



**XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS**

ÁREA 3 – AUDITORIA E PERÍCIA

**NORMAS DE AUDITORIA: UMA SIMPLES MUDANÇA OU UMA NOVA
POSTURA ÉTICA NO COMBATE A CORRUPÇÃO**

**MARIA TERESA MARTINGUI PACHECO
CRCRS nº 70.790**

**MARCO ANDRÉ PEGORINI
Contador – CRCRS nº 59.169**

FABIANO BRAGA CAVALETTI

Normas de Auditoria: uma simples mudança ou uma nova postura ética no combate a corrupção

RESUMO

Com o avanço da globalização e convergência aos padrões internacionais, a auditoria independente é um tema em evidência, bem como os índices de corrupção que corroem a economia. As normas vigentes de auditoria constituem um avanço relevante no trabalho do profissional auditor, incorporando responsabilidade à sua opinião perante as empresas e a sociedade. O estudo foi realizado com base em dados secundários, livros, artigos científicos visando aprofundar o conhecimento sobre os temas da auditoria, ética e corrupção, de forma a realizar uma pesquisa quantitativa, exploratória formatada por meio de estudo de caso. Neste artigo, através do estudo das normas da auditoria independente, da análise dos dados referente à corrupção e do cenário dos auditores independentes ativos no Brasil, buscou-se identificar os fatores que influenciam a prática da corrupção e as principais variáveis que contribuem para o seu controle. Associado a isso o objetivo principal foi identificar quais os benefícios que a norma de auditoria em vigor propicia para as empresas, instituições e organizações no tocante ao combate da corrupção. Os resultados apontaram que auditor é um dos principais agentes na ação preventiva contra a corrupção e é considerado o que obtém maior eficácia, uma vez que reduz os danos ou até mesmo impede a sua prática. Contudo pesquisas demonstram que o Brasil é um dos países menos auditados e este fato é um desestímulo à ética. Dados levantados pela Transparência Internacional apontam que o Brasil possui um índice de corrupção aquém do esperado.

Palavras-chave: Auditoria Independente. Ética. Profissional Auditor. Corrupção.

1 INTRODUÇÃO

Através das demonstrações contábeis, pode-se identificar a situação econômica de uma empresa, independentemente de seu porte. Porém muitas vezes isso não ocorre na prática como se diz ser na teoria. Percebe-se que há muitas distorções que acabam por forjar a real situação em que a empresa se encontra. Para verificar se as demonstrações contábeis realmente estão transparecendo a situação de determinada empresa, seja ela positiva ou negativa, introduziu-se de acordo com os Princípios de Contabilidade, a técnica chamada auditoria, que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções e confirmações internas e externas.

A auditoria visa preservar os interesses da própria empresa, de seus credores e do estado, sendo os maiores interessados; os executivos de empresas que não podem fiscalizar todos os atos de seus subordinados; os investidores que não tomam parte da administração da sociedade; os financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos; o fisco que tem na auditoria idônea, uma colaboração útil para a orientação dos contribuintes e para evitar a sonegação de impostos e também o poder público quando se tratar de empresas ou entidades de interesse coletivo.

Nesta pesquisa buscam-se evidenciar quais os benefícios que a Norma de auditoria em vigor propicia para as empresas, instituições e organizações no tocante ao combate da corrupção em suas demonstrações contábeis e consequentemente financeiras, esclarecendo os pontos de análise e mensurando sua relevância para o problema afim.

Em face das transformações ocorridas no ambiente empresarial nos últimos anos faz-se necessário uma compreensão da auditoria e sua relação com a corrupção. Os sistemas de

controle das empresas estão se tornando, a cada dia, mais complexos aumentando, portanto, os níveis de detecção desse tipo de fraude. Porém a ação de normas e procedimentos de auditoria, bem com a sua abrangência, pode ser mais eficiente do que as severas punições da lei e também da utópica ética de todos os profissionais gestores das empresas e entidades.

Tendo em vista o cenário atual de constante aumento da competitividade, onde os membros da alta administração e investidores precisam controlar as operações realizadas pela empresa através de demonstrativos contábeis fidedignos para então terem a percepção futura da organização, tendências de crescimento, rentabilidade atual e pagamento de dividendos, a auditoria entra como recurso indispensável na tomada de decisão. Nesse aspecto, para melhor utilização dos recursos a serem aplicados, a auditoria encontra-se ligada diretamente com a solvência da empresa, passando a confiança necessária sobre a real situação de como está à saúde do patrimônio das organizações em geral e sua capacidade na obtenção de resultados positivos.

Neste sentido e devido às mudanças ocorridas nas Normas de Auditoria a partir da alteração na Lei 6.404/76 ocorrida através da Lei 11.638/2007, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.202/09, do ambiente globalizado e competitivo, além dos índices de corrupção no mundo que geram perdas exponenciais. Ademais, a dificuldade que o Estado brasileiro tem em punir esse tipo de crime, comprovado pelo relatório do Departamento Penitenciário Nacional (DEPEN), divulgado em dezembro de 2012 (população carcerária de 548 mil presos) onde apenas 0,1% do total de presos no Brasil são decorrentes de acusações de corrupção. Entende-se que o tema apresentado é relevante, tanto para fins acadêmicos, científicos e profissionais, justificando-se plenamente a sua realização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 AUDITORIA

A palavra auditoria tem sua gênese no latim, derivada de *audire* (ouvir, aquele que ouve). Primordialmente foi utilizada pelos ingleses *auditing* para representar os procedimentos de revisão das escriturações e asseguarção dos registros contábeis.

Contudo, seu significado atual é mais amplo, pois conforme Crepaldi (2007) é a técnica contábil que consiste no exame de registros e documentos relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade objetivando obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (princípios e normas contábeis vigentes e legislações pertinentes). Em seu sentido mais amplo, a auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada (evidência) e um determinado critério (normas, condutas e legislação aplicável) visando o mapeamento da situação patrimonial de uma organização.

Ainda, o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Entretanto, pode-se concluir que o principal objetivo da Auditoria Contábil consiste em verificar se as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as Normas e Princípios Contábeis e se contemplam a situação patrimonial, financeira e econômica das organizações aumentando assim, o grau de confiança perante os usuários. Para alcançar tal objetivo, o auditor independente necessita ter indícios que possa cumprir com as exigências do Código de Ética, tais como: independência e competência profissional para então planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria. Esses procedimentos visam à obtenção de evidências suficientes comprobatórias das informações contábeis espelhadas nas demonstrações contábeis e a partir da avaliação das mesmas, obtenha segurança razoável para assim, emitir o relatório (CFC,

2013). Além disso, é um instrumento importante no mercado de capitais para a tomada de decisões, tanto para a própria organização que tem segurança sobre seu real estado patrimonial e financeiro, quanto para os investidores que obtém a transparência necessária para firmar seu investimento.

