

FUCAPE PESQUISA E ENSINO LIMITADA – FUCAPE RJ

NILTON RAFAEL FERREIRA DO NASCIMENTO

**EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DA
CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS**

RIO DE JANEIRO

2019

NILTON RAFAEL FERREIRA DO NASCIMENTO

**EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DA
CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Profa. Dra. Marcia Juliana d'Angelo

RIO DE JANEIRO

2019

NILTON RAFAEL FERREIRA DO NASCIMENTO

**EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DA
CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fucape Pesquisa e Ensino Limitada – Fucape RJ, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 9 de setembro de 2019.

COMISSÃO EXAMINADORA

Profa. Dra. Márcia Juliana d'Angelo
Fucape Pesquisas e Ensino Limitada - FUCAPE – RJ

Prof. Dr. Rogério Dias Correia
Fucape Pesquisas e Ensino Limitada - FUCAPE – RJ

Prof. Dr. Sérgio Augusto Pereira Bastos
Fucape Pesquisas e Ensino Limitada - FUCAPE – RJ

Dedico este trabalho à minha mãe e à minha avó, pelo amor e a apoio desde sempre. À minha esposa e à minha filha, pelo amor, apoio e compreensão nos momentos em que estive ausente.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo.

Aos meus pais, avó, tios e tias pelo cuidado, carinho e valores.

À minha esposa pelo amor e companheirismo, pelo apoio de todas as horas, parceria na criação da nossa filha e por organizar o meu caos.

Aos meus companheiros de trabalho da área de integridade corporativa da Petrobras, em especial ao Rafael de Castro da Silva, pela sua imensurável ajuda.

À professora orientadora Dra. Márcia Juliana d'Angelo, pelos ensinamentos, empenho, apoio e paciência. Aos demais professores da FUCAPE Business School pelas experiências e ensinamentos compartilhados durante o curso.

À turma lúdica do mestrado e ao grupo dos três mosqueteiros da linha de pesquisa de contabilidade gerencial, por proporcionar ensinamos para a vida.

RESUMO

Esta pesquisa qualitativa exploratória objetiva discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Foi conduzido um estudo de caso único interpretativista exploratório na Petrobras. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas com gestores da área de apuração de denúncias da Petrobras, análise de diversos documentos, observação participante em alguns eventos da organização, e por meio de uma *survey*, com os empregados da Petrobras que trabalham nesta área. A análise de dados foi por meio da técnica de *Templates Analysis*. No total, foram gerados oito códigos de primeiro nível, 32 códigos de segundo nível e 166 códigos de terceiro nível. Os resultados mostram que a relação entre os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa não se trata de uma relação causal linear e direta. Ou seja, outros fatores podem atuar nesta relação. Assim, a análise das evidências bem como os fundamentos conceituais da pesquisa permitiram desenvolver um modelo conceitual das mudanças no comportamento organizacional orientado ao combate de fraudes corporativas, baseado em cinco fatores: (i) os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias; (ii) os grupos de aplicação da contabilidade forense; (iii) as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa; (iv) conhecimento e habilidades do profissional; e (v) significado atribuído à contabilidade forense. Esta pesquisa contribui para a Teoria de Sistemas de Eventos com um modelo baseado em uma pesquisa empírica, bem como apresenta implicações práticas para os profissionais e acadêmicos envolvidos no tema.

Palavras-chaves: Contabilidade forense; apuração de denúncias; teoria de sistemas de eventos; Petrobras.

ABSTRACT

This exploratory qualitative research aims to discuss how the events triggering the use of data and forensic accounting practices in reporting complaints have generated changes in organizational behavior regarding the fight against corporate fraud. An exploratory interpretative single case study was conducted at Petrobras. Data were collected through semi-structured interviews with managers of Petrobras' complaint investigation area, analysis of various documents, participant observation in some of the organization's events, and through a survey with Petrobras employees working in this area. Data analysis was performed using the Templates Analysis technique. In total, eight first level codes, 32 second level codes and 166 third level codes were generated. The results show that the relationship between events triggering the use of data and forensic accounting practices in reporting complaints and changes in organizational behavior regarding combating corporate fraud is not a linear and direct causal relationship. That is, other factors may act in this relationship. Thus, the analysis of the evidence as well as the conceptual foundations of the research allowed us to develop a conceptual model of changes in organizational behavior aimed at combating corporate fraud, based on five factors: (i) events triggering the use of data and accounting practices. forensics in the investigation of complaints; (ii) the forensic accounting application groups; (iii) changes in organizational behavior regarding the fight against corporate fraud; (iv) professional knowledge and skills; and (v) meaning attributed to forensic accounting. This research contributes to the Event Systems Theory with a model based on an empirical research, as well as presents practical implications for the professionals and academics involved in the subject.

Keywords: Forensic account, compliance's investigation, events system theory, Petrobras.

SUMÁRIO

Capítulo 1	9
1 INTRODUÇÃO	9
Capítulo 2	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 APURAÇÃO DE DENÚNCIAS	12
2.1.1 Alguns conceitos-chave	12
2.1.2 Processo de apuração de denúncias	15
2.2 CONTABILIDADE FORENSE	17
2.2.1 Definições da contabilidade forense	17
2.2.2 Conexão da contabilidade forense com a apuração de denúncias	18
2.3 EVENTOS DEFLAGRADORES DA CRIAÇÃO DE UMA ÁREA COM FOCO EXCLUSIVO NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS.....	21
2.3.1 Teoria de Sistema de Eventos – definição e características	21
2.3.2 A conexão entre a teoria de sistema de eventos e a área de apuração de denúncias.....	25
Capítulo 3	29
3 METODOLOGIA	29
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	29
3.2 COLETA DE DADOS	31
3.3 ANÁLISE DE DADOS.....	32
Capítulo 4	33
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	33
4.1 EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DOS DADOS E DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS	33
4.1.1 Apurações de denúncias	34
4.1.2 Apurações de denúncias relacionadas a contratos	37
4.1.3 Apurações de denúncias relacionadas a indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio	37
4.1.4 Indícios de assimetria informacional.....	38
4.1.5 Indícios de fragilidades ou ausências de controles internos.....	39

4.1.6 Identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade	41
4.2 FASES DA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS.....	42
4.3 GRUPOS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE FORENSE	43
4.4 MUDANÇAS NO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL NO TOCANTE AO COMBATE À FRAUDE E CORRUPÇÃO	45
4.4.1 Adoção das práticas de <i>compliance</i>	45
4.4.2 Adoção das práticas de contabilidade forense	46
4.4.3 Novo ordenamento jurídico	47
4.4.4 Investimentos em capacitações.....	47
4.5 O SIGNIFICADO ATRIBUÍDO À CONTABILIDADE FORENSE	48
4.6 CONHECIMENTOS E HABILIDADES DO PROFISSIONAL DE APURAÇÃO DE DENÚNCIAS	49
4.6.1 Conhecimentos requisitados	51
Capítulo 5	54
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	54
Capítulo 6	60
6 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS.....	62
APÊNDICE A: TEMPLATE ANALYSIS.....	67

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

O objetivo desta pesquisa é discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa.

As áreas de apuração de denúncias se desenvolveram no âmbito das empresas envolvidas, direta ou indiretamente, na operação da polícia federal brasileira nomeada de Lava Jato, deflagrada em 2014. Tal operação revelou um grande esquema de corrupção envolvendo executivos da maior empresa estatal brasileira, a Petrobras (Oliveira Medeiros & Silveira, 2017). Este tipo de evento, já observado em diversos casos ao redor do mundo (Enron, WorldCom, Toshiba, Tyco International, Lehman Brothers) e no Brasil (Dolly, Café Pilão), gera eventos subsequentes, além de mudanças no comportamento e nas características das diversas entidades envolvidas, incluindo o desenvolvendo de mecanismos para detectar, evidenciar e impedir os casos de fraude e corrupção (Silva & Sousa, 2017).

No Brasil, não foi diferente, podem ser observadas as mudanças ocorridas no ambiente corporativo (Santos Filho, Carlos, & Costa, 2017). Dentre as mudanças, destaca-se a criação das áreas de apuração de denúncias nas grandes empresas que atuam no mercado brasileiro, com *modus operandi* semelhante aos processos de perícia utilizados no âmbito jurídico. Tem como objetivo identificar as ocorrências de atos ilegais, com base em denúncias e monitoramentos, ocorridos no âmbito da corporação e as responsabilidades e evidências destes atos, que podem ser utilizadas

como provas em ações de responsabilização dos respectivos autores (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014). No âmbito empresarial, entretanto, a apuração de denúncias limita-se à utilização das informações de domínio empresarial somente, sejam dados corporativos ou públicos (Perera *et al.*, 2014).

Um dos argumentos deste estudo é que, embora a contabilidade seja um repositório de dados e informações de todas as operações que ocorrem em uma entidade, não necessariamente um processo de apuração de denúncias necessita utilizar dados da contabilidade forense (Perera *et al.*, 2014). Trata-se de um ramo da ciência contábil de apoio ao combate à fraude corporativa (Ribeiro *et al.*, 2016). Por isso, a relevância em identificar os eventos de partidas (os gatilhos) para a utilização de dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias (Silva & Sousa, 2017; Morgeson *et al.*, 2015). Além disso, é relevante discutir como tais eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa (Silva & Sousa, 2017).

Esta discussão será feita a partir da lente teórica da Teoria de Sistema de Eventos (*Event System Theory – EST*), para descrever a dinâmica espacial e temporal, bem como a força inerentes aos eventos (Morgeson *et al.*, 2015). Por meio da ótica da *EST*, este estudo espera identificar as entidades da contabilidade forense, da apuração de denúncias e as demais entidades de uma organização e observar suas interações e as mudanças decorrentes destas interações (Morgeson *et al.*, 2015).

A relevância deste estudo vem da necessidade de uma maior discussão, no meio acadêmico, dos temas – fraudes corporativas e contabilidade forense – com o intuito de contribuir para a melhoria dos controles internos e mecanismos de detecção

e tratamento das entidades, públicas e privadas, no combate à fraude e corrupção (Silva & Sousa, 2017). Quanto à abordagem conjunta com a *EST*, apesar da ampla compreensão de que as mudanças no mundo corporativo são construídas por uma sequência de eventos, são poucos os estudos sobre mudanças no meio corporativos que se utilizam desta ótica (Morgeson *et al.*, 2015).

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

2.1.1 Alguns conceitos-chave

A apuração interna de denúncias é um dos procedimentos adotados por uma organização para reduzir as ocorrências relacionadas às ações de fraude corporativa, que geram perdas patrimoniais e resguardar sua imagem perante seus *stakeholders* quanto à lisura e eficácia de suas operações (Perera *et al.*, 2014).

Segundo o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 2007, p. 1722)*, há dois tipos de fraude: (i) relatórios financeiros fraudulentos – ações intencionais de distorções, omissões manipulação, deturpação, alteração de registros de demonstrações financeiras e contábeis, uso indevido ou incorreto dos princípios contábeis; e (ii) apropriação indébita de ativos – desfalques, roubo ou desvios de ativos, registros e documentos falsos, controles ilícitos, pagamentos e recebimentos indevidos.

As fraudes corporativas têm relação com o ambiente no qual a organização está inserida, gerando uma dificuldade a mais para sua detecção, visto a peculiaridade de cada atividade operacional exigida neste referido ambiente. Com isso, as empresas vêm envidando esforços no sentido de implementar mecanismos e controles internos no combate à fraude, que vem se intensificado nos últimos anos, após divulgação da descoberta de ações fraudulentas, envolvendo empresas como: Enron, WorldCom,

Tyco Internacional, Xerox, Bristol Meyers Squibb, Sadia, Aracruz, Banco Panamericano, Petrobras, dentre outros (Silva & Sousa, 2017).

Controles internos são processos executados pelo Conselho de Administração e pelos atores organizacionais envolvidos com a gestão, em consonância com a legislação cabível do contexto onde a organização está inserida, para que se tenha operações eficientes e eficazes e demonstrações financeiras confiáveis (COSO, 2007, p. 119). Em conjunto com um sistema contábil apropriado e claro, os controles internos são fundamentais para o combate à fraude. Porém, é preciso que as organizações desenvolvam procedimentos de monitoramento e tratamento, como o procedimento de apuração de denúncias, para tornar os controles eficazes na detecção de fraudes. Ou seja, a organização procura adotar os procedimentos e métodos que melhor se adequem ao seu ambiente operacional (Perera *et al.*, 2014).

A necessidade de adoção de controles internos e demais procedimentos para combate à fraude é compartilhada entre as organizações privadas e públicas, tanto no Brasil quanto no mundo. No âmbito brasileiro, em particular, no tocante às organizações públicas, os controles internos estão previstos nos artigos 70 e 74 da Constituição Federal brasileira (1988):

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União. (como citado em Silva, Abreu & Couto, 2018, p.26).

Tais controles internos também visam coibir a corrupção, uma alocação indevida de recursos públicos, por meio de ato ilegal, no intuito de beneficiar agentes públicos, privados ou ambos, ocasionando, na maioria dos casos, o incremento nos gastos públicos (Blackburn, Bose & Haque, 2011; Borini & Grisi, 2009). De forma mais direta, a corrupção está associada ao pagamento de propina por um ator privado a um agente público, no intuito de burlar uma regra, obter uma vantagem ou transpor um obstáculo criado pelo próprio agente público (Delavallade, 2006).

As sociedades desenvolvidas já identificaram que a corrupção é uma doença social que inviabiliza o funcionamento equilibrado do mercado, pois impede a livre concorrência, pela criação de vantagens irreais para os agentes que se utilizam desta prática (Amaral & Santos, 2017). Além de impedir a correta circulação e alocação dos recursos em uma sociedade, criando ineficiências nas instituições, e o desestímulo aos investimentos e a geração de novos negócios (Acemoglu & Verdier, 1998). A corrupção distorce os princípios de meritocracia e o respeito às leis de uma sociedade, além de gerar uma máquina pública cara e ineficiente (Everett, Neu, & Rahaman, 2007).

2.1.2 Processo de apuração de denúncias

No tocante à uma regulamentação quanto à condução de um canal de comunicação de denúncias de fraudes e corrupção, bem como o devido tratamento dessas ocorrências, ainda não está disponível um normativo exclusivo sobre o assunto (Silva & Sousa, 2017). A Lei 12.846, de 1 de agosto de 2013, dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, sendo regulamentado por meio do Decreto 8.420 de 18 de março de 2015 (Brasil, 2013). O Decreto 8.420 define no seu artigo 41 o que seria um programa de integridade, no âmbito de uma pessoa jurídica, e determinar nos incisos X, XI e XII do artigo 42 que o programa de integridade deverá possuir canais de denúncia de irregularidades, medidas disciplinares para as violações e procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades, com proteção aos denunciantes (Brasil, 2015).

A Petrobras (2015, p. 9-10), por meio do Programa Petrobras de Prevenção de Corrupção, item 4 – Apurações Internas, descreve o seu processo de apuração de denúncia da seguinte forma:

“Realizamos apurações com o objetivo de averiguar indícios, ocorrências ou denúncias de fraude, corrupção e lavagem de dinheiro envolvendo a nossa força de trabalho e/ou patrimônio, subsidiando medidas administrativas, melhorias em processos e aplicação de sanções disciplinares.

É dever de lealdade à companhia que todo empregado, sempre que se deparar com fatos ou atos que possam configurar desvio de conduta, reporte ao Canal de Denúncia, para o devido tratamento e encaminhamento às áreas de apuração de denúncias da companhia. Tais apurações são conduzidas com independência em relação à unidade organizacional em que ocorreram os fatos.

As apurações são realizadas atendendo aos princípios da objetividade, confidencialidade, imparcialidade, a partir do pressuposto da boa-fé, para obtenção da verdade dos fatos.”

No caso da Odebrecht, principal empreiteira brasileira e integrante do “cartel das empreiteiras”, esquema de corrupção descoberto no âmbito da Lava Jato (de Araújo, dos Santos Rodrigues, Monte-mor & Correia 2018), seu Conselho de Administração criou o Comitê de Conformidade Ética e aprovou a Política da Odebrecht S.A. sobre Conformidade com Atuação Ética, Íntegra e Transparente (Odebrecht, 2016). Neste programa é criada a figura do representante de conformidade (R-Conformidade) e no item 7.2 do anexo 1 é descrito o processo de apuração de denúncia da seguinte forma (Odebrecht, 2016, p. 27):

Na Odebrecht S.A e em cada um dos Negócios a gestão do canal Linha de Ética deve ser de responsabilidade do respectivo R-Conformidade, que deve recepcionar as denúncias, juntamente com uma segunda pessoa que ele designe.

Os R's-Conformidade devem assegurar que todas as denúncias recebidas através do canal Linha de Ética, ou através de qualquer outro meio, sejam registradas e investigadas com independência, imparcialidade, metodologia e amparo legal, garantindo confidencialidade, anonimato e proibição de retaliação ao denunciante. Os R's-Conformidade devem conduzir as investigações, seja internamente, com equipe de Integrantes própria, ou de maneira externa com o auxílio de empresas especializadas.

No tocante aos resultados, a implantação de um canal de comunicação de denúncias e a devida apuração interna criam a oportunidade de correção das fragilidades dos controles internos, da busca pela responsabilização dos autores para os devidos tratamentos e do resguardo da imagem da empresa perante seus *stakeholders*, quanto a sua ética na gestão dos seus negócios e pela eficácia dos seus controles internos e nas demonstrações financeiras (Silva & Sousa, 2017). O estudo realizado por de Araújo *et al.* (2018) ratifica a percepção negativa dos *stakeholders* quanto à falta de ética na gestão, visto que indicou que houve uma redução do valor de mercado das empresas envolvidas diretamente nos escândalos de corrupção, no âmbito da operação Lava Jato. Quanto às demonstrações financeiras, tal constatação é ratificada pelo estudo de Cao e Naryanamoorthy (2014) que constataram, em 2002,

que da amostra de litígios por eles analisada, aproximadamente 68% dos valores questionados eram oriundos de casos contábeis.

