

---

# CONTABILIDADE FORENSE: A APLICAÇÃO DA ATIVIDADE CONTÁBIL INVESTIGATIVA E SUA PERSPECTIVA FUTURA NO BRASIL

---

## *FORENSIC ACCOUNTING: THE APPLICATION OF INVESTIGATIVE ACCOUNTING ACTIVITY AND ITS FUTURE PERSPECTIVE IN BRAZIL*

---

### **Ygor Firmo Fontenelle Carneiro**

*Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ);  
Endereço: Av. Pasteur, 250 – FACC, 2 andar  
Urca - Rio de Janeiro – CEP: 22290240  
Telefone: (21) 25350781  
E-mail: firmofontenelle@hotmail.com*

### **Natan Szuster**

*Professor titular da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ);  
Endereço: Av. Pasteur, 250 – FACC, 2 andar  
Urca - Rio de Janeiro – CEP: 22290240  
Telefone: (21) 25350781  
E-mail: natan.szuster\_prest@globo.com.br*

*Recebido: 27/06/2016    Aprovado: 19/12/2016  
Publicado: 28/12/2016*

### **José Ricardo Maia de Siqueira**

*Professor Associado da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ);  
Endereço: Av. Pasteur, 250 – FACC, 2 andar  
Urca - Rio de Janeiro – CEP: 22290240  
Telefone: (21) 3873-5113  
E-mail: ricardomaia1011@gmail.com*

### **Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca**

*Professora Associada da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ);  
Endereço: Av. Pasteur, 250 – FACC, 2 andar  
Urca - Rio de Janeiro – CEP: 22290240  
Telefone: (21) 999881356  
E-mail: anafonseca@facc.ufrj.br*

---

## RESUMO

A Contabilidade objetiva transmitir aos usuários informações sobre a real situação da empresa. De posse de tais informações, os agentes econômicos tomam decisões para atuar nos diversos mercados com impactos significativos sobre toda a sociedade. Entretanto, um fato pode destruir a credibilidade da informação contábil, pois quando há fraudes e atos ilícitos, há um prejuízo generalizado aumentando o risco de todas as atividades econômicas. Para evitar esta restrição e propiciar confiança para toda a sociedade faz-se necessário a detecção dos ilícitos e o crescimento de meios fiscalizadores e punitivos. A ferramenta mais específica e eficiente no que tange a investigação contábil está relacionada com a Contabilidade Forense. Apesar de o tema não ter alcançado ainda um nível de estudos suficientemente revelador de sua real importância, a Contabilidade dita “investigativa”, a cada ano vai ganhando mais conhecedores, com o interesse real de desenvolver definitivamente a matéria. O presente trabalho objetiva, através de uma metodologia qualitativa de pesquisa, observar em que extensão existe, no Brasil, conhecimento a respeito da “Contabilidade Forense” como ferramenta para investigar mais amplamente casos de erros e fraudes contábeis. Foram aplicados questionários específicos sobre a disciplina. Além desses, foram realizadas entrevistas. Dentre os pesquisados destacam-se advogados, membros do Ministério Público, Banco Central, Auditores Fiscais, Analistas e Técnicos judiciários. Através do presente estudo pode-se concluir que no Brasil já existe um conhecimento, embora ainda limitado, quanto à atuação da Contabilidade Forense. Foi verificado que um grupo de contadores e juristas conhecem de forma aprofundada o tema. Tal fato sinaliza um avanço na área investigativa de casos relevantes que possam vir a ocorrer. Espera-se, com o presente

trabalho, que este conhecimento se amplie, principalmente no mundo acadêmico, que pode disseminar o tema, fato que irá contribuir para o ambiente de negócios no Brasil.

**Palavras-chave:** Fraude. Ferramenta investigativa. Contabilidade Forense.

## **ABSTRACT**

---

*Accounting aims to provide users with information about the real situation of the company. In possession of such information, economic agents make decisions to act in different markets with significant impacts on society as a whole. However, a fact can destroy the credibility of accounting information, because when there is fraud and illegal acts, there is a widespread loss that increases the risk of all economic activity. To avoid this restriction and provide confidence to the whole society, it is necessary to detect the illicit and the growth of media agencies and punitive damages. The more specific and efficient tool in terms of the accounting investigation is related to the Accounting Forensic. Despite the theme has not reached yet a level of study sufficiently revealing of its real importance, the Accounting known as "resea", each year is gaining more knowledgeable, with real interest to develop definitely the subject. The present work aims, through a qualitative research methodology, to observe to what extent there is, in Brazil, knowledge about the "Forensic Accounting" as a tool to investigate more widely cases of errors and accounting fraud. Questionnaires were used on specific points about the discipline. In addition to them, interviews were held. Among the surveyed are lawyers, members of the Public Ministry, members of Central Bank, tax auditors, analysts and judiciary technicians. the judiciary. Through the present study, we can conclude that in Brazil there is already some knowledge, although still limited, about the performance of Forensics Accounting. It was found that a group of accountants and lawyers know in depth the theme. This fact indicates an advance in the investigative area of relevant cases that might occur. It is expected that, with the present study, this knowledge will be expanded, mainly in the academic world, what would contribute to disseminate the theme and to improve business environment in Brazil.*

**Keywords:** Fraud. Investigative Tool. Forensic Accounting.

## **1 INTRODUÇÃO**

A Contabilidade é uma ciência social informativa. A informação que a Contabilidade pratica é o estudo, com ênfase no controle, registro e orientação relativos à administração econômica (FERREIRA, 2006). Pode ser entendida, também, como a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro de dados, com finalidade de oferecer informações sobre sua composição e variações. A Contabilidade, de maneira pura e simples, é instrumento de tomada de decisão (FARIAS JUNIOR, 2008).

As informações fornecidas pela Contabilidade incluem não só a saúde e a perspectiva financeira de uma instituição, mas a discriminação de possíveis irregularidades, ou indícios de irregularidades que configurem fraudes (SILVA, 2008).

A fraude é a prática ilícita ocorrida nos ambientes corporativos que pode trazer sérios riscos à continuidade da própria empresa. O enriquecimento sem causa pessoal de um grupo ou de um indivíduo, a corrupção (em ambiente de instituição pública), são premissas que “justificam” a fraude. Em outros casos, a prática tem como objetivo a sonegação de tributos ou mesmo mascarar a real situação financeira da empresa. Sendo assim, a fraude é a verdadeira antítese do papel contábil (SILVA, 2008).

Para tanto, a Contabilidade Forense tem por objetivo a coleta e a análise de informações financeiras, que possam fazer papel de “prova documental” em demandas jurídicas, que envolvam o Direito Empresarial Cível/ Brasileiro (CORREA, 2011).