2.2 AS NORMAS VIGENTES DE AUDITORIA INDEPENDENTE

Em 2010, o Brasil passou a adotar novas normas de auditoria independente intituladas de Normas Técnicas de Auditoria (NBCTA) aprovadas pela Resolução CFC nº 1.202/09. No total são 37 novas regras que orientarão a execução dos trabalhos dos auditores independentes em relação aos procedimentos a serem adotados na asseguaração dos exames de demonstrações contábeis cujo objetivo seja a emissão de opinião formal e conclusiva sobre as mesmas (CFC, 2013). Estas alterações têm por finalidade completar a harmonização das Normas Brasileiras com as Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) do Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Asseguaração (IASB), apoiada pela Federação Internacional de Auditores (IFAC) que defende um conjunto único de normas com o objetivo de melhorar a prática dos auditores em todo o mundo proporcionando assim, informações confiáveis para a tomada de decisão (IBRACON, 2014). Esse processo torna-se ainda mais relevante para o cenário brasileiro, pois aumenta a credibilidade conforme exposto na posição política da IFAC divulgada pelo Ibracon (2014, p.1) onde afirma que “o público tem expectativas sobre o que significa uma auditoria e presume que uma auditoria foi conduzida nas mesmas bases para se chegar a uma mesma opinião”.

As novas NBCTAs revogam a NBC T 11, vigente até 31 de dezembro de 2009, onde se destaca uma significativa mudança na estrutura dos relatórios padronizada internacionalmente permitindo a compreensão facilitada por parte do usuário. Sendo que, a emissão do parecer de auditoria independente foi substituída por “Relatórios” onde o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis avaliadas, regidas pela NBCTA 700 e NBCTA 705, além de algumas modificações técnicas no planejamento e na documentação das evidencias de trabalho.

Há ainda a NBCTA 450 que dispõe considerações sobre a comunicação tempestiva dos resultados da auditoria com os responsáveis pela governança corporativa das entidades auditadas informando as distorções identificadas durante a auditoria e que o auditor deve requerer que a administração efetue a correção das mesmas. Para contemplar as principais mudanças, esta última, a NBCTA 600 trouxe uma modificação de natureza mais substancial e que pode ter efeitos sobre a prática de contratação de auditores independentes em nosso País. A norma indica como o auditor independente deve tratar a sua responsabilidade sobre as empresas controladas cujas demonstrações contábeis tenham sido examinadas por outros profissionais e incluídas em seu conjunto de demonstrações consolidadas sob exame, conforme CFC (2013, p.483).

Até 2009 os auditores da empresa controladora ao avaliar as demonstrações consolidadas, no Brasil, podiam dividir a responsabilidade sobre a sua opinião sobre as empresas controladas. Consoante a isso, a divisão de responsabilidade, a partir de 2010, foi proibida. Em um grupo de empresas que possua uma ou mais controladas com auditores independentes, diferentes daqueles que auditam a empresa controladora, estes últimos terão, necessariamente, manter comunicação tempestiva com os profissionais que auditam as controladas e planejar o seu próprio trabalho, de tal forma que possam opinar sobre todo o conjunto sem a mencionada divisão de responsabilidade (NBC TA 600).

Com referência a isso, é possível dizer que é uma mudança com impacto relevante até mesmo nas políticas de contratação de auditores em grupos empresariais, o que pode forçar a adoção pela manutenção de somente uma firma de auditoria para todas as empresas

integrantes do grupo, consolidando a responsabilidade e evitando custos adicionais com retrabalhos.

2.3 ÉTICA PROFISSIONAL

A palavra ética é derivada do grego *ethos* (carácter). Trata-se de um conjunto de valores morais e princípios que visam orientar a conduta dentro da sociedade. A ética tem a função de investigar e explicar o comportamento das pessoas ao longo das várias fases de sua trajetória, já que, enquanto conjunto de valores nos quais cada um acredita, o comportamento sofre alterações ao longo da história e sociedades primitivas podem ter valores diferentes das sociedades contemporâneas (LISBOA, 1997). Cabe ressaltar que a ética em si, não impõe sanções legais ou propriamente normativas. No entanto, a ética profissional, trata-se de um código de ética normativa que regulamenta uma determinada atividade profissional e apresenta uma série de princípios e de regras que deverão ser imperativamente seguidas.

2.3.1 A Ética do Profissional Contábil

A ética de um profissional pode ser definida por um conjunto de comportamentos impostos a ele por órgãos reguladores tendo por objetivo normatizar as situações deparadas no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão.

O auditor em tendo como prerrogativa profissional, ser contador, precisa antes de tudo, obedecer ao Código de Ética Profissional do Contador criada pela Resolução CFC N° 803, de 10 de outubro de 1996, que tem por objetivo fixar a conduta no exercício de suas atividades, devendo o profissional: (I) exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, [...] e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais; (II) guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público [...]; (III) zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo; [...]; (XII) auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

Nota-se que é necessário possuir um comportamento ético inquestionável, habilitando o profissional contábil a defender os princípios e valores éticos, a fim de, produzir uma imagem verdadeira perante a sociedade, possuindo deste modo, uma responsabilidade econômica e social além do que comumente é imaginado. Por essa razão, a Ética adquire enorme importância no contexto atual do ambiente empresarial capitalista.

2.3.2 Ética Aplicada à Auditoria

Segundo Lunelli (2014), a ética profissional dos auditores nada mais é que uma classe especial da ética geral e nela o profissional recebe normas específicas de conduta em demandas que refletem responsabilidades para com a sociedade.

Desta forma, ao atuar como auditor independente o mesmo será governado por normas específicas, protegendo os interesses da sociedade, respeitando as normas de conduta que regem os profissionais de auditoria, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros. Fica, ainda, obrigado a guardar total confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica. Assim sendo, a profissão de auditoria, também, exige a obediência aos princípios éticos profissionais conforme disciplina a NBC PG-100, Aplicação Geral aos Profissionais da Contabilidade. Desse modo, o auditor estará condicionado a proteger os interesses da sociedade e a respeitar as normas de conduta que regem os profissionais de auditoria, jamais podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, pois o profissional auditor é fundamentado principalmente pelo alto padrão moral.