2.2 CONTABILIDADE FORENSE

2.2.1 Definições da contabilidade forense

No estudo das definições da contabilidade forense verifica-se, principalmente no cenário brasileiro, ausência de pronunciamento sobre este assunto dos entes reguladores das atividades contábeis (Carneiro et al., 2017; Ribeiro et al., 2016). Contudo, a contabilidade forense já é alvo de estudos de pesquisadores de várias nacionalidades, inclusive brasileiros. Os serviços, relacionados às práticas de contabilidade forense já são oferecidos por escritórios internacionais de auditoria e consultoria (as Big Four), a partir dos conceitos gerados pelo mercado americano (Imoniana & Aquino, 2017).

O *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA* (2019), por meio do *Statement on Standards for Forensic Services No. 1*, define contabilidade forense como a aplicação de conhecimentos especializados, aliado às práticas de investigação, realizados por um contador para coletar e analisar evidências que serão interpretadas e reportadas. Em linha, Huber (2012) define a contabilidade forense como a ciência de coletar evidências financeiras ou não, por meio de práticas de investigação e análise, com o objetivo de apresentar provas contra autores de crimes econômicos.

Huber e DiGabriele (2015) acrescenta ao rol de definições da contabilidade forense como os procedimentos e métodos de coleta e análise de evidências de

fraudes econômicas, oriundos das áreas de direito, auditoria, contabilidade, finanças, economia, psicologia, sociologia e criminologia.

Na literatura brasileira, Imoniana e Aquino (2017) definem a contabilidade forense como um ramo da ciência contábil que, extrapola a função da contabilidade de coletar, registrar e divulgar os fatos econômicos de uma entidade, ao investigar e buscar evidências de fraude. Carneiro et al. (2017) define como atividade investigativa de fraude, que se utiliza de procedimentos de auditoria para coleta de dados e os analisa por meio dos conceitos contábeis, financeiros, legais e administrativos.

2.2.2 Conexão da contabilidade forense com a apuração de denúncias

O cenário descrito acima oferece as condições adequadas para o desenvolvimento da contabilidade forense para auxiliar nas investigações de práticas criminosas nas organizações, podendo ser entendida como (Ribeiro *et. al.*, 2016, p. 47):

Uma especialidade da ciência contábil de natureza interdisciplinar, a qual combina conhecimentos da contabilidade, da criminologia, da psicologia, da semiótica, do direito e das finanças, com o objetivo de prevenir e reprimir a fraude e todos os crimes de natureza econômico-financeiros, a exemplo da lavagem de capitais.

Tem havido um crescimento da contabilidade forense que caminha para a unificação e padronização dos procedimentos. Diante disso, é relevante discutir a diferença entre perícia contábil, auditoria e contabilidade forense (Carneiro *et al.*, 2016).

De forma a contribuir, com o desenvolvimento da contabilidade forense no Brasil, Aquino e Imoniana (2017) mapearam as similaridades e divergências entre a

auditoria, perícia contábil e a contabilidade forense. Apesar de serem ramos da contabilidade e possuírem procedimentos semelhantes, diferem-se quanto à aplicabilidade e aos objetivos. A perícia contábil, utilizada no âmbito jurídico ou arbitral, objetiva produzir provas que darão suporte à decisão do juiz ou do mediador para solução de litígios. A auditoria, utilizada no meio empresarial, visa a revisão dos dados financeiros e controles internos da entidade, no intuito de garantir a confiabilidade das informações ao *stakeholders*.

Ainda nesta linha, Santos Filho, Carlos e Costa (2017) colheram as percepções dos profissionais da polícia federal brasileira sobre as habilidades necessárias aos contadores forenses e compararam com as informações geradas nas pesquisas internacionais, constatando alinhamento nos resultados. Imoniana, Antunes e Formigoni (2013, p. 142), acreditam que:

[...] organizações de profissão contábil estão auxiliando na consolidação da nova função da contabilidade para suportar a nova era de no combate à fraude, nos territórios onde operam, como o Brasil. Embora empresas [...] utilizem a abordagem de auditoria padrão para coletar evidências, a abordagem parece ser mais produtiva para a coleta de informações relacionadas a fraudes na organização.

As empresas brasileiras, demandam profissionais da contabilidade forense, para atuação como especialistas no tratamento de suspeitas de casos internos de fraude. Pois vislumbram o alto risco de deterioração que os ativos da empresa podem sofrer pelos atos ilícitos e esquemas de corrupção (Luccas & Relvas, 2013). É possível observar no cenário brasileiro que as grandes empresas de auditoria (as *Big Four*), já vêm prestando serviços de contabilidade de forense (Aquino & Imoniana, 2017), além de empresas como a Kroll (Imoniana *et al.*, 2013).

A utilização de especialistas em fraude, como contadores forenses, ao invés de auditores que não possuem treinamento em perícias financeiras ou investigação de

fraudes acarreta melhorias na qualidade dos trabalhos de auditoria sob condições de alto risco de fraude. É de se esperar, também, que os especialistas em fraude, com qualificação em auditoria possam recomendar procedimentos eficazes no combate à fraude e corrupção, no contexto das apurações (Boritz & Robinson, 2014). Apesar do estudo conduzido por estes autores ter evidenciado que os benefícios no envolvimento de especialistas em fraude, em trabalhos de auditoria, onde o risco de fraude estava presente, não foram proporcionais ao custo adicional, foi considerando o ganho no que diz respeito a mitigação dos riscos da não descoberta de fraude pelo auditor.

Além disso, a contabilidade forense atua como fonte de dados. O sistema de contabilidade de uma organização, quando funcionando de forma que os seus dados sejam claros e fidedignos, é um dos principais instrumentos para o combate à fraude, pois impossibilita o acobertamento de operações fraudulentas. Contudo, o funcionamento adequado do sistema contábil só será alçado por meio de procedimentos de monitoramento e tratamento dos dados deste sistema. Estes procedimentos são os mesmos mecanismos utilizados no monitoramento de indícios de operações fraudulentas, auxiliando no combate à fraude. Sendo assim, pode-se inferir que os dados utilizados por estes procedimentos são os mesmos que transitam no sistema contábil, transformando o sistema contábil em um repositório de informações que servirão de insumos aos procedimentos de monitoramento de fraudes (Perera *et al.*, 2014).

2.3 EVENTOS DEFLAGRADORES DA CRIAÇÃO DE UMA ÁREA COM FOCO EXCLUSIVO NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

2.3.1 Teoria de Sistema de Eventos – definição e características

No âmbito da teoria proposta por Morgeson *et al.* (2015), o evento é a interação observável entre entidades, que pode se originar de dentro ou de fora de uma organização. É delimitado no espaço e no tempo e não rotineiro, decorrente da ação de uma ou várias entidades diferentes que convergiram. Entidades são todos os indivíduos da organização, desde o nível operacional (chão de fábrica até à alta gestão, incluindo líderes e liderados. Também abrangem as equipes de trabalho, as áreas organizacionais e demais organizações (parceiros, concorrentes, fornecedores) com quem tem, maior ou menor grau de interações. Finalmente, as entidades abarcam o ambiente externo (governo, influências do setor, regiões e demais setores da indústria). Nas organizações, os eventos podem ocorrer entre diversos níveis hierárquicos – individual, meso ou organizacional, *top down ou bottom up*.

Desta forma, Morgeson *et al.* (p. 517, 2015) definem a Teoria de Sistema de Eventos (ou *Event System Theory – EST*) como:

Um complexo de três componentes de eventos interativos: (1) força de evento (novidade, disrupção e criticidade de um evento); (2) espaço do evento (onde um evento se origina e como seus efeitos se difundem ao longo de uma organização); e (3) tempo do evento (quando um evento ocorre, quanto tempo um evento permanece impactando, e a evolução da força do evento).

Dentre as motivações para a proposição da EST, Morgeson *et al.* (2015) alegam que há poucos estudos que abarcam os eventos significativos que emergem nas arquiteturas organizacionais, afetando as organizações no espaço e no tempo.

A EST está ancorada na teoria geral de sistemas ou teoria de sistemas abertos (Bertalanffy, 1950) e o seu foco são os eventos fortes o suficiente para impactar e

provocar mudanças no comportamento organizacional, nas características e nos eventos subsequentes das entidades. Por exemplo, eventos como o escândalo contábil da Enron, deflagrado em 2001, forte o suficiente para deflagrar eventos subsequentes como a falência da organização (Morgeson *et al.* 2015); a venda da Arthur Andersen, a empresa de auditoria acusada pela obstrução e conivência com as práticas contábeis irregulares da Enron; e a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), conjunto de mecanismos para assegurar práticas contábeis éticas, seguras e confiáveis.

No Brasil, no dia 25 de janeiro de 2019, houve um segundo rompimento de barragem da empresa Vale S/A, em Brumadinho, Minas Gerais. Já havia ocorrido evento similar, em 2015, em Mariana (MG). Ambos os eventos têm força para desencadear uma série de eventos subsequentes abarcando todas as entidades – os funcionários efetivos e terceirizados da Vale S/A, as comunidades onde as barragens estão localizadas, governos, organizações não governamentais, alterações em legislação ambiental etc.

A Figura 1 resume a dinâmica dos impactos dos eventos no comportamento e nas características das entidades organizacionais dos fatores deflagradores dos eventos subsequentes.

Características dos eventos			Perguntas-chave	Exemplos
Força do evento Quais eventos comandam a atenção e produzem mudanças?	Novidade do evento	• Diferença entre eventos passados e futuros • Fenômeno novo e inesperado • Ruptura nas expectativas • Imprevisto • Não rotineiro • Incomum • Surpreendente	• O que é isso? • Como isso aconteceu • Quais informações são necessárias para interpretar o que está acontecendo?	• Introdução de novas regras, procedimentos, políticas e diretrizes • Desenvolvimento de novo produto pela concorrência • Queda das torres gêmeas em 11/09/2001

	Disrupção do evento	• Mudança e descontinuidade no ambiente externo • Ameaças percebidas • Podem bloquear ou mudar as rotinas • Obrigam as entidades a mudarem os seus modelos mentais	• Quais comportamentos precisam mudar? • Quais rotinas ou regras precisam ser ajustadas?	• Conflitos entre unidades de negócios • Mudanças em projetos • Falhas em equipamentos críticos para a organização • Desastres ou crimes ambientais como vazamento de óleo
	Criticidade do evento	• Importante • Indispensável • Prioritário • Deflagra análises adicionais • Requer atenção e ações incomuns • Comanda atenção e alocação de recursos	• Quanta atenção dar ao evento? • Quais e quantos recursos devem ser alocados para lidar com este evento?	• Morte de um executivo chave • Falência de algum fornecedor-chave
Espaço do evento Onde os eventos se originam e como seus efeitos se espalham por uma organização?	Direção espacial do evento	• Circula entre o ambiente externo, a organização, as equipes e os indivíduos • De nível único: mesmo nível hierárquico (indivíduo, equipe, organização) • <i>Top down</i> ou <i>bottom up</i>	• Onde o evento é deflagrado? • Em qual lugar, situação ou nível hierárquico?	• Introdução de novas tecnologias • Nova regulamentação governamental e os impactos nos relatórios das organizações
	Origem do evento	• Ocorre dentro e fora da organização • Tem impacto direto ou indireto nas entidades dentro de uma organização focal • Ocorre em qualquer nível hierárquico – alta gestão, média gerência, operacional	Como a origem de um evento pode influenciar comportamentos, características e eventos?	• Desastres naturais, crimes ambientais, terrorismo podem impactar imediatamente a organização • Problemas de motivação com o pessoal operacional (chão de fábrica) pode ser isolado do restante de outras áreas organizacionais
	Dispersão do evento	• Pode emergir ou permanecer no mesmo nível hierárquico • Seus efeitos podem afetar outros níveis ao longo do tempo	O quão disperso é o evento?	• Conflitos entre equipes de trabalho envolvidas com desenvolvimento de produto

				• Tais conflitos podem impactar o cumprimento de prazo de clientes chave para a organização ou mesmo a demissão de funcionários
	Proximidade espacial do evento	A distância entre dois níveis hierárquicos pode afetar em maior ou menor grau o acesso à informação pelas entidades afiliadas	O quão distante estão os eventos?	• A rotatividade de determinado grupo de trabalho não afeta o CEO da empresa • E os funcionários podem trabalhar em prédios diferentes
Tempo do evento Quando os eventos ocorrem, quanto tempo permanecem impactando e qual a evolução da força do evento?	Duração do evento	• Embora esteja ancorado no tempo, sua duração varia – curta, média ou longa duração • Quanto mais longo o evento, maior o seu impacto - na organização	Qual a duração do evento? Os eventos são transitórios ou duradouros?	Grau de emprego de esforços e tempo em determinadas atividades em função de um longo processo judicial
	Timing do evento	Entidades têm necessidades diferentes que variam conforme o estágio em que se encontram	Qual o tempo mais adequado para o evento?	• Empresas na fase de empreender estão com foco na captação de recursos. • Empresas na fase de crescimento estão com foco na inovação e criatividade

Figura 1: Quadro das características dos eventos

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de Morgeson *et al.* (2015, p. 520-528).

No tocante à aplicação, a EST oferece a possibilidade do desenvolvimento de um relato abrangente, colocando os eventos como protagonista das mudanças, gerando uma melhor compreensão dos fenômenos organizacionais (Morgeson *et al.*, 2015). Neste sentido, pode se observar a aplicação da teoria, nas pesquisas realizadas por McCluney, Bryant, King e Ali (2017), relatando como os eventos externos traumáticos de racismo, afetam os empregados negros e as organizações.

Guan, Arthur, Khapova, Hall e Lord (2018) sugerem que os eventos disruptivos, desencadeados por transições de carreira, podem afetar a saúde física e mental do indivíduo. Choi, Park e Choi (2018) observaram como os efeitos das notícias de assédio, praticado por executivos de empresas de capital aberto na Coreia, afetam o valor de mercado das mesmas. Alioua e Simon (2017) buscaram entender como as equipes desenvolvem novos conhecimentos para adaptação dos seus processos a novos modelos de gerenciamento. Reimann, Kosmol e Kaufmann (2017) investigaram os processos gerados, em resposta às interrupções induzidas, no âmbito das relações de fornecedores e clientes, na região ocidental da China. Finalmente, Beeler, Zablah e Johnston (2017) explicaram como os eventos críticos moldaram a evolução de uma organização de vendas.

2.3.2 A conexão entre a teoria de sistema de eventos e a área de apuração de denúncias

Segundo Morgeson *et al.* (2015, p. 516) “os eventos podem formar grandes cadeias de eventos que afetam as organizações ao longo do tempo. Por exemplo, (...), uma nova lei pode trazer regulamentações internas amplas e intrusivas...”.

Por exemplo, a descoberta e divulgação, pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), na década de 70, de que gestores de empresas, listadas no mercado de ações norte americano, utilizaram recursos para doações políticas ilegais, tanto nos Estados Unidos quanto em outros países para obter vantagens concorrenciais. A camuflagem de tais recursos nos relatórios financeiros destas empresas gerou o evento deflagrador da emissão, por parte do Congresso Americano, da Lei norte americana *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA). Trata-se de uma lei para coibir a prática da utilização de recursos das empresas para pagamentos

indevidos a representantes ou funcionários públicos, no intuito de obter vantagens negociais. Além de coibir a manipulação dos registros contábeis para mascarar a utilização dos recursos. Com isso, a Lei obriga as empresas americanas e estrangeiras que possuem ações registradas na SEC, a criar e manter controles internos e demais mecanismos que coíbam estas práticas (Maher, 1981).

Empiricamente, já foi comprovada que a adoção de mecanismos adequados de *compliance* pelas empresas impacta de forma eficaz a redução e tratamento de ações fraudulentas (Chen & Li, 2013). Contudo, na época da criação da Lei FCPA, constata-se que não existia arcabouço literário sobre práticas de combate à fraude corporativa, com a possibilidade de servir de guia para orientação e treinamento dos profissionais responsáveis pelas atividades exigidas pela nova Lei (Maher, 1981).

Após promulgação da Lei FCPA, o mercado observou o incremento da quantidade sanções impostas pela SEC, na esfera civil, e pelo Departamento de Justiça Americano (*Department of Justice – DOJ*), na esfera criminal, tendo o valor médio de US\$ 16,4 milhões, em 2004, e chegando a valor médio superior a US\$ 200 milhões em 2008, tendo como caso emblemático da empresa alemã Siemens, a qual foi multada em US\$ 1,8 bilhão (Amaral & Santos, 2017). Vale ressaltar que os gastos não se limitam ao pagamento da multa, podendo citar a desvalorização das ações, quanto da divulgação para o mercado, e os gastos com apurações internas impostas por órgãos reguladores (Amaral & Santos, 2017).

Após a formulação de tratados internacionais de combate à fraude e corrupção, no âmbito da Organização dos Estados Americanos (OEA) (OEA, 1996) e da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), sendo, inclusive, ratificado pelo Brasil por meio do Decreto nº 3.678, de novembro de 2000 (Brasil, 2000), o governo norte americano emitiu a Lei *Sarbanes-Oxley*, em 2002 e

criou o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* (Hoffman & Zimbelman, 2009).

O intuito foi reforçar os esforços no combate às fraudes corporativas impactantes nas demonstrações financeiras. O *PCAOB* constatou que as ações dos auditores responsáveis em atestar a veracidade das informações prestadas pelas entidades e do funcionamento eficaz dos controles internos, bem como a de detecção de ações fraudulentas, não estavam sendo realizadas eficazmente. A dificuldade pairava sobre a adaptação dos procedimentos aos riscos de fraude, pois usava-se procedimentos de auditoria padrão, permitido que os fraudadores adaptassem suas ações fraudulentas aos procedimentos de auditoria, de forma que não fossem detectadas (Hoffman & Zimbelman, 2009).

