

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

CONTABILIDADE FORENSE: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA SOBRE AS  
FRAUDES, PRÁTICA E MÉTODOS NO CONTEXTO NORTE-AMERICANO

ADRIANA FISCHER DA SILVA

PORTO ALEGRE

2012

ADRIANA FISCHER DA SILVA

CONTABILIDADE FORENSE: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA SOBRE AS  
FRAUDES, PRÁTICA E MÉTODOS NO CONTEXTO NORTE-AMERICANO

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Me.Diego de Oliveira Carlin.

PORTO ALEGRE

2012

# CONTABILIDADE FORENSE: UMA REVISÃO SISTEMÁTICA SOBRE AS FRAUDES, PRÁTICA E MÉTODOS NO CONTEXTO NORTE-AMERICANO

Adriana Fischer da Silva<sup>1</sup>

## RESUMO

Entre os diversos problemas identificados após os escândalos financeiros ocorridos no mercado americano, encontram-se a ausência do controle e do combate às ações fraudulentas. Consequentemente, o profissional da área contábil foi instigado a desenvolver novas habilidades para apoiar investigações, auxiliar no combate aos crimes econômicos e ajudar a recuperar a credibilidade da profissão contábil. Dessa forma, potencializaram-se nos âmbitos internacional e brasileiro as especializações contábeis relacionadas às investigações criminais e à produção de provas capazes de serem apresentadas em processos judiciais. Nesse sentido, o presente artigo está desenvolvido no contexto da Contabilidade Forense, cujos objetivos contemplam atuar na detecção de fraudes e crimes econômico-financeiros, cooperar nas decisões judiciais de crimes contra os patrimônios público e privado, atuando como fonte de evidências e como auxiliar no combate e prevenção às ações fraudulentas. Diante disso, o objetivo desta pesquisa é abordar os conceitos relacionados à Contabilidade Forense e realizar uma revisão sistemática, por meio de uma pesquisa em 7 (sete) *journals* internacionais, contemplando 12 (doze) artigos, para se compreender o que se pesquisa em Contabilidade Forense no contexto norte-americano. Diante dos resultados da pesquisa, observou-se evolução da temática abordada e do interesse acadêmico pelo assunto.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Forense. Fraude. Crimes Financeiros. Investigação Criminal.

---

<sup>1</sup> Aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina Trabalho de Conclusão, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação do Prof. Me. Diego de Oliveira Carlin em Dezembro de 2012. E-mail: adriana.fischer@ufrgs.br.

## 1 INTRODUÇÃO

Os escândalos financeiros ocorridos no mercado americano ao início da última década levantaram questões sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis e, principalmente, reforçaram a preocupação das autoridades na prevenção e no combate às fraudes contábeis e demais crimes financeiros. Conforme Attie (2009, p. 129):

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Caracterizar ou descaracterizar a ocorrência de fraudes contábeis é atuação da contabilidade e, nesse sentido, algumas especializações da ciência contábil atuam como mecanismos de controle, com o objetivo de elucidar a realidade econômica das organizações. A maturidade da profissão contábil fornece aos contadores a oportunidade de evoluir e aprimorar as técnicas necessárias para a execução das atividades que as empresas e o governo necessitam. Tendo em vista o cenário mundial, o profissional da área contábil é instigado a desenvolver novas habilidades, servindo de apoio em investigações com a finalidade de combater as fraudes contábeis e demais crimes financeiros.

Diante disso, enquadram-se os segmentos contábeis reconhecidos no Brasil, como a Auditoria e a Perícia Contábil. Porém, o dimensionamento das fraudes estimulou a união dos conhecimentos contábeis e jurídicos ao instinto investigativo, emergindo a Contabilidade Forense como especialização contábil.

Em virtude da falta de uma legislação específica para os casos de fraudes, surgiu em julho de 2002, nos Estados Unidos, a Lei Sarbanes-Oxley, com o intuito de padronizar e aperfeiçoar o controle interno das empresas de capital aberto. Esta lei foi promulgada nos Estados Unidos logo após a descoberta de fraudes nos casos Enron, WorldCom, Xerox, entre outros, como uma resposta a estes fatos que envolveram grandes companhias, conforme Golden, Skalak e Clayton (2006, p. 10) mencionam:

Os recentes escândalos financeiros de grandes empresas e as questões de conflito de interesses na indústria de serviços financeiros têm causado queda drástica das ações e confiança dos investidores do mercado de ações. Em resposta a estes fatos, o Congresso dos EUA aprovou a Sarbanes-Oxley, com a intenção de “proteger os investidores, melhorando a precisão e confiabilidade das divulgações corporativas, feitas de acordo com as leis de valores mobiliários, e destinadas a outros fins”.

Diante desse atual cenário, as investigações de fraudes foram intensificadas na última década nos Estados Unidos, promovendo a importância da Contabilidade Forense como segmento contábil. No Brasil a contabilidade é considerada um dos pilares de sustentação do sistema econômico-financeiro do país, e as atuais inovações contábeis exigem da profissão alinhar-se aos modelos internacionais. Diante do exposto, elegeu-se para o presente estudo a questão das dificuldades relativas ao combate à fraude e a falta de familiarização da Contabilidade Forense no Brasil como segmento contábil, no sentido de auxiliar a obtenção de provas aceitas em tribunais contra fraudes e demais crimes relacionados. Sendo assim, por meio do presente estudo, procura-se responder a pergunta identificada na pesquisa: **No contexto norte-americano e de acordo com a respectiva literatura, quais são as práticas que definem a Contabilidade Forense como fonte de evidências para a detecção e prevenção às fraudes?**

Busca-se atingir o objetivo geral mediante o cumprimento dos seguintes objetivos específicos: conceituar e classificar as fraudes de acordo com as principais literaturas e órgãos americanos relacionados ao tema; abordar os conceitos relacionados à Contabilidade Forense e suas perspectivas de atuação; identificar a atuação da Contabilidade Forense nos Estados Unidos; analisar e compreender as principais diferenças entre a Contabilidade Forense e as especializações indiretamente relacionadas à detecção de fraudes no Brasil, a Auditoria e a Perícia Contábil; e fazer uma revisão sistemática sobre Contabilidade Forense em 7 (sete) *journals* internacionais, a fim de evidenciar a sua importância como especialização da ciência contábil, visto a carência de material nacional sobre o tema, constatando-se assim as abordagens de maior relevância quanto à demanda, desenvolvimento e inserção desta especialização no ensino, como auxílio para a detecção das fraudes.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Esta seção tem como objetivo apresentar um breve relato quanto às práticas de fraudes contábeis, considerando as suas principais características e classificações; apresentar os conceitos relacionados à Contabilidade Forense, sua relação com a Auditoria Contábil e a Perícia Contábil, bem como conceituar a atuação da Contabilidade Forense nos Estados Unidos e no Brasil.

### **2.1 A Contabilidade e as Fraudes**

A contabilidade possui como objetivo principal a elaboração das demonstrações contábeis das organizações, sendo estas a forma de representação da posição patrimonial e financeira, além dos resultados e demais posições quanto ao fluxo de caixa, patrimônio líquido e valor adicionado, este último somente para empresas de capital aberto. Assim, no Brasil as demonstrações são elaboradas para posteriormente serem apresentadas aos usuários das informações nelas contidas, sendo o principal enfoque, a prestação de contas da atuação da administração com relação à gestão da empresa.

Conforme Silva (2012) para a realização da prevenção de práticas inadequadas quanto ao objetivo da Contabilidade é necessário que as demonstrações contábeis sejam analisadas e revisadas de forma minuciosa, evitando assim que a estrutura patrimonial seja apresentada de forma equivocada aos grupos de interesse, além de auxiliar nas investigações de fraudes. Assim, o objetivo deste exame é assegurar que as operações necessárias para a construção das demonstrações contábeis sejam efetuadas com exatidão e de acordo com os princípios contábeis.

Nos últimos anos, o mundo foi surpreendido pelo considerável número de fraudes ocorridas em grandes corporações do mercado norte americano. Diante disso, tornou-se inevitável a busca de mecanismos de controle e combate aos crimes financeiros e à manipulação das informações contábeis. De acordo com Golden, Skalak e Clayton (2006) o aumento no número de escândalos financeiros e a perda de bilhões de dólares para grandes empresas colocaram em evidência a questão da fraude em relatórios financeiros e a necessidade da governança corporativa e de controles internos mais eficientes.

Atualmente, a demanda pelo conhecimento em áreas relacionadas à investigação tem exigido da profissão contábil atuar de forma mais precisa na identificação de erros e fraudes, sendo esta uma das fontes de grande impacto tanto para a empresa fraudada quanto para a economia do país. Conforme descreve Silva (2012), pode-se interpretar o impacto das fraudes a partir de uma perspectiva micro ou macro, diante do efeito que tais ações podem causar, sendo a primeira direcionada ao ato de alocar equivocadamente os recursos ou distorcê-los nos demonstrativos. Por outro lado, na perspectiva macro, os impactos são maiores, relacionados à sociedade e aos impactos como a desaceleração da economia.