2.4 CORRUPÇÃO

Corrupção é o ato ou efeito de se corromper, oferecer algo para obter vantagem em transações onde se favorece uma pessoa e se prejudica outra. É tirar vantagem do poder atribuído. A palavra corrupção deriva do latim *corruptus*, que significa quebrado em pedaços (FREITAS, 2014). O verbo corromper significa tornar-se podre.

A corrupção pode ser definida como utilização do poder ou autoridade para conseguir obter vantagens e fazer uso do dinheiro público para o seu próprio interesse, de um integrante da família ou amigo (FREITAS, 2014). Como exemplo, a corrupção é praticada quando se favorece alguma pessoa prejudicando outras, ao aceitar e solicitar recursos financeiros para obter um determinado serviço público, na retirada de multas ou em licitações, favorecer determinada empresa, desviar verba pública destinada para um fim público e canalizado para as pessoas responsáveis pela obra.

2.4.1 Impactos na Sociedade

A sociedade que é corrupta sacrifica a camada mais pobre, que depende basicamente dos serviços públicos, para viver com dignidade. Assim, se a corrupção está fortemente instalada, não é possível suprir adequadamente as necessidades sociais básicas como infraestrutura, saúde, educação e segurança, pois os recursos são desviados em benefício privado (FREITAS, 2014).

Salientam Blanco, Caruso e Muniz (2007) que, a corrupção se traduz em sofrimento humano e muitas empresas se tornam corruptas devido ao Estado não conseguir mensurar as consequências nocivas de corrupção. Quando o governo age desta forma é mais provável que haja corrupção ou até mesmo incentive essa prática. Sabe-se que não existe país com corrupção zero, porém há aquelas que conseguiram controlá-la.

2.4.2 Responsabilidade do auditor em Relação à Fraude

A NBC TA 240 trata especificamente sobre a questão da Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. As distorções nas demonstrações contábeis podem ter origem em função de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação que resulta em distorção nas demonstrações contábeis. (CFC, 2013). Segundo a NBC TA 240, item 4, “a principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração”.

O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável pela obtenção de segurança razoável sobre se as informações contidas nas demonstrações contábeis, como um todo, não possuem distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que uma fraude decorrente de erro. Isso porque, a fraude pode envolver esquemas complexos e cuidadosamente elaborados, destinados a ocultá-la. A ocultação pode ser ainda mais difícil de detectar quando associadas a um acordo coletivo. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa (CFC, 2013).

2.4.3 Impunidade e a Legislação

Em debate realizado em Brasília, na Conferência Internacional Anticorrupção (IACC), o fundador da Transparência Internacional, Peter Eigen, afirmou que “a corrupção está intimamente ligada a não punição dos atores envolvidos nos processos ilícitos. Em todos os lugares do mundo os dois temas apresentam correlação em diversos sentidos” (VEJA 2012).

Ainda, segundo notícia veiculada pela Veja (2012), Eigen afirma que “as pessoas acreditam que ficarão impunes e optam pela corrupção. Ao mesmo tempo, o ato de corrupção em si fortalece a impunidade”. Ele também defendeu um acordo internacional para tratar

sobre como lidar com o problema da corrupção. A ideia é que, assim como as economias estão globalizadas, as ações de combate à corrupção também deveriam funcionar de maneira padronizada, descentralizando a impunidade.

Nesse sentido, o Brasil procura modernizar a legislação como estratégia de coibir a corrupção, tendo como exemplo, a Lei nº 12.683, de 9 de julho de 2012, que tem por finalidade alterar “a Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998, para tornar mais eficiente à perseguição penal dos crimes de lavagem de dinheiro”. A referida Lei também é criadora do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF) que representa o país internacionalmente perante o Grupo de Ação Financeira (GAFI), principal organismo internacional contra a lavagem de dinheiro. Composto de 34 países membros, com o objetivo de promover a discussão sobre o tema e consequentemente gerar recomendações internacionais ainda mais eficientes e eficazes (COAF 2014).

Dessa forma, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) como órgão regulador da profissão editou a Resolução CFC nº 1445/13 com o objetivo de regulamentar a aplicação da Lei n.º 9.613/1998 e suas alterações para os profissionais e organizações contábeis. Em relação à auditoria, a responsabilidade imposta pela Resolução CFC nº 1.445/13, se expressa principalmente através do artigo 11:

Art.11. No caso dos serviços de auditoria das demonstrações contábeis, as operações e transações passíveis de informação [...] são aquelas detectadas no curso normal de uma auditoria que leva em consideração a utilização de amostragem para seleção de operações ou transações a serem testadas, cuja determinação da extensão dos testes depende da avaliação dos riscos e do controle interno da entidade para responder a esses riscos, assim como do valor da materialidade para execução da auditoria, estabelecido para as demonstrações contábeis que estão sendo auditadas de acordo com as normas técnicas (NBCs TA) aprovadas por este Conselho.

Seguindo a determinação da Resolução, pode-se sintetizar que qualquer registro de operações ou situação encontrada nos serviços prestados que possam configurar sérios indícios da ocorrência dos crimes previstos na Lei, ou com eles relacionar-se, levando em conta as partes e demais envolvidos, os valores, modo de realização, meio de pagamento, a falta de fundamento econômico ou legal, incluindo os critérios estabelecidos na referida Lei, deverão ser comunicadas ao COAF. Esta comunicação deverá ser efetuada por meio eletrônico, no endereço www.coaf.fazenda.gov.br, no prazo de 24 (vinte e quatro) horas a contar do momento em que possua segurança suficiente para concluir que a operação deva ser comunicada, abstendo-se de dar ciência aos clientes de tal. Mesmo não sendo identificadas as ocorrências das operações a que se referem os Art. 9º e 10º durante o ano civil, o profissional deve apresentar “Declaração” nesses termos ao CFC, também por meio eletrônico, através do sítio do COAF, acima exposto, até o dia 31 de janeiro do ano subsequente (CFC 2014).

A Resolução produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2014 e conforme art. 19 define que, os profissionais e Organizações Contábeis (incluídos seus administradores), “que deixarem de cumprir as obrigações desta Resolução, sujeitar-se-ão às sanções previstas no Art. 27 do Decreto-Lei n.º 9295/1946 e no Art. 12 da Lei n.º 9.613/1998” (CFC 2014).

Somado a ideia de modernização da legislação, para assim, intensificar diretamente o combate da corrupção no país, foi promulgada a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, conhecida como Lei Anticorrupção e em vigência desde 29 de janeiro de 2014. Tem por finalidade, dispor sobre a responsabilização objetiva administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira conforme expresso em seu Art. 1º. A Lei tem impacto em todas as organizações em atividade, impõe rigor até então não promulgado, incluindo o risco de dissolução da empresa devido à extensão da punição por ato de corrupção, o que, anteriormente, apenas o funcionário da empresa e o agente público seriam punidos quando comprovado o ato lesivo e o prejuízo ao erário público.