Com base nos eventos apresentados, conclui-se que os mesmos foram os gatilhos das alterações dos comportamentos e das características das organizações, na direção ao combate à fraude corporativa, tanto no setor privado quanto no público (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Além da geração de novos eventos como a criação de novas leis anticorrupção, de transparência e de governança, dentre outras, tanto no mundo quanto no Brasil, as quais podemos citar a *UK Bribery Act* e os normativos brasileiros: Lei 12.683 (Lavagem de Dinheiro) e a já citada Lei 12.846 (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Também se observa eventos disruptivos, colocando em risco a continuidade das organizações, que em conjunto com os eventos citados anteriormente, geram as mudanças no sentido ao combate à fraude e corrupção (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Os eventos disruptivos são descontinuidades do ambiente externo, gerando uma ameaça à entidade, que deverá ser respondida pela adaptação ao novo ambiente, por meio da alteração dos seus comportamentos e recursos (Morgeson *et*

al., 2015), como foi observado com a promulgação da lei FCPA e demais ordenamentos anticorrupção.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

Para cumprir o objetivo deste estudo – discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa – foi conduzido um estudo de caso único interpretativista exploratório.

Trata-se de uma temática contemporânea, em particular, no Brasil, em função da operação Lava Jato deflagrada pela polícia federal brasileira em 2014. Além disso, as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, ainda são pouco discutidas nas literaturas nacional e internacional. Por isso, há necessidade de aprofundar esta discussão, sem contar que, aparentemente, ainda não há clareza entre as fronteiras entre o contexto (conjunto de circunstâncias inter-relacionadas que abrange uma situação) e o fenômeno, objeto desta pesquisa (Gil, 2009; Yin, 2001, Stake, 2005; Eisenhardt, 1989).

Foi feito um caso de estudo único na Petrobras, cuja escolha respalda-se pela importância da empresa nos cenários econômicos brasileiro e internacional, visto ser uma empresa de energia, estatal, tendo como *core business* a produção de petróleo, gás natural e derivados. Em 2010, realizou a maior captação de recursos da história do mercado de ações, no valor de 120 bilhões de reais, devido ao fato da descoberta das reservas do pré-sal, que é considerada a mais importante descoberta do mundo,

nos últimos tempos, pelas características do óleo explorado, com alto valor comercial (de Oliveira, Galeano, Francischetti, Padoveze, & Milani Filho, 2018).

Entretanto, a Petrobras também se destaca nos cenários nacional e mundial de forma negativa, por ter sido considerada a empresa mais endividada em 2013. Desde março de 2014, com a deflagração da operação Lava Jato, que descobriu o esquema de corrupção envolvendo pagamento de propina a políticos e a alguns dos seus funcionários, vem sofrendo vultosas perdas de recursos e de imagem perante seus *stakeholders* (de Oliveira *et al.*, 2018; Bastos, Rosa, & Pimenta, 2017).

A operação da Polícia Federal ganhou o nome de Lava Jato pelo fato da descoberta de um posto de gasolina, próximo ao congresso nacional, que servia de “caixa eletrônico da propina” oriundo do esquema de pagamento de propina, relacionados aos contratos firmados com a Petrobras. Contudo, o esquema descoberto no âmbito da Lava Jato começou a ser apelidado pela mídia como caso “Petrolão”, fazendo referência à Petrobras e ao caso de corrupção, relacionado ao pagamento de mesadas a integrantes do congresso nacional, no intuito de obter aprovação de projetos de lei, apelidado de Mensalão. Também surgiu o termo “propinoduto”, também fazendo referência à Petrobras, pela junção do termo duto, infraestrutura utilizada para movimentação de petróleo e derivados, e o termo propina (Oliveira Medeiros & da Silveira, 2017).

Tais condições mostram que a Petrobras é um caso especial, reunindo as condições necessárias para conhecer o fenômeno (Yin, 2001) – como os eventos deflagrações da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Neste caso, a unidade de análise serão os

eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias.

3.2 COLETA DE DADOS

Por ser um estudo de caso e dada a necessidade de aprofundamento do fenômeno, é necessário realizar uma triangulação dos dados, ou seja, várias fontes de coleta de dados para se ter diversas perspectivas e observações acerca do fenômeno (Yin, 2001, Stake, 2005; Eisenhardt, 1989).

Assim, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 12 gestores da área de apuração de denúncias da Petrobras, no intuito de captar as suas percepções sobre a utilização de dados oriundos do sistema contábil nas apurações de denúncias, além da utilização das práticas da contabilidade forense nas mesmas: um diretor da área de Conformidade e Governança; um gerente geral, cinco gerentes e cinco coordenadores da área de apuração de denúncias, que foram gravadas e transcritas na íntegra.

Também foram analisados diversos documentos como relatórios de demonstrações financeiras e informativos para o mercado e para a mídia. Outra técnica de coleta de dados utilizada foi a observação participante em alguns eventos da organização, como reuniões de trabalho, com base em um roteiro previamente elaborado. Finalmente, com o intuito de validar as percepções obtidas pelas entrevistas com gestores, foram realizadas pesquisas, por meio de questionário predefinido, *survey*, com 26 empregados da Petrobras que atuam na área de apuração de um total de 87 pesquisados, utilizando uma adaptação da pesquisa realizada por Santos *et al.*, (2017). Neste caso, a taxa de retorno foi 30%.

3.3 ANÁLISE DE DADOS

Os dados foram analisados por meio da técnica de Análise de *Templates* (King, 2004), recomendada para pesquisas exploratórias, como esta pesquisa. Trata-se de uma técnica com foco em temas (códigos), que nesta pesquisa, emergiram tanto da literatura quanto dos dados. Esta técnica permite maior flexibilização destes códigos, principalmente por se tratar de uma temática ainda pouco estudada, principalmente na literatura brasileira (Silva & Sousa, 2017).

O ponto de partida foram os conceitos principais da pesquisa: eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Ao longo da análise de dados, foram acrescentados os códigos grupos de aplicação da contabilidade forense; significado atribuído à contabilidade forense; conhecimento e habilidades do profissional; estágio da discussão da contabilidade forense no Brasil; propósito da contabilidade forense. Todos códigos de primeira ordem ou primeiro nível. No total, foram gerados 38 códigos de segundo nível e 209 códigos de terceiro nível.

O Apêndice A mostra estes códigos.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DOS DADOS E DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

Na Petrobras, os eventos deflagradores da utilização de dados contábeis e das práticas de contabilidade forense se originam das demandas por apurações de denúncias, que por sua vez são recebidas por meio de três vias. A primeira é o Canal de Denúncias da Petrobras, sistema fornecido por empresa independente e gerido pela Ouvidoria Geral da Petrobras. O denunciante pode registrar sua denúncia de forma anônima por meio de formulário eletrônico disponibilizado no endereço eletrônico da empresa contratada (www.contatoseguro.com.br/petrobras) ou pela Central de Atendimento 0800. Este canal concentra 90% das denúncias recebidas. A segunda via é por meio de demandas de apuração encaminhadas por órgãos de controles públicos (Ministérios Públicos, Tribunais de Contas e outros) e demandas encaminhadas por demais áreas da Petrobras. A terceira forma se origina na própria área de apuração, pois durante as atividades, os profissionais podem se deparar com outras suspeitas.

As denúncias, à luz da Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson (2015), podem ser classificadas como eventos críticos, visto o grau de importância dado pela empresa e os recursos alocados para seu tratamento, principalmente, após deflagração da operação Lava Jato pela polícia federal brasileira. Soma-se à esta criticidade, a necessidade de adequação a um ambiente empresarial mais regulado e atento aos casos de fraude e corrupção.

São seis os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias: apurações de denúncias de maneira geral, apurações de denúncias relacionadas a contratos, indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio, indícios de assimetria informacional; indícios de fragilidades ou ausências em controles internos, e identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade.

4.1.1 Apurações de denúncias

Ao longo das apurações de denúncias, a equipe responsável pelas apurações de fraudes no fornecimento de serviços e materiais, superfaturamento de contratos e formações de carteis, se depara com a necessidade de analisar processos complexos. Tais ocorrências estão conectadas aos procedimentos de cotação de preços, orçamento, pagamentos, fiscalização de contratos, aceite de entrega de serviços ou equipamentos, pode identificar a necessidade da utilização de dados contábeis e financeiros, além da necessidade utilização das práticas de contabilidade forense. De acordo com o entrevistado #6:

Bom, principalmente se houver alguma denúncia, se o que tiver se apurando tiver relação com contratos, pagamentos. Se for uma questão que possa estar relacionada a um direcionamento de compras, de vendas. Se tiver relacionado a desvios, relacionados a descontos, preços. Se você estiver em uma situação potencialmente envolvendo superfaturamento ou subfaturamento. São situações que acabariam nos levando a utilizar dessas ferramentas como uma maneira de ou confirmar a denúncia...

Também de acordo com o entrevistado #2: Diversas fraudes relativas a fornecimento de materiais, fraudes relativas a superfaturamento e dados relativos a possíveis cartéis.

Contudo, em alguns casos, em que a denúncia não é específica quanto aos itens a serem analisados, pode ser valer de coleta de amostra de dados, utilizando-se das metodologias da Lei de *Newcomb-Benford* (1881,1938). Trata-se de uma aplicação das práticas da contabilidade forense. Conforme relatado pelo entrevistado #9:

Por exemplo, eu uso, normalmente, pego dados da conta de fornecedores todos os valores recebidos em um determinado período e eu rodo uma ferramenta chamada [Benford], análise de [Benford] que vem lá da teoria de uma metodologia chamada [Benford] Law. (...). Então, geralmente, eu uso na apuração de denúncias para fazer uma análise de risco e para direcionar o meu trabalho somente quando quero fazer uma amostragem ou fazer um trabalho um pouco menos abrangente quando, assim, a denúncia tampouco... está muito genérica.

Em determinadas denúncias, a equipe de apuração já identifica indícios de que os itens que deverão ser analisados têm relação com os dados contábeis e financeiros. Daí a evidência da necessidade da utilização dos dados contábeis e financeiros, além da necessidade da utilização de práticas de contabilidade forense. Foram citados pelos entrevistados #6 e #7, as transações de compras e vendas, o superfaturamento ou subfaturamento das operações, bem como os saldos de estoque. Na mesma linha, os entrevistados #5 e #1 citam as concessões de descontos e as vendas subsidiadas.

Elencando demais casos em que as denúncias já trazem relação com os dados contábeis e financeiros, o entrevistado #1 citou as denúncias relacionadas a possíveis pagamentos indevidos de horas extras por meio de fraude nos documentos e controles de apontamento. Também citou as operações de *trading*, alvo da 57ª fase da operação Lava Jato que, conforme citado no blog do jornalista Fausto Macedo, publicado no Jornal Estadão, versão online, de 5/12/2018:

A Polícia Federal deflagrou nesta quarta-feira 5 a Operação Sem Limites 57ª fase da Lava Jato. A nova etapa investiga negócios da área de trading da

Petrobrás e também as gigantes do mercado internacional do petróleo, Vitol, Trafigura e Glencore.

COM A PALAVRA, A PETROBRÁS

A Petrobras reafirma e reforça sua tolerância zero em relação à fraude e à corrupção. A deflagração da 57ª Fase da Operação Lava Jato, nesta quarta-feira, é mais uma clara demonstração da estreita e constante cooperação da companhia com as autoridades. Especificamente no caso desta fase da investigação, as equipes do Jurídico e da área de Apuração de Denúncias da companhia, com apoio de outras áreas da empresa, forneceram informações que serviram e continuarão a servir de subsídios, tanto para as investigações da Polícia Federal, quanto para as do Ministério Público Federal, nos processos penais dos indivíduos implicados e na responsabilização das empresas envolvidas.

Também foram elencadas possibilidades que estariam intrinsicamente ligadas aos dados contábeis como indícios de irregularidades sobre os documentos de suporte dos lançamentos contábeis (entrevistados #3 e #12); contas contábeis relacionadas a fornecedores ou clientes que estão com seus saldos inalterados por período maior que o usual, registros de ativos com indícios que nunca ingressaram na companhia e a mensuração de ativos que podem suscitar algum tipo de desvio ou manipulação (entrevistado #10); desvio de recursos financeiros, estoques, equipamentos, bens patrimoniais e produtos (entrevistado #8); indícios de informações contábeis equivocadas ou que não demonstre o valor justo de algum item do patrimônio de uma entidade, entrevistado #2.

Conforme explicitado pelo entrevistado #11:

Toda vez que tiver um indicativo relacionado às demonstrações contábeis ou algum dado que a gente possa traçar um paralelo para a busca de confirmação nos registros contábeis é um ponto que eu vejo para o uso da contabilidade forense.

4.1.2 Apurações de denúncias relacionadas a contratos

As apurações de denúncias relacionadas a contratos têm grande importância na Petrobras devido ao seu papel no mercado brasileiro de maior contratador de bens e serviços. Sem contar a contínua vigilância para que os casos, objeto de várias fases da operação Lava Jato, não voltem a ocorrer ou que sejam devidamente tratados.

Com isso, todos procedimentos e ferramentas que possam auxiliar nos trabalhos de apuração das denúncias são recomendados, inclusive a utilização das práticas de contabilidade forense, visto que o processo de contratação interage com dados financeiros e contábeis.

Neste sentido, o entrevistado #5 alerta da possibilidade da utilização das práticas da contabilidade forense nas apurações de denúncias relacionadas a todas as fases da contratação, tanto na fase de elaboração, pré-contratual, licitações e medições.

Já o entrevistado #3 salienta que:

Sempre que envolve contratos, pagamentos, despesas, aquisições, um bom caminho é utilizar as contas contábeis para tentar identificar extratos onde você vai buscar informações para, de fato, ir atrás dos contatos.

4.1.3 Apurações de denúncias relacionadas a indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio

A contabilidade forense, que tem como objetivo a prevenção, detecção e apuração de fraudes, pode auxiliar nas investigações relacionadas a suspeitas de irregularidades que movimentam grandes somas de dinheiro ou outros ativos de uma entidade (Aquino & Imoniana, 2017)

A percepção do entrevistado #6 é que a contabilidade forense pode ajudar na identificação do desvio denunciado e quais processos estariam mais sujeitos a este tipo de desvio. Porém, alerta que este tipo de desvio, que possui *outliers* são mais fáceis para as práticas da contabilidade forense identificar, nos casos objetos da operação Lava Jato, os valores eram expressivos. Em relação aos montantes contratados eram distribuídos de forma homogênea, de difícil detecção, inclusive para a contabilidade forense. Tal visão é compartilhada com o entrevistado #5, que diz:

Esses fatos são mais visíveis, são mais facilmente identificáveis. E a aplicação da contabilidade forense é muito utilizada justamente para identificação desses desvios.

O entrevistado #6, além de concordar com a utilização da contabilidade forense para este caso, também chama a atenção pela possibilidade de burla dos registros contábeis, lançamentos indevidos ou lançamentos fraudulentos, no intuito de obter benefícios indevidos. Já o entrevistado #2 suscita a possibilidade de existirem falhas nos controles, enquanto o entrevistado #10 entende que as práticas da contabilidade forense devem ser aplicadas para analisar como os desvios ocorreram, fortalecer os controles e punir as pessoas responsáveis.

4.1.4 Indícios de assimetria informacional

Nos casos de fraudes relacionadas às demonstrações contábeis, foi identificado o uso da contabilidade para mascarar o registro das operações das entidades, gerando uma assimetria informacional entre os responsáveis por fornecer as informações relacionadas ao patrimônio das entidades, seus administradores e os *stakeholders*. Desta forma, a assimetria informacional cria oportunidades para que outras ações fraudulentas não sejam percebidas pelos que se utilizam das

informações contábeis, no intuito de beneficiar os autores das improbidades, gerando perdas aos usuários das informações contábeis (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014).

De acordo com o entrevistado #11, as denúncias que evidenciam a possibilidade de assimetria informacional podem ser apuradas com o uso da contabilidade forense. Porém, é necessário, inicialmente, constatar se dados originais teriam relação com os dados contábeis. O entrevistado #1 alerta que:

Eu acho que ela [Contabilidade Forense] funciona mais para desvios pontuais, para desvios que, claramente, você tem diferentes transações dentro do mesmo sistema comparando com outros diferentes. Aí é onde ela vai funcionar melhor.

Já o entrevistado #5 indica a necessidade de verificar, nos casos de assimetria informacional, se foi ocasionada por algum ajuste financeiro, e identificar os motivos para estes ajustes. O entrevistado #7 acrescenta que a assimetria informacional pode ser gerada por erros sistêmicos ou pela utilização de controles manuais, sendo necessária a análise em sistemas paralelos, além da análise dos impactos no sistema contábil.

Por fim, o entrevistado #4 afirma que:

Assimetria de informação tem que ser evitada a qualquer momento. Para isso tem os canais de comunicação aqui na companhia e fora da companhia para poder divulgar harmonicamente esses dados. Então, o que eu vejo é que se identificada alguma assimetria de informação, isso seria escopo sim de uma apuração ou de uma avaliação estruturada para saber quais causas raízes que deu esse tipo de desvio.

4.1.5 Indícios de fragilidades ou ausências de controles internos

Depois das ocorrências de fraudes contábeis, como o caso da empresa americana Enron, os usuários das informações contábeis começaram a questionar a veracidade das informações contábeis prestadas e a eficácia dos controles internos

das empresas, responsáveis por evitar as ocorrências de ações fraudulentas e de atos de corrupção. Com isso, surge a necessidade da utilização das práticas da contabilidade forense, no intuito de identificar os indícios de fraudes, suas causas e impactos (Aquino & Imoniana, 2017).

Segundo o entrevistado #5, a fragilidade ou ausência de controles internos é a porta que a empresa deixa aberta para atos de fraude. Tal afirmação é ratificada pelos entrevistados #9 e #2, que afirmam que tal falta gera maior risco de fraude.

O entrevistado #9 afirma, também, que cabe a utilização de ferramentas forenses para direcionamentos dos trabalhos de apuração, nestes casos. O entrevistado #4 complementa que:

(...) a partir do momento que a gente apura denúncia, a gente necessariamente, não digo cem por cento dos casos, mas na maioria dos casos a gente perpassa os controles internos da companhia. Então, os controles internos, salvo exceção, acabam desaguando nas demonstrações contábeis e é nesse momento que a gente pode fazer o uso da contabilidade forense para verificar quais fragilidades, quais oportunidades de melhoria aqueles controles possuem.