A partir do ano de 2014, no Brasil, uma fraude, sem precedents, vem sendo investigada, e batizada

pela Polícia Federal como “Operação Lava-Jato”. Os atos de corrupção e desvio de capitais, ocorridos contra a Petrobrás e que atingem o montante de bilhões de reais, envolvendo empresários, políticos e pessoas jurídicas, demonstra a magnitude de uma fraude complexa que tem fundamento e natureza público-privada. No entanto, o caso da Petrobrás não é um caso isolado. Diversas outras fraudes bilionárias e históricas ficaram famosas por todo o mundo, a saber: caso XEROX, em 2002, nos EUA, o caso Global Crossing, em 2002, nas Bermudas e caso Parmalat, em 2003, na Itália.

No Brasil, acompanhando a tendência mundial, também não se formam grupos de estudo e pesquisa que possam ajudar a difundir o tema. É notório que há uma lacuna jurídica e científica do mesmo. Sendo assim, é importante que estudos e trabalhos busquem o aprimoramento da questão (CARDOSO, 2008).

Portanto, é importante a realização de um trabalho de campo junto a profissionais de Contabilidade, tais como auditores, peritos e profissionais do Direito, com o objetivo de se verificar a importância da Contabilidade Forense e como é fundamental que essa lacuna de desconhecimento seja sanada, para que a ferramenta possa ser, de fato, utilizada de uma maneira prática e eficiente. Para isso, objetiva-se propor pesquisas futuras, no campo estudantil e de pesquisa prática, para a implantação da mesma em caminhos mais concretos.

Nos Estados Unidos, a lacuna já começou a ser preenchida e a Contabilidade Forense é reconhecida como serviço investigativo e de demanda (processual), por meio da American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) - Contadores Públicos Certificados (HOPWOOD; LEINER; YOUNG, 2007).

No Brasil, por outro lado, existe ainda uma grande dificuldade em qualificar e mensurar fraudes, seja na ótica privada ou pública (crimes contra a Administração Pública). Justifica-se, portanto, a indagação: Em que extensão existe, no Brasil, conhecimento a respeito da “Contabilidade Forense” como ferramenta para investigar mais amplamente casos de erros e fraudes contábeis?

Para responder a essa pergunta foram aplicados questionários e realizadas entrevistas com indivíduos que mantivessem uma relação de conhecimento profissional pela área contábil ou jurídica dentro universo do tema pesquisado.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A Contabilidade Forense pode ser definida como uma atividade investigativa de fraude (SILVA, 2008), fazendo uso de métodos e técnicas de procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal (MOREIRA, 2009).

Para Huatuco (2007), “Contabilidade forense é uma ciência que permite reunir e apresentar informação contábil, financeira, legal e administrativa, que prescinde de uma análise contábil que poderá ser aceita por uma Corte, produzindo provas para auxiliar no julgamento e sentença contras os culpados por um crime econômico”.

Segundo Grippo e Ibex (2003, pag 10), a “Contabilidade forense é ciência que lida com fatos contábeis reunidos por meio de métodos de procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal”. Sendo assim, a Contabilidade forense envolve três aspectos: fraude, auditoria e o campo jurídico. A seguir, serão examinados cada um desses aspectos.

### **2.1 A fraude no sentido amplo**

A Contabilidade Forense pode ser definida como uma atividade investigativa de fraude (HOUCK, 2016), fazendo uso de métodos e técnicas de procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal (PEZZUTO; KOLB, 2010).

No ordenamento jurídico brasileiro, a “fraude”, de acordo com o campo em que ocorre, assume diversas características e meios de punibilidade (SILVA, 2008).

A fraude é uma grande variedade de atos caracterizados pela intenção de enganar ou obter benefícios indevidos (GRECO FILHO, 2010). É ato praticado com intenção de lesar terceiros, para obter vantagem ilícita para si ou para outrem. (GIL, Antônio Loureiro, 1999).

Para Wells (2005, p. 32):

Todas as fraudes envolvem alguma forma de enganar, porém, nem todo engano caracteriza fraude. Para se configurar, de fato, uma fraude, quatro elementos precisam estar presentes:

- a) Afirmação falsa
- b) Conhecimento prévio de que a afirmação era falsa quando proferida (dolo do agente)
- c) Abuso de confiança da vítima do ato (a “má fé”)
- d) Prejuízos resultantes da fraude. “No caso de ausência de um dos quatro elementos, de acordo com entendimento doutrinário, não se tem uma fraude, mas um erro”.

De tal sorte, é fundamental que a ação possa ser definida, de fato, como ato fraudulento. A tipificação da fraude precisa, portanto, preencher os requisitos básicos que a defina. Caso contrário, o ato pode ser considerado apenas como “erro”, o que, obviamente, não ensejaria uma investigação inspirada em ilegalidades ou crimes.

### 2.1.1 A árvore da fraude

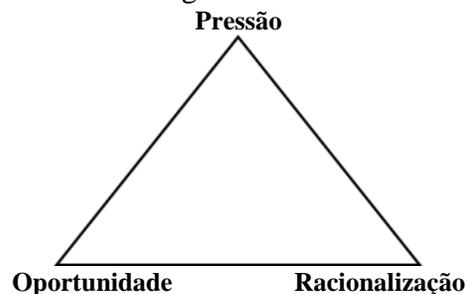
De acordo com Wells (2005), a fraude poderia ser definida pela expressão “Árvore da Fraude”. Nesse sentido, o termo “Fraude”, muito abrangente, seria fracionado em três divisões:

- 1) Corrupção (o caso da “Petrobrás”, investigado pela Polícia Federal na Operação “Lava a Jato”, por exemplo);
- 2) Apropriação indébita de ativos (as fraudes ocorridas em corporações privadas);
- 3) Declarações Fraudulentas (a “simulação”, ocorrida nas sonegações fiscais, por exemplo).

Ainda segundo Wells (2005), em um processo em que se investigue a fraude, a defesa dos fraudadores se concentra muitas vezes em situações de forte apelo emocional, como forma justificadora do ato. Em outros casos, o apelo emocional não confere alguma justificativa para a fraude, mas busca a explicação na “fraqueza humana”, de princípios como forma de se explicar a razão pela decisão ao ato ilegal.

De acordo com Silva (apud WELLS, 2005) a expressão: “Triângulo da Fraude” abrange os três vértices que explicam ambientes e comportamentos que favorecem a opção pela atitude fraudadora. Tais como mostra a Figura 1:

Figura 1 – O triângulo da fraude



Fonte: Cressey (1953).

