido como do Novo Mercado, o qual prioriza a governança corporativa (NOGUEIRA, 2014). Posteriormente, a companhia passou a atuar pelo nome de Dommo Energia S.A e a operar na bolsa de valores da B3 a partir de 2014, prezando também pela transparência e comunicação junto aos investidores ao aderir às recomendações do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do IBGC (CVM, 2019; DOMMO, 2020).

4.1.1. Investigações

No seu ano de fundação, a empresa OGX participou, e ganhou, a licitação da Agência Nacional de Petróleo, onde passou a poder explorar o bloco BM-C-41, na Bacia de Campos (inicialmente chamadas de Pipeline, Fuji e Illimani, que posteriormente resultariam nos campos de Tubarão Tigre, Tubarão Gato e Tubarão Areia) (CVM, 2019).

Entre 2008 e 2011 foram divulgados fatos relevantes positivos sobre as perfurações que estavam sendo realizadas nos campos. Contudo, em 24 de julho de 2012 a entidade sentiu a necessidade da formação de um grupo de trabalho a fim de estudar a exploração dos campos além de o de Osorno. O grupo era composto pela Schlumberger Serviços de Petróleo Ltda. e profissionais das áreas de desenvolvimento da produção, de reservatório e de exploração da OGX (CVM, 2019).

A força tarefa resultou num relatório apresentado à diretoria em 24 de setembro de 2012 confirmando a inviabilidade da exploração, sendo assim necessário que fosse registrada redução ao valor recuperável no 3º trimestre de 2012 ou realizada a divulgação de tal incerteza em notas explicativas das demonstrações contábeis, o que não ocorreu (CVM, 2019).

A conclusão do processo administrativo CVM nº RJ2014/12838, sancionado e instaurado pela Superintendência de Relações com Empresas (SEP), revelou que os administradores da entidade tinham indicativos suficientes de que as demonstrações contábeis, foram, divulgadas de forma incompleta, sem as devidas observações em notas explicativas quanto à incerteza da viabilidade econômica de exploração de campo de petróleo percebidas em tempo hábil, ao ponto de se fazer necessária a formação de um grupo de trabalho que confirmou a inviabilidade da exploração, o que demandaria o registro da redução ao valor recuperável no referido trimestre ou a divulgação de tal incerteza em notas explicativas das demonstrações contábeis (CVM, 2019). Tal prática contradiz as regras referentes aos pronunciamentos contábeis.

De acordo com o Pronunciamento Contábil, emitido e revisado pelo Comitê Contábil de nº 00⁸, que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro e com o Pronunciamento de nº 26⁹, relativo à apresentação das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações sobre itens que possam alterar a avaliação da sua posição patrimonial, de desempenho e financeira. É responsabilidade da entidade também a divulgação de incertezas futuras que possam vir a afetar valores de ativos e passivos no exercício social seguinte. Tais incertezas e pressupostos devem constar nas notas explicativas (CPC 00, 2019 e CPC 26, 2011). A companhia negligenciou as determinações legais ao realizar seus registros contábeis.

A omissão dessas incertezas impossibilitou os usuários de exercerem seu direito de saber a real situação da exploração dos campos, a fim de embasar suas

⁸ Correlato à norma internacional *Conceptual Framework* emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Legislações: **Normas completas**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em 11 jun. 2020.

⁹ Correlato à norma internacional *Conceptual Framework* emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Legislações: **Normas completas**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em 11 jun. 2020.

decisões quanto ao investimento que estavam realizando ou estavam dispostos a realizar nas atividades de exploração.

4.2. TOSHIBA

O grupo Toshiba surgiu no século XIX, mais precisamente no ano de 1875, e tem sede em Tóquio, no Japão. Negociando suas ações no mercado de capitais, a companhia aberta fabrica e fornece produtos e serviços para vários países. Seus negócios englobam as áreas de energia, dispositivos eletrônicos, infraestrutura social e soluções digitais (TOSHIBA GLOBAL, 2020).

4.2.1. Investigações

A partir dos trabalhos de auditoria independente realizados no grupo, foram descobertos registros inadequados na contabilidade. Alguns setores da companhia vinham enfrentando dificuldades financeiras, somadas à política de não questionamento às ordens dos superiores. Considerando esse contexto, o relatório revelou que os lucros demonstrados nos balanços desde 2008 haviam sido inflados (BBC, 2015).