O entrevistado #3 afirma que sempre que houver fragilidades nos controles internos, *gap* de desenho, será preciso recorrer à contabilidade forense para analisar os documentos que originaram os lançamentos contábeis, contudo o entrevistado #10 alerta para a necessidade de objetividade das análises. Por fim, o entrevistado #12 declara que a partir do momento que se identifica algum processo mal desenhado ou a falta de algum controle, a forma de conduzir a investigação.

4.1.6 Identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2003), por meio da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TI 01, no item 12.1.3.2, define o termo fraude como:

(...) ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

No mesmo normativo, o CFC (2003) atribui à auditoria interna o dever de assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes. Contudo, Aquino e Imoniana (2017) mostram que, apesar do auxílio das auditorias, os empresários continuam sofrendo com ações de fraude, citando como casos recorrentes as falsificações de cheques e documentos, além do desvio de ativos. Tal situação gera um grande desafio para os empresários no sentido de encontrar formas de prevenir e combater fraudes no ambiente corporativo, podendo a contabilidade forense suprir esta demanda (Aquino & Imoniana, 2017)

O entrevistado #6 afirma que:

Você vai coletar lá uma amostra aleatória de transações e à medida que você for avaliar essas transações você vai identificar documentação de suporte que não bate, informações que durante o processo, em algum momento, elas foram reclassificadas, elas foram reavaliadas e você tem, de fato, uma discrepância. Aí é onde a contabilidade forense pode ajudar bastante.

O entrevistado #7 complementa a afirmação do entrevistado #6, informando a necessidade da contabilidade forense para ampliar os testes, verificar se as outras transações, suscetíveis aos mesmos problemas, estão corretas. O entrevistado #5 alerta para a necessidade de se buscar evidências da motivação das ações investigadas e inclui outras atribuições da contabilidade forense para este tipo de

caso, a de revelar qual foi a natureza dos fatos, além de contribuir para a melhoria do ambiente de controle interno, evitando que casos semelhantes ocorram novamente. Por fim, o entrevistado #4 inclui a atribuição da contabilidade forense em prover evidências dos atos fraudulentos.

4.2 FASES DA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

Os entrevistados foram questionados quanto ao momento, isto é, em qual fase do processo de apuração de denúncias, ocorrem os eventos deflagradores da necessidade da utilização dos dados contábeis e das práticas da contabilidade forense. No questionamento, foi delimitada a apuração em três fases: (i) entendimento da suposta irregularidade denunciada, em que ocorre a avaliação da existência de elementos na denúncia que possibilitam a execução de uma apuração; (ii) o planejamento das atividades que serão executadas para conclusão sobre a procedência ou não da denúncia, e para identificação dos responsáveis nos casos procedentes; (iii) a execução das atividades de apuração. A definição destas três fases foi baseada na observação participante realizada no período de 25 de abril a 26 de julho de 2019, de que a área de Apuração de Denúncias, vinculada à Diretoria de Conformidade e Governança da Petrobras possui procedimentos definidos em normativos internos. Esses documentos preveem a emissão de um parecer preliminar, do documento de planejamento e do memorando de designação da equipe e do início dos trabalhos.

Comparando as respostas dos entrevistados, não houve consenso para que se pudesse afirmar a fase da apuração de denúncia que se concentra a ocorrência dos eventos deflagrados da utilização dos dados contábeis e das práticas da contabilidade

forense. Todas as fases foram citadas, ocorrendo a sinalização da possibilidade da ocorrência dos eventos deflagradores em mais de uma fase ou nas três fases.

Os entrevistados #2, #3, #4, #6, #7 e #9 entendem que os eventos deflagradores ocorrem na fase de planejamento. O entrevistado #9 relatou que:

Eu acho que na parte de planejamento é importantíssimo, assim, a utilização dessas práticas até para você delimitar o teu escopo, minimizar a quantidade de recursos utilizados, seja pessoas, seja tempo, para chegar em uma resposta mais rápida.

O entrevistado # 5 entende que os eventos deflagrados ocorrem na fase de execução, onde se forma uma opinião mais convicta. Já os entrevistados #1 e #10 acreditam que ocorrem tanto na fase de planejamento e quanto na fase de execução. O entrevistado #1 diz que: o planejamento e a execução são as duas fases onde existe a maior probabilidade de se identificar a necessidade do uso da contabilidade forense.

Por fim os entrevistados #8, #11 e #12 sinalizaram que nas três fases ocorrem eventos deflagradores da utilização dos dados contábeis e das práticas da contabilidade forense. O entrevistado #12 diz que:

Eu acho que nas três fases. A primeira fase você descreveu como o entender. Então você pode se utilizar dos dados contábeis para entender, por exemplo, a variação de uma conta, receita, custo. A segunda fase, de planejamento do trabalho, você vai fazer uma revisão analítica e também pegar o dado em si para saber se de fato vale a pena planejar o teste e como. E a terceira fase é quando você vai de fato investigar e, se você chegar à conclusão que é necessária a utilização de dados contábeis para poder fazer a investigação, você também vai acabar utilizando.

4.3 GRUPOS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE FORENSE

Os entrevistados foram questionados quanto aos grupos de fraudes corporativa de aplicação da contabilidade forense com base no conceito “Árvore da Fraude”

(*Association of Certified Fraud Examiners – ACFE*), em 2010; Pereira et al., 2014): corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas.

Dentre os entrevistados, aparentemente, só há um consenso de aplicação da contabilidade forense no grupo de demonstrações fraudulentas. O entrevistado #1, quando a questionado sobre a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas aos três grupos de fraudes corporativas respondeu, inicialmente, que seria somente nos casos de demonstrações fraudulentas. Mas dependendo do tipo de corrupção, poderia ter que recorrer a dados contábeis.

Os entrevistados #6 e #7 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas às demonstrações financeiras fraudulentas. Contudo, ponderou o entrevistado #6:

Na questão de corrupção. Normalmente, para você fazer um pagamento de suborno, você vai precisar tirar esse dinheiro de algum lugar. Para você precisar tirar esse dinheiro de algum lugar, você vai precisar criar ou contratos fictícios ou superfaturar contratos existentes ou criar despesas que não são confirmam com outras... quando você bater com outras bases de dados. Então, existe sim uma utilidade grande da contabilidade forense para tentar identificar juntamente essa criação do Caixa Dois, essa criação de onde vai sair o dinheiro para entregar lá para o intermediário que vai entregar, por sua vez, ao agente público.

O entrevistado #7 complementou com a possibilidade da utilização da contabilidade forense para buscar as evidências que comprovem o ato de corrupção. Os entrevistados #3, #5 e #9 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas as demonstrações financeiras fraudulentas e com os desvios de ativos.

Os entrevistados #4, #8, #10 e #11 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas aos

três grupos. O entrevistado #4 complementa que, certamente, nestes casos a utilização da contabilidade forense vai trazer uma repercussão positivas nos trabalhos de apuração. O entrevistado #8 diz que as movimentações de recursos oriundas destas operações vão, provavelmente, ter reflexos no sistema contábil.

Já o entrevistado #10 argumenta: 'Porque para corrupção, eu não vejo uma alternativa em que você consiga apurar e conseqüentemente combater senão com a aplicação das práticas da contabilidade forense'. O entrevistado #11 complementa que 'no intuito de averiguar relações entre as informações dessas fraudes com as informações contábeis, na busca por evidências'.

4.4 MUDANÇAS NO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL NO TOCANTE AO COMBATE À FRAUDE E CORRUPÇÃO

As evidências indicam que estão ocorrendo principalmente quatro mudanças tanto na Petrobras, quanto em outras organizações, a saber: adoção das práticas de *compliance*; adoção das práticas de contabilidade forense; novo ordenamento jurídico, e investimentos em capacitações.

4.4.1 Adoção das práticas de *compliance*

O entrevistado #1 pondera que apesar de grandes empresas já possuírem uma área de *compliance* em suas estruturas organizacionais, ele entende que no Brasil a adoção foi tardia. O entrevistado #1 exemplifica que a Petrobras, que é a maior empresa da América Latina criou uma estrutura de diretoria para consolidar e gerir suas atividades de *compliance* no início de 2015. O entrevistado #9 diz que:

Assim, eu acho que desde a Lava-Jato, assim, isso acabou virando uma agenda positiva em quase todas as empresas, principalmente as grandes empresas [...]. Se pegar uma empresa gigante como a Petrobrás, tem uma

estrutura de *compliance* absurda [...]. E as pequenas empresas até por orientação da própria CGU, que tem um manual de *compliance* de como montar o programa de *compliance* em pequenas e médias empresas. [...] Se a empresa é pequena faz o programa simples, [...] para mexer um pouco a cultura das pessoas e alertar, assim, quais são os riscos que essas empresas correm quando se relacionam, principalmente, com entes públicos.

O entrevistado #5 também pondera que mercado foi reativo, apresentou desenvolvimento nas práticas de *compliance* de forma significativa, mas ainda está desorganizado. O entrevistado #5 conclui que em sua opinião é necessária uma maior regulamentação referente às práticas de *compliance*. Já o entrevistado #8 diz que:

No Brasil, a gente tem visto aí uma mudança na cultura, você está vendo um *compliance* ganhar cada vez com mais força e está se estruturando de uma forma que eu sinceramente não tinha visto isso antes, (...) no exterior isso já tinha passado antes lá nos escândalos dos anos 2000, Enron, Worldcon [...], já está mais maduro lá fora, isso no Brasil é algo que é mais recente, de 2015 para cá talvez, mas que está amadurecendo.

O entrevistado #6 fala sobre as oportunidades de atração de investimento das empresas que estão adotando processos estruturados de controles internos, transparências em suas transações e acurácia nas suas demonstrações financeiras. Pois pondera que:

[...] uma preocupação maior de parceiros de negócio, de investidores, etc, em identificar empresas que não estejam praticando fraudes, não estejam envolvidas em grandes irregularidades [...]. Não é porque eu sou do bem, mas é porque isso acaba me custando dinheiro.

4.4.2 Adoção das práticas de contabilidade forense

O entrevistado #5 justifica que os serviços de contabilidade forense estão sendo requisitados no mercado brasileiro pelo principal motivo de que a regulação do mercado exige que as empresas estejam em *compliance*. Já o entrevistado #8 entende que a demanda pela contabilidade forense ocorre em razão da prevenção quanto aos eventos ocorridos no âmbito da Lava Jato. O entrevistado #12 diz que:

Eu acho que muito pela questão de tudo que vivemos em termos de operação lava jato, de tudo que se questionou acerca das próprias auditorias externas. Por que a auditoria externa não detectou esse ou aquele problema? Então, esse assunto tem sido cada vez mais debatido.

4.4.3 Novo ordenamento jurídico

O entrevistado #10 analisa que a população brasileira tinha suspeitas quanto a ocorrência de corrupção, mas não tinha a comprovação disto. Porém, após Lava Jato, a sociedade brasileira se deparou com essa situação, sendo instada a tomar providência com relação as suas empresas e ao ordenamento jurídico. Em resposta ao anseio da sociedade surgiu as leis anticorrupção. Já o entrevistado #8 entende que a demanda pela contabilidade forense ocorre em razão da prevenção quanto aos eventos ocorridos no âmbito da Lava Jato. O entrevistado #12 diz que:

Entendo que em termos de normas e legislação tivemos grandes avanços nos últimos anos (...). Eu também entendo que o mercado, seja o brasileiro ou o internacional, ainda não demonstra com bastante energia e força a questão da punição, para que todos aqueles envolvidos em atos como esses não tenham a sensação de impunidade.

4.4.4 Investimentos em capacitações

O entrevistado #7 analisa que o Brasil vem sempre a reboque do mercado americano. Visualiza que existem várias instituições que oferecem treinamentos de técnicas para o combate à fraude e corrupção, mas ainda não estão no mesmo patamar que o mercado americano. O entrevistado afirma que o mercado de treinamentos em *compliance* e nas práticas de combate à fraude e corrupção no Brasil ainda tem muito a se desenvolver.

4.5 O SIGNIFICADO ATRIBUÍDO À CONTABILIDADE FORENSE

Dentre os entrevistados, o significado 'contabilidade investigatória' é o mais presente associado a interpretações como 'desvendar os fatos ocorridos' (entrevistado #8); 'trata-se de um processo investigativo' (entrevistado #12); 'investigar e elucidar fraudes', 'com fins investigativos', 'esclarecimento de investigações contábeis', 'práticas de contabilidade, auditoria e investigação para apresentação dos seus resultados às cortes de Justiça', segundo alguns analistas.

Outro significado atribuído à contabilidade forense é a 'apuração de fraudes e corrupção'. O entrevistado #11 entende que a 'contabilidade forense como o uso da contabilidade associado a algum tipo de investigação buscando alguma fraude que tenha ocorrido na empresa, também associada a perícia contábil'. O entrevistado # 8 entende que a contabilidade é ciência que converte os fatos operacionais de uma entidade em valores. Sendo assim, a contabilidade forense vem para converter os dados contábeis em fatos operacionais e investiga-os na busca por evidências de fraude. Já o entrevistado #12 relaciona o conceito de contabilidade forense com o processo de investigação que tenha algum reflexo no sistema contábil.

O entrevistado #9 diz que:

Então, contabilidade forense, no meu entendimento, é a utilização dos dados contábeis para identificação de exemplos, indícios de fraudes nos números contábeis, utilizando ferramentas forense, ou seja, sistemas ou metodologias (...), em tese, poderiam indicar algum indício de fraude nos números contábeis de uma empresa.

O entrevistado #10 esclarece que o conceito de contabilidade forense está ligado as análises de dados contábeis, financeiros ou não, que possam identificar que o processo analisado está em conformidade ou que existem indícios ou evidências de fraude.

Outros significados são ‘rastreamento de dados contábeis ou não, que levem a identificação de fraude’, ‘contabilidade especializada para atender demandas judiciais’, ‘ferramenta prática de *compliance*’ e ‘perícia contábil’.

4.6 CONHECIMENTOS E HABILIDADES DO PROFISSIONAL DE APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

Um dos eventos subsequentes aos eventos iniciais deflagradores do uso das práticas de contabilidade forense é o surgimento de profissionais com conhecimentos e habilidades, bem como novas atitudes para atuarem na área da contabilidade forense.

No Brasil, há poucos profissionais preparados para lidarem com a contabilidade forense na apuração de denúncias. Vários aprenderam na prática, ‘aprenderam fazendo’ ou por acaso ou estavam exercendo atividades correlatas em empresas que se viram de alguma forma envolvidas nos escândalos de fraude e corrupção citados, segundo o entrevistado #1. Não se observava antes dos escândalos, movimentos no mercado no sentido de preparar profissionais para desempenhar estas atividades.

O entrevistado #11 avalia que no mercado brasileiro se observa profissionais com conhecimento de contabilidade societária e auditoria. Em alguns casos pode-se notar também conhecimento jurídico, mas não vê profissionais que estejam completos nos demais requisitos pertinentes da área de apuração de denúncias. O entrevistado #8 alega que ‘a oferta de serviços de contabilidade forense no Brasil vem das grandes empresas multinacionais de auditoria e consultoria, além de grandes escritórios de advocacia’.

O entrevistado #9 explica que:

É, assim, como eu não sou contador, eu não... assim, mas como eu conheço um monte de contadores, todos trabalhando em auditoria, a maioria trabalhando em auditoria aqui na empresa, nenhum teve formação de contabilidade forense. Pelo menos que eu saiba. [...] e eu, como economista, também nunca vi nenhuma matéria ligada a isso. Na universidade... sei que tem matérias sobre auditoria no curso de Contabilidade, mas não avançam nesse tema.

A empresa que cometer fraude, cara, pode pagar um preço muito alto. Então, nada melhor do que já na graduação as pessoas já terem essa questão, a questão do *compliance*, da possibilidade de contadores já utilizarem esse tipo de ferramenta que acho que é até uma... abre uma margem de empregabilidade muito boa para quem tem uma formação nisso. E quer atuar na área como auditor ou similar.

Os entrevistados #3 e #7 ponderam que alguns profissionais desta área apresentam pouco experiência na atividade, aliado a uma formação acadêmica que não prepara para esta atividade. O entrevistado #6 fala que:

[...] o contador... ele não saía da academia sabendo. E ele vai aprender isso muito quando está efetivamente no mercado. Mas também esse é o caminho normal de tudo que se acontece na contabilidade. Normalmente as empresas experimentam. A contabilidade não se antevê ou não gera qualquer estudo sem antes o mercado trazer isso para ela. Então, acontece no mercado, as empresas aprendem e a contabilidade, aí sim, vai fazer o que você está fazendo aí que é aprender com os casos. E aí formular as teorias e os ensinamentos.

O entrevistado #3 pondera que, por vezes, o desenvolvimento das práticas de contabilidade forense não acompanha o desenvolvimento da tecnologia que oferece novas oportunidades de fraude.

Além disso, a Academia também precisa se atualizar, formar esses novos profissionais, preparando-os melhor para este novo mercado, segundo os entrevistados #3 e #7. Sem contar que 'o desenvolvimento das práticas de contabilidade forense não acompanha o desenvolvimento da tecnologia, que oferece novas oportunidades de fraude em ambientes empresariais já conhecidos e constituídos, acrescenta o entrevistado #3.

4.6.1 Conhecimentos requisitados

Os entrevistados #2 e #6 ponderam que o profissional desta área precisa de um vasto conhecimento em ferramentas de Tecnologia de informação (TI) e em finanças. O conhecimento das rotinas operacionais da empresa também é desejado, conforme a fala do entrevistado #11. O entrevistado #10 alerta que dependendo do processo analisado, a apuração vai demandar que profissional possua conhecimentos além dos conhecimentos financeiros e das técnicas forenses.

O entrevistado #8 vislumbra que devido a necessidade de diversos conhecimentos para exercer as atividades de apuração de denúncia, a tendência é formação de equipes multidisciplinares na execução de investigações corporativas.