O mesmo autor considera que a melhor forma de prevenir a ocorrência das fraudes está ligada ao sistema de controle interno e ao entendimento das razões que levam à ocorrência de tais situações, mediante o estudo de medidas preventivas e observação da probabilidade de ocorrências, peças fundamentais para a boa execução do plano de prevenção e combate aos crimes financeiros. Para fundamentar o seu entendimento, Silva (2012, p. 104) expõem alguns procedimentos necessários para a efetiva prevenção das fraudes:

- a) Estruturar a organização de modo a assegurar o uso eficiente do elemento humano, e na qual a responsabilidade executiva seja separada da responsabilidade pelo registro contábil das operações;
- b) Implantar procedimentos nos limites estabelecidos pela política administrativa da empresa e seus regulamentos internos;
- c) Estimular o pessoal a conhecer os controles, as alçadas e competências bem como da empresa e seus regulamentos internos;
- d) Verificar o funcionamento dos controles reprimindo as transgressões de modo a inibir a atuação de pessoas interessadas na prática de fraudes.

Da mesma forma, para um efetivo trabalho de detecção, é fundamental aos profissionais relacionados estarem atentos aos possíveis desvios, pois estes tanto podem estar evidentes quanto ocultos, dependendo tanto do tipo de fraude, algumas mais difíceis de descobrir, quanto da intenção do fraudados em acobertar esta ocorrência. Silva (2012) complementa que em casos de investigação criminal, o principal enfoque deve ser na reconstituição das provas, para que dessa forma seja possível a comprovação da prática do ato delituoso, ou, em hipótese contrária, a não responsabilização penal daqueles considerados suspeitos. De acordo com este autor, a evidenciação dos crimes e conclusão dos mesmos depende de investigações, relativas tanto à intenção quanto ao ato criminal praticado.

Entende-se que, da mesma forma que pode atuar na prevenção, a Contabilidade pode se constituir como instrumento para o ocultamento e produção de demonstrações financeiras fraudulentas, sendo também, muitas vezes, utilizada como meio para mascarar desvios e ocultar registros. Nesse contexto, Sá e Hoog (2010, p.24) afirmam que a Contabilidade pode servir de instrumento para o cometimento de fraudes, e complementam que estas consistem em falsificações, que podem ser de essência ou conteúdo, e/ou de forma, derivando de falsidades nas seguintes situações: intitulações, classificações, avaliações, históricos, apurações, transportes, cálculos, comprovação, evidenciação, duplos lançamentos ou lançamentos omissos, parciais ou intempestivos, entre outros.

Com base nessas constatações, pode-se dizer que para a ocorrência de uma fraude contábil ou qualquer outro crime financeiro, sendo estes executados por diretores, funcionários, fornecedores ou até mesmo profissionais contabilistas, é imprescindível a existência de condições favoráveis para que a sua concretização seja possível. Nessa linha de pensamento, Silva (2012) dispõe que qualquer organização que mantenha relações, das mais diversas, está submetida à ação de pessoas com interesse de cometer atos fraudulentos, o que pode resultar em consequências financeiras consideráveis, comprometendo a imagem e até mesmo a continuidade dos negócios de uma organização.

## **2.2 Características e Classificações das Fraudes**

Segundo a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor Relacionada com Fraude no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis, “fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta e ilegal”. Para Silva (2012) a fraude esta relacionada a uma ação ou até mesmo omissão realizada por alguém interessado em obter vantagem, direta ou indireta, causando assim uma perda, seja para uma pessoa física ou jurídica.

Ao contrário do erro, considerado uma ação não intencional, a qualificação de determinado ato como fraude está no fato deste ser intencional, ou seja, premeditado com o objetivo do benefício próprio de quem o executa. A esse respeito, Pereira e Nascimento (2005, p. 46) complementam:

Os erros e fraudes cometidos contra as empresas têm impactos diretos na sociedade, pois com a globalização da economia os mercados financeiros deixaram de ser regionais e passaram a ser mundiais. Dessa forma, se uma empresa comete irregularidades em seus demonstrativos contábeis publicados nos Estados Unidos, por exemplo, o reflexo será verificado em todos os países em que essa companhia tenha investimentos.

Assim, Golden, Skalak e Clayton (2006) mencionam que os erros são declarações ou demonstrações não intencionais que podem estar relacionados a problemas na coleta ou processamento de dados, a partir dos quais as demonstrações financeiras são elaboradas. Além disso, há de se considerar o erro decorrente da má interpretação dos fatos e aplicação dos princípios contábeis. De acordo com Mautz (1987 apud SILVA, 2012) é possível, na verificação e análise das informações contábeis, constatar que graves erros foram cometidos, em alguns casos durante o registro, podendo os mesmos ser por excesso, quando ocorre a repetição dos registros, por insuficiência, diante da ausência dos lançamentos, ou mistos, ocorrendo tanto o excesso quanto insuficiência, sendo possível neste último a troca de posição das contas ou inversão de algarismos.

Sendo a fraude ato intencional, a sua classificação pode ser discutida quanto à intenção do fraudador, que conforme Silva (2012) descreve, a fraude pode ser oportunista ou premeditada. Quando oportunista, a ocorrência da fraude é possível diante da existência de oportunidades e da inexistência de controles por parte da empresa. Por outro lado, quando premeditada, a fraude é executada por grupos ou pessoas individualmente que organizam de forma sistemática a execução de cada fase do processo necessário para o sucesso do ato ilícito.

A fraude contábil é efetiva quando os atos intencionais estão relacionados a uma ocorrência nos registros contábeis, e que, por sua vez, possuem intenção dolosa, ou seja, são realizados por um indivíduo ou empresa que agem para se beneficiar de algo sabendo das consequências e do ato que estão praticando. Quanto à relevância para os profissionais da contabilidade, Golden, Skalak e Clayton (2006, p. 5), classificam as fraudes em duas categorias:

*Fraudes de Funcionários.* Esse tipo de fraude envolve o furto de dinheiro ou estoque, desvio de receitas, fraude em folha de pagamento e desfalque;

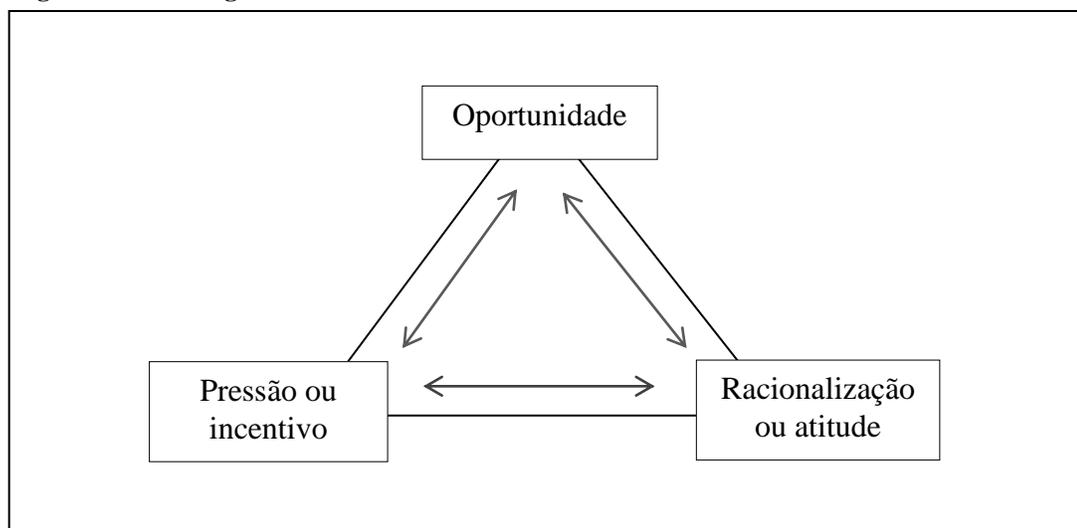
*Fraude em Demonstrações Financeiras.* Esse tipo de fraude é caracterizada pela intenção de distorcer ou omitir determinadas divulgações financeiras com o intuito de enganar os usuários das demonstrações financeiras. Mais especificamente, as fraudes em demonstrações financeiras envolvem manipulação, falsificação, alteração em registros contábeis ou em documentos que comprovem as declarações financeiras preparadas.

[Tradução nossa]

De uma maneira geral, a identificação da ocorrência de fraudes é considerada de difícil precisão. Em muitos casos, a motivação para a ocorrência da fraude está na necessidade de atender às expectativas dos investidores e credores, e assim, pode-se afirmar que a ocorrência da fraude contábil está vinculada ao ambiente no qual ela ocorre, sendo este formado ou não por condições favoráveis que a influenciam.

Para a ocorrência de uma fraude, existem, conforme Silva (2012) diversas condições para que os fraudadores, em sua maioria, empregados, diretores, clientes ou fornecedores, pratiquem este ato ilícito. Neste sentido foi elaborado pelo criminalista Donald R. Cressey o “triângulo da fraude”, conhecido como a combinação dos três principais fatores que juntos criam condições para a ocorrência da fraude, conforme ilustra a Figura 1:

**Figura 1 - O Triângulo da Fraude**



Fonte: Adaptado de Silva (2012)

Assim, conforme Silva (2012) o primeiro elemento desta representação refere-se à pressão ou incentivo ao qual o fraudador está acometido, vinculado às necessidades, normalmente financeiras, as quais o mesmo está submetido. A segunda condição do triângulo da fraude é a oportunidade, que se refere à possibilidade da ocorrência mediante ineficiência ou inexistência de controle por parte da empresa fraudada, neste caso cabe ressaltar a importância de investigar os aspectos relacionados às fragilidades destes controles. O último elemento desta combinação é a racionalização por parte do fraudador, ou seja, a condição de agir criteriosamente e de forma premeditada.