Segundo Cressey (1953), o “Triângulo da Fraude”, os três vértices representam características do ser humano que servem como justificadores da fraude:

- 1) Pressão → desespero devido a dificuldades financeiras e o medo da falência ou miséria.
- 2) Oportunidade → resultante do acesso aos bens conferidos, combinando com a ambição.
- 3) Racionalização → mecanismos de defesa do ego que busquem justificativas egoístas para a fraude (Exemplo: “se todos fariam, eu farei”).

Notadamente, a justificativa para a fraude pode fazer parte dela. E, por muitas vezes, pode servir como atenuante de pena em favor do réu num eventual processo criminal. Porém, a justificativa para a fraude não se confunde com o requisito para a mesma, ou seja, não importa a justificativa, a fraude, se preenchido os requisitos, é tipificada como tal.

## 2.2 Auditoria

Explica Attie (1998, p. 22): “A auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado, seja no campo privado ou no campo público”.

Apesar de haver uma lacuna doutrinária a respeito do tema, há um entendimento pacificado entre estudiosos que possibilita dividir a auditoria relacionada à fraude em três modalidades:

- 1) A Auditoria Preventiva- trabalha no mapeamento de riscos e na ação ‘temerária’(LOPES, 2012)
- 2) A Auditoria Reativa refere-se à modalidade de auditoria de fraudes baseada na apuração de denúncias que apontem indícios ou fatos comprovados, com efeito de propiciar:
  - a) Análise Circunstancial da Fraude
  - b) Identificação do “modus operandi”
  - c) Identificação de responsáveis
  - d) Cálculo do montante devido
  - e) Identificação de “brechas” legais que favoreceriam à fraude
  - f) Permissão de revisão de procedimentos e controles internos (LOPES,2012)
- 3) A Auditoria Investigativa é a mais complexa, pois são considerados trabalhos de “inteligência”. Muitas vezes o trabalho ocorre com a fraude em andamento e o mesmo é feito a partir dos indícios, e não de fatos. Se a Auditoria ocorrer no meio público, envolverá todo o trabalho de Auditoria Reativa, com a participação de órgãos de controle, tais como: Polícia Federal, Receita Federal, Ministério Público, Tribunal de Contas etc. (ATTIE, 1998).

## 2.3 O campo jurídico

A fraude, antes de tudo, é um ato lesivo ao Direito, à legislação. Não há que se falar em fraude Contábil se não há comunicação com o âmbito legal (CORRÊA, 2011)

No campo jurídico, a fraude, como já explicado, é mais associada à área do Direito criminal. Mas, obviamente, pode-se identificar “fraudes” em todos os ramos jurídicos: Trabalhista, Tributário, Cível, Administrativo etc.

A “criminologia” é a expressão que designa o estudo do fenômeno criminoso (FERREIRA, 2006), que inclui: conduta criminosa, vítima, ambiente, meios utilizados, prevenção e controle social.

No âmbito jurídico é possível se formar uma teoria de juízo e traçar o perfil do criminoso-fraudador (FARIAS JUNIOR, 2008).

Sendo assim, a “criminologia” tem um caráter de estudo geral, entrando por todas as áreas do conhecimento, para se obter um esclarecimento mais técnico do perfil do crime. Não é incomum que a Ciência Criminológica faça uso de estudos estatísticos, biológicos, físicos, filosóficos, químicos, grafológicos e, sem dúvida, jurídicos (DIAS; ANDRADE, 1997)

Por isso, o Contador Forense, ao estudar um perfil criminoso, para se formular uma teoria do crime, precisa fazer uso de toda e qualquer característica humana que informe a razão e a motivação do crime. É esse mesmo caminho irá contribuir para a produção de provas e para inibir novas condutas fraudulentas semelhantes (DIAS; ANDRADE, 1997).

Dessa forma, em um estudo de fraude, o Contador Forense precisa fazer uso de técnicas próprias, de escopo de trabalho, tais como: estudos biográficos, observações Participantes, técnicas de grupo de Controle e estudos “followup” (estudos feitos no domínio da reincidência) (DIAS; ANDRADE, 1997).

Para tanto, o Pesquisador Forense, precisa, antes de tudo, definir os sujeitos e elementos da situação (DIAS; ANDRADE, 1997):

- 1) fraudador – autor do ato fraudulento (juridicamente, também, conhecido como “Sujeito Ativo”)
- 2) fraudado - agente/ vítima lesado(a) pela fraude (juridicamente, também, conhecido como “Sujeito Passivo”)
- 3) A fraude - ato doloso (visto que não há que se falar em “fraude” em casos de atos “culposos”, quando não há intenção de se executá-lo. Nesse caso, apenas se configura a fraude se esta for “dolosa”) praticado, com intuito de favorecer.

## 2.4 Comparação entre Contabilidade Forense e Auditoria

A Contabilidade Forense é arma de combate à fraude mais específica e eficaz, em se comparando com a Auditoria e a Perícia Contábil, pois não há, segundo seus estudos, limitações ou proibições legais que permitam tal acompanhamento. Além disso, pode-se afirmar que “Exame de Fraudes” é componente da própria Contabilidade Forense (WELLS, 2005).

Para Hopwood, Leiner e Young (2007), o que ocorre é, tão somente, em relação ao tipo de delito a que se referem. Segundo os autores, a Auditoria mais precisamente a “Auditoria de Fraudes” se relaciona com suspeitas de fraudes nas demonstrações contábeis. Já a “Contabilidade Investigativa” se baseia, mais especificamente, em fraudes do gênero “Apropriação de Ativos”. Porém, tanto a “Auditoria de Fraudes” como a “Contabilidade Investigativa” podem ser vistas como “funções” da Contabilidade Forense.

Para se prevenir da ocorrência de fraudes, é necessária a existência de um bom sistema de controle interno. Através do mesmo, a empresa possui o controle dos registros assegurados, a prática e o cumprimento das políticas administrativas e a prevenção de detecção de erros e fraudes (SILVA, 2008).

Sendo assim, há uma relação entre auditoria e a suspeita de ocorrência de fraudes. No entanto, é a partir da atuação da Contabilidade Forense que surgem as investigações e produções de provas (SILVA, 2008).

Por isso, a investigação forense ocorre de forma diferente dos trabalhos de auditoria, pois a mesma está exclusivamente direcionada à análise e conferência das demonstrações contábeis, enquanto a Contabilidade Forense envolve pontos específicos de investigação e identificação da ocorrência de fraudes contábeis e crimes financeiros (Silva, 2004).

A Contabilidade Forense é, portanto, um instituto maior e mais complexo que tem como componentes a “Auditoria Forense” e “Auditoria de Fraudes” de forma superior. Assim seja, há ascendência teórica de “Contabilidade Forense” sobre “Auditoria de Fraudes”, “Auditoria Forense” ou a “Contabilidade Investigativa” (RICHARDSON, 1999).