O entrevistado #6 diz que:

Eu acho que a pessoa tem que primeiro ter uma base específica teórica e precisa ter experiência prática. Então, não. Seria qualquer... agora, eu não acho que o cara tenha que ter feito a faculdade A, B ou C. Eu acho que está muito mais relacionado a ele ter sido treinado para aquilo e ele ter tido experiência prática.

Eu acho que as habilidades do auditor elas representam uma parte daquelas que são importantes para apuração de denúncias. Eu acho que tem toda a parte comportamental, a parte de entender um problema e entender o lado pessoal do problema, entender como que as pessoas se comportam.

[...] tem que ser alguém que já conheceu os diferentes processos dentro de uma organização e aplica esse conhecimento na tentativa de entender que problemas podem ter acontecido, quais são as causas, raízes do problema e por onde é que ele poderia conseguir detectar.

No tocante às demandas por treinamentos, o entrevistado #8 observa que há muitos jovens contadores interessados em adquirir conhecimento sobre as práticas de combate à fraude e corrupção. Apesar disso, os entrevistados #6 vê com receio a questão o mercado de certificação de profissionais para atuação nas atividades de combate à fraude e corrupção. Pois entende que algumas certificações no mercado

querem dizer pouco coisa. Já entrevistado #3 informa que já existem mais de 80 profissionais brasileiros certificados pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) e que a própria instituição certificadora estabeleceu uma filial no Brasil. Também informa que a instituição *Legal Ethics Compliance* (LEC) está oferecendo uma certificação para profissionais em *compliance*, em parceria com Fundação Getúlio Vargas.

Importante ressaltar que, por um lado, para a maioria dos entrevistados, a contabilidade ainda é um assunto incipiente no Brasil. É pouca divulgada nos meios empresariais e acadêmico, alertam os entrevistados #4, #9, #11 e #12. Embora seja debatido nas grandes organizações, sequer é discutido nas pequenas empresas, segundo o entrevistado #1.

Por outro lado, há profissionais que entendem que essa discussão já alcançou o estágio de crescimento, embora também reconheçam a necessidade de ampliação de fóruns, cursos etc. (entrevistados #3, #5, #7). A Figura 2 resume esta análise de dados.

Fatores	
Eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias	• Apurações de denúncias • Apurações de denúncias relacionadas a contratos • Apurações de denúncias relacionadas a indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio • Indícios de assimetria informacional • Indícios de fragilidades ou ausências em controles internos • Identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade
Grupos de aplicação da contabilidade forense	• Demonstrações fraudulentas • Demonstrações fraudulentas e corrupção • Demonstrações fraudulentas e desvios de ativos • Demonstrações fraudulentas, desvios de ativos e corrupção
Mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude e corrupção	• Adoção das práticas de <i>compliance</i> • Adoção das práticas de contabilidade forense • Novo ordenamento jurídico • Investimentos em capacitações
O significado atribuído à contabilidade forense	• Contabilidade investigatória • Apuração de fraudes e corrupção

	• Análise de dados contábeis • Ferramenta prática de <i>compliance</i> • Atividade de perícia contábil. • Resolução de irregularidades encontradas nos relatórios financeiros da empresa
Conhecimentos e habilidades do profissional de apuração de denúncias	• Deficiências no mercado brasileiro • Conhecimentos requisitados • Treinamentos • Certificações

Figura 2: Quadro dos fatores discutidos na pesquisa.

Fonte: Dados da pesquisa.

Capítulo 5

5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Em resumo, ao discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, as evidências mostram que não se trata de uma relação causal linear e direta. Ou seja, outros fatores podem atuar nesta relação.

Assim, a partir dos fundamentos conceituais desta pesquisa e desta análise de dados, foi desenvolvido um modelo mostrado na Figura 3, baseado em cinco fatores: (i) os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias; (ii) os grupos de aplicação da contabilidade forense; (iii) as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa; (iv) conhecimento e habilidades do profissional; e (v) significado atribuído à contabilidade forense.

Os eventos deflagradores da utilização dos dados contábeis e da contabilidade forense são deflagrados ao longo da apuração de uma denúncia. As denúncias, à luz da Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson (2015), podem ser classificadas como eventos críticos, visto o grau de importância dado pela empresa e os recursos alocados para seu tratamento, principalmente, após deflagração da operação Lava Jato pela polícia federal brasileira. Soma-se à esta criticidade, a necessidade de adequação a um ambiente empresarial mais regulado e atento aos casos de fraude e corrupção.

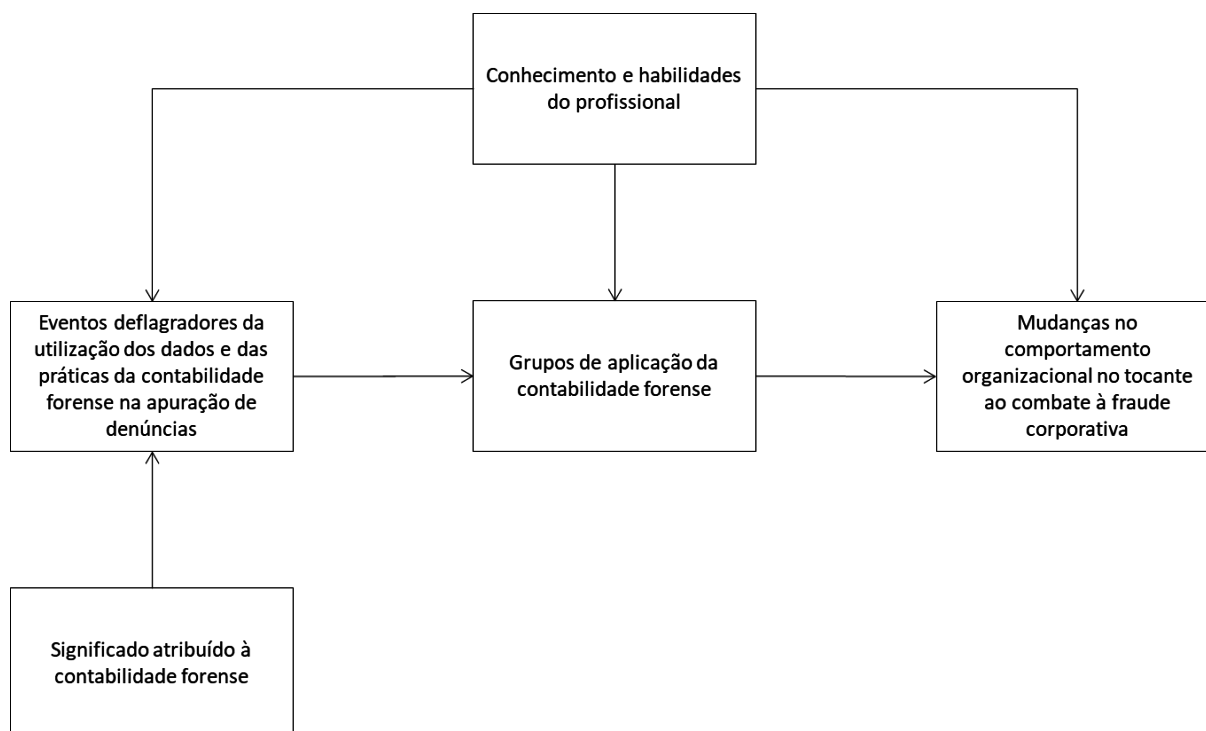


Figura 3: Modelo conceitual das mudanças no comportamento organizacional orientado ao combate de fraudes corporativas

São seis os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias: apurações de denúncias de maneira geral, apurações de denúncias relacionadas a contratos, indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio, indícios de assimetria informacional; indícios de fragilidades ou ausências em controles internos, e identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade.

Essas denúncias, por sua vez, que demandam a utilização da contabilidade forenses, vai definir os grupos de fraudes corporativas onde serão aplicados a contabilidade forense, visto que não são todos os tipos de denúncias que demandam a utilização dos dados contábeis e das práticas de contabilidade forense. Por exemplo, os casos de nepotismo ou assédio.

Com base no conceito “Árvore da Fraude”, desenvolvido pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), em 2010, Pereira et al. (2014) apresentam os três grupos de fraudes corporativas: corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeira fraudulentas. Esses grupos de fraudes podem ser objeto das apurações de denúncias, que utilizarão os dados contábeis e as práticas de contabilidade forense, após a deflagração dos eventos que originaram a necessidade da sua utilização. Nesta pesquisa, as evidências indicam que o grupo das demonstrações fraudulentas é o único grupo de consenso entre os entrevistados.

Além do conceito corrupção, já debatido no capítulo dos fundamentos conceituais desta pesquisa, a apropriação indevida de ativo, configura-se pela utilização de procedimentos não convencionais, por parte de um indivíduo, no intuito de subtrair o ativo da entidade ou utilizá-lo para benefício próprio. Por fim, o conceito demonstrações financeiras fraudulentas trata-se da divulgação de demonstrativos financeiros cujas informações reportadas não representam a realidade do patrimônio de uma entidade. Tal assimetria é concebida de forma intencional pelos administradores da entidade, no intuito de obter algum benefício ilícito e gerando perdas para os que se utilização destas informações. (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014).

Com isso, os eventos deflagradores da utilização da contabilidade forense geram uma sequência de alterações no comportamento individual e coletivo, mudanças nos recursos utilizados pelas empresas, além de gerar novos eventos. Todo este movimento, somado a outros eventos identificados nesta pesquisa, geram as mudanças observadas no comportamento organizacional no tocante à fraude e corrupção, a saber: adoção das práticas de *compliance*; adoção das práticas de contabilidade forense; novo ordenamento jurídico, e investimentos em capacitações.

A Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson et al. (2015), define que os eventos podem gerar mudanças nos comportamentos individuais ou coletivos, nas características dos recursos de uma ou várias entidades e a criação de eventos subsequentes. Morgeson et al. (2015) cita como exemplo de evento, o escândalo da fraude contábil da empresa norte americana Enron, que gerou novos eventos, dentre eles a falência da própria empresa e da empresa de auditoria e consultoria Arthur Andersen LLP.

O caso citado por Morgeson et al. (2015) encaixa-se na análise das mudanças ocorridas no mundo quanto ao combate à fraude e corrupção. Pois, após este evento, diversos outros eventos semelhantes ocorreram no mundo e no Brasil, gerando uma sequência de mudanças de comportamento, das características dos recursos e a geração de novos eventos que geram as mudanças no comportamento organizacional observadas (Morgeson et al, 2015). Também pode-se observar pelas lentes de Teoria de Sistemas de Eventos que o processo de mudanças é contínuo, pois com o surgimento e aperfeiçoamento da contabilidade forense e das demais ferramentas de apoio ao combate à fraude e corrupção, outras mudanças estão por vir.

A sequência de eventos que culminam nas mudanças no comportamento organizacional sofre influências dos eventos gerados pela tentativa de definir o significado do conceito contabilidade forense. Pois com o debate dos conceitos de contabilidade forense, ocorrem novas definições, aplicações e práticas, que serão adotadas nos trabalhos de apuração de denúncias, alterando os eventos deflagradores, os grupos de aplicação e o comportamento corporativo quanto ao combate à fraude e corrupção.

A Teoria de Sistema de Eventos define evento como a interação de duas ou mais entidades (os atores sociais envolvidos com a organização em foco, influências

do setor etc.). Observa-se que a interação entre os conceitos de contabilidade forense com o conceito de *compliance* também geraram eventos que deflagraram as mudanças ocorridas no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa e nas práticas de apurações internas de denúncias de fraude e corrupção (Morgeson et al, 2015).

Aquino e Imoniana (2017) apresentam a contabilidade forense como um ramo da contabilidade que se utiliza dos conceitos contábeis para registro e mensuração do patrimônio e das práticas de auditoria para identificar indícios ou evidências de fraude. Neste contexto, a contabilidade forense assume o papel de ferramenta de investigação, detecção e prevenção às fraudes corporativas e ações de corrupção. (Aquino & Imoniana, 2017). Já Carneiro et al. (2016) apresenta a contabilidade forense como a ciência que reúne os conceitos de contabilidade, finanças, legal e administrativo, e se utilizando das práticas de auditoria, desempenha atividades investigativas na busca por evidências de fraudes financeiras.

Nesta pesquisa, o significado direcionador é a contabilidade investigatória, que pode dar o tom nos eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias. E este significado pode atuar como fator contributivo para compreender os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias, os grupos de aplicação da contabilidade forense e as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, neste novo cenário.

Finalmente, da mesma forma que foi visto no conceito de contabilidade forense, é possível observar pela lente da Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson et al (2015), os eventos deflagraram o aparecimento dos profissionais que atuam na área da contabilidade forense. Estes eventos também geram eventos

subsequentes que deflagraram as mudanças ocorridas no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa e nas práticas de apurações internas de denúncias de fraude e corrupção (Morgeson et al, 2015).

Estas alterações também são geradas quando da inclusão de novos profissionais que atuam na área de apuração de denúncias de fraudes corporativas, além do aprimoramento dos profissionais que já atuam. Gerando o aumento da demanda por soluções de treinamento e de certificação destes profissionais, além suprir a demanda crescente por parte das entidades privadas e públicas de serviços relacionados ao combate à fraude corporativa e corrupção.

Capítulo 6

6 CONCLUSÃO

Esta pesquisa qualitativa exploratória analisa a relação entre eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa.

Desta forma, esta pesquisa contribui com uma pesquisa empírica na estrutura da Diretoria de Conformidade e Governança da Petrobras, maior empresa do país e principal envolvida nas transações investigadas no âmbito da operação Lava Jato. Assim, apresenta um modelo baseado em cinco fatores que apresenta a dinâmica entre eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, à luz da Teoria de Sistemas de Eventos, de Morgeson *et al.* (2015).

Ao fazer isto, mostra as mudanças que estão ocorrendo no mundo corporativo impactadas pelo significado atribuído à contabilidade forense pelos profissionais envolvidos com esta prática e também pela necessidade de formar esses profissionais, em função das demandas.

Quanto às implicações práticas, este estudo mostra direcionadores para os gestores de áreas de *Compliance*, Apuração de Denúncias no tocante à formação e capacitação das equipes envolvidas com estas atividades. Também fornece insights para que a Academia atualize suas grades curriculares e prepare melhor estes futuros profissionais.

Entretanto, trata-se de um estudo de caso único, embora conduzido em uma organização que esteve no centro das investigações da Lava Jato, não podendo generalizar os seus resultados. Daí a sugestão para estudos futuros de estender esta pesquisa para outras organizações envolvidas na operação Lava Jato, inclusive em outros países, para fins de comparabilidade.

REFERÊNCIAS

- Acemoglu, D., & Verdier, T. (1998). Property rights, corruption and the allocation of talent: a general equilibrium approach. *The economic journal*, 108(450), 1381-1403.
- American Institute of Certified Public Accountants - AICPA. (2007). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. Recuperado em 30 de janeiro de 2019, de <https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants - AICPA. (2019). Statement on Standards for Forensic Services No. 1. Recuperado em 30 de outubro de 2019, de <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/forensicandvaluation/resources/standards/downloadabledocuments/ssfs-no-1.pdf>
- Alioua, H., & Simon, F. (2017). Managing time pacing in organizations transitioning to a project-based mode—3 cases studies of two multinational companies. *International Journal of Project Management*, 35(8), 1427-1443.
- Amaral, M. A., & Moraes dos Santos, O. (2017). Efeito no preço das ações de empresas punidas por corrupção no âmbito do FCPA. *Revista Universo Contábil*, 13(2), 109-129.
- Aquino, A. A. & Imoniana, J. O., (2017). Contabilidade Forense e Perícia Contábil: Um estudo fenomenográfico. *Revista Organizações em Contexto*, 13(26), 101-126.
- Beeler, L., Zablah, A., & Johnston, W. J. (2017). How critical events shape the evolution of sales organizations: A case study of a business-to-business services firm. *Journal of Business Research*, 74(1), 66-76.
- Benford, F. (1938). The law of anomalous numbers. *Proceedings of the American philosophical society*, 78(4), 551-572.
- Blackburn, K., Bose, N., & Haque, M. E. (2011). Public expenditures, bureaucratic corruption and economic development. *The Manchester School*, 79(3), 405-428.
- Borini, F. M., & Grisi, F. C. (2009). A corrupção no ambiente de negócios: survey com as micro e pequenas empresas da cidade de São Paulo. *Revista de Administração-RAUSP*, 44(2), 102-117.
- Boritz, J. E., Kochetova-Kozloski, N., & Robinson, L. (2014). Are fraud specialists relatively more effective than auditors at modifying audit programs in the presence of fraud risk? *The Accounting Review*, 90(3), 881-915.
- Brasil, (2000). Decreto nº 3.678 de 30 de novembro de 2000. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm

- Brasil, (2013). Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, de http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/ Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm
- Brasil, (2015). Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015. Recuperado em 08 de outubro de 2019, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm
- Cao, Z., & Narayanamoorthy, G. S. (2014). Accounting and litigation risk: evidence from Directors' and Officers' insurance pricing. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 1-42.
- Carneiro, Y. F. F., Szuster, N. S., Siqueira, J. R. M., & Fonseca, A. C. P. D. D. (2017). Contabilidade forense: A aplicação da atividade contábil investigativa e sua perspectiva futura no Brasil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 21(3), 56-73.
- Conselho Federal de Contabilidade, (2003). Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Recuperado em 4 de agosto de 2019, do http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf
- Chen, F., & Li, Y. (2013). Voluntary adoption of more stringent governance policy on audit committees: Theory and empirical evidence. *The Accounting Review*, 88(6), 1939-1969.
- Choi, Y. H., Park, H. J., & Choi, S. J. (2018). Impact of Emotional Harassment on Firm's Value. *Frontiers in psychology*, 9:2333, 1-15.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO (2007). COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Recuperado em 30 de janeiro de 2019, de <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>
- Da Silva, G. R., & de Sousa, R. G. (2017). A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(30), 46-56.
- De Araújo, E. C. C., dos Santos Rodrigues, V. R., Monte-mor, D. S., & Correia, R. D. (2018). Corrupção e valor de mercado: os efeitos da Operação Lava Jato sobre o mercado de ações no Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 17(51), 41-58.
- De Oliveira Medeiros, C. R., & da Silveira, R. A. (2017). A Petrobrás nas teias da corrupção: mecanismos discursivos da mídia brasileira na cobertura da Operação Lava Jato. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(31), 11-20.
- Delavallade, C. (2006). Corruption and distribution of public spending in developing countries. *Journal of economics and finance*, 30(2), 222-239.