De acordo com a ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners*, considerada a maior organização mundial no combate à fraude, existem atualmente três categorias de fraudes, que segundo o “*Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse – 2012*”, caracterizam as fraudes como ocupacionais, ou seja, relacionadas ao mau uso dos recursos da organização. As três categorias em questão são a base para a “The fraud tree”, em português, a árvore da fraude, uma representação feita para demonstrar esta classificação e ilustrar as variáveis relacionadas aos três tipos de fraudes: a corrupção, a apropriação indevida de ativos e as demonstrações contábeis fraudulentas.

Assim, a ACFE entende como corrupção as ações internas dos funcionários que utilizam suas influências para adquirir, direta ou indiretamente, benefícios por meio das transações operacionais da empresa. A segunda categoria, apropriação indevida de ativos, está relacionada às ações de roubo ou abuso dos recursos da organização. Por último, enquadra-se a categoria das demonstrações contábeis fraudulentas, através da qual, qualificam-se as distorções ou omissões de informações relevantes nas demonstrações financeiras da organização.

### 2.2.1 Enquadramento Criminal das Fraudes no Brasil

Diante dos inúmeros casos de crimes econômicos nos últimos anos, o Brasil, assim como o restante dos países acometidos por estes crimes, possui algumas leis que formam o enquadramento criminal das ações relacionadas a esse tipo de criminalidade. Assim, diante da relevância desta constatação para o tema proposto, optou-se por representar por meio do Quadro 1, alguns dispositivos legais que podem tipificar os crimes de natureza econômica.

**Quadro 1 - Leis Nacionais Relacionadas aos Crimes Econômico-Financeiros**

Enquadramento Legal	Crimes econômicos e demais aplicações
Lei 4.502 de 30 de Novembro de 1964	Esta lei dispõe sobre impostos e faz menção às infrações por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.
Lei 4.729 de 14 de Julho de 1965	Esta lei define o crime de sonegação e evasão de impostos.
Lei 7.492 de 16 de Junho de 1986	Esta lei trata dos crimes contra o Sistema Financeiro Nacional, que em referência ao conceito do criminalista Sutherland <sup>1</sup> , ficou conhecida como a “Lei do Colarinho Branco”.

Lei 8.137 de 27 de Dezembro de 1990	Esta lei define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.
Lei 9.034 de 03 de Maio de 1995	Esta lei refere-se à utilização de meios operacionais para a prevenção e repressão de ações praticadas por organizações criminosas, ou seja, trata do crime organizado.
Lei 9.613 de 03 de Março de 1998	Esta lei dispõe dos crimes de “lavagem de dinheiro”, ou ocultação de bens, direitos e valores.
Lei 10.303 de 31 de Outubro de 2001	Esta lei dispõe basicamente sobre o mercado de capitais, e refere-se em um dos seus artigos aos possíveis crimes contra o mercado de capitais.

Fonte: Elaborado pela autora

Convém complementar que existem diversos crimes de ordem econômico-financeira abordados no Código Penal, Decreto Lei 2.848, de 7 de Dezembro de 1940, tais como: estelionato, sonegação, fraude processual, corrupção em transações comerciais, apropriação indébita, falsidade de títulos, entre outros. Optou-se, porém, por descrever somente algumas das leis relacionadas aos crimes financeiros, com o objetivo de demonstrar os enquadramentos legais mais específicos e relevantes quanto ao presente estudo.

### **2.3 Contabilidade Forense: Conceitos e Fundamentos**

A necessidade de atuação da Contabilidade Forense teve seu ápice diante da crescente onda de fraudes e crimes financeiros que abalaram o mercado norte americano no início da última década, sendo os principais escândalos aqueles envolvendo companhias como Enron, WorldCom, Qwest, Parmalat, Xerox, entre outros. Surgia então a oportunidade de a Contabilidade Forense atuar como principal meio de recuperar a credibilidade da ciência contábil, posta em dúvida diante dos casos em que, por intermédio da atuação contábil, fraudes e crimes financeiros foram praticados.

Em decorrência destes fatos, tornou-se fundamental a Contabilidade desenvolver técnicas e procedimentos que auxiliassem no combate, prevenção e descoberta destes crimes. Nesse sentido, conforme Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) complementam, a Contabilidade Forense tem como foco a investigação detalhada das situações que envolvem a fraude, sejam estas após a sua ocorrência ou diante de fatos que levem à suspeita da sua existência.

Segundo Silva (2012), a integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria, torna a Contabilidade Forense um novo campo de trabalho para os contadores, servindo de apoio em processos judiciais ou casos de suspeita de fraude e de irregularidades afins, podendo auxiliar tanto no rastreamento da sua origem quanto no destino dos valores, bens e direitos desviados.

Golden, Skalak e Clayton (2006) afirmam que a preocupação dos profissionais forenses não é formar uma opinião geral sobre os relatórios contábeis, e sim efetuar um exame extremamente detalhado da situação patrimonial da entidade, derivado tanto de evidências documentais como de evidências testemunhais, com o intuito de apresentar provas e ações preventivas para eliminar a recorrência destas irregularidades. Os autores entendem que as descobertas e recomendações dos contadores forenses podem formar a base de provas em procedimentos litigiosos ou ações criminais contra fraudadores. Da mesma forma, Manning (2005, p. 5) afirma que a Contabilidade Forense é “a ciência de coletar e apresentar informações financeiras em uma forma que seja aceita como prova por uma corte julgadora contra perpetradores de crimes de natureza econômica”.

A ênfase da Contabilidade Forense está na análise investigativa da entidade como um todo, e na comprovação das práticas fraudulentas, através da materialização das evidências obtidas. Assim, segundo Silva (2012, p. 40) as atividades vinculadas a este ramo da contabilidade estão relacionadas às situações que envolvam:

- a) Fraude e rastreamento de bens;
- b) Ações cíveis e criminais relacionadas a irregularidades financeiras e fraudes;
- c) Insolvência bancária;
- d) Quebra de garantia, principalmente em aquisições de empresas;
- e) Ações por negligência profissional;
- f) Investigações especiais de diligência.

De acordo com Golden, Skalak e Clayton (2006), a principal característica dos trabalhos de investigação forense é considerar que toda evidência relevante deve ser examinada de forma criteriosa e detalhada, sendo capaz de suportar os questionamentos que podem ser feitos por quaisquer das partes envolvidas e afetadas diante da suspeita. Sendo assim, Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) ressaltam que a grande demanda por contadores forenses advém principalmente de processos judiciais, sendo requerido ao contador atuar como perito na análise e determinação da situação financeira e contábil da entidade. Os autores acrescentam que para determinar o volume das fraudes, por exemplo, os contadores forenses efetuam a reconstrução de

determinadas contas, a fim de efetuar a projeção dos saldos e então mensurar a diferença entre o que deveria existir e o que de fato existe. Esse trabalho é extremamente minucioso, e requer determinadas habilidades que somente os profissionais com instinto investigativo possuem.

Assim, para o sucesso de uma investigação forense Singleton et al (2006) afirmam que existem determinados conhecimentos e habilidades necessárias para que o profissional contador forense possa executar suas atividades, tais como: técnicas de investigação, capacidade de interpretação das informações financeiras, habilidade em identificar fraudes com o mínimo de informação, técnicas de entrevista, e clareza na apresentação dos resultados, entre outras.

Estes mesmos autores complementam que em virtude das competências e habilidades exclusivas dos investigadores forenses com relação às fraudes, atualmente existe um grande número de grupos de usuários que podem se beneficiar com a atuação desta especialidade contábil. Assim, temos as grandes corporações que buscam na Contabilidade Forense investigações específicas diante da suspeita de irregularidades internas, as quais, normalmente são executadas por funcionários e/ou terceiros. Da mesma forma, o governo pode recorrer aos serviços forenses diante da necessidade de melhor adequação das medidas regulatórias ou de suspeita do seu não cumprimento. Os contadores forenses, segundo os autores, também podem operar junto às investigações de casos litigiosos por meio da avaliação dos montantes envolvidos, principalmente em casos de disputa entre acionistas e quebras de contrato. Porém, de todas as áreas de atuação da Contabilidade Forense, o destaque maior está no campo da investigação criminal, que consiste na busca de evidências, por meio da avaliação e análise das transações financeiras suspeitas de ações fraudulentas que podem resultar na abertura de processos criminais.

### *2.3.1 A Contabilidade Forense nos Estados Unidos*

Conforme Cardoso (2008), atualmente existem nos Estados Unidos dois estatutos legais quanto às fraudes, o *The United States Code (USC)* e o *The Sarbanes-Oxley (SOX)*. O USC é o estatuto que forma o embasamento civil e criminal das fraudes e demais crimes relacionados. Por outro lado, o grande objetivo da Lei *Sarbanes-Oxley* consiste em promover maior transparência dos relatórios contábeis, garantindo a segurança e a confiabilidade das informações através de

melhorias direcionadas aos demonstrativos financeiros, estabelecendo novos padrões e enfatizando a questão dos controles e qualidade da informação.

