



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 9. n. 1, jan./jun. 2017

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 20.12.2015. Revisado por pares em: 05.04.2016. Reformulado em: 11.05.2016. Avaliado pelo sistema double blind review.

FRAUDES CORPORATIVAS E A FORMAÇÃO DE CONTADORES: UMA ANÁLISE DOS CURRÍCULOS DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CORPORATE FRAUD AND COUNTERS EDUCATION: A CURRICULUM ANALYSIS OF ACCOUNTING COURSES

LOS FRAUDES CORPORATIVOS Y LA FORMACIÓN DE CONTADORES: UN ANÁLISIS DE LOS CURRÍCULOS DE LOS CURSOS DE CIENCIAS CONTABLES

Autores

Natália Mendes de Lima

Mestre em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Endereço: Av. João Naves de Avila, 2.121, bloco F, sala 1F248 – campus Santa Mônica. Telefone: (34) 3239-4176 - Uberlândia/MG – Brasil.
E-mail: nataliamendes@mestrado.ufu.br

Rosangela Ferreira Bernardo

Mestranda em Ciências Contábeis - Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Endereço: Av. João Naves de Avila, 2.121, bloco F, sala 1F248 – campus Santa Mônica. Telefone: (34) 3239-4176 - Uberlândia/MG – Brasil.
E-mail: rosangelafb@hotmail.com

Gilberto José de Miranda

Doutor em Controladoria e Contabilidade (USP) - Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Endereço: Av. João Naves de Avila, 2.121, bloco F, sala 1F253 – campus Santa Mônica. Telefone: (34) 3239-4176 - Uberlândia/MG – Brasil.
E-mail: gilbertojm@ufu.br

Cintia Rodrigues de Oliveira Medeiros

Doutora em Administração - Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia – UFU. Endereço: Av. João Naves de Avila, 2.121, bloco F, sala 1F216 – campus Santa Mônica - Telefone: (34) 3239-4176 - Uberlândia/MG – Brasil.
E-mail: cintia@ufu.br

[Artigo foi apresentado no VI Congresso AdCont em 2015]

RESUMO

Os escândalos envolvendo fraudes corporativas por meio de manipulações contábeis cresceram visivelmente nas últimas décadas. Essas práticas, que representam prejuízos na ordem dos trilhões de dólares, requerem, por vezes, o conhecimento e a participação de contadores, o que leva ao questionamento sobre como esse tema é tratado no ensino superior dessa categoria profissional. Nesse sentido, o objetivo geral deste artigo é identificar se o tema “fraudes corporativas” está inserido nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis. O método de procedimento é a pesquisa documental, sendo realizada a análise dos currículos, ementas e/ou programas selecionados. A amostra é composta pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis, das Universidades Públicas da região Sudeste do Brasil, melhores classificadas no ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) 2012 e no Guia do Estudante 2014, totalizando 15 cursos e 79 disciplinas para análise. Os resultados encontrados demonstram uma ínfima presença do tema nos currículos, sendo identificados alguns conteúdos em disciplinas correlatas, como auditoria, perícia, controladoria e ética. Não foram identificadas disciplinas obrigatórias específicas sobre fraudes, sendo encontrada apenas uma disciplina optativa que trata exclusivamente do assunto.

Palavras-chave: Fraudes Corporativas. Ensino em Ciências Contábeis. Formação Profissional.

ABSTRACT

The scandals involving corporate fraud through accounting manipulations grown noticeably in the last decades. These practices, which represent losses to the tune of trillions of dollars, require the knowledge and participation of accountants, which leads to questions about how this issue is treated in higher education in the professional category. In this sense, the objective of this paper is to identify if the theme "corporate fraud" is inserted into the curriculum of Accounting courses. The method of procedure is the documentary research, and technical analysis is the content analysis of the curriculum, summary and/or course program. The sample consists of the degrees in Accounting of the Public Universities of Southeastern Brazil, best classified in ENADE (National Examination of Student Performance) 2012 and in the Student Guide 2014, totaling 15 courses and 79 subjects for analysis. The results show an insignificant presence of corporate fraud in the curriculum, and identified some content in related disciplines such as audit, inspection, controlling and ethics. Specific mandatory courses on fraud haven't been identified, and it found only one elective course that deals exclusively with the issue.