A pressão feita pelos executivos de alto escalão da empresa tinha como objetivo a superação da crise que se instalara no mundo (O GLOBO, 2015). A fraude alcançou o valor de US\$1,2 bilhões de dólares e perdurou por sete anos, resultando na renúncia do diretor-presidente da Toshiba, Hisao Tanaka. O relatório elaborado por investigação contratada pela empresa revelou ainda que os três últimos executivos chefes estavam envolvidos de forma ativa nas fraudes da empresa (ÉPOCA, 2015).

Conforme revisão nº 02 do Pronunciamento Contábil nº 00¹⁰, publicada pelo Comitê em dezembro de 2019, que trata sobre a estrutura conceitual para o relatório financeiro, a informação divulgada nas demonstrações contábeis deve

¹⁰ Correlato à norma internacional *Conceptual Framework* emitida pelo *International Accounting Standards Board – IASB*. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Legislações: **Normas completas**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em 11 jun. 2020.

ser relevante e representar de forma fidedigna a essência do fenômeno econômico. Para tal fidedignidade, a informação deve ser completa, neutra e livre de erros (CPC 00, 2019). As investigações revelaram que a companhia não respeitou tais exigências contábeis, registrando resultados inexistentes, o que distorceu as demonstrações utilizadas pelos usuários externos na tomada de decisão, a exemplo de investidores.

4.3. PETROBRÁS (PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.)

A Petróleo Brasileiro S.A. foi fundada em 1953, é uma sociedade anônima de economia mista cujo capital é aberto e é controlada pela União. Atua nas áreas de exploração e produção de petróleo e gás, refino, oferta de gás natural, distribuição, petroquímica e fertilizantes, geração de energia elétrica, produção de biocombustíveis e transporte e comercialização (PETROBRÁS, 2020).

De acordo com os dados fornecidos pela B3 (Brasil Bolsa Balcão), que é uma empresa de infraestrutura do mercado financeiro, em 2019 o patrimônio líquido da companhia registrou o valor de R\$ 299.137.000,00 (duzentos e noventa e nove milhões, cento e trinta e sete mil reais) no fechamento do exercício de 2019 (B3, 2020).

4.3.1. Investigações

Em março de 2014 foi iniciada a operação de investigação policial denominada Lava Jato que consistiu em, inicialmente, apurar ilicitudes de organizações criminosas que se utilizavam de postos de combustíveis e lava jato de automóveis, por isso o nome da operação, para lavagem de dinheiro. Nessa fase foram processadas organizações de operadores do mercado paralelo de câmbio. No entanto, a partir de tal investigação, foi descoberto um esquema de cartel nas licitações da Petrobrás (JUNIOR, 2018).

Nas licitações da estatal, uma falsa concorrência havia se estabelecido mediante a formação de um cartel de empreiteiras. As irregularidades ocorriam na formação dos preços a serem ofertados nos certames que eram, em reuniões secretas, acertados entre os participantes que distribuía entre si os contratos. A

participação contínua do grupo se deveu às articulações com funcionários da estatal que a garantiam, celebrando aditivos desnecessários com preços elevados, negociações diretas e contratações aceleradas, além de fornecimento de informações sigilosas. Com isso, contratos superfaturados eram celebrados para atender interesses privados em detrimento do interesse público (MPF, 2020).

Os valores adicionais eram incorporados aos custos históricos dos ativos imobilizados da empresa (PETROBRÁS, 2018).

Quanto ao envolvimento de agentes políticos, estes eram responsáveis por indicar a diretoria da estatal. Desta forma, grupos políticos se formavam para, segundo o então procurador-geral da República, Rodrigo Janot, o cometimento de crimes como lavagem de dinheiro e corrupção passiva. O esquema durou de 2004 a abril de 2012 (MPF, 2020).

Contabilmente, os ativos estariam registrados em desconformidade com a realidade, ou seja, as informações apresentadas nas demonstrações contábeis do terceiro trimestre de 2014 não eram fidedignas, podendo distorcer a opinião dos usuários.

De acordo com o Pronunciamento Contábil número nº 27¹¹, publicado em julho de 2009 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, os usuários das demonstrações contábeis devem ser capazes de, a partir de sua análise, compreender informações sobre os investimentos em imobilizados realizados pela empresa e suas mutações, considerando seu reconhecimento, valor contábil e depreciação, seja esta última por perda ou desvalorização (CPC 27, 2009).

Conforme revisão nº 02 do Pronunciamento Contábil nº 00¹², publicada pelo Comitê em dezembro de 2019, que trata sobre a estrutura conceitual para o relatório financeiro, enfatiza-se ainda que a informação divulgada, além de

¹¹ Correlato à norma internacional *IAS 16* emitida pelo *International Accounting Standards Board* – *IASB*. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Legislações: **Normas completas**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em 11 jun. 2020.