As punições previstas na esfera administrativa são de multa no valor de 0,1 a 20% do faturamento bruto do exercício anterior ao da instauração do processo administrativo. Caso não seja possível utilizar o critério do valor do faturamento bruto da pessoa jurídica a multa poderá chegar a 60 milhões de reais, não excluindo em hipótese alguma, a obrigação da reparação integral do dano causado. Já na esfera judicial, poderão ser aplicadas sanções como o perdimento de bens, suspensão ou interdição parcial de atividades, dissolução compulsória e proibição do recebimento de incentivos, subsídios, subvenções, doações ou empréstimos de órgãos ou entidades públicas e de instituições financeiras públicas ou controladas pelo Poder Público (IOB, 2014).

Nota-se que os riscos financeiros serão graves em decorrência de um eventual descumprimento das disposições, contidas na Lei nº 12.846/2013, além de expor a empresa no Cadastro Nacional de Empresas Punidas (CNEP), criada para reunir dados e dar publicidade às sanções aplicadas. No entanto, as empresas que possuem procedimento interno de integridade, como exemplo, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, terão atenuação na aplicação de eventual penalidade, o que caracteriza um incentivo a ética e a auditoria.

3 METODOLOGIA

O Brasil é um dos países em que a auditoria é menos presente no mundo. Em contrapartida, a corrupção está evidente. Charles Holland, sócio da Ernst & Young que é uma das principais e maiores empresas de auditoria a nível mundial, levantou dados interessantes em 1999, sobre a relação entre o número de habitantes e a quantidade de auditores, parâmetro para medir o percentual do trabalho de auditoria em cada país. A Argentina possui um auditor para cada 13.205 habitantes, na França são 4.310 e nos Estados Unidos da América 2.327. Na Holanda o número é mais significativo ainda, com 899 habitantes por auditor, já o Brasil possui apenas um auditor para 24.615 habitantes, o que leva a conclusão de que se essa relação fosse menor, teríamos menos corrupção em nosso país.

Com a crescente globalização e constante expansão econômica, tem-se deparado com um grande problema de corrupção tanto a nível nacional quanto a nível internacional, gerando perdas exponenciais quando se trata de instituições e ou empresas de interesse coletivo. Em função disso e também pela atualidade dos fatos a questão de pesquisa é: Quais os benefícios que a norma de auditoria em vigor propicia para as empresas, instituições e organizações no tocante ao combate da corrupção em suas demonstrações contábeis e financeiras, com base na análise ética e normativa?

Quanto ao método, será o dedutivo, pois serão analisadas as amplitudes dos fundamentos teóricos e bibliográficos para se posicionar em relação ao objeto do estudo e alcançar a finalidade pretendida. Conforme Martins (2002, p. 34), “esse método é definido como um conjunto de proposições particulares contidas em verdades universais”.

Quanto aos procedimentos técnicos, será uma pesquisa bibliográfica. Gil (2007, p. 44) ensina que, “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos” e complementa afirmando que “boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas”. Contudo o procedimento auxilia o desenvolvimento do estudo de forma a permitir uma cobertura rica em informações relacionadas ao tema em questão.

Já, quanto aos objetivos, será exploratória. Gil (2007, p.41) afirma que, este tipo de pesquisa “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante

flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado”.

Quanto à forma de abordagem do problema, será qualitativa e quantitativa, pois conforme Beuren et al. (2006), a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema.

4 AMBIENTE DA PESQUISA

As normas de auditoria são impulsionadas diretamente pela necessidade de transparência e segurança intrínsecas ao sistema capitalista. Apesar da evolução recente, onde as normas estão convergentes às internacionais com vistas a aprimorar os trabalhos de auditoria, ainda não se sabe qual é a eficácia dessa mudança perante o seu objetivo tácito de eliminar as fraudes e erros relevantes. É visível, neste contexto, que a corrupção é a mais evidente e danosa à sociedade, e de todas as funções, a de auditor é aquela que está mais interage com esquemas corruptos, já que sua atividade esta intimamente ligada à apuração do registro de valores, apuração de resultados que geram montantes de capital.

Conforme evidenciado por Hernandez (2011) a corrupção por se tratar de um fenômeno de difícil observação, é também difícil de ser mensurada. Nesse sentido, e para uso desse estudo, levam-se em conta os resultados elaborados por organização com tradição e credibilidade na elaboração desse tipo de mensuração.

4.1 ÍNDICES DE CORRUPÇÃO

O índice mais conhecido nessa categoria é o elaborado pela Transparência Internacional – uma organização não governamental com ação a nível mundial – fundada em 1993 e presente em mais de 100 países direcionada ao combate a corrupção por meio de parcerias com o poder público, empresas e sociedade civil, mantendo a essência baseada em sua independência. O Relatório Global de Corrupção 2009, versão brasileira, foi realizado pela Articulação Brasileira contra a Corrupção e a Impunidade (ABRACCI, 2009) e *Transparency International*. Os dados do índice variam numa escala de 0 a 10, sendo que 0 representa um país muito corrupto e 10 um país livre de corrupção percebida. Para tanto, levanta-se os dados do bloco econômico geograficamente mais próximo ao Brasil que é o MERCOSUL, estabelecido por Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, um país associado ao bloco como é o caso do Chile e um país observador, o México. No Quadro 1, avalia-se a situação brasileira em relação a países do MERCOSUL, Chile e o México.