A Lei *Sarbanes-Oxley* foi a resposta do governo americano aos escândalos que abalaram o mercado financeiro, oriunda dos projetos de lei elaborados por Paul Sarbanes e Michael Oxley, que a partir de Julho de 2002 apresentou uma séria de alterações na legislação societária dos Estados Unidos, conforme afirmam Turban, Rainer e Potter (2007, p. 77):

Os escândalos contábeis dos últimos anos levaram à aprovação da Lei Sarbanes-Oxley. Esta lei impõe mais responsabilidade aos profissionais de contabilidade no tocante aos princípios éticos usados em seus relatórios. As empresas precisam fornecer relatórios financeiros precisos e têm de se sujeitar a investigações externas dos sistemas internos. As empresas têm de demonstrar que existem controles para prevenir ações fraudulentas.

Nos Estados Unidos, a grande demanda pelo combate às fraudes motivou a forte procura por contadores forenses. Ramaswamy (2007) afirma que a necessidade de maior transparência nos relatórios contábeis foi aumentando ao longo do tempo e, hoje, a contabilidade deixa de ser solicitada apenas para a elaboração destes relatórios e passa a ser requerida de forma mais ampla. Diante disso, o profissional contador necessita conhecer outras áreas além da sua, como finanças e direito, e desenvolver habilidades específicas em investigações, adquirindo competências para satisfazer as necessidades atuais e futuras da profissão.

Para Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) a fraude tornou-se um problema mundial, e têm-se criado expectativas quanto à atuação da contabilidade para a detecção da existência destes crimes financeiros. Nesse sentido, a literatura americana é dividida em dois embasamentos teóricos, dos autores que defendem a clara distinção entre Contabilidade Forense e Auditoria de Fraude, e dos autores que tratam a Contabilidade Forense e a Auditoria de Fraude como sendo a mesma especialização, sem distinção uma da outra.

Assim, Singleton *et al.* (2006) afirmam que os trabalhos de auditoria de fraude procuram irregularidades oriundas de ações fraudulentas, e que a Contabilidade Forense é chamada após essa suspeita, para que seja realizada a investigação detalhada dos documentos e dados relacionados, e assim, possa produzir provas e apresentar os resultados do seu trabalho. Conforme estes autores, nos últimos anos a Contabilidade Forense se tornou referência quanto às investigações de fraude, incorporando todas as competências necessárias, incluindo a auditoria de fraudes, tornando esta um subconjunto da Contabilidade Forense. Nesse aspecto, os autores

acrescentam que as investigações efetuadas pelos contadores forenses englobam basicamente os mesmos procedimentos de análise e revisão que a auditoria de fraude executa, porém o direcionamento pode não ocorrer somente via informações financeiras, como depoimentos e entrevistas, as quais não englobam os trabalhos do auditor. Ou seja, as investigações de fraudes vão além da coleta de evidências habituais feitas através de exames e verificações.

Os trabalhos de auditoria financeira não se confundem com as duas propostas descritas acima, pois, nos Estados Unidos, assim como no Brasil, a auditoria “tradicional” se refere aos procedimentos de avaliação das demonstrações contábeis e verificação da sua conformidade perante as normas e padrões exigidos. Com isso, Golden, Skalak e Clayton (2006) afirmam que os auditores não são responsáveis pela detecção de documentos falsos oriundos de ações fraudulentas, por exemplo, no entanto, é recomendável que estes profissionais possuam certa dose de ceticismo, a fim de questionar a fonte das informações que podem ser fraudulentas.

De acordo com Hopwood, Leiner e Young (2007), existem nos Estados Unidos algumas organizações destinadas ao combate e prevenção às fraudes, e que apoiam a atuação da Contabilidade Forense, tais como: *Association of Certified Fraud Specialists - ACFS*, *National Association of Certified Valuation Analysts - NACVA*, *National Litigation Support Services Association - NLSSA*, *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*, *Association of Certified Fraud Examiners - ACFE*, essa última já mencionada anteriormente no presente estudo. Algumas destas organizações são responsáveis pela certificação dos profissionais quanto às habilidades necessárias para a execução dos trabalhos relacionados à fraude, tornando este campo de atuação padronizado, e os profissionais a ele vinculados cada vez mais especializados.

Diante da forte demanda, atualmente nos Estados Unidos existem diversos cursos de especialização direcionados para a Contabilidade Forense, os quais incluem na grade curricular o ensino de métodos de análise e inspeção dos relatórios financeiros, com o objetivo de desenvolver as habilidades necessárias para prevenir, detectar e investigar fraudes.

### 2.3.2 A Contabilidade Forense no Brasil

O propósito desta subseção é apresentar as principais diferenças entre a Contabilidade Forense e as especializações indiretamente relacionadas com as fraudes, como a Auditoria e

Perícia Contábil. No Brasil, diferentemente do que ocorre nos Estados Unidos, a Contabilidade Forense não é considerada um campo de atuação consolidado, considerando o escasso número de referências bibliográficas encontradas em idioma nacional e publicações acerca deste tema.

### 2.3.2.1 A Contabilidade Forense e a Auditoria Contábil

O principal objetivo da auditoria contábil é a emissão da opinião do auditor, que visa comprovar a veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, mediante a afirmação de que tais dados condizem ou não com a realidade patrimonial da organização. Através da auditoria é possível concluir se a empresa auditada emite seus relatórios financeiros conforme as normas e princípios aceitos pela contabilidade, além de contribuir para a comprovação da eficiência dos controles internos.

Segundo Crepaldi (2004, p.23) a auditoria pode ser descrita como:

[...] levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

A respeito da atuação da auditoria na detecção das fraudes, Silva (2012) complementa que o principal trabalho da auditoria consiste na verificação das operações realizadas e registradas pela empresa, sendo, a partir desta, possível ao auditor constatar que em nenhum momento houve desvios ou abusos por parte da administração e/ou terceiros. Os efeitos que algumas fraudes podem provocar na saúde financeira de uma empresa podem afetar, mesmo que indiretamente, a todos os grupos de interesse a ela atrelados, pois, dependendo da gravidade da ação fraudulenta, é possível até mesmo haver um comprometimento da continuidade da mesma. Por isso, para a auditoria, o risco de não se detectar uma distorção relevante decorrente de fraude é extremamente prejudicial, por mais que a responsabilidade pela identificação e prevenção à fraude sejam de responsabilidade da administração da entidade.

Um dos primeiros passos para se prevenir o êxito das ações fraudulentas é a existência de um eficaz sistema de contabilidade, pois é através dessa ferramenta que todos os fatos

administrativos e operacionais da entidade são registrados, sendo neste momento feita a análise e conferência dos documentos pelo contador e/ou profissional capacitado. Além desta ferramenta, o segundo instrumento capaz de auxiliar na prevenção e combate às fraudes é o sistema de controle interno. Conforme descreve Silva (2012, p. 75), “a implantação e avaliação permanente do sistema de controle interno é um dos fatores mais importantes para a proteção do patrimônio contra fraudes, desfalques e outras práticas inadequadas”.

Através do controle interno as empresas possuem a precisão e integridade dos registros assegurados, a prática e cumprimentos das políticas administrativas e a prevenção e detecção de erros e fraudes. Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012) complementam que existem padrões comuns para a execução das fraudes, a partir de uma análise de deficiências de controle e tendências financeiras, sendo possível utilizar estes padrões para a identificação dos riscos e, por consequência, desenvolver procedimentos eficazes na detecção da fraude.

Apesar da considerável relação existente entre a Auditoria e a suspeita de ocorrência das fraudes, é através da Contabilidade Forense que as investigações e produção de provas tornam-se existentes. Singleton *et al.* (2006) afirmam que o instinto investigativo presente na execução dos trabalhos forenses são derivados do conhecimento, formação, experiência e demais competências adquiridas pelos profissionais que exercem esses trabalhos. Estes mesmos autores afirmam que atuar como contador forense requer conhecimentos que vão além dos padrões e normas de apresentação das demonstrações contábeis, pois, além destes, é necessário ter habilidade para identificar as fraudes com o mínimo de informações, conhecer técnicas de investigação e de entrevistas, saber interpretar as informações financeiras apresentadas e, por meio do instinto e mentalidade investigativa ser capaz de apresentar evidências e produzir provas.

Diante dessa perspectiva, Silva (2012) afirma que as investigações forenses são diferentes da dos trabalhos da auditoria, pois a mesma está exclusivamente direcionada à análise e conferência das demonstrações contábeis, enquanto que a Contabilidade Forense envolve pontos específicos de investigação e identificação da ocorrência de fraudes contábeis e crimes financeiros. Através do Quadro 2, apresentam-se as principais diferenças entre a auditoria e a Contabilidade Forense:

**Quadro 2 – Diferenças entre Contabilidade Forense e Auditoria**

Área	Contabilidade Forense	Auditoria
<b>Foco</b>	Fraudes conhecidas ou áreas em que se suspeita haver fraude; Fazer com que o autor confesse.	Fidedignidade de demonstrações financeiras; Qualidade de controles.
<b>Enfoque/Evidências</b>	Exame investigativo de 100% de dados financeiros e não financeiros; Entrevistas.	Amostragem; Análise com base em critérios de materialidade.
<b>Escopo</b>	Fraudes nas divulgações financeiras; Ações de divórcios que envolvam ocultamento de ativos; Crimes Financeiros em empresas privadas e públicas.	Auditorias Internas; Controle Interno; Auditorias Externas
<b>Produto Final</b>	Apresentação das evidências coletadas, com ênfase na evidência testemunhal; Trabalhos de perícia em ações judiciais; Provas aceitas perante cortes julgadoras.	Opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.
<b>Competências básicas</b>	Conhecimento de contabilidade; Habilidades Investigativas; Reconstrução de saldos de contas; Interpretação das informações financeiras; Instinto e mentalidade investigativa; Habilidades em entrevistas/interrogatórios	Conhecimentos de contabilidade e auditoria; Objetividade; Coleta e análise de dados; Exame e revisão das demonstrações; Clareza na apresentação do parecer;

Fonte: Adaptado de Silva (2012, p. 40) e Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012, p. 263).