- Dos Santos Filho, C. R., Carlos, F. A., & da Costa, F. M. (2017). Habilidades Relevantes para a Perícia Contábil Criminal: A Percepção dos Peritos e Delegados da Polícia Federal. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 11(1), 69-89.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of management review*, 14(4), 532-550.
- Everett, J.; Neu, D. & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513-542.
- Gil, A. C. (2009). Estudo de caso. São Paulo: Atlas.
- Guan, Y., Arthur, M. B., Khapova, S. N., Hall, R. J., & Lord, R. G. (2018). Career boundarylessness and career success: A review, integration and guide to future research. *Journal of Vocational Behavior*, 110, 390-402.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). Fundamentos de métodos de pesquisa em administração. *Bookman Companhia Ed.*
- Hoffman, V. B., & Zimbelman, M. F. (2009). Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk? *The Accounting Review*, 84(3), 811-837.
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession?. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1), 255-284.
- Huber, W., & DiGabriele, J. A. (2015). What is the purpose of research in forensic accounting?. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 11(1), 30-49.
- Huq, F. A., Chowdhury, I. N., & Klassen, R. D. (2016). Social management capabilities of multinational buying firms and their emerging market suppliers: An exploratory study of the clothing industry. *Journal of Operations Management*, 46, 19-37.
- Imoniana, J. O., Antunes, M. T. P., & Formigoni, H. (2013). The forensic accounting and corporate fraud. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 10(1), 119-144.
- King, N. (2004). Using templates in the thematic analyses of text. In: Cassell, C.; Symon, G. (ed.) *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: Sage, 2, 256-270.
- Luccas, R. G., & Relvas, T. R. S. (2013). O contador forense na investigação e no combate a fraudes no brasil: aplicação da técnica Delphi. *XXXVII Encontro da ANPAD*.
- Macedo, F., Afonso, J. & Brandt, R. (2018). Lava Jato abre fase 57 e mira área de trading da Petrobrás. Estadão versão online. Recuperado em 1 de outubro de 2019, de <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lava-jato-abre-fase-57>

- McCluney, C. L., Bryant, C. M., King, D. D., & Ali, A. A. (2017). Calling in Black: a dynamic model of racially traumatic events, resourcing, and safety. *Equality, Diversity and Inclusion: An International Journal*, 36(8), 767-786.
- Maher, M. W. (1981). 1980 Competitive Manuscript Award: The Impact of Regulation on Controls: Firms' Response to the Foreign Corrupt Practices Act. *Accounting Review*, 56(4), 751-770.
- Morgeson, F. P., Mitchell, T. R., & Liu, D. (2015). Event system theory: An event-oriented approach to the organizational sciences. *Academy of Management Review*, 40(4), 515-537.
- Newcomb, S. (1881). Note on the frequency of use of the different digits in natural numbers. *American Journal of mathematics*, 4(1), 39-40.
- Odebrecht. (2016). Política da Odebrecht S.A. sobre Conformidade com Atuação Ética, Íntegra e Transparente. Recuperado em 6 de fevereiro de 2019, de <https://www.odebrecht.com/pt-br/governanca/conformidade>
- Organização dos Estados Americanos – OEA, (1996). Recuperado em 19 de janeiro de 2019, de [http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos B58 contra Corrupcion.asp](http://www.oas.org/es/sla/ddi/tratados_multilaterales_interamericanos_B58_contr_a_Corrupcion.asp)
- Perera, L. C. J., de Freitas, E. C., & Imoniana, J. O. (2014). Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 03-30.
- Petrobras. (2015). Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, de <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca-corporativa/instrumentos-de-governanca/programa-petrobras-de-prevencao-da-corrupcao>
- Reimann, F., Kosmol, T., & Kaufmann, L. (2017). Responses to Supplier-Induced Disruptions: A Fuzzy-Set Analysis. *Journal of Supply Chain Management*, 53(4), 37-66.
- Ribeiro, A. A. D., Rodrigues, R. N., Prazeres, R. V., & de Araújo, J. G. (2016). Um Estudo Sobre a Relevância da Contabilidade Forense como Instrumento de Investigação: A Percepção de Profissionais Ligados ao Combate à Lavagem de Capitais. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 45-75.
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2018). Evolução do controle interno no setor público: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38.

- Stake, R. E. (2005). Qualitative Case Studies. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications Ltd, 443-466.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.
- Weick, K. E. 1995. Sensemaking in organizations. Thousand Oaks, CA: Sage.

APÊNDICE A: TEMPLATE ANALYSIS

1. EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DOS DADOS E DAS PRÁTICAS DA CONTABILIDADE FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS

1.1. Canal de denúncias – Importante – Origina-se dentro ou fora da organização

1.1.1. *Se houver alguma denúncia. #6*

- 1.1.1.1. Normalmente, é quando você tem processos que são mais intensivos e que estejam ligados a escrituração contábil, que estejam ligados a como que são registrados às transações, realmente relacionado a processos de cotação, orçamento, pagamento, fiscalização de contrato, aceite de entrega etc. #6
- 1.1.1.2. Ajuda mais quando você tem o outlier, quando você tem a transação que, de fato, sai da norma. Se você tiver uma coisa mais endêmica em que as transações estão saindo da norma e você não tem nada dentro da organização que te dê essa indicação, aí ficaria mais difícil você encontrar esses desvios. #6
- 1.1.1.3. Por meio de sumarização de fornecedores ou outros itens de uma denúncia, utiliza-se metodológicas de análise forense, como exemplo a lei de Benford, para identificar itens com indícios de não conformidades e se busca ver a trilha das operações relacionadas aos itens nos registros contábeis. #9
- 1.1.1.4. Identificar a criação do Caixa Dois, essa criação de onde vai sair o dinheiro para entregar lá para o intermediário que vai entregar, por sua vez, ao agente público. #6 Diversas fraudes relativas a fornecimento de materiais, fraudes relativas a superfaturamento, dados relativos a possíveis cartéis. #2

1.1.2. *Diversas denúncias, diversas apurações levam em consideração a utilização de dados contábeis/financeiros. #7*

- 1.1.2.1. Compras, as informações de vendas, os saldos de inventário, de estoque. #7
- 1.1.2.2. Se for uma questão que possa estar relacionada a um direcionamento de compras, de vendas. #6
- 1.1.2.3. Se tiver relacionado a desvios, relacionados a descontos, preços. #6
- 1.1.2.4. Se você estiver em uma situação potencialmente envolvendo superfaturamento ou subfaturamento. #6
- 1.1.2.5. Pagamentos indevidos de horas extras, medições contratuais que tenham sido feitos de modo irregular, vendas subsidiadas, fragilidade de controles internos, e que essa fragilidade de controle pode ter propiciado alguma fraude, e operações de trading. #1
- 1.1.2.6. Concessões de descontos. #5
- 1.1.2.7. Sempre que há indício de irregularidade sobre os documentos registrados, as práticas da contabilidade forense são utilizadas para

verificar, com maior assertividade, os fatos que originaram os lançamentos contábeis. #3

- 1.1.2.8. Contas contábeis relacionadas a fornecedores ou clientes que estão com seu saldo inalterado por período maior do que o usual. #10
- 1.1.2.9. Registros de ativos com indícios de que nunca ingressaram na companhia. #10
- 1.1.2.10. A mensuração de ativos que podem suscitar algum tipo de desvio ou manipulação. #10
- 1.1.2.11. Indicativos relacionados às demonstrações contábeis ou algum dado que a gente possa traçar um paralelo para a busca de confirmação nos registros contábeis são eventos que podem evidenciar a necessidade do uso da contabilidade forense. #11
- 1.1.2.12. Desvios de recursos financeiros, estoques, equipamentos, bens patrimoniais e produtos. #8
- 1.1.2.13. Indícios de informações contábeis equivocadas ou que não demonstre o valor justo de algum item do patrimônio de uma entidade. #2
- 1.1.2.14. Denúncias de superfaturamento, sobre-preço ou fatos que se possa mensurar via demonstração financeira e contábil, onde você poderia optar por fazer uma coleta de dados no sistema contábil da entidade. #12
- 1.1.2.15. No desvio de um ativo, gera a necessidade de analisar os processos de inventário, no intuito de identificar o desvio com mais assertividade e tempestividade. #12
- 1.1.2.16. Fraude da documentação suporte dos lançamentos contábeis, demandando uma análise mais profunda e não simplesmente apenas olhar para o registro contábil. #12

1.1.3. *Contratos*

- 1.1.3.1. Se o que tiver se apurando tiver relação com contratos, pagamentos. #6
- 1.1.3.2. Contratos, tanto na fase de elaboração, a fase pré-contratual em que há licitação e a fase de medição. #5
- 1.1.3.3. Em uma apuração de denúncia, sempre que envolve contratos, pagamentos, despesas, aquisições, um bom caminho é utilizar as informações advindas da contabilidade. #3

1.1.4. *Indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio*

- 1.1.4.1. Se tiver desvio grande, então o mais fácil será você identificar, porque o mais difícil é se você tiver um pequeno desvio que está distribuído de forma homogênea... que era o caso, por exemplo, da Lava-Jato. #6
- 1.1.4.2. Indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio. Esses fatos são mais visíveis, são mais facilmente identificados. E a aplicação da contabilidade forense é muito utilizada justamente para identificação desses desvios. #5
- 1.1.4.3. Quando se tem desvio de grande monta, certamente, houve burla dos registros contábeis, lançamentos indevidos ou lançamentos

fraudulentos, no intuito de obter benefícios indevidos. A utilização da contabilidade forense se faz necessária para verificar quais foram os momentos, onde que aconteceu e como se sucedeu esses desvios. #4

- 1.1.4.4. Nos desvios de valores relevante dentro da companhia as práticas de contabilidade forense devem ser aplicadas para que se possa identificar como ocorreu os desvios, fortalecer os controles e punir as pessoas responsáveis. #10
- 1.1.4.5. Se grandes valores foram desviados, certamente alguns controles falharam e as investigações vão demandar análises forenses. #2
- 1.1.4.6. Critérios de reconhecimento, principalmente de despesas dos contratos. #5

1.1.5. *Indícios de assimetria informacional*

- 1.1.5.1. Indícios de assimetria informacional por uma equipe de apuração de denúncia. #6
- 1.1.5.2. Assimetria informacional, deve ser verificada e identificada se por acaso há algum ajuste financeiro a ser feito, que refletirá nas demonstrações financeiras. #5
- 1.1.5.3. Funciona mais para desvios pontuais, para desvios que, claramente, você tem diferentes transações dentro do mesmo sistema comparando com outros diferentes. Aí é onde ela vai funcionar melhor. #6
- 1.1.5.4. Assimetria de informações (...) interface entre sistemas, entre sistemas que suportam os dados contábeis. (...) diferenças através de erros sistêmicos ou diferenças de controles manuais. #7
- 1.1.5.5. fazer a investigação em sistemas paralelos e você pode fazer a investigação no balanço. #7
- 1.1.5.6. A identificação de assimetria de informação é escopo sim de uma apuração, com a utilização da contabilidade forense como ferramenta para identificar as causas. #4
- 1.1.5.7. A assimetria informacional pode gerar a necessidade do uso da contabilidade forense, porém é necessário entender, inicialmente, se origem dados teriam alguma relação com os dados contábeis. #11

1.1.6. *Indícios de fragilidade ou ausência de controles internos*

- 1.1.6.1. Indícios de fragilidade ou ausência de controles internos #7
- 1.1.6.2. Fragilidades nos controles internos. Fragilidade de controle é a porta que a empresa deixa aberta para atos de fraude. #5
- 1.1.6.3. Situação em que a contabilidade ou os controles internos são fracos, cabe a utilização de ferramentas forenses para direcionamento dos trabalhos de apuração. Controles internos fracos já sinalizam que pode haver algum problema. #9
- 1.1.6.4. A identificação de fragilidades nos controles internos pode remeter ao uso da contabilidade forense para verificar quais são as fragilidades, quais as oportunidades de melhorias daqueles controles. #4

- 1.1.6.5. Toda a fragilidade de controles internos deve ser avaliada, mas de forma objetiva. #10
 - 1.1.6.6. Sempre que houver fragilidade nos controles internos, gaps do próprio desenho do controle, será preciso recorrer à contabilidade forense para analisar os documentos que de fato correspondem às decisões que foram tomadas ou aos lançamentos que foram feitos. #3
 - 1.1.6.7. Ausência de controles internos que garanta a exatidão dos lançamentos contábeis e da veracidade dos documentação que suporta os lançamentos. #8
 - 1.1.6.8. Indícios de fragilidades ou ausência de controles internos, pois este fato gera maior risco de fraude. #2
 - 1.1.6.9. Indícios de fragilidade ou ausência de controles internos podem indicar a necessidade da utilização das práticas de contabilidade forense, visto que a partir do momento que se identifica que um processo não está bem desenhado ou falta controles internos, vai ser necessário alterar a forma de como vai ser conduzir a investigação. #12
- 1.1.7. *Identificação de indícios de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade*
- 1.1.7.1. Identificação de indícios de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade. Você vai coletar lá uma amostra aleatório de transações e à medida que você for avaliar essas transações você vai identificar documentação de suporte que não bate, informações que durante o processo, em algum momento, elas foram reclassificadas, elas foram reavaliadas e você tem, de fato, uma discrepância. Aí é onde a contabilidade forense pode ajudar bastante. #6
 - 1.1.7.2. Indícios de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alteração de documento suporte de registros contábeis. Utilizar para você ampliar teste, verificar se as outras contas estão corretas, são sujeitas que são suscetíveis ao mesmo problema. Você tem que revisitar, ampliar sua amostra ou aprofundar teste. #7
 - 1.1.7.3. Indício de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações da documentação suporte dos registros contábeis. Há que se identificar se isso foi feito de forma proposital, se há a dolo. E a contabilidade forense vai revelar, então, qual foi a natureza dos fatos e permitir uma melhoria do ambiente de controle para evitar novas ocorrências. #5
 - 1.1.7.4. Identificação de indícios de atos de premeditação, de manipulação ou missão de operações financeiras e alterações e documentos suportes de registros contábeis vai suscitar a utilização da contabilidade forense no intuito de gerar evidências dos atos fraudulentos. #4
 - 1.1.7.5. Sempre houver indícios de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alteração de documento suporte de registros contábeis de uma entidade pode demonstrar a necessidade e aplicação das práticas da contabilidade forense. #3

2. ETAPAS QUE DEMANDAM O USO DA CONTABILIDADE FORENSE

2.1. Planejamento

- 2.1.1. É no planejamento. É no planejamento e é a partir do momento em que você identifique que para eu poder confirmar eu vou precisar identificar transações que tenham os seus parâmetros desviados, eu vou ter que identificar... por amostra, eu vou ter que identificar quais transações poderiam ter sido objeto dessa prática. Para você precisar tirar esse dinheiro de algum lugar, você vai precisar criar ou contratos fictícios ou superfaturar contratos existentes ou criar despesas que não são #6
- 2.1.2. No planejamento do trabalho e na fase de apuração vem a maior carga de utilização de contabilidade forense nas investigações. #7
- 2.1.3. No planejamento, pois a utilização dessas práticas auxilia em delimitar o teu escopo, minimizar a quantidade de recursos utilizados, seja pessoas, seja tempo, para chegar em uma resposta mais rápida. #9
- 2.1.4. No planejamento de apuração. Nesse momento serão identificados a importância da utilização dos dados contábeis. #4
- 2.1.5. Normalmente no planejamento é uma fase de identificação e de entendimento do trabalho onde se pode identificar a necessidade da utilização de dados contábeis e das práticas de contabilidade forense. Mas não é pouco recorrente que na fase de execução você também identifique essa necessidade. #3
- 2.1.6. O planejamento é a fase que vão ser analisados os riscos e as possibilidades da ocorrência de fraude, com isso vão ser definidos os procedimentos e recursos que serão utilizados. #2

2.2. Execução

- 2.2.1. Durante a execução, onde se formar uma opinião mais convicta #5

2.3. Planejamento e execução

- 2.3.1. Principalmente nas fases de planejamento e execução efetiva dos testes. #10
- 2.3.2. Acho que o planejamento e a execução são as duas fases onde existe a maior probabilidade de se identificar a necessidade do uso da contabilidade forense #1

2.4. Nas três fases:

- 2.4.1. Nas três fases: no entendimento da denúncia, no planejamento e na apuração. #11
- 2.4.2. Nas três fases: no entendimento da denúncia, no planejamento e na apuração, com mais ou menos intensidade entre as fases, dependendo do caso. #8
- 2.4.3. Nas três fases: no entendimento da denúncia, no planejamento e na apuração. Na primeira fase, podem ser utilizados os dados contábeis para formulação do entendimento da demanda, por exemplo, a variação de uma conta, receita, custo etc. A segunda fase, pode-se tanto identificar as práticas da contabilidade forense que serão utilizadas, como já utilizar das práticas de revisão analítica e ou outras para identificar a eficácia de planejar um determinado teste. E durante a terceira fase é possível concluir que serão necessárias a utilização de dados contábeis e das práticas da contabilidade forense para dar continuidade a investigação. #12

3. GRUPOS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE FORENSE

3.1. Demonstrações fraudulentas

- 3.1.1. Minha primeira resposta seria somente nos casos de demonstrações fraudulentas, mas dependendo do tipo de corrupção, pode ter que recorrer a dados contábeis #1

3.2. Demonstrações fraudulentas e corrupção.

- 3.2.1. Demonstrações fraudulentas e corrupção. Normalmente para você fazer um pagamento de suborno, você vai precisar tirar esse dinheiro de algum lugar. #6