Quadro 1- Índices de Corrupção no MERCOSUL, Chile e México

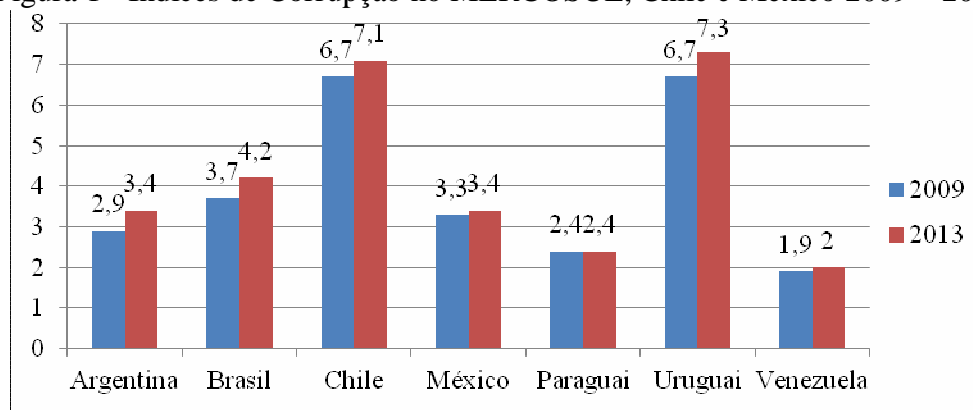
Ano	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Argentina	2,5	2,5	2,8	2,9	2,9	2,9	2,9	2,9	3	3,5	3,4
Brasil	3,9	3,9	3,7	3,3	3,5	3,5	3,7	3,7	3,8	4,3	4,2
Chile	7,5	7,4	7,3	7,3	7	6,9	6,7	7,2	7,2	7,2	7,1
México	3,6	3,6	3,5	3,3	3,5	3,6	3,3	3,1	3	3,4	3,4
Paraguai	1,7	1,6	1,9	2,1	2,6	2,4	2,4	2,2	2,2	2,5	2,4
Uruguai	5,1	5,5	5,9	6,4	6,7	6,9	6,7	6,9	7	7,2	7,3
Venezuela	2,5	2,4	2,3	2,3	2,3	2	1,9	2	1,9	1,9	2

Fonte: Transparência Internacional (2014). Elaborado pelos autores.

Comparando a situação do Brasil com a dos outros países do MERCOSUL, do Chile e do México, é possível verificar que dentre estes, o Brasil encontra-se em posição intermediária. Uruguai está no topo e com trajetória consideravelmente ascendente. O Chile

encontra-se em segundo, em modo levemente ascendente em relação aos anos de 2008 e 2009. A Argentina vem em terceiro juntamente com o México, com trajetórias levemente ascende, seguida pelo Paraguai e pela Venezuela, em situações críticas. A Figura 1 mostra de forma individual a trajetória de cada país, que podem ser mais bem analisados, comparativamente para os anos de 2009 e 2013.

Figura 1 - Índices de Corrupção no MERCOSUL, Chile e México 2009 – 2013



Fonte: Transparência Internacional (2014). Elaborado pelos autores.

Já, no Quadro 2, avalia-se a situação brasileira em relação aos países integrantes do grupo econômico BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China).

Quadro 2 - Índice de Percepção da Corrupção nos países integrantes do BRIC

Ano	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Brasil	3,9	3,9	3,7	3,3	3,5	3,5	3,7	3,7	3,8	4,3	4,2
Rússia	2,7	2,8	2,4	2,5	2,3	2,1	2,2	2,1	2,4	2,8	2,8
Índia	2,8	2,8	2,9	3,3	3,5	3,4	3,4	3,3	3,1	3,6	3,6
China	3,4	3,4	3,2	3,3	3,5	3,6	3,6	3,5	3,6	3,9	4

Fonte: Transparência Internacional (2014). Elaborado pelos autores.

Comparando a situação do Brasil com a dos outros países do BRIC, nota-se uma posição mais favorável. A China encontra-se em segundo seguido pela Índia e Rússia com trajetória desfavorável, porém levemente ascendente nos últimos anos. A correlação entre corrupção e crescimento, em relação inversa, não é novidade no estudo de economia da corrupção. Esta diminui a eficiência elevando os custos e aumentando o risco das decisões, inibindo tanto o investimento em capital físico como em capital humano conforme levantado por (ALONSO-TERME; DAVOODI; GUPTA, 2002 apud HERNANDES, 2011).

No Quadro 3, avalia-se a situação brasileira em relação aos países do topo da lista da Transparência Internacional com o melhor índice e também em relação aos Estados Unidos da América, referência capitalista.

Quadro 3- Brasil e os países estudados como referência

Ano	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Brasil	3,9	3,9	3,7	3,3	3,5	3,5	3,7	3,7	3,8	4,3	4,2
Dinamarca	9,5	9,5	9,5	9,5	9,4	9,3	9,3	9,3	9,4	9	9,1
EUA	7,5	7,5	7,6	7,3	7,2	7,3	7,5	7,1	7,1	7,3	7,3
Nova Zelândia	9,5	9,6	9,6	9,6	9,4	9,3	9,4	9,3	9,5	9	9,1

Fonte: Transparência Internacional (2014). Elaborado pelos autores.

Nesta comparação, é relativamente fácil deduzir o quanto o Brasil está distante das nações analisadas no Quadro 3, tornando a situação brasileira crítica em relação aos países modelos.

Confrontando-se os dados contidos nos Quadros 1, 2 e 3 evidencia-se que a correlação da corrupção ser inerente das economias emergentes com índice de desenvolvimento humano geral baixo ou mediano, ficam parcialmente incongruentes pelo fato da Argentina ser considerada em 2012 pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (UNDP) como sendo um país com Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) muito alto de 0.811, acima do Brasil que no mesmo ano apresentava IDH de 0.730. Porém a Argentina possui nota 3,4 para o ano de 2013, no Índice da Percepção da Corrupção da Transparência Internacional, abaixo do Brasil com 4,2 no mesmo período (UNDP 2014).

4.2 CENÁRIO DOS AUDITORES INDEPENDENTES

A auditoria independente como sendo uma especialização da contabilidade, requer que o profissional, antes de tudo, observe as normas da contabilidade como afirmado pela Resolução do CFC nº 1.389, de 30 de março de 2012. Contudo, para tornar-se um auditor independente, o profissional contábil deverá observar a Instrução da CVM nº 308, de 14 de maio de 1999, que regulamenta no artigo 3º, o profissional deve “estar registrado em CRC, na categoria de contador”.

Nesse sentido, percebe-se que as exigências ocorrem em diferentes esferas, como por exemplo: estar cadastrado no CRC, além de exigências específicas da CVM e do BCB, no tocante as companhias abertas e instituições financeiras respectivamente, podendo assim, dificultar a fiscalização do cumprimento de todas as exigências impostas.