### 2.3.2.2 A Contabilidade Forense e a Perícia Contábil

Embora a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil diferenciem-se quanto aos seus objetivos e finalidades, ambas as especializações requerem de seus profissionais habilidades investigativas e capacidade de desvendar a verdade. Assim, de acordo com Magalhães *et al.* (2008, p.4), “a perícia, pela óptica mais ampla, poder ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica, cujo rigor na execução seja profundo. Dessa maneira, pode haver perícia em qualquer área científica ou até em determinadas situações empíricas”.

Dentre as especializações da contabilidade, a Perícia Contábil é uma das que mais exige amplitude no conhecimento dos profissionais que a executam, em virtude dos aspectos técnico e investigativo necessários. Os laudos periciais devem ser realizados por profissionais especializados que, além do conhecimento em contabilidade, precisam conhecer as leis e estar familiarizados com a linguagem dos tribunais. D’Auria (1962, p.152 apud ORNELAS, 2003, p. 34) em seu entendimento, complementa que “a perícia contábil se caracteriza como incumbência

atribuída a contador, para examinar determinada matéria patrimonial, administrativa e de técnica contábil, e asseverar seu estado circunstancial”.

O objetivo principal da Perícia Contábil é esclarecer fatos por meio de documentos e informações contábeis, oriundas ou não de processos judiciais, podendo esse esclarecimento ser apresentado por meio de laudo e parecer pericial. Ornelas (2003, p.26) dispõe que a principal função da prova oriunda da perícia é a transformação de fatos em verdade formal, em certeza jurídica. Esta prova torna-se real por meio do laudo pericial, que conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade – Norma Técnica de Perícia Contábil – NBC TP 01 – é desenvolvido com o intuito de apresentar “o objetivo da perícia, os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentados e as suas conclusões”.

A Perícia Contábil não está diretamente relacionada às investigações de fraudes, mas a análise contábil fruto do seu trabalho é capaz de descobri-las, assim como a outros crimes de ordem econômico-financeira. Da mesma forma que a Auditoria, a Perícia Contábil não deve ser confundida com a Contabilidade Forense, mesmo que os seus resultados e conclusões sejam igualmente utilizados como prova em tribunais. A Perícia Contábil atua tanto na esfera judicial quanto na extrajudicial, nesta última por meio da contratação de pessoas jurídicas ou físicas, sempre no sentido de atender a uma das partes nos processos ou investigações. Em ambas as situações, judiciais ou extrajudiciais, o perito contador atuará com questões litigiosas relacionadas à disputa de interesses, e por meio de suas técnicas de investigação, exame e vistoria será capaz de fundamentar, com caráter afirmativo, sua opinião acerca de determinada situação ou pessoa.

O Quadro 3 apresenta as principais diferenças entre a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil, com o objetivo de melhor ilustrar os fatores que diferenciam uma da outra:

**Quadro 3 – Diferenças entre Contabilidade Forense e Perícia Contábil**

Área	Contabilidade Forense	Perícia Contábil
<b>Foco</b>	Fraudes conhecidas ou áreas em que se suspeita haver fraude; Fazer com que o autor confesse.	Processos judiciais e extrajudiciais;
<b>Enfoque/Evidências</b>	Exame investigativo de 100% de dados financeiros e não financeiros; Entrevistas.	Exame investigativo de documentos e fatos relacionados; Vistoria e análise das informações disponibilizadas.

<b>Escopo</b>	Fraudes nas divulgações financeiras; Ações de divórcios que envolvam ocultamento de ativos; Crimes Financeiros em empresas privadas e públicas.	Irregularidades administrativas e contábeis; Processos de vara de família; Revisão de encargos financeiros; Demais processos de litígios que necessitem de laudo e parecer pericial.
<b>Produto Final</b>	Apresentação das evidências coletadas, com ênfase na evidência testemunhal; Trabalhos de perícia em ações judiciais; Provas aceitas perante cortes julgadoras.	Laudo e parecer pericial, aceitos como prova em processos judiciais.
<b>Competências básicas</b>	Conhecimento de contabilidade; Habilidades Investigativas; Reconstrução de saldos de contas; Interpretação das informações financeiras; Instinto e mentalidade investigativa; Habilidades em entrevistas/interrogatórios.	Conhecimentos de contabilidade Habilidade com coleta e análise de dados; Conhecer as leis/linguagem dos tribunais; Apresentar seu parecer de forma clara, precisa e inequívoca; Habilidades em entrevistas/interrogatórios.

Fonte: Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012), Sá (2002) e Silva (2012).

Na próxima seção, pretende-se identificar o que se pesquisa sobre Contabilidade Forense no contexto norte americano, por meio de uma pesquisa empírico-teórica realizada em *journals* internacionais.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

Segundo Lakatos e Marconi (2003), a pesquisa trata-se de um procedimento científico que visa o conhecimento acerca de determinada realidade ou descoberta quanto ao assunto foco da pesquisa. Considerando o tema e objetivos propostos, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa de abordagem empírico-teórica, uma vez que visa analisar e apresentar a percepção de artigos científicos publicados em revistas sobre a temática da Contabilidade Forense, por meio de um procedimento de revisão sistemática. A natureza da pesquisa estabeleceu atividades de ordem exploratória, com o objetivo de adquirir, sistematizar e analisar os periódicos estrangeiros especializados, ou não, em contabilidade, finanças e afins, contendo o assunto Contabilidade Forense.

Nesse contexto, fez-se o levantamento nos principais bancos de dados relacionados a pesquisas científicas, sendo selecionadas quatro plataformas de banco de dados: *Emerald Group Publishing Limited*, *Web of Science*, também conhecido por *WoS*, *Directory of Open Access Journals* – DOAJ e Portal de Periódicos da CAPES.

### 3.1 Identificação e Seleção dos Artigos

Após o levantamento prévio das principais plataformas de periódicos, e tendo em vista os objetivos deste trabalho, buscou-se através destes, os artigos que contivessem a expressão “*forensic accounting*”. Assim, após o resultado da busca, efetuou-se a seleção dos *journals* para posterior apuração detalhada dos artigos de maior relevância para a presente pesquisa. A Tabela 1 apresenta os *journals* que fundamentaram a pesquisa e as quantidades de artigos localizados nesta primeira etapa do estudo.

**Tabela 1: Número de artigos que retornaram à pesquisa “*forensic accounting*”.**

<b>Plataforma</b>	<b>Nº de Artigos</b>	<b>Percentual (%)</b>
<i>Managerial Auditing Journal</i>	13	36%
<i>Journal of Applied Accounting Research</i>	3	8%
<i>Journal of Financial Crime</i>	8	22%
<i>Accounting, Auditing &amp; Accountability Journal</i>	4	11%
<i>International Journal of Business and Management</i>	3	8%
<i>The British Journal of Criminology</i>	3	8%
<i>Journal of Management</i>	2	6%
<b>Total</b>	<b>36</b>	<b>100</b>

Fonte: Elaborado pela autora.

Conforme descrito na Tabela 1, foram localizados 36 artigos contendo a expressão “*forensic accounting*”, considerando para a presente pesquisa os portais anteriormente selecionados. Assim, para a classificação do contingente de artigos que responderam à busca efetuada, considerou-se como critério a presença do mesmo termo, “*forensic accounting*”, no título e/ou resumo (*abstracts*) e/ou desenvolvimento do artigo, com o propósito de delimitar o universo da pesquisa. Após a prévia leitura dos artigos, efetuou-se a análise integral dos assuntos abordados nos mesmos, para então selecionar a amostra necessária para a pesquisa em questão.

Os aspectos de maior relevância considerados para esta pesquisa foram aqueles em que o tema Contabilidade Forense relacionava-se à detecção de fraudes, além dos que citavam a forte demanda e crescente atuação dos profissionais contadores forenses. Assim para a classificação dos artigos, considerou-se necessária, após a seleção inicial, a classificação dos mesmos conforme a abordagem temática, metodologia de pesquisa e resultados obtidos. Diante disso, na

próxima subseção serão apresentados os artigos que compõem a amostra, e que foram selecionados quanto ao termo de busca e relevância para o presente estudo, os quais totalizaram 12 artigos.

### 3.1.1 *Managerial Auditing Journal*

O *Managerial Auditing Journal* foi fundado em 1986, e tem como principal foco a publicação de periódicos cujos principais temas abrangem as áreas de auditoria e todos os aspectos a ela relacionados, como: padrões de qualidade, governança, controle e gestão de riscos demais questões organizacionais que incluem cultura, desempenho e desenvolvimento. A Tabela 2 apresenta os resultados da pesquisa realizada no website deste *journal*, na qual se observa que 13 (treze) artigos responderam à pesquisa inicial, obtendo assim a amostra de 3 (três) artigos que irão compor a análise deste estudo.