- 3.2.2. A gente está falando de operações com fraude. (...) corrupção, (...) comprovar a corrupção, (...) evidência para você comprovar o ato de corrupção. #7

3.3. Demonstrações fraudulentas e desvios de ativos

- 3.3.1. Demonstrações fraudulentas e desvios de ativos. A corrupção também, mas ela é menos efetiva. #5
- 3.3.2. Nas demonstrações fraudulentas e na apropriação indevida de ativos. #3
- 3.3.3. Demonstrações fraudulentas, desvios de ativos e fraude, inclusive a própria ACFE recomenda a utilização de ferramentas forenses tanto nas situações de fraude quanto de corrupção. #9

3.4. Demonstrações fraudulentas, desvios de ativos e corrupção

- 3.4.1. Esquemas de suborno, corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeiras. Certamente nestes casos a utilização da contabilidade forense vai trazer uma repercussão positivas nos respectivos trabalhos de apuração. #4
- 3.4.2. Nas demonstrações fraudulentas, na apropriação indevida e na corrupção. Porque para corrupção eu não vejo uma alternativa em que você consiga apurar e consequentemente combater senão com a aplicação das práticas da contabilidade forense. #10
- 3.4.3. Nas demonstrações fraudulentas, na apropriação indevida e na corrupção. No intuito de averiguar relações entre as informações dessas fraudes com as informações contábeis, na busca por evidências. #11
- 3.4.4. Nas demonstrações fraudulentas, na apropriação indevida e na corrupção. Pois tanto a apropriação de indevida e na corrupção, as movimentações de recursos oriundas destas operações vão, provavelmente, ter reflexos no sistema contábil. #8
- 3.4.5. Nas demonstrações fraudulentas, na apropriação indevida e na corrupção. #2
- 3.4.6. Nas demonstrações fraudulentas, na apropriação indevida e na corrupção. Pois durante a investigação delas provavelmente irá surgir a necessidade de recorrer aos dados contábeis. #12

4. CONHECIMENTO E HABILIDADES DO PROFISSIONAL

4.1. Conhecimentos requisitados

- 4.1.1. A pessoa tem que primeiro ter uma base específica teórica e precisa ter experiência prática. Então, não. Seria qualquer... agora, eu não acho que o cara tenha que ter feito a faculdade A, B ou C. Eu acho que está muito mais relacionado a ele ter sido treinado para aquilo e ele ter tido experiência prática. #6
- 4.1.2. As habilidades do auditor elas representam uma parte daquelas que são importantes para apuração de denúncias. Eu acho que tem toda a parte comportamental, a parte de entender um problema e entender o lado pessoal do problema, entender como que as pessoas se comportam. Eu acho que falta muito para o auditor entender as questões que estão mais relacionados a incentivos, comportamento, emoções. #6
- 4.1.3. Além dos conhecimentos encontrados nos profissionais de auditoria e de investigação privada, o profissional desta área precisa de um vasto conhecimento em ferramentas de TIC e em finanças. #5
- 4.1.4. O profissional que atua nesta área tem que ter pró atividade na busca dos conhecimentos inerentes da atividade. #4
- 4.1.5. Para desempenhar de um bom trabalho de investigação existem algumas qualidades e características que o profissional que atua nesta área precisa ter. Sendo um auditor, está experiência pode contribuir em suas atividades. O conhecimento de técnicas forenses pode contribuir ainda mais. Mas, dependendo do que estiver sendo avaliado, o profissional vai precisar de algumas qualificações específicas, além dos conhecimentos de auditoria ou financeiros, como por exemplo, conhecimentos de engenharia. #10

- 4.1.6. Para as fraudes ligadas a demonstrativo financeiro, o profissional deve ter conhecimento mais profundo de contabilidade societária ou de custos, além do conhecimento das rotinas operacionais da empresa. Somente conhecimentos de natureza financeira ou econômica não seriam suficientes para a avaliação e investigação do problema. #11
- 4.1.7. Nos profissionais que trabalham neste ramo, são necessárias habilidades que não necessariamente sejam voltas para formação econômica ou financeira. #8
- 4.1.8. O mercado busca profissionais com experiência na área de investigação interna, com conhecimento do negócio onde está inserida a empresas, conhecimentos de práticas de contabilidade forense, aliado ao conhecimento das novas ferramentas de TI. #2
- 4.1.9. Os profissionais que trabalha na apuração de fraudes precisam no mínimo de conhecimento contábil. Os profissionais mais habilitados, necessitam das habilidades vistas em auditores e investigadores particulares. #12
- 4.1.10. Acho que a tendência são equipes multidisciplinares na execução das investigações corporativas. #7

4.2. Treinamentos

- 4.2.1. Quanto à formação acadêmica dos profissionais que atuam na área, não sei se depois desses escândalos todos, se houve alguma mudança, eu acredito que não, eu acho que a parte acadêmica um pouco rígida ainda no sentido de você ter uma mobilidade maior, acho que o mercado muda primeiro para depois ser refletido na parte acadêmica. #1
- 4.2.2. Há muitos jovens contadores interessados em adquirir conhecimentos sobre as práticas de combate à fraude, corrupção, além de conhecer a contabilidade forense, mas eu não sei se a grade curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis tem propiciado isso. #8

4.3. Certificações

- 4.3.1. Certificação é um assunto Controverso e frágil porque existem algumas certificações no mercado que querem dizer muito pouca coisa. Então, a maioria das certificações, o maior problema que eu vejo é que acho que elas são bastante frágeis. E elas são feitas como uma pasteurizaçãozinha. #6
- 4.3.2. Então, o meu receio... eu acho que a gente tem que promover a disseminação, tem que promover que as pessoas estudem e aprendam, só que a certificação fica meio esquisito. Eu não sei se ela... ela está muito sujeita a desvios aí também pelos mesmos conflitos de interesse que a gente tem em tantas outras áreas. #6
- 4.3.3. A ACFE, ela abriu a unidade no Brasil. Hoje a gente tem ACFE Brasil. Foi um caminho dado à grande demanda por certificações. O Brasil tinha oitenta profissionais certificados em fraude e corrupção pela ACFE americana. As empresas têm demandado essa certificação. #3
- 4.3.4. Além disso, outras empresas têm oferecido certificações de compliance. Por exemplo, a LEC que é uma empresa que oferece cursos nessa área e que hoje oferece em conjunto com a Fundação Getúlio Vargas uma certificação de compliance no mercado brasileiro. Porém, existe uma necessidade de que as associações de classes, como os conselhos brasileiros de Contabilidade, Administração e Economia, além da Ordem dos Advogados promovessem treinamentos e certificações neste tema. #3
- 4.3.5. Fora do grupo de profissionais que trabalha para a Petrobras ou para as grandes empresas brasileiras, envolvidos nos escândalos deflagrados pela Lava Jato, não é observado profissionais com certificações relacionadas ao combate à fraude e corrupção, somente em auditoria. #8

4.4. Deficiências - Poucos profissionais preparados no mercado brasileiro

- 4.4.1. Existem profissionais no Brasil que já possuem esta qualificação. #7
- 4.4.2. Com certeza existem profissionais com as qualidades básicas para trabalhar nesta atividade, mas não acredito que sejam muitos e devem ser bem requisitados no mercado. #10

- 4.4.3. As pessoas que por algum motivo procuraram entrar nesse mercado ou caíram por caso, pois durante suas atividades profissionais estiveram ligadas de alguma forma com esses grandes escândalos, acabaram aprendendo na prática. Acho que nunca teve uma preocupação de montar uma formação específica desses profissionais, bem típico do país, vai acontecendo e vai sendo criado de acordo com o que vai acontecendo. Nada foi pensado no sentido criar áreas ou criar profissionais, treinar profissionais para esta atividade. E pouco vejo cursos específicos sobre essas áreas no país, são poucas empresas que dão treinamento sobre isso. #1
- 4.4.4. Os profissionais que atuam neste mercado não tiveram em suas formações acadêmicas contato com contabilidade forense ou técnicas forenses de modo geral. Mesmos nos cursos de graduações em Ciências Contábeis, que possui a disciplina Auditoria, não se fala em procedimentos de combate à fraude e corrupção. meia. A empresa que cometer fraude, pode pagar um preço muito alto. Então, nada melhor do que já nos cursos de graduação as pessoas já tenham essa questão (compliance). Que os contadores sejam treinados em ferramentas e procedimentos de combate à fraude e corrupção. Abre a possibilidade de uma maior empregabilidade para os contadores. #9
- 4.4.5. A formação dos profissionais desta área tem que melhorar. O ambiente acadêmico é fundamental para disseminar deste conhecimento. #4
- 4.4.6. A preparação das pessoas para trabalhar nessa área não está muito relacionada com à sua formação acadêmica porque os exames de fraude e corrupção são muito específicos e não existe uma matéria dentro das universidades que te ensine com identificar e tratar as ações de fraude ou corrupção. O seu amadurecimento acontece durante o desempenhar das suas atividades dentro deste processo, não estando muito ligado à formação acadêmica, embora em muitos casos o conhecimento acadêmico de algumas carreiras facilite, como no caso do advogado. #10
- 4.4.7. No mercado brasileiro se observa profissionais com conhecimento de contabilidade societária e auditoria. Em alguns casos pode-se notar também conhecimento jurídico, mas não vejo profissionais que estejam completos nos demais requisitos pertinentes da área de apuração de denúncias. #11
- 4.4.8. A oferta de serviços de contabilidade forense no Brasil vem das grandes empresas internacionais de auditoria e consultoria, além de grandes escritórios de advocacia. #8
- 4.4.9. A contabilidade é uma ferramenta de apoio nas investigações internas, porém os profissionais, não necessariamente terão uma postura de investigadores privados, pois na condução destas apurações existem limitações ao acesso dos dados. Diferente das investigações conduzidas pelos órgãos de segurança públicas, as informações disponibilizadas pelas equipes de apuração interna são informações de domínio da empresa ou públicas. #8
- 4.4.10. Profissionais com pouco expertise. Necessidade de mudança da base curricular dos cursos de graduação, com intuito de preparar melhor os profissionais para este mercado. #7
- 4.4.11. A formação é fraca do profissional desta área. O contador sai da faculdade sem o conhecimento desta matéria. E ele vai aprender quando estiver efetivamente no mercado. Mas também esse é o caminho normal de tudo que acontece na contabilidade. Normalmente as empresas experimentam, a contabilidade não antevê, não gera qualquer estudo sem antes o mercado trazer isso para ela. Então, acontece no mercado, as empresas aprendem, aí então a contabilidade começa a formular as teorias e os ensinamentos. #5
- 4.4.12. Os currículos de contabilidade estão defasados. Eu cursei a graduação de Ciências Contábeis na Universidade do Estado do Rio de Janeiro e não tem cadeira específica sobre o assunto. Onde se fala sobre o assunto é na cadeira de auditoria, mas de forma incipiente. #3
- 4.4.13. Por vezes, o desenvolvimento das práticas de contabilidade forense não acompanha o desenvolvimento da tecnologia que oferece novas oportunidades de fraude para ambientes já conhecidos e novos ambientes empresariais constituídos. #3

- 4.4.14. Na época que eu me formei eu posso garantir que a importância para esse tema era muito pequena. Tinham algumas matérias correlacionadas à auditoria, mas era uma auditoria contábil, para fins de emissão de parecer contábil, parecer financeiro, mas para técnicas forenses não. #10
- 4.4.15. Não se observa nos profissionais que atuam neste ramo todas as habilidades desejadas para condução de uma investigação interna. Tal situação deve-se a necessidade de maturidade profissional. #8
- 4.4.16. Poucos profissionais da área de investigação interna possuem conhecimento das novas tecnologias de TI. #2

5. ESTÁGIO DA DISCUSSÃO DA CONTABILIDADE FORENSE NO BRASIL

5.1. Estágio incipiente

- 5.1.1. É um assunto ainda bastante incipiente. E não existe, de fato, uma disseminação dos conceitos. Então, existe uma necessidade de investir um pouco na disseminação dos conceitos para que as pessoas entendam do que é que você está falando exatamente. #6
- 5.1.2. A contabilidade forense é um assunto incipiente no Brasil, apesar de ser debatido e estar sendo aplicada nas maiores das grandes empresas, nas empresas menores isso não existe. #1
- 5.1.3. A contabilidade é incipiente no Brasil. Nos últimos anos não se encontrava material sobre o assunto. Hoje já está um pouco mais difundido, mas há cinco anos não existia... cinco, seis anos atrás não existia muita literatura sobre o assunto. #9
- 5.1.4. A contabilidade forense é pouco divulgada no Brasil. Acho que a contabilidade forense, hoje, infelizmente, ela é ligada a somente com a investigação interna, com apuração de denúncia, mas ela pode ser utilizada de outras formas também. Acho que, no Brasil, ela está engatinhando. #4
- 5.1.5. Mesmo após tantos episódios na mídia, a contabilidade forense ainda é um assunto incipiente no Brasil. #10
- 5.1.6. A contabilidade forense é um assunto incipiente, pois a aplicação, que é muito clara, não é utilizada no Brasil, nem o termo contabilidade forense. As técnicas são muito utilizadas nas perícias contábil, ou seja, somente na fase da judicialização da ação de fraude. #11
- 5.1.7. A contabilidade forense é um assunto bem incipiente. Pouca gente conhece. Carente de aprofundamento por meio de estudos acadêmicos. #2

5.2. Demanda deflagrada pela operação Lava Jato

- 5.2.1. Há muito espaço para desenvolver diversas aplicações de ferramentas forenses nos dados contábeis. Por exemplo, análise a luz da Lei de Benford. Além disso, o autor americano Mark Nigrini publicou um livro sobre diversas análises estatísticas e forenses que podem ser aplicadas para identificação de fraude. #9
- 5.2.2. Os serviços de contabilidade forense estão sendo demandados no Brasil, principalmente no período pós Lava-Jato. No mundo, principalmente nos Estados Unidos, sua utilização já é bem difundida há anos, utilização de métodos forenses em contabilidade. #9

5.3. Tema pouco discutido no meio acadêmico

- 5.3.1. Contabilidade forense não é um termo muito utilizado classe contábil brasileira. #12
- 5.3.2. A contabilidade forense não era um tema explorado no meio acadêmico brasileiro. #12
- 5.3.3. Em 2010, quando era professor da graduação de ciências contábeis, eram praticamente nulas as informações sobre contabilidade forense, inclusive para mim, como professor. Sendo assim, acho que o assunto é pouco explorado no meio acadêmico, apesar de ser bastante relevante para o atual mercado brasileiro. #2

5.4. Estágio: crescente

- 5.4.1. Eu não acho que seja incipiente. Eu acho que é pouco divulgado e a gente dá pouca divulgação, transparência da importância dessa matéria e dos profissionais que atuam nessa matéria. #7
- 5.4.2. A percepção é que a contabilidade forense vem em um crescente. #5
- 5.4.3. Antes de trabalhar na área, eu nunca tinha tido contato com contabilidade forense. Após começar a trabalhar na área, realmente me deparei com este tema e entendo que dentro do país nós estamos num crescente. Existem hoje várias empresas nacionais que ministram cursos de compliance, de combate à fraude e corrupção, coisa que antes da Lava Jato nós não ouvimos falar. #10
- 5.4.4. Tem poucos fóruns que tratam do assunto. Embora o assunto tenha ganhado uma turbinada, por assim dizer, a discussão ganhou destaque no mercado, mas ainda são poucos os fóruns onde se ouve falar de contabilidade forense. #3

6. MUDANÇAS NO COMPORTAMENTO ORGANIZACIONAL NO TOCANTE AO COMBATE À FRAUDE CORPORATIVA

6.1. Adoção das práticas de compliance

- 6.1.1. Hoje você vê que todas as grandes empresas têm uma área de compliance com vistas a procurar fraudes e corrupção também, acho que isso é tendência mundial, não só brasileira. Eu acho que no Brasil chegou tardio, mas chegou. #1
- 6.1.2. Você vê que a Petrobrás, que é a maior empresa da América Latina até dois mil e quatorze, quinze, não tinha uma área de conformidade, então é muito recente. E eu acho que a Petrobrás teve um papel importante nisso aí também, porque a partir do momento que ela criou, por mais que outras empresas multinacionais tivessem, ela estimulou que outras empresas também tivessem depois, Odebrecht, Queiroz Galvão, todas, se não me engano, nenhuma delas tinham uma área de compliance até então. #1
- 6.1.3. A operação Lava-Jato, gerou uma agenda positiva, quanto os procedimentos de compliance, em quase todas as empresas, principalmente as grandes empresas. Obviamente que as empresas menores têm uma capacidade de investimento menor, mas, por outro lado também, precisam de uma estrutura menor. Se pegar uma empresa gigante como a Petrobrás, tem uma estrutura de compliance absurda. Muitos recursos focados em compliance. E as pequenas empresas deveriam implementar seus procedimentos de compliance, apesar das suas restrições de recursos, até por orientação da própria CGU, que desenvolveu um manual de como montar o programa de compliance em pequenas e médias empresas. Pois mesmas estão suscetíveis aos riscos de perdas financeiras e de imagem, causas pelas ações de fraude e corrupção. #9
- 6.1.4. O mercado foi muito reativo, apresentou desenvolvimento de mercado de compliance de forma significativa, mas ainda está desorganizado. As organizações ainda não se definiram quem é o verdadeiro responsável por prevenir e detectar as falhas de compliance. Eu acho que isso precisa ser mais bem regulado, na minha opinião. Mas é natural de um processo que vem iniciando e fortalecendo nesse momento. #5
- 6.1.5. A formação voltada para detecção de fraude ainda não há movimentos fortes. O que é nítido são os movimentos, pós lava-jato, quanto aos programas de compliance que por sua vez tem uma parte que inclui a questão da apuração de fraudes. #11
- 6.1.6. No Brasil a gente tem visto aí uma mudança na cultura, você está vendo um compliance ganhar cada vez mais força e está se estruturando de uma forma que eu sinceramente não tinha visto isso antes, acho que isso é algo que já que no exterior isso já tinha passado antes lá nos escândalos de dois mil, Aron, Worldcom, então isso já vinha, já está mais maduro lá fora, isso no Brasil é algo que é mais recente, dois mil e quinze para cá talvez, mas que está amadurecendo. #8
- 6.1.7. Após Lava Jato, a “onda” de compliance acabou englobando tecnologias de TI. As grandes empresas de consultorias “Big4” estão investindo nesta área. #2