¹² Correlato à norma internacional *Conceptual Framework* emitida pelo *International Accounting Standards Board* – *IASB*. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Legislações: **Normas completas**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/normas-completas/>. Acesso em 11 jun. 2020.

relevante, deve representar de forma fidedigna a essência do fenômeno econômico. Para tal fidedignidade, a informação deve ser completa, neutra e livre de erros (CPC 00, 2019). Conforme investigações, a companhia não respeitou tais exigências contábeis, levando os usuários a tomarem decisões baseadas em informações distorcidas.

Segundo Junior (2018), perdas com *impairment*¹³ de pelo menos cinco projetos não haviam sido constatadas pelo controle interno. Os projetos estavam em fase de planejamento e não havia previsão de fluxos de caixa futuros. Além disso, a reclassificação incorreta dos ativos implicaria em falhas no processo de registro de depreciação dos bens. Embora a auditoria externa não tivesse a responsabilidade de detectar a fraude existente, a auditoria interna deveria ter tido como atividade primordial a avaliação do controle interno que seria o responsável por verificar se os processos estavam sendo realizados em conformidade com as normativas estabelecidas por lei ou pela gestão. Desta forma, as cotações, bem como o andamento das licitações poderiam ter sido melhor acompanhados, tendo em vista que o cartel operou por oito anos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Num mundo globalizado, cujo sistema econômico predominante é o capitalismo, a competição e a busca por resultados positivos fazem parte da rotina das empresas para sua permanência no mercado. Contudo, o que se vê atualmente é uma busca desenfreada que sobrepõe o interesse particular ao coletivo e, devido a esta cultura, fraudes têm sido cometidas por empresários e funcionários a fim de alcançarem seus objetivos.

Após os famosos casos *Enron* (2001), *WorldCom* (2002) e *Parmalat* (2003), muitas medidas como elaboração de leis, sugestão de procedimentos e responsabilização foram implantados nas empresas públicas e privadas a fim de coibir a ocorrência de problemas parecidos verificados nas referidas companhias

¹³ Imparidade, deterioração. [Tradução Livre].

que resultaram, inclusive, em falência de grandes empresas de auditoria. Embora tais medidas como a SOX tenham sido tomadas, as fraudes não pararam de ser praticadas.

Em 2006, a companhia OGX Petróleo e Gás Participações S.A venceu a licitação da Agência Nacional de Petróleo para explorar os campos de óleo Tubarão Tigre, Tubarão Gato e Tubarão Areia. Para captar recursos para as atividades, a companhia divulgou amplamente informações positivas referentes às possíveis explorações. No entanto, a partir de um estudo realizado por equipe designada para a tarefa, foi verificada a inviabilidade das explorações dos campos (CVM, 2019).

A inviabilidade, já estimada internamente pela companhia e conhecida pelos gestores como Eike Batista, deveria ter sido informada aos investidores mediante registro nas notas explicativas dos relatórios divulgados trimestralmente, conforme normativa correspondente, o que não ocorreu, permitindo a disseminação de informações relevantes de forma não-fidedigna, incompatíveis com a realidade dos negócios, ludibriando investidores que perderam milhares de reais aplicados.

A distorção de relatórios financeiros também foi praticada no grupo Toshiba. De 2008 a 2015 os resultados auferidos pela companhia haviam sido inflados. Com o intuito de contornarem a crise econômica do período, a alta gestão, que atuava numa cultura de mando sem a possibilidade de questionamento por parte dos subordinados, fez com que lucros irreais fossem registrados e divulgados aos *stakeholders*. O crime só foi descoberto a partir do trabalho de auditoria externa, pois a interna enfrentava a problemática da falta de independência devido a cultura presente.

Ao observar as fraudes, pode-se perceber padrões quanto as falhas de controle. Os departamentos de contabilidade de todas as companhias possuíam problemas no que tange ao cumprimento de normas estabelecidas pelo Conselho Federal da categoria. Os Pronunciamentos Contábeis elaborados com a finalidade de orientar os registros dos fatos contábeis não foram adotados, motivo pelo qual se abriu brechas para as ações fraudulentas. Ademais, a inobservância

dos princípios de Governança Corporativa implicou em conflito de interesses entre proprietários e administradores, além dos *stakeholders*.

De modo geral, não houveram dificuldades expressivas para encontrar as informações sobre as características e fraudes ocorridas nas empresas devido sua ampla divulgação nas mídias e, por serem companhias cujo capital é pulverizado, com ações negociadas na bolsa de valores, seus relatórios financeiros devem, por lei, ser divulgados.