**Tabela 2: Descrição dos artigos em *Managerial Auditing Journal*.**

<b>Título</b>	<b>Ano</b>	<b>"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo</b>	<b>Relevância</b>
<i>Forecasting sales, expenses and stock market values by quarterly financial statement ratio analysis: a microcomputer software development model.</i>	1995	Não contém	Não
<i>University-based Lifelong Continued Professional Development (CPD) for Internal Auditors.</i>	1994	Não contém	Não
<i>Changing the model for prevention and detection of fraud.</i>	1995	Não contém	Sim
<i>Fraud Auditing.</i>	1998	Contém	Sim
<i>The internal auditor as fraud-buster.</i>	1999	Não contém	Não
<i>Can financial ratios detect fraudulent financial reporting?</i>	2004	Não contém	Não
<i>A survey of internal auditors to establish the scope of the common body of knowledge study in 2006.</i>	2006	Não contém	Não
<i>Professional ethical crises: A case study of accounting major.</i>	2006	Não contém	Não
<i>Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods.</i>	2009	Contém	Sim
<i>The impact of audit quality on earnings predictability.</i>	2009	Não contém	Não
<i>Corporate governance and no fraud occurrence in organizations: Hong Kong evidence.</i>	2011	Não contém	Não
<i>Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?</i>	2001	Contém	Sim

<i>Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners.</i>	1997	Contém	Sim
--	------	--------	-----

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1.2 *Journal of Applied Accounting Research*

O *Journal of Applied Accounting Research* encontra-se *online* desde 1999, atuando na publicação de periódicos relacionados com a prática da contabilidade. Assim, a Tabela 3 apresenta os resultados da pesquisa realizada no website deste *journal*, na qual se observa que 3 (três) artigos responderam à pesquisa inicial, obtendo assim a amostra de 1 (um) artigo que irá compor a análise deste estudo.

**Tabela 3: Descrição dos artigos em *Journal of Applied Accounting Research*.**

Artigo	Ano	"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo	Relevância
<i>Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process.</i>	2008	Contém	Sim
<i>Corporate governance mechanisms and capital structure in UAE.</i>	2012	Não contém	Não
<i>Revisiting the expectations gaps after 15 years.</i>	2009	Não contém	Não

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1.3 *Journal of Financial Crime*

Desde 1993 o *Journal of Financial Crime* atua por meio de publicações relacionadas aos métodos utilizados para a ocorrência de crimes econômicos e às medidas viáveis para evitá-los e combatê-los. Diante disso, conforme consta na Tabela 4, na pesquisa inicial responderam à busca 8 (oito) artigos, dos quais 2 (dois) fazem parte da posterior análise, a ser descrita na seção 4 deste estudo.

**Tabela 4: Descrição dos artigos em *Journal of Financial Crime*.**

Artigo	Ano	"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo	Relevância
<i>Expert witness qualifications and selection.</i>	2004	Contém	Sim

<i>The Sallie Rohrbach story: lessons for auditors and fraud examiners.</i>	2011	Não contém	Sim
<i>The optics of fraud: affiliations that enhance offender credibility.</i>	2012	Não contém	Sim
<i>Are local authority fraud teams fit for purpose?</i>	2011	Não contém	Não
<i>From white-collar crime to red-collar crime.</i>	2010	Contém	Sim
<i>White collar crime and the criminal justice system: Government response to bank fraud and corruption in China.</i>	2009	Contém	Não
<i>Gauging the effectiveness of US identity theft legislation.</i>	2006	Não contém	Não

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1.4 *International Journal of Business and Management*

O *International Journal of Business and Management* é uma revista de acesso aberto, publicada pelo Centro Canadense de Ciências e Educação, desde sua fundação, em 1999, seu foco está na publicação de periódicos relacionados à governança corporativa, gestão financeira, gestão estratégica, negócios, economia, análise de decisão, entre outros. A Tabela 5 apresenta os resultados da pesquisa realizada no website deste *journal*, na qual se observa que 3 (três) artigos responderam à pesquisa inicial, que em sua totalidade irão compor a análise deste estudo.

**Tabela 5: Descrição dos artigos em *International Journal of Business and Management*.**

<b>Título</b>	<b>Ano</b>	<b>"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo</b>	<b>Relevância</b>
<i>Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study</i>	2012	Contém	Sim
<i>Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China</i>	2012	Contém	Sim
<i>Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection</i>	2009	Contém	Sim

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1.5 *The British Journal of Criminology*

*The British Journal of Criminology* é um dos 230 *journals* acadêmicos publicados pelo *Oxford University Press*, departamento de publicações acadêmicas da *University of Oxford*. Desde 1960 esta revista publica trabalhos do mundo inteiro em todas as áreas de criminologia. Assim, de acordo com a Tabela 6, o banco de dados deste *journal* apresentou 3 (três) retornos para a pesquisa inicial, que em sua totalidade irão compor a análise deste estudo.

**Tabela 6: Descrição dos artigos em *The British Journal of Criminology*.**

Título	Ano	"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo	Relevância
<i>Reflections on the Private Versus Public Policing of Economic Crime.</i>	2004	Contém	Sim
<i>Measuring the Impact of Fraud in the UK: A Conceptual and Empirical Journey.</i>	2008	Contém	Não
<i>Risk and Crime: Shifting Moral Boundaries</i>	2006	Contém	Não

Fonte: Elaborado pela autora.

### 3.1.6 *Journal of Management*

Publicado pela SAGE Journal desde 1975, o *Journal of Management* atua com a publicação de artigos acadêmicos de pesquisas empíricas e teóricas relacionadas à área de gestão como um todo, estratégia de negócios, comportamento organizacional e métodos de pesquisa. A Tabela 7 compõe os resultados da pesquisa inicial realizada no website deste *journal*, na qual se obteve 2 (dois) artigos, que em sua totalidade irão compor a análise deste estudo.

**Tabela 7: Descrição dos artigos em *Journal of Management*.**

Título	Ano	"Forensic Accounting" no título e/ou abstract e/ou artigo	Relevância
<i>Institutional Strategy.</i>	1999	Contém	Sim
<i>The Antecedents and Consequences of Top Management Fraud.</i>	2005	Contém	Não

Fonte: Elaborado pela autora.

Assim, a próxima seção destina-se a análise dos 12 (doze) artigos selecionados, considerando o tema Contabilidade Forense e os aspectos de maior relevância relacionados à detecção de fraudes, demanda e crescente atuação desta especialização.

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nessa seção são descritos e analisados os artigos de maior relevância quanto ao tema Contabilidade Forense, conforme a seleção descrita na seção anterior, considerando os *journals* que compõe a pesquisa e a existência do termo “*forensic accountig*” no título do artigo e/ou resumo (*abstracts*) e/ou desenvolvimento.

### 4.1 Análise quanto aos Temas Abordados

Inicialmente, verificou-se a distribuição dos 12 artigos selecionados por área temática, com o objetivo de constatar o foco dos autores e meios de publicação quanto aos assuntos relacionados à Contabilidade Forense. Alguns destes artigos continham mais de uma abordagem, por tanto, efetuou-se a classificação considerando que poderia ocorrer a existência não somente de uma abordagem, como de duas. Assim, os seguintes temas tiveram maior ocorrência: 1º Demanda pela Contabilidade Forense; 2º Contabilidade Forense para a detecção de fraudes; 3º O Ensino em Contabilidade Forense; 4º Contabilidade Forense, habilidades e características; e 5º Contabilidade Forense e a Auditoria.

O tema “Demanda pela Contabilidade Forense” obteve a classificação de 5 (cinco) artigos, sendo deste, 3 (três) publicados pelo *Internacional Journal of Business and Management*. A principal característica destas publicações está na crescente necessidade por profissionais especializados em Contabilidade Forense, tendo em vista o atual cenário de desenvolvimento dos países, e a ocorrência constante de fraudes e crimes financeiros. Outro aspecto relevante de alguns dos artigos classificados nesta temática é a relação desta demanda com a pouca oferta de profissionais capacitados, seja pela falta de ensino ou de interesses mais abrangentes dos próprios profissionais. Porém, cabe ressaltar que o artigo mais atualizado quanto a este comparação é o “*Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing*

*Economies - Nigeria as a Case Study*”, por se tratar de um artigo publicado em 2012 e por ser específico sobre o caso da Contabilidade Forense na Nigéria. Assim, a Tabela 8 apresenta os artigos classificados pela presente pesquisa quanto à temática acerca da demanda pela Contabilidade Forense.

**Tabela 8: Descrição dos artigos em para o tema “Demanda pela Contabilidade Forense”.**

<b>Artigo</b>	<b>Autor (es)</b>	<b>Journal</b>	<b>Ano</b>
<i>Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?</i>	Kay C. Carnes e Norman J. Gierlasinski	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	2001
<i>Reflections on the Private Versus Public Policing of Economic Crime.</i>	James W. Williams	<i>The British Journal of Criminology</i>	2004
<i>Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection</i>	Adrian Nicholas Koh, Lawrence Arokiasamy, Cristal Lee Ah Suat	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2009
<i>Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study</i>	Eme Joel Efiiong	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2012
<i>Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China</i>	Xianghua Hao	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2012

Fonte: Elaborado pela autora.