Keywords: Corporate Fraud. Education in Accounting. Professional Education.

RESUMEN

Los escándalos relacionados con fraudes corporativos por manipulaciones contables crecieron visiblemente en las últimas décadas representando pérdidas económicas considerables, en el orden de trillones de dólares. Estas prácticas requieren, generalmente, de los conocimientos y participación de los especialistas en contabilidad; esta realidad provoca cuestionamientos sobre el tratamiento de este tema en los cursos formativos de estos profesionales egresados de la educación superior. En ese sentido, el objetivo de este trabajo es verificar si el tema “fraudes corporativos” está insertado en el currículo de las ciencias contables. El desarrollo de este artículo se sustentó en la investigación documental con empleo de técnicas como análisis de contenido del currículo actual y de resúmenes de programas seleccionados y de resúmenes de programas de disciplinas seleccionadas. La muestra consideró los currículos de 15 universidades públicas de la región sudeste del país con mejores calificación en el ENADE (Examen Nacional de Desempeño de los Estudiantes) y en el periódico Guia do Estudante

(2014). Fueran 79 disciplinas constitutivas del currículo. Los resultados alcanzados demuestran una ínfima presencia de este tema dentro del currículo, se identifica su tratamiento en disciplinas correlacionadas como auditoría; pericia; contraloría y ética además de una disciplina optativa cuyo contenido está relacionado con el asunto.

Palabras claves: Fraude corporativo. Enseñanza de las Ciencias Contables. Formación profesional del contador.

1. INTRODUÇÃO

Desde o início deste século, a mídia em geral tem noticiado, de forma cada vez mais frequente, casos de fraudes corporativas, sendo, talvez, um dos mais conhecidos o caso Enron, uma companhia energética considerada modelo empresarial, que pediu concordata em 2001, após comprovadas fraudes cometidas por meio de artifícios contábeis. Dentre outros escândalos semelhantes, destacam-se os casos WorldCom, Parmalat, Xerox, Banco Santos e Daslu (COSTA; WOOD JR., 2012; MURCIA; BORBA, 2005). No cenário brasileiro atual, o exemplo mais expressivo envolve a Petrobrás, grandes empreiteiras e agentes políticos, na denominada operação Lava Jato deflagrada em 2014, sob coordenação do Ministério Público Federal (MPF, 2016).

As fraudes representam prejuízos na ordem dos trilhões de dólares. Segundo a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2012), essas atividades causam perdas de cerca de 5% das receitas das empresas por ano, o que, em 2011, correspondia a US\$ 3,5 trilhões. Ressalta-se que, em alguns casos, a contabilidade tem sido utilizada inadequada e criminosamente, contribuindo para que essas práticas ilegais ocorram.

Entendida como um modelo de representação da realidade econômico-financeira de uma entidade (MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2012), a contabilidade tem como produto principal a informação. Como se sabe, informação é uma fonte de poder, e, às vezes, surgem conflitos de ordem moral, em que o certo e o errado encontram valores relativos. Essa relativização pode estar relacionada a diversos fatores, como, por exemplo, os costumes e a formação profissional.

Nesse sentido, a formação profissional do estudante de contabilidade no ambiente universitário é de suma relevância, pois é nesse momento que os problemas vivenciados pela profissão poderão ser analisados, debatidos e assimilados pelos futuros profissionais, além das técnicas profissionais. É na academia que as formações ética e cidadã deverão ocorrer no sentido de se estabelecerem as bases que nortearão as escolhas que o contador deverá fazer no desempenho da profissão.

Todavia, poucos estudos versam sobre a preparação dos profissionais de contabilidade, em termos curriculares, no tocante aos dilemas éticos, escândalos e fraudes. Assim, o presente estudo tem como objetivo geral identificar se o tema “fraudes corporativas” está inserido direta ou indiretamente nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis.