Para futuros trabalhos, poderia ser realizada uma análise de como se encontra a estrutura dos sistemas de controle interno das empresas estudadas, incluindo a adoção crescente ou não dos princípios de Governança Corporativa na gestão, além do cumprimento das exigências legais quanto aos registros contábeis a fim de garantir transparência dos seus atos, munindo os investidores e demais interessados de modo a diminuir a assimetria informacional para a fundamentação de suas decisões.

6. REFERÊNCIAS

ABREU, Cristina, coord. **Economia da Corrupção nas Sociedades Desenvolvidas Contemporâneas**. Porto: Fronteira do Caos; CEPES, 2011.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS, ACFE (2019). Report to the Nations. **On Occupational Fraud and Abuse**. Global Fraud Study. Disponível em: <https://www.acfe.com/fraudtree/>. Acesso em: 29 out. 2019.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS, ACFE (2004). **Descriptions of the five classifications of financial statement schemes**. Fraud Magazine, Austin, V.N.P jan/feb – 2004. Disponível em: <https://www.fraudmagazine.com/article.aspx?id=4294967876>. Acesso em: 28 out. 2019.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações.6 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

BBC NEWS. Mundo: **O escândalo contábil que destronou Hisao Tanaka, o todo-poderoso chefe da Toshiba**. BBC, 2015. Disponível em:https://www.bbc.com/mundo/noticias/2015/07/150721_toshiba_ingresos_escandalo_renuncia_tanaka_wbm. Acesso em: 01 mar. 2020.

BRASIL BOLSA BALCÃO (B3) Petróleo Brasileiro S.A. Petrobrás: **Dados econômico - financeiros**. Disponível em: <http://bvmf.bmfbovespa.com.br/cias->

listadas/empresaslistadas/ResumoEmpresaPrincipal.aspx?codigoCvm=9512&idioma=pt-br. Acesso em 10 de fev. 2020.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 2.848/1940, de 07.12.1940. **Dispõe sobre o Código Penal.** Brasília, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/DecretoLei/Del2848compilado.htm. Acesso em: 04 out. 2019.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dez. de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações.**, Brasília, DF, dez 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em: 10 nov. 2019.

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dez. de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.**, Brasília, DF, dez 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em: 10 nov. 2019.

BERVIAN, Pedro A.; CERVO, Amado L.; DA SILVA, Roberto. **Metodologia Científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

BLOK, Marcella. **Compliance e Governança Corporativa.** [Ebook]. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2017.

CARVALHOSA, Modesto. Considerações Sobre a Lei anticorrupção das Pessoas Jurídicas: **Lei n.12.846 de 2013.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

CASARIN, Helen de Castro Silva; CASARIN, Samuel José. **Pesquisa Científica: Da Teoria à Prática.** Curitiba: InterSaberes, 2012.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Recomendações da CVM Sobre Governança Corporativa.** CVM: Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/0001/3935.pdf>. Acesso em: 06 out. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Processo Administrativo Sancionador CVM Nº RJ2014/12838: **voto.** Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/noticias/anexos/2019/20190527_PAS_CVM_RJ2014_12838_voto_diretor_henrique_machado.pdf. Acesso em: 02 out. de 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 00 - Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro.** Brasília, dez. 2019. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 10 nov. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 26 (R1) - **Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Brasília, dez. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf Acesso em: 10 nov. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 27 – **Ativo imobilizado**. Brasília, jul. 2009. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2014.pdf Acesso em: 08 Mar 2020.

COPEL. **Conceito Sarbanes - Oxley**. Disponível em: <https://www.copel.com/hpcopel/root/nivel2.jsp?endereco=%2Fhpcopel%2Froot%2Fpagcopel2.nsf%2Fdocs%2F9BB98D0A605769C00325742600606088>. Acesso em: 21 out. 2019.

CORREA, Cristiane. **O Caso e as auditorias**. Revista Exame. 2010. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/negocios/o-caso-parmalat-e-as-auditoriasm0042995/>. Acesso em: 09 nov. 2019.

COSTA, Ana Paula Paulino da. Casos de fraudes corporativas financeiras: **antecedentes, recursos substantivos e simbólicos relacionados**. Tese (Doutorado em administração) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Faculdade Getúlio Vargas. São Paulo, p. 175. 2011. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8542/TESE_ANA%20PAULA%20PAULINO%20DA%20COSTA.pdf. Acesso em: 10 nov. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

DOMMO ENERGIA. Governança: **Visão geral**, c2020. Disponível em: <http://dommoenergia.com.br/governanca/visao-geral/>. Acesso em: 02 mar.2020.