## 2.5 Comparação entre Contabilidade Forense e Perícia Contábil

A Contabilidade Forense é o instrumento mais amplo e completo na investigação e levantamento de fraudes quando se comparada a atividade de Auditoria. Comparando-se a Perícia Contábil, a mesma ascendência teórica da Contabilidade Forense, observada na Auditoria, é também verificada (CARDOSO, 2008).

Sendo assim, não há que se falar que os termos “Contabilidade Forense” e “Perícia Contábil” (ou “Perícia Contábil Criminal”) se confundem ou são sinônimos. Apesar de ser verdade que “Contabilidade Forense” e “Perícia Contábil” têm uma natureza comum e atuam de forma parecida, os institutos guardam sensíveis diferenças (CARDOSO, 2008).

O termo “Contabilidade Forense” pode ser considerado uma solução contábil-jurídico contra a fraude. Ou seja, a “Contabilidade Forense” só é efetivamente vislumbrada diante de um cenário de irregularidade, um ato que fira a lei. A sua própria nomenclatura convoca o interesse pela justiça, pois o termo “forense” se vincula com o direito e com a aplicação da lei. Sendo assim, a matéria é parte e ferramenta de um processo legal, em caráter assistencial de um juiz, em uma demanda, em um processo (SILVA, 2008).

Já a expressão “Perícia Contábil” mantém sintonia com o termo “experiência”, originário do latim *peritia* (SILVA, 2008).

Segundo Cardoso (2008, p. 13), conforme o NBC P13 (agora NBC TP01):

Os procedimentos de perícia contábil (exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação) visam respostas às conclusões registradas no laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, a saber:

- 1) O exame é a análise de livros, registros, registros das transações e documentos.
- 2) A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação da situação, coisa ou fato, de forma circunstancial;
- 3) A indagação é a busca de informações
- 4) A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
- 5) O arbitramento é a determinação de valores ou soluções de controvérsia por critério técnico
- 6) A mensuração é ato de quantificação física de coisas.
- 7) A avaliação é ato de estabelecer o valor das coisas, bens, direitos e obrigações, despesas e receitas.
- 8) A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador.

O Quadro 1 demonstra, de forma resumida, as diferenças dos principais pontos entre Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense.

Quadro 1 - Principais diferenças entre Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense

Tipo	Auditoria	Perícia Contábil	Contabilidade Forense
Objetivo	Emitir Opinião	Apurar Fatos	Apurar Fatos
Foco	Controle Interno	Processo Judicial	Processo Judicial
Periodicidade	Trimestral/Anual	Eventual/A Qualquer Tempo	Eventual
Sujeitos Passivo/Ativo	Órgãos Reguladores	Parte Fraudada (Vítimas)	Fraudado (Vítima)
Escopo	Demonstrações Financeiras	Quesitos	Denúncia Requerida (Ação Penal Privada)
Tempo	Histórico	Histórico	Histórico/Futuro
Tipo	Apuração	Detectivo	Detectivo e Preventivo
Formação	Contador./Auditor	Contador	Múltiplo: Direito, Contabilidade, Economia, Administração etc

Fonte: Silva (2008).

Observa-se que as diferenças observadas entre Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense orientam qual o caminho tomar na análise de casos concretos. Sendo assim, a forma de atuação e de investigação difere em todos os sentidos, desde o profissional habilitado, passando pelo escopo, tempo, periodicidade de observações etc.

### **3 METODOLOGIA**

Esta seção apresenta o tipo de pesquisa, população e amostra e a coleta de dados.

#### **3.1 Tipo de pesquisa**

Trata-se de um estudo de natureza qualitativa e caráter exploratório, visto que o enfoque do estudo é de aprofundamento do assunto que, no Brasil, ainda não apresenta um sistema de teorias e de conhecimentos desenvolvidos, sendo necessário o desencadeamento do processo de investigação que identifique a natureza do fenômeno e aponte as características essenciais das variáveis que se quer estudar (KÖCHER,1997).

#### **3.2 População e amostra**

O universo amostral do estudo selecionou indivíduos pertencentes ao universo jurídico e contábil de profissionais, no Brasil, que pratiquem a Contabilidade Forense. O critério utilizado para a escolha da amostra foi a acessibilidade. Todos os entrevistados mantinham uma relação de conhecimento profissional pela área contábil ou jurídica, visto que foi dada preferência por entrevistados que conhecessem as duas disciplinas.

#### **3.3 Coleta de dados**

A pesquisa utilizou de duas formas de levantamentos: questionários e entrevistas.

##### **a) Questionários**

Os questionários de caráter mistos compostos de questões dicotômicas e abertas, constaram de onze perguntas. O questionário foi dividido em três partes:

- 1) Questões gerais e pessoais do entrevistado;
- 2) Questões específicas “grupo 1”(Apenas para Contadores) versando sobre o conhecimento profissional e prático do entrevistado no que concerne o assunto;
- 3) Questões específicas “grupo 2” (apenas para juristas” que versaram sobre o conhecimento profissional e prático do entrevistado no que concerne o assunto).

O Questionário teve como objetivos:

- 1) Verificar o conhecimento dos profissionais de Contabilidade e do Direito sobre a existência e aplicação da Contabilidade Forense e sua importância no combate à fraude;
- 2) Traçar perfil profissional e pessoal desse profissional;
- 3) Identificar a importância para os entrevistados da ampliação de estudos específicos acerca da Contabilidade Forense.
- 4) Propor modificações considerando a opinião dos profissionais pesquisados.

Para levantamento dos dados, foram aplicadas, além de perguntas dicotômicas (“sim” e “não”), outras perguntas do tipo “abertas”. Esse tipo de pergunta favoreceu o detalhamento do pensamento e a característica pessoal de posicionamento de cada entrevistado. O questionário apenas de “múltipla escolha” não traria um caráter diversificado e específico de cada indivíduo, proporcionando apenas uma visão geral.

Segundo Collins e Hussey (2005, p. 23- 24): “A questão “aberta” é aplicável quando o pesquisador busca do respondente uma opinião pessoal, com suas próprias palavras”.

Foram distribuídos 1000 questionários entre as instituições pesquisadas. E desses 1000, 351 retornaram respondidos.

## b) Entrevistas

As entrevistas foram feitas com vinte e quatro profissionais que atuam ou atuaram em algum momento de sua vida profissional nas áreas de controle externo e interno da Administração Pública Federal. Também foram entrevistados advogados, graduandos em Direito, Contabilidade e outras áreas do saber, Juízes de Direito, Promotores de justiça, dentre outros profissionais de relevância para o tema.