Para tanto, foram analisadas as matrizes curriculares, ementas e/ou programas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Universidades Públicas da região Sudeste do Brasil, melhores classificados no ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) 2012 e no Guia do Estudante 2014. A escolha desse grupo de instituições é justificada pelo destaque, em termos de rendimento acadêmico, apresentado por elas nos exames acima mencionados.

O presente estudo se justifica pela necessidade de estimular reflexões sobre um tema atual e relevante. Além disso, em virtude do processo de consolidação da adoção aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil, muitas instituições alteraram ou estão alterando seus projetos pedagógicos, o que torna necessário o acompanhamento por parte da comunidade acadêmica no sentido de verificar se temas caros à sociedade, como ética e

preparo dos profissionais para situações envolvendo fraudes, fazem parte do currículo de formação acadêmica do contador. Por fim, destaca-se que, entre os ramos de atuação dos profissionais da contabilidade, está o de investigadores de fraudes (*forensic accounting*), que demanda contato com conteúdo relativo à temática para a adequada formação.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O FENÔMENO “FRAUDES” NA ÁREA CONTÁBIL

O que é a Contabilidade? Martins, Diniz e Miranda (2012, p. 61) entendem que “a Contabilidade é um Modelo que procura representar o que vem ocorrendo com a empresa, mas modelo, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade, nunca a própria realidade”. Ou seja, mesmo sendo elaborada rigorosamente de acordo com as práticas em voga em determinado espaço e tempo social, por ser um modelo, a Contabilidade apresenta limitações quanto ao seu papel de subsidiar o processo decisório dos diversos *stakeholders* envolvidos com a empresa.

Tendo o propósito de apresentar as variações quantitativas e qualitativas ocorridas no patrimônio das entidades físicas e jurídicas, a Contabilidade produz diversos relatórios que são levados ao público para que todos possam conhecer o que vem ocorrendo com a entidade em termos econômico-financeiros. Os processos de auditoria, calcados em pronunciamentos contábeis, procuram respaldar as informações divulgadas. No entanto, nem sempre os mecanismos de controle existentes são suficientes para garantir a confiabilidade das demonstrações contábeis divulgadas. Nessas circunstâncias, o processo decisório de quem está fora da empresa fica prejudicado.

A fraude contábil é caracterizada pela aplicação de práticas contábeis indevidas (ALBRECHT et al. 2012), muitas vezes, para “atender às expectativas dos usuários externos da entidade (investidores atuais, investidores futuros, analistas, credores, etc.)” (MURCIA; BORBA; SCHIEHLL, 2008, p. 28). Apesar do número de casos noticiados envolvendo fraudes contábeis, o tema não tem sido objeto de interesse de pesquisadores, conforme afirmam Pinheiro e Cunha (2003). A partir dos anos 2000, face à proliferação de escândalos corporativos envolvendo condutas fraudulentas, cresceu o número de pesquisas sobre o tema, as quais abordaram risco de fraudes (JOHNSTONE; BEDARD, 2001; JOHNSTONE, 2003; WILKS; ZIMBELMAN, 2004; BRAZEL; JONES; ZIMBELMAN, 2009), o papel e a atuação dos auditores (KNAPP; KNAPP, 2001; OWUSU-ANSAH et al., 2002), os sinais de alerta (*red flags*) (ALBRECHT; ROMNEY, 1986; MOYES, 2008), entre outros assuntos.

Os inúmeros casos de fraudes ocorridos nas últimas décadas desencadearam uma série de questionamentos, tanto em relação à confiança nos instrumentos utilizados para comunicação e nos mecanismos de governança (FARBER, 2005), quanto à credibilidade dos mercados de capitais (MURCIA; BORBA; SCHIEHLL, 2008). Segundo Souza e Scarpin (2006), essa desconfiança ocasionou reforço nas formas de prevenção, visto que, depois dos escândalos financeiros ocorridos a partir da década de 2000, os Estados Unidos adotaram medidas visando evitar novas práticas ilícitas pelos administradores das corporações de grande porte. Em 2002, foi assinada a Lei *Sarbanes-Oxley* ou SOX, no solo americano, a qual apresentou diversas reformas, cujo objetivo era reforçar práticas de governança corporativa, divulgação e controle sobre práticas contábeis.