ÉPOCA. Negócios: **executivo chefe da Toshiba renuncia após ser responsabilizado por fraude. 2015** Disponível em: <https://epocanegocios.globo.com/Informacao/Dilemas/noticia/2015/07/executivo-chefe-da-toshiba-renuncia-apos-ser-responsabilizado-por-fraude.html>. Acesso em: 02 de fev de 2020.

GARCIA, Leticia Simonetti. **O Controle nas companhias abertas brasileiras de capital pulverizado**. Tese (Doutorado em direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.. São Paulo, p. 225. 2008. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8209/1/Leticia%20Simonetti%20Garcia.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HILÁRIO, Franco; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **O Que é Governança Corporativa?** São Paulo: IBGC, 2019. Disponível em: <https://www.ibgc.org.br/conhecimento/governanca-corporativa>. Acesso em: 06 out. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

JACOB, P. L.; DE FREITA, E. C.; ONOME, I. J. **Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 11, n. 23, p. 03-30, mai/ago. 2014. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2014v11n23p3/27699>. Acesso em: 21 out. 2019.

JUNIOR, Sergio Roberto de Andrade. **O papel da contabilidade no combate ao desvio de verbas na Petrobrás, no período de 2014-2017**. Dissertação (Graduação) – Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2018. 54 f. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/handle/11422/5606>. Acesso em: 17 out. 2019.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL (MPF). Grandes Casos. Lava jato: **entenda o caso**. MPF. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em 27 fev. 2020.

MISSAGIA, Luiz Roberto; VELTER, Francisco. **Auditoria para concursos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

NOGUEIRA, Danielle. Economia: **Minoritário denuncia Bovespa por manter ex-OGX no Novo Mercado**. O Globo, 2014. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/minoritario-denuncia-bovespa-por-manter-ex-ogx-no-novo-mercado-11594111>. Acesso em: 08 mar. 2020.

O GLOBO. **Diretor-presidente da Toshiba renuncia após fraude contábil de US\$ 1,2 bilhão**. 2015. Disponível em: <https://extra.globo.com/noticias/economia/diretor-presidente-da-toshiba-renuncia-apos-fraude-contabil-deus-12-bilhao-16863618.html>. Acesso em: 08 mar. 2020.

OGX Petróleo e Gás Participações S.A. **Demonstrações financeiras**. Ernst e Young Terco, 2012. Disponível em: <http://www.ogpar.com.br/downloadarquivos.asp?idarquivo=3B024E48-1A13-4F0F-B5D3-6691AF96E5F8>. Acesso em: 02 mar. 2020.

PESTANA, Marcio. Lei Anticorrupção: **exame sistematizado da Lei n. 12.846/2013**. [Ebook]. Barueri, SP: Manole, 2016.

PETROBRÁS. **Demonstrações financeiras 2018**. Disponível em: https://www.investidorpetrobras.com.br/ptb/71/DFP_2018_interativo.pdf. Acesso em 04 out. 2019.

PETROBRÁS. Sobre: **transparência**. Disponível em: <http://transparencia.petrobras.com.br/institucional/sobre-petrobras>. Acesso em :27 fev. 2020.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ROCHA, Rodrigo. Econômico valor: **OGX convoca assembleia para votar alteração de nome para Dommo Energia**. Valor Globo: São Paulo, 2017. Disponível em: <https://valor.globo.com/empresas/noticia/2017/09/11/ogx-convoca-assembleia-para-votar-alteracao-de-nome-para-dommo-energia.ghtml>. Acesso em: 02 mar. 2020.

ROMEIRO, Adriana. **Corrupção e Poder no Brasil**: uma história, séculos XVI a XVIII.1 ed. [Ebook]. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2017.

SÁ, Antonio de. **Perícia Contábil**. 6ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTOS, R. A.; GUEVARA, A. J. H.; AMORIM, M. C. S. **Corrupção nas organizações privadas: análise da percepção moral segundo gênero, idade e grau de instrução**. Revista de Administração, v. 48, n. 1, p. 53, 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v48n1/05.pdf>. Acesso em: 21 out. 2019.

SAPORITO, Antonio. **Análise e estrutura das demonstrações contábeis**. InterSaberes: Curitiba, 2015.

SILVA, Magne Cristine Cabral da. **Quem investiga a corrupção nos Estados?** Estadão, 11 out. 2017. São Paulo. Disponível em: <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/quem-investiga-a-corrupcao-nos-estados/>. Acesso em: 10 nov. 2019.

TOSHIBA, Global. Governança corporativa: **Gerenciamento de riscos e conformidade**. Disponível em: https://www.Toshiba/ww/en/csr/performance/governance/compliance.html#com_02. Acesso em: 01 mar. 2020.