O segundo tema de maior amostragem esta relacionado com a necessidade de melhorias quanto ao ensino aprofundado em Contabilidade Forense. Os artigos “*Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners*” e “*Expert witness qualifications and selection*” tratam quase que exclusivamente sobre esta temática. O foco destes estudos está principalmente nas habilidades necessárias para o desempenho da investigação forense e qualidade do ensino nas universidades. Assim, o fato das publicações terem ocorrido em 1997 e 2004, respectivamente, demonstra que a preocupação com estes assuntos já existia antes de alguns dos escândalos financeiros ocorridos no mercado norte-americano, conforme apresenta a Tabela 9.

**Tabela 9: Descrição dos artigos em para o tema “O Ensino em Contabilidade Forense”.**

<b>Artigo</b>	<b>Autor (es)</b>	<b>Journal</b>	<b>Ano</b>
<i>Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners</i>	Zabihollah Rezaee e E. James Burton	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	1997

<i>Forensic accounting skills: will supply finally catch up to demand?</i>	Kay C. Carnes e Norman J. Gierlasinski	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	2001
<i>Expert witness qualifications and selection</i>	Derk G. Rasmussen e Joseph L. Leauanae	<i>Journal of Financial Crime</i>	2004
<i>Forensic Accounting Education: An Exploration of Level of Awareness in Developing Economies - Nigeria as a Case Study</i>	Eme Joel Efiong	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2012

Fonte: Elaborado pela autora.

Apesar de a grande maioria das publicações, mesmo que indiretamente, tratar quanto às características da Contabilidade Forense, 4 (quatro) artigos destacaram esta abordagem, conforme a Tabela 10. Porém, a publicação de Derk G. Rasmussen e Joseph L. Leauanae, intitulada “*Expert witness qualifications and selection*”, de 2004, estabelece de maneira mais precisa as principais distinções entre os diferentes conjuntos de habilidades da Contabilidade Forense, para identificar as questões que dizem respeito à qualificação de especialistas em investigação forense. Diante disso, a pesquisa relaciona estas habilidades fundamentais à qualidade do ensino nas universidades, motivo pelo qual este artigo também se encontra classificado na temática “O Ensino em Contabilidade Forense”. Também o artigo “*Institutional Strategy*” menciona em seu desenvolvimento as características da Contabilidade Forense, porém, o enfoque desta publicação esta na inclusão desta especialização a nível estratégico institucional, por meio de um estudo sobre o desenvolvimento da Contabilidade Forense no Canada.

**Tabela 10: Descrição dos artigos em para o tema “Contabilidade Forense, habilidades e características”.**

<b>Artigo</b>	<b>Autor (es)</b>	<b>Journal</b>	<b>Ano</b>
<i>Institutional Strategy</i>	Thomas B. Lawrence	<i>Journal of Management</i>	1999
<i>Expert witness qualifications and selection</i>	Derk G. Rasmussen e Joseph L. Leauanae	<i>Journal of Financial Crime</i>	2004
<i>Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection</i>	Adrian Nicholas Koh, Lawrence Arokiasamy, Cristal Lee Ah Suat	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2009
<i>Analysis of the Necessity to Develop the Forensic Accounting in China</i>	Xianghua Hao	<i>International Journal of Business and Management.</i>	2012

Fonte: Elaborado pela autora

O tema “Contabilidade Forense para detecção de fraudes”, conforme a Tabela 11 apresentou 3 (cinco) artigos com esta abordagem. Destes, o de maior abrangência quanto ao tema

Contabilidade Forense foi o artigo “*Fraud Auditing*”, publicado em 1998, que relata a importância das habilidades forenses, e analisa a atuação das associações profissionais, agências governamentais, e organismos internacionais de contabilidade e auditoria quanto a promulgação de normas para prevenir e detectar fraudes. O artigo “*From white-collar crime to red-collar crime*”, por outro lado, descreve a evolução do “*white-collar crime*”, Crime do Colarinho Branco, e enfatiza os riscos que os profissionais da Contabilidade Forense podem vir a enfrentar em suas atividades, devido ao alto índice de violência dos criminosos do colarinho branco.

**Tabela 11: Descrição dos artigos em para o tema “Contabilidade Forense para a detecção de fraudes”.**

Artigo	Autor (es)	Journal	Ano
<i>Fraud Auditing</i>	Rocco R. Vanasco	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	1998
<i>Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods</i>	James L. Bierstaker, Richard G. Brody, Carl Pacini,	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	2006
<i>From white-collar crime to red-collar crime</i>	Brody, Richard G.; Kiehl, Kent A.	<i>Journal of Financial Crime</i>	2010

Fonte: Elaborado pela autora

Os artigos classificados nesta abordagem, apesar conterem relação, mesmo que indireta, com a Contabilidade Forense tratam de forma mais específica sobre as fraudes, e em alguns aspectos da publicação, é feito o vínculo com os profissionais e com a Contabilidade Forense em si. Assim, o artigo “*Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods*”, através de uma pesquisa com profissionais da área, constatou que outros meios menos eficazes são utilizados ao invés da Auditoria e Contabilidade Forense.

Diante da crescente necessidade de profissionais habilitados para a detecção de fraudes, existe em alguns países a questão da Auditoria estar relacionada às investigações de fraudes. Assim, a Tabela 12 ilustra 2 (dois) artigos quanto a este enfoque: “*Fraud Auditing*” e “*Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process*”.

**Tabela 12: Descrição dos artigos em para o tema “Contabilidade Forense e a Auditoria”.**

Artigo	Autor (es)	Journal	Ano
<i>Fraud Auditing</i>	Rocco R. Vanasco	<i>Managerial, Auditing Journal</i>	1998

<i>Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process.</i>	James A. DiGabriele	<i>Journal of Applied Accounting Research</i>	2008
---	---------------------	---	------

Fonte: Elaborado pela autora

James A. DiGrabeiel, em sua publicação ao ano de 2008, intitulada “ *Implications of regulatory prescriptions and audit standards on the evolution of forensic accounting in the audit process*”, apresenta uma pesquisa com aproximadamente 1.500 acadêmicos e profissionais da área contábil, cujo objetivo foi indicar se existe consenso entre estes quanto a “fusão” entre a Contabilidade Forense e a Auditoria. O segundo artigo classificado quanto ao tema, “*Fraud Auditing*”, citado anteriormente, trata de diversos meios para a detecção de fraudes, em especial a Auditoria de Fraudes e a Contabilidade Forense.

#### 4.2 Análise quanto aos Métodos de Pesquisa

As publicações de artigos em periódicos científicos é, segundo Oliveira (2002), fundamental, pois os artigos atingem mais rapidamente um determinado público-alvo, servem como fonte bibliográfica e contribuem muitas vezes para o aprendizado e atualização dos que os leem. O método de pesquisa utilizado em publicações de periódicos científicos está relacionado com a forma que os pesquisadores utilizam para abordar os temas de seus artigos, além da preocupação de transmitirem as evidências coletadas de forma dinâmica e diversificada. Assim, após a pesquisa e análise feita na amostra de artigos selecionados, constatou-se maior incidência dos métodos de pesquisa apresentados na Tabela 13.

**Tabela 13: Métodos de Pesquisa, n° de artigos, abordagens e fontes de pesquisa.**

Método de Pesquisa	N° de Artigos	Percentual	Abordagem	Fonte
Pesquisa Bibliografica – Documental	4	33%	Qualitativa	Bibliografias, artigos científicos, relatórios.
Pesquisa Bibliografica - Documental e Pesquisa <i>Survey</i>	1	8%	Qualitativa e Quantitativa	Bibliografias, artigos científicos, entrevistas e questionários.
Pesquisa Bibliografica - Documental com Estudo de Caso	2	17%	Qualitativa	Bibliografias, artigos científicos, documentos.
Estudo de Caso	1	8%	Qualitativa	Bibliografias, artigos científicos, documentos.

Pesquisa <i>Survey</i>	4	33%	Quantitativa	Acadêmicos, docentes e profissionais da área contábil.
	<b>12</b>	<b>100%</b>		

Fonte: Elaborado pela autora

No que tange os critérios metodológicos dos artigos analisados, e conforme ilustra a Tabela acima, a Pesquisa *Survey* e a Pesquisa Bibliográfica-Documental tiveram maior índice de escolha pelos autores da amostra em questão. A Pesquisa Bibliográfica-Documental é o método mais comumente utilizado quando se deseja conceituar determinado tema e evidenciar as suas características através da revisão bibliográfica. Por outro lado, a Pesquisa *Survey*, utiliza para a obtenção dos dados a serem analisados ferramentas de pesquisa, normalmente questionários, o que possibilita a obtenção de informações quanto a um determinado grupo de pessoas. Normalmente, utiliza-se essa técnica quando se deseja responder determinados questionamentos e evidenciar a opinião da população-alvo. No caso da amostra deste estudo, observou-se a utilização desta técnica em 4 (quatro) artigos, todos com o objetivo de buscar a opinião dos profissionais da área contábil quanto a demanda, influência e participação da Contabilidade Forense para a detecção de fraudes e combate aos crimes econômico-financeiros.