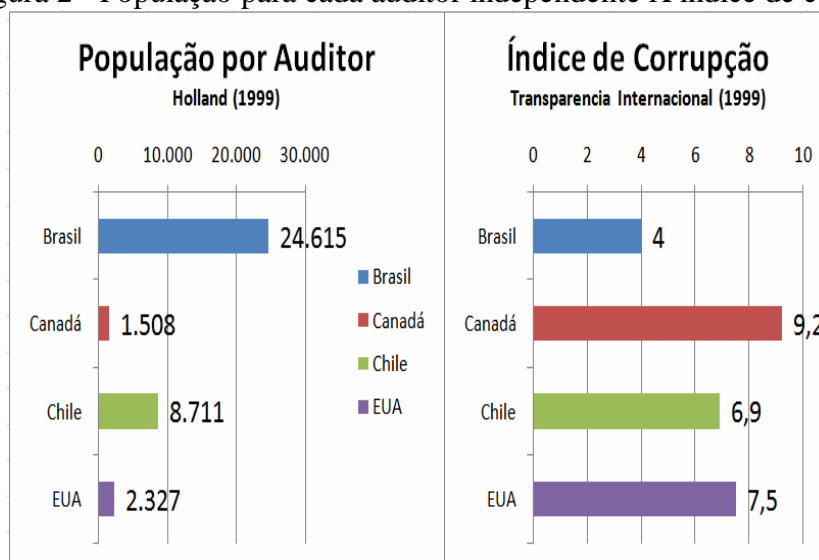
Como resposta, as exigências do CFC, CVM e BCB, foi criado o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do CFC, normatizado pela Resolução CFC nº. 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, que tem por objetivo cadastrar todos os profissionais que atuam no mercado de Auditoria Independente.

De acordo com o CFC, o contador aprovado em Exame de Qualificação Técnica será inscrito de forma automática no CNAI. O mesmo informa e classifica os profissionais habilitados em qualificações específicas como as da CVM, BCB e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Contudo, o cadastro não é permanente e poderá ser suspenso caso o auditor não cumpra quaisquer das seguintes obrigações: a) manter o seu registro regular perante o CRC; b) comprovar sua participação no PEPC, nos termos estabelecidos em resoluções do CFC; e, c) manter atualizados os seus dados cadastrais.

4.2.1 A importância dos Auditores no Combate a Corrupção

Kanitz (1999) é brasileiro, formado em ciências contábeis pela Universidade de São Paulo e mestre em Administração de Empresas por *Harvard Business School*, é conhecido e respeitado pelas inúmeras previsões econômicas certas que já fez, e o mesmo afirma que: “o Brasil não é um país intrinsecamente corrupto, é apenas um país pouco auditado”. Baseado em levantamentos feitos pelo próprio pesquisador, os países que possuem menor índice de corrupção são aqueles que têm maior número de auditores capacitados e treinados para o desempenho de suas funções. Ressalta-se que essa relação também foi exposta por Holland (1999), quando o pesquisador apresenta a relação entre o número de auditores versus o número de habitantes por país. Apesar dos dados levantados figurarem dados antigos, perante o objeto de pesquisa, eles podem contribuir para o entendimento das possíveis causas da alta incidência de corrupção. Para tanto, correlaciona-se os dados do autor com os índices da Transparência Internacional do mesmo período. Essa relação foi assim levantada nos diferentes países (Figura 4):

Figura 2 - População para cada auditor independente X índice de corrupção



Fonte: HOLLAND (1999). Transparência Internacional (1999). Elaborado pelos autores.

Percebe-se claramente que dentre os países analisados, o Brasil é o que possuía em 1999 a maior carga populacional por auditor independente. Seguindo o raciocínio de Holland que é auditor e sócio da Ernst & Young, o mesmo afirma que: “o Brasil é um dos países menos auditados do mundo. O fato de sermos um dos países menos auditados deste planeta constitui um desestímulo à prestação de contas com ética”. Desse modo, após a adoção das novas normas de auditoria, pode-se corroborar a pesquisa apresentada por Holland (1999).

O Quadro 4 apresenta a população por auditor independente registrado no CNAI.

Quadro 4 - População por Auditor Independente registrado no CNAI

Ano	2009	2010	2011	2012	2013
Audidores - CNAI	2287	2478	1989	2345	2577
População - IBGE	191.446.848	190.732.694*	192.376.496	193.946.886	201.032.714
Habitantes x Auditor	83.711	76.970	96.720	82.707	78.010

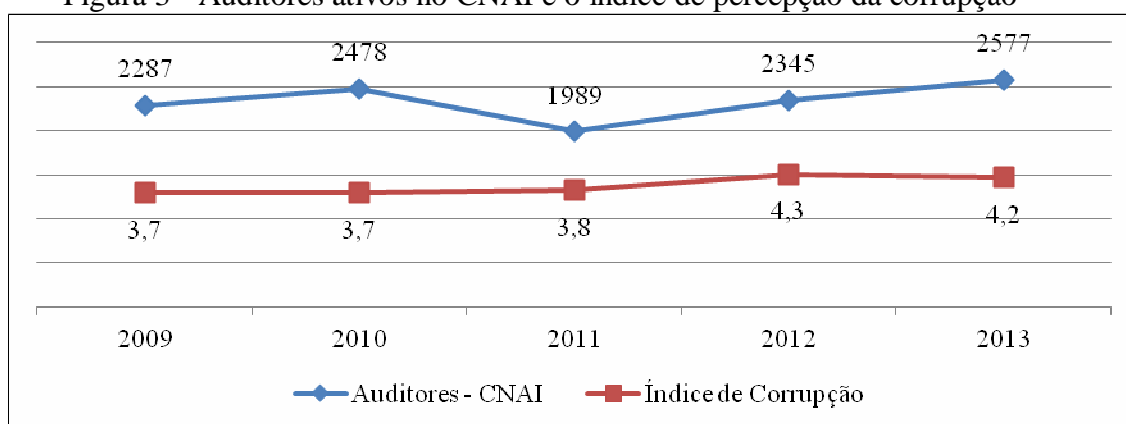
Fonte: CFC (2014). IBGE (2014). Elaborado pelos autores.

(*)No ano de 2010 houve o Censo 2010. Os demais anos representam a estimativa da população brasileira

Na análise do Quadro 4 percebe-se que o número de auditores ativos no país vem em trajetória levemente ascendente, sendo que em 2013 possuía um total de 2.577 auditores, um crescimento de 12,68% em relação a 2009 com 2.287 auditores. Nota-se que o Brasil está avançando na formação de profissionais de auditoria, possuindo um auditor independente para cada 78.010 habitantes em 2013. Verifica-se ainda, que o crescimento do número de auditores está acima do crescimento populacional estimado pelo IBGE do mesmo período, que foi de 10,5%, contudo, aquém do esperado.

A relação dos auditores ativos com CNAI versus o índice de percepção da corrupção é demonstrado na Figura 5, permitindo assim, uma melhor observação e análise.

Figura 3 - Auditores ativos no CNAI e o índice de percepção da corrupção



Fonte: CFC (2014). IBGE (2014). Elaborado pelos autores.