A importância das entrevistas se deu por uma necessidade em se obter uma visão mais ampla e específica do assunto. Visão essa, não alcançada pelos questionários, que proporcionaram apenas uma impressão geral, mesmo o questionário contendo algumas perguntas do tipo “abertas”.

As seguintes instituições foram visitadas para a distribuição da Entrevista e dos questionários:

1. Tribunal de Justiça do RJ- três profissionais
2. Receita Federal do Brasil- dois profissionais
3. Ministério Público do RJ- um profissional
4. Controladoria Geral da União- um profissional
5. TCM – Tribunal de Contas do Município- um profissional
6. Petrobras – dois profissionais
7. Banco Central- um profissional
8. PUC-RJ- treze profissionais

A seguir, o Quadro 2 mostra o perfil profissional dos entrevistados.

Quadro 2 - Perfil dos entrevistados

Instituição	Número de Profissionais	Cargo	Experiência no Cargo
Tribunal de Justiça - RJ	3	Técnico Judiciário Analista Judiciário Estagiário	10 anos 3 anos 1 ano
Receita Federal	2	Analista Tributário Auditor Fiscal	10 anos 10 anos
Ministério Público	1	Promotor de Justiça	5 anos
Controladoria Geral da União	1	Analista da CGU	5 anos
Tribunal de Contas do Município	1	Analista Técnico do TCM	5 anos
Petrobras	2	Engenheiro Químico Advogado	5 anos 6 anos
Banco Central	1	Analista	5 anos
PUC RJ	13	Professores Alunos	1 a 10 anos

Fonte: Os autores (2016).

Os resultados obtidos guardam um alto grau de subjetividade, visto que nem sempre o que a pessoa faz ou sente é o mesmo que foi respondido no questionário (GIL, Antônio Carlos, 1999). Muitas vezes, a resposta é tomada apenas pela “emoção” ou “expectativa”, o que não configura uma prática efetiva. É esperado, portanto, que haja a discrepância entre o que o entrevistado responde e o que ele faz de fato.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise do questionário e das entrevistas.

### 4.1 Análise das instituições pesquisadas

Diversas instituições foram pesquisadas. Procurou-se obter um levantamento que contemplasse a “multidisciplinaridade”, visto que a pesquisa ampla em vários ramos do saber contribuiria para uma opinião mais geral e diversificada. É bom lembrar que a filosofia da “Contabilidade Forense” remete à necessidade de um conhecimento amplo e abrangente, envolvendo, de fato, profissionais que atuem ou conheçam áreas variadas. A tabela 1 mostra a composição da amostra por instituição pesquisada.

Tabela 1- Composição da amostra por instituição pesquisada

Instituição pesquisada	Quantidade	%
TRIBUNAL DE JUSTIÇA	10	2,8
RECEITA FEDERAL DO BRASIL	22	6,2
MINISTÉRIO PÚBLICO-RJ	28	7,9
CGU	33	9,4
TRIBUNAL DE CONTAS – RJ	35	9,9
PETROBRAS	29	8,2
BACEN	41	11,6
PUC-RJ	40	11,4
UFRJ	33	9,4
ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA	80	22,8
TOTAL	351	100

Fonte: Os autores (2016).

De uma maneira geral, os questionários foram bem aceitos e compreendidos pelos profissionais indagados. Não se verificou perguntas consideradas “tendenciosas” ou de difícil interpretação, mesmo para profissionais considerados pouco familiarizados com o tema ou com pouca experiência no mercado de trabalho.

### 4.2 Análise das perguntas dos questionários

Todas as perguntas do questionário foram analisadas. Ao todo, o questionário contou com onze perguntas.

#### 4.2.1 Análise das perguntas dirigidas a todos os profissionais

Cinco perguntas foram dirigidas a todos os entrevistados, independente de sua formação ou experiência, e tiveram natureza “dicotômica”, ou seja, tiveram como possibilidade de respostas: “sim” ou “não”. No entanto, observou-se que a opção “sem resposta”, a princípio não levada em conta, teve um

número de respostas considerado relevante. Sendo assim, a opção “sem resposta” (SR) foi considerada também.

A Tabela 2 sintetiza as respostas das perguntas do tipo “dicotômica”, considerando as respostas de 351 questionários:

Tabela 2 - Perguntas dirigidas a todos os profissionais

PERGUNTAS	Respostas SIM	Respostas NÃO	SR
Você tem conhecimento sobre a Contabilidade Forense?	300 (85,7%)	50 (14,2%)	1 (0,01%)
O combate à fraude é uma preocupação em seu dia-a-dia?	280 (79,8%)	50 (14,2%)	21 (6%)
Contabilidade Forense, Auditoria e Perícia Contábil se confundem?	91 (26%)	151 (43%)	109 (31%)
Você conseguiria explicar como ocorreu a fraude da “Petrobras”, investigada pela PF e batizada como “Operação Lava a Jato”?	290 (82,6%)	61 (17,4%)	-
A Contabilidade Forense, se implantada no Brasil, poderia solucionar, minimizar ou prevenir fraudes?	320 (91,1%)	31 (8,9%)	-

Fonte: Os autores (2016).

Segundo observado, a grande maioria dos profissionais afirma conhecer a “Contabilidade Forense”. A preocupação no combate à fraude também obteve uma quantidade relevante de respostas “sim”.

No entanto, a pesquisa detectou uma primeira “contradição” visto que a pergunta “Contabilidade Forense, Auditoria e Perícia Contábil se confundem?” serviria como um teste de “conhecimento”. E o que se observou é que os profissionais ainda confundem os 3 institutos ou não se sentem seguros em opinar ou identificar diferenças.

Dos 351 questionários respondidos, 280 respostas demonstraram que os profissionais de fato acreditam não existir diferença entre Contabilidade Forense, Perícia Contábil e Auditoria ou não conseguem simplesmente identificar a diferença.

Como esse primeiro grupo de perguntas contemplava profissionais diversos, era esperado que alguns não tivessem, de fato, a aproximação devida com o tema.

#### 4.2.2 Análise das perguntas dirigidas aos profissionais de Direito (advogados, juízes, promotores ou juristas de uma forma geral)

Com o objetivo de testar o conhecimento contábil dos juristas, duas perguntas (uma do tipo “dicotômica” e outra “aberta”) do questionário foram dirigidas apenas aos que tivessem formação em Direito. Foram recebidos 150 questionários.

A primeira pergunta: Você tem Conhecimento Contábil? Observação: Necessitava apenas da resposta “sim” ou “não”.