A amostra também elucidou a utilização de Estudos de Caso como procedimento metodológico, em especial o artigo que buscou através desse método evidenciar a necessidade da Contabilidade Forense na China, considerando o crescente desenvolvimento deste país e constantes ocorrências de ações fraudulentas. Além deste caso, observou-se a utilização desta técnica em complemento à revisão bibliográfica em 2 (dois) outros artigos, cujo objetivo foi de demonstrar pequenos casos relacionados aos respectivos temas, como forma de complemento e evidenciação da revisão bibliográfica anteriormente realizada.

### 4.3 Análise quanto aos Resultados das Pesquisas

Conforme análise temporal das publicações que compõem a amostra, observou-se uma evolução no interesse acadêmico pelo tema da Contabilidade Forense.

De acordo com pesquisas aqui analisadas, mais especificamente aquelas publicadas entre 1997 e 1999, naqueles anos que antecederam importantes escândalos financeiros nos Estados Unidos a oferta de profissionais capacitados para atuar no âmbito da Contabilidade Forense não

correspondia ao aumento observado em sua demanda. Os principais responsáveis por este considerável desequilíbrio foram, ainda de acordo com os estudos analisados, por um lado, o escasso interesse das universidades em desenvolver o ensino, por inflexibilidade dos currículos e falta de interesse do corpo docente e, por outro, o desinteresse das associações, agências de governo e órgãos fiscalizadores quanto à formalização das práticas forenses para a detecção e combate às fraudes e demais crimes financeiros.

A partir do ano de 2001 as publicações constataram que, após as alterações nos currículos das universidades, obteve-se melhor alinhamento entre as qualificações necessárias para o desenvolvimento das investigações forenses com a demanda do mercado. De acordo com a amostra utilizada neste estudo, constatou-se que, a partir do ano de 2009, as pesquisas passaram a direcionar seu escopo para análises quanto ao vínculo da Contabilidade Forense com a Auditoria de Fraudes e, principalmente, quanto às características, habilidades e riscos relacionados a este assunto. Ainda de acordo com a amostra, duas publicações em 2012 atestam a forte necessidade do desenvolvimento da Contabilidade Forense em países como China e Nigéria, confirmando sua relevância em ambientes internacionais bastante diversos.

O panorama revelado pelos periódicos que compõem esta análise indica um crescente interesse pelo tema Contabilidade Forense no meio científico e, principalmente, evidencia uma evolução do campo de estudo: os primeiros artigos, da década de 1990, alertavam para a necessidade de especialização no tema, pouco disseminada na época; os artigos subsequentes indicavam melhorias no ensino em Contabilidade Forense, apresentando maior interesse das universidades em aprimorar o ensino e desenvolver profissionais qualificados.

Assim, evidencia-se a relevância da Contabilidade Forense e sua validade como área de especialização, principalmente pela demanda continua por profissionais qualificados para as investigações criminais e a correspondente necessidade de profissionalização desta especialização contábil.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo foi desenvolvido no contexto da Contabilidade Forense, com o objetivo de abordar os conceitos relacionados a esta especialização contábil e suas perspectivas de

atuação. Para tal, realizou-se a revisão de literatura quanto às Fraudes Contábeis, Auditoria e Perícia Contábil, a fim de analisar e compreender as principais abordagens destes temas, para evidenciar a necessidade de atuação da Contabilidade Forense. A pesquisa realizada nos *journals* “*Managerial Auditing Journal*”, “*Journal of Applied Accounting Research*”, “*Journal of Financial Crime*”, “*Accounting, Auditing & Accountability Journal*”, “*International Journal of Business and Management*”, “*The British Journal of Criminology*” e *Journal of Management*” serviu para ilustrar o enfoque das publicações sobre a Contabilidade Forense no meio científico.

Verificou-se no presente estudo que a necessidade de atuação da Contabilidade Forense teve seu auge após os escândalos financeiros ocorridos no mercado norte americano, ao início da última década. Em decorrência destas ocorrências, tornou-se fundamental o desenvolvimento de técnicas e procedimentos que auxiliassem na detecção e prevenção de ações fraudulentas. Assim, a Contabilidade foi instigada a recuperar a sua credibilidade, posta em dúvida diante dos casos em que por intermédio da atuação contábil, fraudes e crimes financeiros foram praticados.

Por meio da revisão bibliográfica efetuada neste estudo, observou-se que nos Estados Unidos existem duas propostas de atuação para a detecção de fraudes, a “*Fraud Auditing*” e a “*Forensic Accounting*”, ambas direcionadas para a coleta e análise de dados, com o propósito de buscar evidências e descobrir fraudes. Por outro lado, no Brasil, a atuação da Contabilidade Forense ainda não se encontra totalmente difundida e conceituada, diante do escasso número de obras relacionadas a este tema. Tendo em vista essa situação, optou-se para o presente estudo abordar as diferenças de atuação entre a Contabilidade Forense e as especializações indiretamente relacionadas às fraudes, Auditoria e Perícia Contábil.

A pesquisa realizada para este estudo estabeleceu atividades de caráter exploratório, cujo objetivo foi adquirir, sistematizar e analisar os artigos de maior relevância quanto ao tema Contabilidade Forense, oriundos da seleção efetuada nos *journals* que compõe a amostra inicial. Como limitação da pesquisa, destaque-se o fato de alguns artigos responderem à busca pelo termo “*forensic accounting*” e não apresentarem relevância para análise, o que resultou em uma amostra menor, comparada ao total de resultados obtidos.

## **FORENSIC ACCOUNTING: A SYSTEMATIC REVIEW ON THE PRACTICE, FRAUD AND METHODS IN THE NORTH AMERICAN CONTEXT**

### **ABSTRACT**

Among the various problems identified after the financial scandals in the U.S. market are the lack of control and combat to fraudulent actions. Consequently, the professional in the accounting field was instigated to develop new skills to support investigations, assist in combating economic crimes and help restore the credibility of the accounting profession. Thus, the accounting specializations related to criminal investigations and production of evidence to be presented in court were potentiated up both in the international and Brazilian contexts. In this sense, this paper is developed in the specific context of Forensic Accounting, which has as its main objective cooperating in judicial decisions of crimes against the public and private assets, acting as a source of evidence and relevant accounting expertise in combating and preventing fraud and other crimes of economic nature. Thus, the objective of this research is to address concepts related to Forensic Accounting and perform a systematic review, through a survey of seven (7) international journals, covering twelve (12) items, to understand what is researched in Forensic Accounting in the U.S. context. Given the results of the survey, it was observed both an evolution of the selected theme and an increase in the academic interest in the subject.

**Keywords:** Forensic Accounting. Fraud. Financial Crimes. Criminal Investigation.

### **REFERÊNCIAS**

- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARDOSO, Fernando Nazareth. **Contabilidade Forense: Incipiência ou Insipiência**. 2008. 67 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação 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.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- GOLDEN, Thomas W.; SKALAK, Steven L.; CLAYTON, Mona M. **A Guide to Forensic Accounting Investigation**. 2. ed. Nova Jersey: Wiley, 2011.
- GRAMILING, Audrey; JOHNSTONE, Karla; RITTENBERG, Larry E. **Auditoria**. 7.ed. Cengage Learning, 2012.

HOPWOOD, William S.; LEINER, Jay J.; YOUNG, George R. **Forensic Accounting**. New York: McGraw-Hill Irwin, 2007.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias. LINKES, Irtes Cristina. **Perícia Contábil nos Processos Cíveis e Trabalhistas: O Valor Informacional na Contabilidade para o Sistema Judiciário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MANNING, George A. **Financial Investigation and Forensic Accounting**. 2.ed. Boca Raton: CRC Press, 2005.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias; SOUZA, Clóvis de; FÁVERO, Hamilton Luiz; LONARDONI, Mário. **Perícia Contábil: Uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MANNING, George A. **Financial Investigation and Forensic Accounting**. Boca Raton: CRC Press, 2005.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICA. NBC TP 01 de 18 de Dezembro de 2009. Brasília, DF. Disponível em <http://www.cgc.org.br>. Acesso em: 15. Out.2012

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE TÉCNICA. NBC TA 204 de 27 de Novembro de 2009. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.cgc.org.br>. Acesso em: 20. Nov.2012

OLIVEIRA. M. C. **Análise Dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade**. Revista Contabilidade & Finanças – USP. São Paulo, n 29, p. 68 –86.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PARODI, Lorenzo. **Manual das Fraudes**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

PEREIRA, Anísio Cândido; NASCIMENTO, Wesley Souza do. **Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado no Estado de São Paulo**. Revista Brasileira de Gestão e Negócios – FECAP. Ano 7, Número 19, Set. / Dez. 2005.

RAMASWAMY, Vinita. **New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program**. University of. St. Thomas, Houston. Disponível em: < <http://journals.cluteonline.com/index.php/TLC/article/view/1545/1525>>. Acesso em: 19 jun. 2012.

SÁ, Antônio Lopes de e HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Forense**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SINGLETON, Tommie W; SINGLETON, Aaron J. **Fraud Auditing and Forensic Accounting**. 4.ed. News Jersey: Wiley, 20010.

TURBAN, EFRAIM; RAINER JR., R. KELLY; POTTER, RICHARD E. Introdução a Sistemas de Informação. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.