A situação encontrada ao correlacionar os auditores ativos no CNAI do país, reflete situação semelhante à encontrada por Holland (1999) em relação ao baixo número de auditores habilitados. Desse modo, aumentando-se os trabalhos de auditoria para suprir a necessidade, ou até equiparar-se a países com baixo índice de corrupção, pode gerar sérios problemas, como sobrecarga de profissionais, supervalorização dos serviços o que poderia diminuir a qualidade dos trabalhos executados. Então, conclui-se, que não existe eficácia de uma norma sem o preparo e disponibilidade de profissionais capacitados para aplicá-la.

4.3 A CORRUPÇÃO EM NÚMEROS

Segundo a Revista Veja (2011), “a corrupção drena anualmente dos cofres públicos a gigantesca quantia de 85 bilhões de reais, o equivalente a 2,3% de toda a riqueza produzida pelo país”. Com este montante seria possível erradicar a miséria no Brasil, tirando dessa condição, 16 milhões de pessoas e ainda sobrariam 5 bilhões de reais. Em outro exemplo, na área da saúde poderia custear 34 milhões de diárias de unidades de terapia intensiva nos melhores hospitais particulares ou então construir 33 mil unidades de pronto atendimento 24 horas. Com relação à infraestrutura, seria possível construir 241 quilômetros de metrô, ou construir 1,5 milhão de casas populares, suprimindo assim 30% do déficit habitacional do Brasil.

Na mesma edição da VEJA (2011), esta, reitera que em período equivalente a Controladoria Geral da União fez auditorias em 15.000 contratos da União com estados, municípios e ONGs e encontrou muitas irregularidades, flagrando desvios de 7 bilhões de reais, ou seja, havia problemas em 80% dos contratos analisados. Contudo, somente conseguiu-se recuperar 500 milhões de reais. Como se nota, apenas cerca de 1% do que é desviado dos cofres públicos é descoberto e a proporção da recuperação é de \$ 0,07 centavos para cada \$ 100 reais do montante evidenciado. Diante do exposto, vem de encontro, a publicação de ABRAMO (2007, p.2), diretor da Transparência Brasil, onde afirma, “que o melhor combate à corrupção se faz pela prevenção. A fiscalização dos editais de licitação pelos participantes dos mercados públicos é peça crucial na prevenção da corrupção nas contratações do Estado.” Essa fiscalização é indicada pelo fato de que, auditando de forma independente, contestam-se os dados para então, prevenir atos de corrupção consequentemente aumentando a eficiência do Estado.

Porém constata-se através dos dados divulgados pelo CFC e pela Controladoria Geral da União (CGU), que não existem auditores suficientes para a realização de fiscalizações e auditorias com frequência e amplitudes necessárias. Já no caso da CGU (2013), por exemplo, apura as irregularidades no varejo por meio do Programa de Fiscalização por Sorteios Públicos criado em 2003, visando inibir a corrupção entre gestores de qualquer esfera da administração pública. Em 10 anos de atividade, os auditores conseguiram examinar contas e

documentos, além de fazer inspeção fisicamente, de apenas 37% do total de municípios brasileiros (CGU, 2014). Dessa forma, na maioria das vezes, as irregularidades são encontradas anos depois de suas ocorrências e com isso o prejuízo já foi efetuado, diminuindo drasticamente a possibilidade de reparação. Cabe ressaltar, que a CGU ao longo de sua trajetória, vem aperfeiçoando seu trabalho visando maior organicidade e eficácia, passando a possuir competência para antecipar-se a corrupção. Com a criação da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), através do Decreto nº 5.683 de 24 de janeiro de 2006 e mais recentemente, com a as leis de Acesso a Informação, de Conflito de Interesses e Anticorrupção a SPCI passa a se chamar de Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção (STPC) determinado pelo Decreto nº 8.109, de 17 de setembro de 2013.

Portanto, a atuação na forma preventiva é um objetivo dos órgãos responsáveis, como é o caso da CGU, mas para isso as auditorias deveriam ser realizadas em espaço de tempo menor, além de aumentar a sua abrangência para que assim, constate as irregularidades e com a arrecadação alavancar a própria fiscalização bem como incentivar o investimento no país. Afinal, a principal função do auditor é de verificar se os controles internos proporcionam segurança, para que a fraude torne-se impraticável, agilizando vistorias e fiscalizações em entidades privadas e ou públicas.

5 CONCLUSÃO

Analisando a literatura, observa-se que a auditoria nasce em função da necessidade de certificar a veracidade dos registros contábeis no tocante a erros, fraudes e desfalques que possam comprometer de forma relevante as demonstrações financeiras das organizações. As normas atuais de auditoria estão em consonância às Nações que possuem alto índice de controle da corrupção, o que deveria ter impacto direto nos índices do Brasil, mas isso não tem acontecido em nível de percepção. Uma explicação válida está para o baixo número de auditores independentes habilitados, conforme visto no Quadro 4 e Figura 5 deste estudo. A corrupção está atrelada à ética, cultura e a educação, porém constata-se que não é exclusivamente desvios de conduta de pessoas que preferem o ganho fácil, mas também o ambiente de facilitação proporcionado pela impunidade e escassez de fiscalização.

Quanto aos objetivos constatou-se ser possível relacionar as normas que regulamentam a auditoria independente e sua relevância no trabalho do profissional auditor, bem como identificar que a responsabilidade incorporada a sua opinião perante as empresas. O Brasil vem obtendo sucesso na implantação de leis e normativas convergidas internacionalmente, tornando-o referência em tecnologia da informação aplicada no controle e transparência do setor público. Porém, ainda não obteve eficácia sobre a corrupção. Por outro lado, pesquisas apontam que a atuação preventiva é que obtêm maior sucesso, tendo em vista a redução dos danos, ou até mesmo impedindo sua prática, o que coloca em evidência a importância dos auditores no combate preventivo da corrupção. Já o Brasil está entre os países menos auditados do mundo, e os dados levantados indicam que países com maior número de auditores, possuem menores incidências de corrupção, o que explicaria sua posição no índice da Transparência Internacional.

Os dados da Transparência Internacional ajudam a entender a extensão do problema a ser enfrentado. Estamos com apenas 46% da pontuação obtida pela Dinamarca e Nova Zelândia, empatadas na 1º posição, já o Brasil ocupa a 72º posição. Não bastasse o fato, o número de auditores independentes ativos no CNAI é crítico, onde se conta 1 auditor para cada 78.010 habitantes em 2013. Estimativas demonstram que aproximadamente 2,3% de todas as riquezas produzidas no país são levados pela corrupção, cerca de 85 bilhões ao ano, suficiente para acabar com a miséria do país, sendo que, apenas 1% desse valor é descoberto e desse último recupera-se 7%.