Essas mudanças trouxeram à tona discussões a respeito da definição do que sejam fraudes. De acordo com Freitas et al. (2014), com base no *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), instituto norte-americano responsável pelo estabelecimento das normas de auditoria, pode-se conceituar a fraude como “qualquer ato ou omissão intencional planejado para causar engano a terceiros”, cujo objetivo é obter vantagem por intermédio de

tais enganos e/ou de truques. Para Lopes de Sá e Hoog (2008, p. 19), “a fraude é um ato doloso cometido de forma premeditada, planejado, com a finalidade de obter proveito com o prejuízo de terceiros”.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC estabelece que “o termo fraude aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos, quanto monetários” (CFC, 2012). Entende-se, portanto, que fraude é o ato ou omissão, intencional e premeditado, para enganar outrem e obter qualquer tipo de vantagem.

No contexto da fraude corporativa, a existência da assimetria informacional é a principal responsável pelo surgimento da oportunidade de o fraudador cometer um ato em benefício próprio, causando dolo a terceiros (PERERA et al., 2014). Essa assimetria surge, inclusive, pelos inúmeros vieses normativos presentes na regulação contábil, pois a subjetividade das normas e princípios de contabilidade proporciona inúmeras possibilidades de escolha a respeito dos critérios e métodos contábeis, sendo esse procedimento conhecido, geralmente, como contabilidade criativa (COSENZA, 2003).

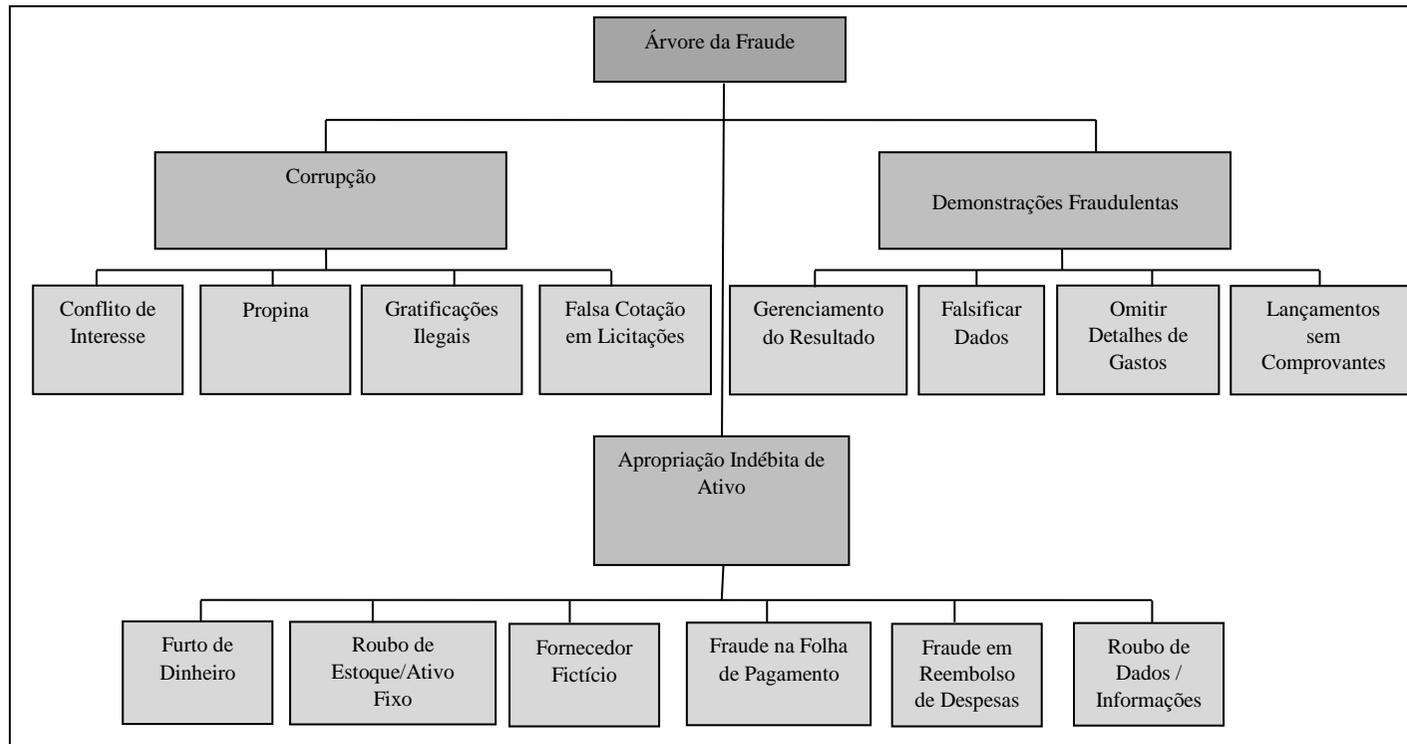
Kraemer (2005) afirma que as escolhas contábeis constituem um dos temas mais polêmicos da atualidade, tendo a expressão “contabilidade criativa” sido parte da linguagem contábil e causando grande impacto nos âmbitos econômico, financeiro e gerencial. A autora cita ainda que esse fenômeno tem sido o resultado da flexibilidade de certas normas contábeis, o que facilita a manipulação, o engano e o subterfúgio da informação.