A segunda pergunta: Quais os elementos contábeis envolvidos na Operação Lava a Jato? Observação: Necessitava da resposta “sim” ou “não” e tinha um espaço para uma justificativa. Para fins de levantamento, quando o respondente justificou a resposta de forma correta, lhe foi atribuído uma resposta “sim”. Quando a resposta foi justificada de forma incorreta, lhe foi atribuída uma resposta “não”, conforme mostra a Tabela 3.

A quantidade de formados em Direito e apenas em Direito foi de 150 profissionais.

Tabela 3 - Perguntas dirigidas aos profissionais de Direito

PERGUNTAS	Respostas “SIM”	Respostas “NÃO”	SR
<b>Você tem conhecimento Contábil?</b>	81	51	18
<b>Quais os elementos contábeis envolvidos no caso Escândalo da Petrobrás, investigado pela Polícia Federal na Operação “Lava a Jato”?</b>	41	80	29

Fonte: Os autores (2016).

Dentre os profissionais com formação apenas em Direito, mais da metade afirmaram ter conhecimento “contábil” (54%), respondendo a primeira pergunta “Você tem Conhecimento Contábil?”. Porém, quando esse conhecimento contábil foi testado com a segunda pergunta “Quais os elementos contábeis envolvidos no caso Escândalo da Petrobrás, investigado pela Polícia Federal na Operação “Lava a Jato? ”, o número de respostas consideradas “corretas” (“SIM”), ou seja, com fundamentação adequada dentro dos princípios contábeis diminuiu drasticamente (27,3%), chegando próximo da metade do percentual observado na primeira pergunta, o que implica que, apesar de afirmarem ter conhecimento contábil, os profissionais erraram em suas análises. Um número considerável de “sem resposta” foi verificado também.

#### 4.2.3 Análise das perguntas dirigidas aos profissionais de Contabilidade

Com o objetivo de testar o conhecimento jurídico dos contadores, foram feitas perguntas semelhantes as observadas na subseção 4.2.2. Dessa vez para profissionais com formação apenas em Contabilidade e apenas contabilidade, tendo o tema “jurídico” como cerne da pergunta.

A primeira pergunta: “Você tem Conhecimento Jurídico?” Observação: Necessitava apenas da resposta “sim” ou “não”.

A segunda pergunta: “Quais os elementos jurídicos envolvidos na “Operação Lava a Jato?” necessitava da resposta “sim” ou “não” e tinha um espaço para uma justificativa. Para fins de levantamento, quando o respondente justificou a resposta de forma correta, lhe foi atribuído uma resposta “sim”. Quando a resposta foi justificada de forma incorreta, lhe foi atribuída uma resposta “não”, conforme disposto na Tabela 4.

A quantidade de formados em Ciências Contábeis e apenas em Ciências Contábeis foi de 90 profissionais.

Tabela 4 - Perguntas dirigidas aos profissionais de Contabilidade

PERGUNTAS	Respostas “SIM”	Respostas “NÃO”	SR
<b>Você tem conhecimento jurídico?</b>	70	18	2
<b>Quais os crimes ou elementos jurídicos envolvidos no caso Escândalo da Petrobrás, investigado pela Polícia Federal na Operação “Lava a Jato”?</b>	58	8	24

Fonte: Os autores (2016).

Dentre os profissionais de Contabilidade, mais da metade afirmaram possuir algum conhecimento jurídico. Notou-se que, diferentemente dos profissionais de Direito, os profissionais de Contabilidade, quando “testados” sobre seus conhecimentos jurídicos, tiveram um aproveitamento melhor que os profissionais de Direito que responderam sobre questões contábeis (64,4% contra 27,3%). Um número considerado de “Sem Respostas” também foi verificado.

#### 4.2.4 Análise das demais perguntas do questionário

Outras duas perguntas que versaram sobre o perfil dos candidatos foram analisadas. Essas perguntas não foram do tipo “dicotômicas”.

A primeira pergunta se justificou para avaliar o grau de aprofundamento de estudos dos profissionais, além da graduação.

Tabela 5 – Grau de estudo

PERGUNTA	Pós Lato Sensu	Mestrado	Doutorado
Qual o seu grau de estudo e pós-graduação e especialização?	230	22	4

Fonte: Os autores (2016).

Observou-se um número relevante (230 de 351: 65,5%) de profissionais com algum tipo de “pós-graduação”, o que demonstra a boa qualificação dos entrevistados.

A segunda pergunta tinha como objetivo captar “propostas” de mudanças no cenário legal e normativo do Brasil, com intuito de se aprimorar a investigação e o combate a fraudes.

Tabela 6 – Propostas de mudanças

PERGUNTA	Utilização de meios mais “gravosos” de punição e criminalização	Ampliação dos limites legais da fiscalização e uso de novas técnicas	Outras respostas
Quais modificações na Lei você proporia para que fraudes como a da Petrobras não acontecesse?	285	62	4

Fonte: Os autores (2016).

Para a maioria dos profissionais, a mudança na legislação, utilizando-se de meios mais gravosos, assim como a ampliação dos limites legais de fiscalização, de uma forma geral, seriam as medidas mais eficazes para uma melhoria de cenário futuro.

#### 4.3 Análise das entrevistas

As entrevistas tiveram um caráter que permitisse uma visão mais ampla e específica de alguns profissionais envolvidos nas pesquisas. O critério de escolha dos profissionais entrevistados se deu pelo reconhecimento da excelência profissional e estudantil que estes profissionais possuíam.

As entrevistas foram analisadas e confrontadas por assuntos:

##### a) Quanto à importância da Contabilidade Forense:

Para os entrevistados, a Contabilidade Forense, apesar de guardar muitas semelhanças com a natureza do trabalho da Auditoria e da Perícia Contábil Criminal, possui um caráter mais completo e multidisciplinar. A qualificação exigida para os profissionais atuantes nessa área será uma garantia de que o alcance será mais amplo e eficaz, o que geraria, também, mais celeridade, economicidade e precisão nos trabalhos de levantamento e investigação de fraudes.

Foi unânime entre os entrevistados a resposta que a Contabilidade Forense é a prática que gera um retorno mais eficiente quando se trata, também, dos meios de se evitar a fraude. Ou seja: a contabilidade Forense já demonstrou bons resultados tanto na detecção como na prevenção da atividade fraudulenta.

b) Quanto ao poder e à capacitação do profissional envolvido com a Contabilidade Forense:

Para os entrevistados, o sucesso de atividades próprias da Contabilidade Forense tanto no Brasil, como no exterior, está na alta capacidade exigida do profissional “Contador Forense”. Um conhecimento legal e contábil é primordial para a formação de um indivíduo capaz de suprir e realizar as atividades que o mercado exigirá do profissional, conforme afirmou o juiz de Direito, do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

É preciso que a formação do profissional que pretende atuar nessa área seja multidisciplinar e de excelência. Cursos de extensão e pós-graduação precisam ser criados. A modificação nas grades dos cursos de graduação seria, também, bem vinda. Nos cursos de Direito, por exemplo, poderia haver a disciplina “Cálculos Trabalhistas”, que só é encontrada em cursos de extensão. Hoje, já se encontra cursos próprios de Perícia em Engenharia, Direito e Contabilidade, o que já é um começo. Mas, muitos avanços ainda são necessários dentro das grades dos cursos.