- 6.1.8. Então, esses são processos (de controles internos, de práticas de transparência e acuracidade nas suas demonstrações financeiras e a possibilidade de que isso seja verificado uma, duas vezes e que tenham muitos checks and [balances]), que demonstram claramente como que as empresas, grandes empresas, grandes investidores, os grupos de [Private Equity], os fundos de investimento, eles estão olhando as práticas de compliance, de contabilidade, de controles internos e tudo o mais para dizer, “olha, eu não quero me meter onde eu não tenha mais segurança”. #6
- 6.1.9. Não garante, mas dá uma segurança muito maior para o investidor, dá uma segurança muito maior para o acionista, dá uma segurança muito maior para o parceiro que vai fazer um grande negócio com você de que eu não estou entrando em uma roubada porque amanhã ou depois vai aparecer que essas ações que eu comprei dessa empresa aqui, que valiam dez, agora valem um porque ela se envolveu em um grande esquema, porque era tudo vapor, porque ela é o grupo X do Eike Batista, porque era a Odebrecht, porque era a JIF, a JBS. Quer dizer... então, assim, cada um no seu nível de perda, mas ninguém quer se casar com elas, ninguém quer entrar como investidor se não tiver um pouco mais de segurança. #6
- 6.1.10. As práticas de Compliance (das grandes empresas) (...) arrastam toda uma cadeia de fornecedores. Alavanca os incentivos da utilização das boas práticas de compliance. Tornando o mercado mais competitivo e leal. Mudando a visão. #7
- 6.1.11. Depois da Lava Jato, as investigações estão em alta, os programas de compliance estão em alta, a preocupação com controles internos é muito maior. #7

6.2. Adoção das práticas de contabilidade

- 6.2.1. As práticas de contabilidade forense estão sendo requisitadas no atual ambiente empresarial brasileiro, é o principal motivo é a regulação do mercado que exige que empresas estejam em compliance. E as empresas de auditoria, hoje, elas querem garantir o atendimento a essa regulação. Querem saber se os controles efetivamente estão disponíveis, estão fidedignos e se houver qualquer fraude, que os demonstrativos financeiros reflitam os impactos dessa fraude. #5
- 6.2.2. As práticas da contabilidade forense estão sendo requisitadas no atual ambiente empresarial brasileiro muito em razão dos eventos ocorridos no âmbito da Lava Jato, os grandes esquemas de corrupção que foram desvendados pelas operações de Ministério Público e Polícia Federal. #8
- 6.2.3. Após Lava Jato, foi novamente evidência a limitação das auditorias na detecção de fraudes, apesar das mudanças nos procedimentos das grandes empresas de auditoria, acredita-se não ser suficientes. Com isso, os procedimentos de combate à fraude e corrupção, como a contabilidade forense e outras técnicas forense vem ganhado espaço. #12

6.3. Novo ordenamento jurídico

- 6.3.1. O país se deparou com uma situação que talvez tivesse uma suspensão de que ocorreria, mas não tinha ainda não uma prova efetiva. Após Lava Jato, a sociedade brasileira se deparou com essa situação em que se viu instada a tomar algumas decisões e providências em relação as suas empresas e ao ordenamento jurídico para mitigar esses riscos, como exemplo das leis anticorrupção. #10
- 6.3.2. Tivemos grandes avanços nos últimos anos quanto as normas para coibir a fraude e a corrupção. Entretanto, o mercado, tanto brasileiro quanto internacional, ainda não demonstra energia quanto a punição dos envolvidos em atos como esses, mantendo uma sensação de impunidade. #11

6.4. Investimentos em treinamentos

- 6.4.1. O Brasil vem sempre a reboque do mercado americano. Várias instituições hoje oferecem treinamento com base em técnicas contra fraude, contra corrupção, indicação de fraude e corrupção, mas no meu ponto de vista ainda está muito aquém do mercado americano. #7

- 6.4.2. As fraudes foram descobertas 2014, tem muito pouco tempo, mas a gente já consegue vários treinamentos no Brasil de qualidade. Mas na minha opinião, ainda temos que caminhar um pouquinho mais. #7
- 6.4.3. Após todos escândalos, tanto nas empresas quanto no governo, o Brasil está caminhando no sentido de cada vez mais se aprofundar nos temas relacionados ao combate à fraude e a corrupção. #10
- 6.4.4. Os públicos de interesse, os Stakeholders, eles estão muito interessados quanto ao combate à fraude e corrupção. E as auditorias e as áreas de compliance estão tendo que lidar com essa situação de uma forma definitiva. Apesar disto, ainda existe resistência das pessoas que estão no mercado há muito tempo e possuem dificuldade com este assunto e com os avanços tecnológicos #2
- 6.4.5. Acabou que a contabilidade e auditoria se tornaram reféns e vítimas dessas situações. O mercado identificou a necessidade de controles preventivos, um ambiente ético, íntegro e transparente. Além dos membros da administração das empresas mais engajados nos esforços para evitar novas ocorrências de fraude e corrupção. #4
- 6.4.6. Houve uma centralização do mercado, consolidação do mercado, saindo do mercado empresas que de alguma forma conviventes com os demonstrativos financeiros fraudulentos. #3
- 6.4.7. No ramo de serviços de compliance e de investigações internas corporativas, o mercado brasileiro se divide em escritórios jurídicos e as empresas internacionais de auditoria, do grupo Big Four #3
- 6.4.8. A sociedade espera que se faça um algo a mais, no sentido de se prevenir e detectar possíveis caso de fraudes e corrupções. #1
- 6.4.9. Necessidade presente de honestidade das empresas praticarem seus negócios de uma forma mais clara e transparente. #7

7. O SIGNIFICADO QUE VOCÊ ATRIBUI À CONTABILIDADE FORENSE

7.1. Contabilidade investigativa

- 7.1.1. Contabilidade investigatória
- 7.1.2. É a contabilidade Investigativa, com importante papel de coleta e análise de dados e elaboração de relatórios robustos com respostas (5W2H) às situações de fraude e corrupção ou para servir de provas em processos judiciais. #Survey
- 7.1.3. A contabilidade forense é o uso da contabilidade associado a algum tipo de investigação buscando alguma fraude que tenha ocorrido na empresa, também associada a perícia contábil. #11
- 7.1.4. A contabilidade é a ciência que converte em valores os fatos operacionais de uma empresa. Já a contabilidade forense vai desvendar os fatos ocorridos em uma empresa, relacionados com os devedores de recursos, materiais ou intangíveis, bens financeiros ou direitos. #8
- 7.1.5. A contabilidade forense trata-se de um processo investigativo que tem algum tipo de reflexo nas demonstrações contábeis da companhia que está sendo investigada. #12
- 7.1.6. Estrato da contabilidade usado para investigar e elucidar fraudes. #Survey
- 7.1.7. É uma área de atuação especializada, onde são utilizadas às práticas de contabilidade, auditoria e investigação para apresentação dos seus resultados às cortes de Justiça. #Survey
- 7.1.8. Trata-se de uma série de práticas e habilidades que são utilizadas como ferramentas num processo de investigação e apuração. #Survey
- 7.1.9. Utilização da contabilidade com fins investigativos #Survey
- 7.1.10. Utilização de conhecimentos contábeis e de auditoria para realizar investigações#Survey

7.1.11. Área importante no esclarecimento de investigações contábeis na esfera legal

7.1.12. Investigações#Survey

7.2. Apuração de fraudes e corrupção

7.2.1. A contabilidade forense é a utilização dos dados contábeis para identificação de indícios de fraudes nos números contábeis, utilizando ferramentas forense, ou seja, sistemas ou metodologias. #9

7.2.2. Verificação dos livros e registros contábeis a fim de detectar desvios ou fraudes. #Survey

7.2.3. Apuração de fraudes e corrupção #Survey

7.2.4. Rastreamento dos dados e informações contábeis ou não que levam a configuração da fraude e ferramentas utilizadas para sua perpetração. #Survey

7.2.5. É uma contabilidade especializada para atender demandas judiciais #Survey

7.2.6. A contabilidade forense evidencia as fraudes em balanços contábeis e financeiros #Survey

7.2.7. Muito importante para apuração de desvios financeiros e contábeis. #Survey

7.2.8. A combinação de conhecimentos contábeis, de auditoria e de investigação aplicados na detecção de fraudes. #Survey

7.2.9. Atribuo à contabilidade forense, fundamental para o processo de apuração de denúncias, visto que no processo contábil, registre-se dados que poderão, eu diria até que deverão deixar registros e pistas que ajudarão essencialmente a elucidação de fatos. #Survey

7.2.10. É a área onde pessoas com habilidades de contabilidade, auditoria e investigação colocam em prática seus conhecimentos no combate a corrupção e fraude. #Survey

7.2.11. Contabilidade cujo foco seja a prevenção e detecção de fraudes. #Survey

7.2.12. Contabilizar os custos e ocorrências de corrupção numa empresa. #Survey

7.3. Outros

7.3.1. O conceito de contabilidade forense está ligado à análise de dados contábeis, financeiros ou não, para que possamos chegar a um resultado que possa garantir se determinado processo está de acordo com os padrões a companhia ou se ele pode ter gerado algum desvio, culminado em alguma fraude, em alguma corrupção. #10

7.3.2. Exame de evidências

7.3.3. O uso do conhecimento técnico da contabilidade no exame de evidências, documentos e trilhas de informações que podem ser encontradas em arquivamento físico ou eletrônico. #Survey

7.3.4. Ferramenta prática de compliance. #Survey

7.3.5. Atividade de perícia contábil. #Survey

7.3.6. Ela é relevante ao apresentar soluções para as irregularidades encontradas nos relatórios financeiros da empresa. #Survey

8. PROPÓSITO DA CONTABILIDADE FORENSE

8.1. Ferramenta de Identificação

8.1.1. A contabilidade forense, a meu ver, ela se presta a tentar identificar aquilo que a olho nu você não consegue identificar. #6

8.1.2. Eu acho que a contabilidade forense pode ajudar na identificação de desvios. Inclusive, pode ajudar na identificação de mais desvios da mesma natureza do desvio que você já identificou. E, principalmente, pode ajudar você a entender quais são os processos

que estão mais sujeitos a esses desvios, porque aí direciona as suas ações de correção e de remediação. #6

- 8.1.3. Pode e é utilizada e ela tem, sim, o condão de apontar áreas de atenção, apontar grupos de transações que apresentam algum desvio com relação ao padrão. E isso ser o ponto de partida de uma apuração mais profunda e que poderia, sim, chegar a identificar uma fraude financeira. #6
- 8.1.4. A utilidade maior seria na identificação de áreas de sombra, áreas de vulnerabilidade e, portanto, ajudar para controles internos. A contabilidade forense para identificar, de fato, fraude, ela tem que ser combinado com outras técnicas. Ela sozinha não vai resolver. #6
- 8.1.5. Identificar a fraude em um processo cíclico, identificar causa, consequência e agir em cima dessa causa. #7
- 8.1.6. Ao se lidar com operações complexas, derivativos, derivativos embutidos, série de acordos de negócios e de aquisições, necessitando analisar como foram avaliados e mensurados, necessitando avaliar a fidedignidade destas operações. A contabilidade forense entrar em cena para ser um instrumento hábil e capaz de identificar eventuais desvios. #4
- 8.1.7. Contabilidade, no seu papel de estudar o patrimônio, com as diferentes técnicas de registro do patrimônio, é um instrumento que você consegue identificar os lançamentos por onde o dinheiro passa. #3
- 8.1.8. A contabilidade forense oferece diversas oportunidades e técnicas de identificação, por meio da análise de todas as operações de uma entidade, registradas em seus sistemas contábeis, por meio dos respectivos lançamentos, que podem ser utilizadas como instrumentos de identificação dos mais complexos sistemas de fraude, arranjo de fraude ou esquema de fraudes. #3
- 8.1.9. A Contabilidade é onde fica registrada a movimentação dos recursos de empresa, então a contabilidade forense é uma excelente ferramenta de detecção de indícios e evidência de fraudes, por meio das análises das contas contábeis da companhia. Então, quando ocorrem ações com o objetivo de ocultar ou mascar uma movimentação de recursos, necessariamente tem que passar na contabilidade, tem que passar no caixa, tem que ficar registrado, tem que ter lançamento contábil da saída do recurso financeiro. #3
- 8.1.10. Quando nos deparamos com uma suspensão de fraude ou corrupção, a contabilidade forense possibilita a identificação daquele determinado desvio. #10
- 8.1.11. As técnicas da contabilidade forense vão te proporcionar identificar as fraudes, os desvios, e com base no conhecimento vai ser possível avaliar qual o melhor controle a ser implantado para coibir futuras práticas semelhantes. #10
- 8.1.12. Por meio das práticas da contabilidade forense é possível mapear os sistemas no intuito de identificar as fraudes, traçar um perfil da fraude ou até mesmo ter acesso às informações. #2
- 8.1.13. A contabilidade forense, como uma das ferramentas utilizadas em investigação, pode auxiliar na detecção de operações atípicas ou outros indícios de fraude. #12

8.2. Ferramenta de Evidenciação

- 8.2.1. A contabilidade é uma ferramenta, os dados contábeis são informações cruciais para você evidenciar qualquer tipo de problema. (...) Evidenciar (...) ilicitude, (...) fraude (...) ou mal procedimento. #7
- 8.2.2. Tudo que envolve registro, tudo que envolve transação, é transacional, você está falando de contabilidade forense. #7
- 8.2.3. O profissional de contabilidade, que utiliza as técnicas de contabilidade forense, consegue uma visão ampla da companhia e, principalmente, dos desenhos de processo e os registros da companhia, ajudando-o na formulação de teses sobre o corrido, conduzindo-o na busca da evidenciação dos fatos. #3

8.3. Ferramenta de Otimização

- 8.3.1. Ou que exigiria um número de horas e de verificações manuais ou de análises feitas [mano próprio] por pessoas com muito homem hora investido e que você com as novas técnicas de contabilidade forense, inclusive com aplicação de tecnologia. #6

8.4. Mecanismo de verificação

- 8.4.1. Então, eu vejo muito mais a contabilidade forense aí como um mecanismo de verificação e não de avaliação dos seus controles. #6

8.5. Uso para desvenda as complexas manobras contábeis

- 8.5.1. As práticas de contabilidade forense são cruciais para desvendar as complexas manobras contábeis utilizadas para mascarar ou ocultar ações de fraude e de corrupção, pois não só todas as pessoas que conhecem a contabilidade, são dados preservados, escondidos e que poucas pessoas têm acesso, então fica mais fácil você manipular esses dados, até mesmo porque são poucas pessoas que tem esse acesso. #1
- 8.5.2. As práticas de contabilidade forense são cruciais para desvendar as complexas manobras contábeis utilizadas para mascarar ou ocultar ações de fraude e corrupção, mas só isso não é suficiente. Transações de fraudes em empresas como a Petrobrás são muito complexas, não se limitam às manobras realizadas internamente. #5
- 8.5.3. As transações financeiras são realizadas de forma bem complexa e com volume de recursos muito expressivos. Então, qualquer variação pequena de margem já abre oportunidade para que a fraude ocorra. E aí a contabilidade forense tem espaço de ser utilizada para atestar fidedignidades dessas transações. #5
- 8.5.4. A contabilidade forense pode ser utilizada para desvendar as distorções dos números reais das empresas, gerada pela “Contabilidade Criativa”, utilizada para mascarar ações de fraude e corrupção. #9
- 8.5.5. Em geral, quanto as fraudes de natureza contábil financeira, a complexidade das operações é grande e sempre há a utilização da contabilidade para que essas operações sejam camufladas. Com isso, a contabilidade forense é muito importante para desvendar essas ações, mas não é exclusiva. #11
- 8.5.6. As práticas de contabilidade forense são cruciais para desvendar as complexas manobras contábeis, inclusive, está evoluindo para serem incorporar a sistemas de controles computacionais, que poderão emitir alertas quando ocorrerem inconsistências ou fatos diferentes das operações usuais no momento do seu registro nos sistemas integrados. #2

8.6. Uso para o aprofundamento das análises

- 8.6.1. Nas situações de processos contábeis/financeiros, que geram suspeitas de ocorrência de fraude ou corrupção, o uso da contabilidade forense se faz necessário para aprofundar a análise desses processos. Possibilitando o entendimento do processo, além da possibilidade de criar teses sobre a ocorrência ou não da fraude e das soluções ou melhores no processo, no intuito de evitar ou interromper a fraude. #1

8.7. Uso preventivo

- 8.7.1. A contabilidade forense é conhecida por seu caráter defectivo, mas também pode ser utilizada de forma preventiva, ela pode destacar red flags ou operações anormais. #4
- 8.7.2. As práticas de contabilidade forense são ferramentas que podem auxiliar na construção de um bom sistema de controles internos, mas não será uma ferramenta exclusiva. #11

8.8. Limitações

- 8.8.1. Agora, se você aplicar a contabilidade forense no momento zero, você ainda não tem o indício, você não tem a denúncia, você não em indício. #6
- 8.8.2. A contabilidade forense, aliado com um programa de inteligência, com práticas de data analytics, tem uma abrangência muito maior. #7

- 8.8.3. Por meio da análise de dados contábeis, aliada a outras ferramentas forenses e de TIC (Learning machine) é possível visualizar com um maior nível de detalhe uma transação/evento corporativo. #7
- 8.8.4. Eu tentaria evitar o essencial, crucial, fundamental etc., só por uma questão: uma testemunha que resolva colaborar e que te dê a planilha das operações estruturadas, ela funciona muito melhor do que a contabilidade forense, porque a contabilidade forense, ela, de certa forma, está procurando agulha no palheiro. #6