O limite entre a contabilidade criativa e a fraude é difícil de ser estabelecido, pois envolve uma questão subjetiva: a intenção. A esse respeito, Souza e Scarpin (2006, p. 1) entendem que:

[...] a maioria das fraudes divulgadas foram realizadas mediante práticas contábeis questionáveis. A utilização da contabilidade criativa permitiu que executivos manipulassem os resultados financeiros de grandes empresas conforme suas necessidades individuais fazendo com que os números totalmente irreais fossem divulgados ao mercado, dando a impressão de que essas empresas eram grandes oportunidades de investimento devido aos altos níveis de desempenho apresentados (SOUZA; SCARPIN, 2006, p. 1).

Diante dos inúmeros casos de fraudes evidenciados, a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) divulgou, em seus relatórios anuais sobre a fraude no mundo, as formas conhecidas desse tipo de conduta. Tais possibilidades são ilustradas por meio da árvore da fraude, estrutura que propõe esquemas individuais divididos em três grupos: Corrupção, Apropriação Indevida de Ativos e Demonstrações Financeiras Fraudulentas (Figura 1).

Figura 1 - Árvore da Fraude



Fonte: Freitas *et. al.* (2010).

Na Figura 1, estão apresentadas as possibilidades de fraudes no ambiente organizacional. No entanto, para que essas efetivamente ocorram, também são necessárias algumas condições. Costa e Wood Jr (2012) mapearam os componentes que favorecem a ocorrência das fraudes, os quais estão demonstrados no Quadro 1.

Quadro 1 - Componentes Relacionados às Fraudes Corporativas

Componentes	Descrição
A sociedade	O contexto social pode criar ambientes propensos à realização de fraudes. Tal condição pode ser relacionada a uma combinação de busca de sucesso e projeção social, com a possibilidade de empregar meios ilegítimos para alcançar os objetivos.
O sistema regulatório	O sistema regulatório é constituído setorialmente, sendo responsável por estabelecer as regras de funcionamento, os sistemas de governança e o nível de transparência na indústria. Se o sistema for falho, o agente fraudador pode considerar que o crime compensa.
A indústria (setor)	As características de uma indústria podem facilitar ou coibir a ocorrência de fraudes. Entre essas características, destacam-se a cultura, a pressão competitiva e o nível de heterogeneidade.
A organização	A organização é apresentada em três dimensões: a cultura organizacional, o sistema de governança e os sistemas de controle. A cultura organizacional orienta os comportamentos dos indivíduos e pode desempenhar um papel relevante em processos de fraudes.
O indivíduo	Protagonista dos atos fraudulentos. A predisposição do indivíduo para o ato fraudulento costuma ser atribuída a diversos fatores, entre os quais, destacam-se: a falta de integridade moral, a dificuldade de autocontrole, o baixo nível de desenvolvimento cognitivo moral e o comportamento psicopatológico (Ashforth, et al., 2008).