Além disso, os entrevistados entendem que o profissional precisa receber um suporte maior da legislação brasileira, que amplie suas prerrogativas, como argumenta o Analista tributário da Receita Federal:

O Contador Forense precisa, de certa forma, fazer o papel do policial, do delegado ou até do juiz, em um determinado levantamento de fraudes. Ou seja: ele investiga e apura, realizando testes e comparações, tal como o auditor. E, num próximo momento, esse mesmo profissional procede o pedido e aplica a punição, de ofício, ao indivíduo ou instituição fraudadora. Para que tal cenário seja plausível, é necessária uma modificação na legislação que regulamenta as prerrogativas do profissional.

c) Quanto ao futuro da “Contabilidade Forense” no Brasil

Uma realidade em outros países, a Contabilidade Forense ainda é pouco conhecida e explorada no Brasil. A explicação mais aceita para isso, de acordo com os entrevistados, é a pouca qualificação investida nos profissionais e a confusão que se faz entre os conceitos de peritos, auditores e outros profissionais envolvidos com a contabilidade. As funções não são bem definidas e profissionais realmente qualificados não são encontrados no mercado.

Essa questão, entretanto, encontrou certa divergência entre os entrevistados, visto que, para alguns dos entrevistados, existe uma grande tendência a favor de um “conservadorismo” contábil, enquanto outros destacam as possibilidades dos meios eletrônicos da contabilidade. Os primeiros enxergam as inovações de uma maneira não tão favorável, até por uma questão de “difícil adaptação”, conforme destaca o analista da Controladoria Geral da União-Brasília:

O trabalho do contador “dinossauro” era mais eficaz no passado. Muitos já possuem uma qualificação e uma filosofia de trabalho considerada quase em extinção. A natureza de seus trabalhos é “artesanal” e a adaptação com novas fórmulas é pouco provável. O Brasil ainda é imaturo em relações a algumas mudanças sociais. E a falta de qualificação só dificulta um cenário novo.

Por outro lado, para o analista judiciário do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

As novas tendências, os meios eletrônicos da contabilidade podem facilitar muitas coisas dentro da contabilidade. Porém, a tecnologia nem sempre é bem vinda. Esse conflito entre os novos usuários, que exigem informações cada vez mais rápidas e os contadores mais tradicionais pode atrapalhar um caminho mais claro para o Brasil nesse sentido. A impressão que fica é que o Brasil ainda precisa resolver conflitos internos, para poder acompanhar a tendência mundial.

Todos os depoimentos deram uma classe percepção da opinião dos profissionais ouvidos. A eventual diferenciação e discordância de visão entre os entrevistados permitiu a impressão de que o assunto necessita um aprofundamento constante.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa buscou verificar em que extensão existe, no Brasil, conhecimento a respeito da “Contabilidade Forense” como ferramenta para investigar mais amplamente casos de erros e fraudes contábeis. Para atingir esse objetivo foram aplicados questionários e realizadas entrevistas com indivíduos que mantivessem uma relação de conhecimento profissional pela área contábil ou jurídica dentro de seu universo profissional, considerando experiências e aspirações dos mesmos.

Na pesquisa, muitos dos entrevistados têm formação em Direito, Ciências Contábeis ou ambos. Os profissionais de Direito representam mais de 50% dos entrevistados, embora houvesse um número relevante de entrevistados com duas formações. Dos 351 que responderam os questionários, 50 tinham formação em Direito e Ciências Contábeis, sendo a maioria de 40 (80%) com graduação de Direito antes da graduação em Contabilidade.

Os resultados indicam que o conhecimento sobre a Contabilidade Forense vem aumentando em comparação ao que se observava no passado. Trabalhos e pesquisas científicas anteriores (SILVA, 2011) indicavam que o desconhecimento sobre a disciplina era grande. No entanto, diante da “internacionalização” da contabilidade, uma tendência a se unificar os conhecimentos é visível.

Curiosamente, os resultados indicam que o interesse e o conhecimento da disciplina se deram mais entre os juristas que entre os contadores. No entanto, não se pode afirmar que exista uma “suposta” falta de interesse por parte dos Contadores, mas uma opinião ainda não definida sobre os caminhos que a Contabilidade pode atingir num futuro próximo, o que pode gerar diversidade de opiniões e visões. A “Contabilidade Forense” é uma dessas ferramentas que ainda será muito debatida e avaliada entre os profissionais da área.

No entanto, quando a pesquisa ‘se aprofundou’ em termos mais específicos, que exigiriam um maior conhecimento do assunto, verificou-se que as informações sobre Contabilidade Forense ainda são confusas. O que se pode auferir, é que o entrevistado, de fato, conhece o assunto, mas ainda faz confusão com expressões e nomenclaturas.

Se antes, o conhecimento era quase nenhum, hoje, pode-se dizer que o conhecimento é elementar, mas longe do ideal. Um aprofundamento se faz necessário.

Atualmente, a preocupação com a fraude (ou erro) é grande entre os Contadores. Porém, o Contador entende que o combate à fraude é uma atividade geral, ou seja: “combate-se a fraude porque a fraude é ilegal”, mas se conhece profundamente técnicas e ou as diferencia. Assim, é importante que, futuramente, os profissionais entendam primeiro a “filosofia” da fraude e como ela surge, pois, dessa forma, o combate e a prevenção se darão de uma forma muito mais eficiente.

A Contabilidade Forense ganha força nas duas últimas décadas após a preocupação com perdas em fraudes de grande relevância e de domínio público. O Brasil, atualmente, ainda enfrenta os resultados negativos das fraudes ocorridas na Petrobrás. Nos EUA, por exemplo, a Contabilidade Forense ganhou força após a crise de 2008, resultado do escândalo das hipotecas e da atuação fraudulenta de bancos e instituições financeiras.

O caso do Brasil envolve uma situação diferente da americana, pois a corrupção e o desvio de dinheiro público não guardam tantas semelhanças ao caso americano, mas a fraude em ambos os casos é inegável. E a Contabilidade Forense é a ferramenta própria e suficiente para combater ou evitá-la.