O principal fator limitante do estudo dá-se pelo fato da mensuração da eficiência de uma normativa e sua eficácia perante um fenômeno de natureza ilícita, ser de difícil análise objetiva. Os dados são obtidos através de estatísticas e percepção o que pode gerar informações subjetivas em relação à realidade. Para trabalhos futuros, recomenda-se aprofundar os estudos sobre as tecnologias disponíveis e sua distribuição entre os países analisados, além de efetuar-se uma avaliação dos valores sociais e culturais, como desenvolvimento humano e governança corporativa das nações consideradas corruptas em relação as que mantêm a corrupção sob controle.

REFERÊNCIAS

- ABRAMO, Cláudio W. **Ditadura da burocracia. Transparência Brasil, 2007.** Disponível em: < <http://www.transparencia.org.br/docs/prazos-pac.pdf>>. Acesso em 20 mai.2014.
- _____. **Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado, 2003. Transparência Brasil, 2004.** Disponível em <<http://www.transparencia.org.br/docs/perspec-privado-2003.pdf>>. Acesso em 20 mai.2014.
- ABRACCI. Articulação Brasileira contra a Corrupção e a impunidade. **Relatório Global de Corrupção 2009.** ISBN 978-3-935711-43-2.
- BEUREN, Ilse Maria. et al. Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BLANCO, A. C. C.; CARUSO, H.; MUNIZ, J. **Polícia, Estado e Sociedade: práticas e saberes latino-americanos.** Rio de Janeiro: 2007. Disponível em: <http://www.pm.al.gov.br/intra/downloads/bc_policial/pol_02.pdf> Acesso em: 20 jun.2014.
- BRASIL. **Combate à corrupção.** Disponível em: <https://i3gov.planejamento.gov.br/textos/livro6/6.7_Combate_a_corrupcao.pdf>. Acesso em: 15 mai.2014.
- CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328> Acesso em: 03 set.2013.
- _____. **Resolução CFC Nº 1.445, de 26 de julho de 2013.** Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001445> Acesso em: 29 nov.2013.
- _____. **Cadastro Nacional dos Auditores Independentes.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/siscnai/externaConsultaCadastro.aspx>>. Acesso em: 06 jun.2014.
- _____. **NBC TA – De Auditoria Independente.** Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.
- _____. **Resoluções, Ementas e Normas.** Disponível em: <<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 07 jun.2014.
- CGU - Controladoria Geral da União. **Fiscalização de Recursos Federais a partir de Sorteios Públicos.** Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/ControleInterno/AvaliacaoExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/index.asp>>. Acesso em: 01 jun.2014.
- COAF – Conselho de Controle de Atividades Financeiras. **Relatório de Atividades 2013.** Disponível em:< <https://www.gestaocoaf.fazenda.gov.br/noticias/coaf-publica-o-relatorio-de-atividades-2013/view>>. Acesso em: 12 jun.2014.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 8.ed. atual. São Paulo: Atlas, 2012.
- DEPEN – Departamento Penitenciário Nacional. **Analíticos do Sistema Prisional Brasileiro Dezembro 2012.** Disponível em:

<<http://portal.mj.gov.br/services/DocumentManagement/FileDownload.EZTSvc.asp?DocumentID={DAD9EFE5-FA77-4479-8F56-2BD7A4F0DEB7}&ServiceInstUID={4AB01622-7C49-420B-9F76-15A4137F1CCD}>>. Acesso em: 10 mar.2014.

FREITAS, Eduardo. **O que é corrupção**. Disponível em:

<<http://www.mundoeducacao.com/geografia/o-que-corrupcao.htm>>. Acesso em: 20 jun.2014

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HERNANDES, Pedro Petronillio. **Combate à corrupção no Brasil: análise sob a ótica da economia da corrupção**. 2011. Disponível em:

<http://www.cgu.gov.br/concursos/Arquivos/6_ConcursoMonografias/resultado-compilado.pdf>. Acesso em: 15 mai.2014.

HOLLAND, Charles. **Travesseiro de consciência tranquila**. Revista Rumos: Jul.1999.

Disponível em: <<http://www.holland.com.br/docs/15.pdf>>. Acesso em: 19 out.2013.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Downloads de Estatísticas**.

Disponível em: <http://downloads.ibge.gov.br/downloads_estatisticas.htm>. Acesso em: 06 jun.2014.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. **Posição Política 2 da IFAC Março de 2012**. Disponível em:

<http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.pdf>. Acesso em: 10 abr.2014.

IBRACON. **A lei anticorrupção e os desafios que terá à frente**. Disponível em:

<http://www.iiabrasil.org.br/new/noticia_31_07_2013.html> Acesso em: 18 out.2013.

IOB - FOLHAMATIC, Boletim. **Manual de Procedimentos**. Fascículo 13. Mar.2014.

KANITZ, Stephen. **A origem da corrupção**. VEJA, Ed.1600,p.21. Jun/1999. Disponível em:<<http://veja.abril.com.br/acervo/home.aspx>>. Acesso em: 02 mai.2014.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados**. São Paulo: Atlas, 2003.

LISBOA, Lázaro. P. **Ética geral e profissional em contabilidade**. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras. São Paulo: Atlas, 1997.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **Auditoria – Responsabilidade legal e Ética profissional**.

Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/auditoria-responsabilidade-etica.htm>>. Acesso em: 15 mar.2014.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

VEJA. Revista. **A vingança contra os corruptos**. Ed. 2240, p. 76-80. out. 2011. Disponível em:<<http://veja.abril.com.br/acervo/home.aspx>>. Acesso em: 02 mai.2014.

VEJA. Notícia. **Impunidade alimenta a corrupção**. E vice-versa. Brasília: Abril, out. 2012.

Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/noticia/brasil/impunidade-gera-corrupcao-e-vice-versa-diz-fundador-da-transparencia-internacional>>. Acesso em: 08 mar.2014.

TCU. União, 2006. Disponível em:

<http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/biblioteca_tcu/documentos_temas?tema=709521> Acesso em: 22 nov.2013.

TRANSPARENCIA INTERNACIONAL. **Índice da Percepção da Corrupção**. Disponível em: <<http://www.transparency.org/research/cpi/overview>>. Acesso em: 19 abr.2014.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **Relatório Global de Corrupção 2009 – A corrupção e o setor privado**.

UNPD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Índice de Desenvolvimento Humano e seus componentes**. 2012. Disponível em:<<https://data.undp.org/dataset/Table-1-Human-Development-Index-and-its-components/wxub-qc5k>>. Acesso em: 20 mai.2014.