Fonte: adaptado de Costa e Wood Jr (2012).

Costa e Wood Jr (2012) explicam que, para que a fraude corporativa ocorra, esses componentes precisam estar interligados, pois essa junção propicia um ambiente favorável para a realização de fraudes. Albrecht *et al.* (2012) observam que, para prevenir a fraude, deve-se, sobretudo, entender o que motiva a conduta fraudulenta e quais os motivos levam uma pessoa honesta a adotar comportamento antiético. Para os autores, qualquer pessoa pode cometer fraude, não havendo nenhuma característica que possa ser atribuída como identificador de um indivíduo que vá cometer fraude. Sobre esse aspecto, Lopes de Sá e Hoog (2008) entendem que a fraude de maior expressividade, quase sempre, é feita por um grupo de pessoas, e a acumulação de funções facilita ainda mais, especialmente nos cargos de confiança.

Albrecht, Albrecht e Albrecht (2004) propõem explicações sobre o porquê de a fraude ocorrer em três elementos comuns, os quais compõem o triângulo da fraude: (1) a pressão percebida por maiores lucros e melhor desempenho; (2) a oportunidade percebida em razão de controles fracos e da facilidade de cometer a fraude; e (3) alguma forma de racionalizar a fraude como aceitável e consistente com os valores pessoais do indivíduo, o que inclui pensamentos como: outras companhias fazem isso, todas as companhias usam práticas contábeis agressivas e o problema é temporário e será resolvido.

Quanto à detecção da fraude, Dyck, Morse e Zingales (2010), buscando identificar os mecanismos mais eficazes em grandes empresas dos EUA, encontraram que essa não depende de atores de governança corporativa padrão, como investidores, SEC (*Security Exchange Commission*) e auditores, mas, sim, de outros *players* não tradicionais, como empregados, mídia e reguladores da indústria. Esse padrão é justificado, segundo a pesquisa dos autores, pelos incentivos monetários que empregados recebem por denunciar a fraude e pela reputação, no caso de jornalistas reconhecidos.

Lopes de Sá e Hoog (2008) ressaltam que, apesar de ser intensamente praticada, a fraude é repudiada pela ética e pela moral, sendo considerada perante a lei como algo que merece reprovação, destacando a diferença entre erro e fraude: o primeiro tem natureza involuntária, é culposo; já o segundo é uma premeditação, sendo, então, considerado doloso. Albrecht et al. (2012) apontam que as organizações procuram criar um ambiente ético introduzindo práticas para desestimular a adoção de condutas fraudulentas. Isso implica que o estímulo ao comportamento ético é uma forma preventiva contra as fraudes.

Nesse contexto, onde o limiar entre fraude e criatividade é estreito, o ensino exerce um papel fundamental na determinação do perfil profissional, pois o entendimento sobre a necessidade dessa diferenciação e a importância relativa ao fato estão diretamente relacionados ao conhecimento adquirido.

Nessa direção, Comer (2004) questiona a ausência do tema “fraude corporativa” no conteúdo dos cursos de preparação de executivos. O autor chama a atenção para o fato de que a formação de gestores em escolas de negócios tem um vácuo em relação a esse assunto, pois esses não são preparados para a possibilidade de suas carreiras serem devastadas pela desonestidade de outros.

Segundo Nossa (1999), a Instituição de Ensino Superior (IES) é a principal organização que deve preparar os profissionais do futuro. Para isso, a Instituição precisa estar atenta às transformações que ocorrem no ambiente em que está inserida e adaptar-se para a formação de estudantes capazes de serem agentes das mudanças de amanhã. Corroborando este entendimento, Lopes de Sá e Hoog (2008, p. 23) entendem que

O profissional da Contabilidade, especialmente o que se dedica à auditoria, perícia e controle, precisa conhecer a fraude, quer para defender-se contra ela, quer para proteger seu cliente, quer como um compromisso social em relação a investidores no mercado de capitais (LOPES DE SÁ; HOOG, 2008, p. 23).