Entende-se que um caminho natural para o aprimoramento da investigação de fraudes contábeis e crimes atrelados à mesma é a implantação de ferramentas que proporcionem um suporte maior e que permita uma “liberdade de agir” para os profissionais envolvidos e preocupados na detecção de fraudes. E a ferramenta que se mostra mais eficaz para tal é justamente a “Contabilidade Forense”. Se em um passado recente, a Contabilidade Forense não alcançava “popularidade” suficiente para sequer ser discutida como conceito de conhecimento e estudo do combate a fraudes, hoje, pode-se dizer que o aumento de informação e interesse sobre a metodologia investigativa da contabilidade, faz com que tal ferramenta represente, em um futuro próximo, uma excelente oportunidade de se evitar escândalos que envolvam crimes na área financeira e contábil.

Estudos futuros podem ser sugeridos para futuras pesquisas acadêmicas, considerando os seguintes temas: corrupção; crimes do colarinho branco; impactos tributários e psicológicos da fraude nas empresas do Brasil, entre outros.

Outra preocupação relevante que poderia ser observada seria no ponto de vista pedagógico, com a ampliação dos programas e fluxogramas disciplinares de cursos como o direito, ciências contábeis e administração. Entende-se que a grade horária desses cursos deveriam assumir um papel mais “multidisciplinar”, não parecendo razoável que um aluno de direito precise fazer um curso de especialização ou mesmo um outro de graduação para que se tenha noções mais específicas de matérias e assuntos tão relevantes, visto que o alcance das mesmas se dá no cotidiano de cada profissional.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. Lua Nova: **Revista de Cultura e Política** [online], 2005, n.65, p. 137-173. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452005000200006&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0102-64452005000200006&script=sci_arttext)>. Acesso em: 10 maio 2016.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS - ACFE. 2010 **Report to the Nations:** occupational Fraud and Abuse. Austin, TX. ACFE, 2010.

ATTIE, William. **Auditoria:** Conceitos e Aplicações. 3ª ed. São Paulo: 1998. Auditoria Forense. Disponível em: <[http://afosonmer.blogspot.com/2008\\_06\\_01\\_archive.html](http://afosonmer.blogspot.com/2008_06_01_archive.html)>. Acesso em: 10 maio 2016.

BRASIL. **Código Civil.** Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 10 maio 2016.

\_\_\_\_\_. **Código Penal.** Decreto-Lei n. 2.848 de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm)>. Acesso em: 10 maio 2016.

CARDOSO, Fernando Nazareth. **Contabilidade Forense:** Incipiência ou Insipiência. 2008. 65f. Dissertação de Mestrado – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pósgraduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. NBC T11 – IT03 – Fraude e Erro. Resolução do CFC n. 836/99. Dispõe sobre o item 11 da NBC T11 – **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros nos trabalhos de auditoria**. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2009/001203](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001203)>. Acesso: 10 maio 2016.

CRESSEY, DONALD. **Other people's money**. New York, EUA 1953.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2005.

CORRÊA, Daniel Marinho. **O Princípio da Legalidade no Direito Penal**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 89, jun 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9850](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9850)>. Acesso em: 10 maio 2016.

DIAS, Jorge de Figueiredo; ANDRADE, Manuel da Costa. **Criminologia: o homem delinquente e a sociedade criminógena**. Coimbra: Coimbra Ed., 1997, 574 p.

DICIONÁRIO JURÍDICO. Edição Comemorativa. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. **Perícia contábil**. Resolução do CFC n. 1.243/09. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1243.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1243.htm)>. Acesso em: 10 maio 2016.

FARIAS JUNIOR, João. **Manual de criminologia**, 4. ed., Curitiba: Juruá, 2008.

FERREIRA, Ricardo. **Auditoria**. São Paulo: Editora Ferreira, 2006.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio Loureiro. **Como evitar fraudes, Pirataria e Conivência**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRECO FILHO, Vicente. **Direito Processual Civil Brasileiro – V. II. Rev. e Atual**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GRIPPO, Frank J.; IBEX, J. W. **Introduction do foresinc accounting**. National Public Accountant, Alexandria, p. 4-5, 2003.

HOPWOOD, William S.; LEINET, Jay J.; YOUNG, George. **Forensic Accounting** New York: Mcgraw Hill Irwin, 2007.

HOUCK, Max M.; KRANACHER, Mary-Jo; MORRIS, Bonnie; RILEY JR., Richard A. (Dick); ROBERTSON, James; WELLS, Joseph T. Forensic accounting as an investigative tool: developing a model curriculum for fraud and forensic accounting. **The CPA Journal**, August, 2006. Disponível em: <<https://www.questia.com/read/1P3-1096659011/forensic-accounting-as-an-investigative-tool>>. Acesso em: 10 maio 2016.

HUATUCO, Ivett Gisely Bravo. **Contabilidad Forense**. 2007. Disponível em: <<http://contabilidadforense.blogspot.com>>. Acesso em: 10 maio 2016.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 23ª ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marclei de (Org.). **Educação contábil: tópicos de ensino e pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Vanessa. **Auditoria preventiva**: monitoramento contínuo. Instituto de Auditores Internos do Brasil. 2012. Disponível em: <[http://www.iiabrasil.org.br/new/download/seminarios/2012\\_01\\_SP/VanessaLopes.pdf](http://www.iiabrasil.org.br/new/download/seminarios/2012_01_SP/VanessaLopes.pdf)>. Acesso em: 10 maio 2016.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito processual do trabalho**: doutrina e prática forense. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOREIRA, Nuno Ricardo de Oliveira. **A Forensic Accounting em Portugal**: Evidências Empíricas 2009. 191 f. Dissertação de Mestrado. Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, 2009.

NATIONAL INSTITUTE OF STANDARDS AND TECHNOLOGY – NIST. **Special Publication**, 800-55, Revision 1, July de 2008.

PEZZUTO, Ivo. Miraculous Financial Engineering or Legacy Assets? In KOLB, Robert W. **Lessons from the Financial Crisis**: Causes, Consequences, and Our Economic Future. ISBN 978-0-470-56177-5. Publisher: Wiley (June 8, 2010).

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

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade forense. In: LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marclei de (Org.). **Educação contábil**: tópicos de ensino e pesquisa. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade e o contador na prevenção de fraudes**. Cadernos da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Nova Série, ano IV, n. 4, dezembro de 2004.

SILVA, Robson Maciel da. **Contabilidade Forense no Brasil**: uma proposição de Metodologia. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://up.mackenzie.br/stricto-sensu/controladoria-empresarial-profissional/teses-e-dissertacoes-detalhada/artigo/contabilidade-forense-no-brasil-uma-proposicao-de-metodologia/>>. Acesso em: 10 maio 2016.

WELLS, Joseph T. **Principles of fraudex amination**. 2ª ed. USA: ACFE, 2005. 444.