Dessa forma, depreende-se que, em conformidade aos dizeres de Nossa (1999), o ensino desempenha uma influência significativa na qualidade do profissional contábil, que pode ou não se envolver em fraudes corporativas, podendo estar esse envolvimento relacionado à forma pela qual teve contato com o conteúdo.

2.2 A FORMAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE E O CONTEÚDO "FRAUDES"

Segundo Tcheou (2002), currículo é um conjunto de disciplinas organizadas em uma sequência lógica de conteúdos, que busca atender às necessidades e às expectativas da sociedade em relação ao indivíduo a ser formado.

Com uma visão mais crítica, Moreira e Silva (1997) entendem que no currículo estão refletidos os acontecimentos da sociedade numa mescla de ideologia, poder e cultura. Ou seja, no currículo está a veiculação de uma visão de mundo vinculada aos interesses dos grupos situados em posição de vantagem na organização social. Corroborando esse entendimento, Silva (1996, p. 23) enfatiza que

O currículo é um dos locais privilegiados onde se entrecruzam saber e poder, representação e domínio, discurso e regulação. É também no currículo que se condensam relações de poder que são cruciais para o processo de formação de subjetividades sociais. Em suma, currículo, poder e identidades sociais estão mutuamente implicados. O currículo corporifica relações sociais (SILVA, 1996, p. 23).

Para Sacristán (2000, p. 17), os currículos devem explanar os “interesses e forças que gravitam sobre o sistema educativo num dado momento, enquanto que através deles se realizam os fins da educação no ensino escolarizado”. É nessa perspectiva que se discute a existência de conteúdos relativos a fraudes na formação do contador.

Com o propósito de regulamentar a organização curricular no âmbito acadêmico contábil brasileiro, o Conselho Nacional de Educação (CNE) instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, por meio da Resolução CNE/CES 10/2004. Nesse documento, está elucidado que as Instituições de Educação Superior deverão estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, incluindo a descrição de aspectos como, por exemplo, o perfil profissional esperado e os componentes curriculares integrantes.

O Artigo 3º da referida resolução ainda prescreve:

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contador seja capacitado a:

[...]

II - apresentar **pleno domínio** das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, **auditorias, perícias, arbitragens**, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;

[...]

(grifo nosso) Resolução CNE/CES 10/2004.

De acordo com o trecho acima transcrito, há exigência de domínios próximos ao tema “fraudes”, embora esse não esteja especificamente descrito. Considerando que a resolução trata os conteúdos de forma ampla, espera-se que os conteúdos relativos a fraudes possam estar contemplados nos currículos das instituições.

O artigo seguinte, 4º, trata das competências e habilidades necessárias ao profissional contábil, sendo uma delas exercer de forma ética e competente as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas por meio da legislação específica. O que sugere a possibilidade de existência de conteúdos relativos ao tema investigado.

O Artigo 5º faz menção aos conteúdos mínimos da composição da organização curricular:

Art. 5º Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de **auditorias, perícias, arbitragens e controladoria**, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade (grifo nosso) Resolução CNE/CES 10/2004.

Percebe-se a referência explícita somente a temas adjacentes a “fraudes” na composição obrigatória de conteúdos. Aliás, essa é uma tendência histórica. Peleias *et al.* (2007) realizaram uma análise da evolução do ensino da contabilidade no Brasil, examinando vários documentos legais, entre eles: Decreto 456/1846, Decreto 2741/1861, Decreto 3058/1863, Decreto 7538/1879, Decreto 7679/1880, Decreto 17329/1926, Decreto 20158/1931, Decreto 7988/1945, Parecer CES/CNE 146/2002, Parecer CNE/CES 289/2003 e Resolução CNE/CES 10/2004. Em todos esses documentos não se constata qualquer alusão direta ao tema “fraudes”, remetendo a uma deficiência histórica do estudo do referido conteúdo. São encontradas disciplinas correlatas, como por exemplo: a disciplina de Ética (em 1931 e outras revisões); a disciplina de perícia contábil (em 1945 e revisões); as disciplinas de auditoria e controladoria (em 2002).

Partindo do entendimento de que a matriz curricular é o conjunto de atividades disciplinares expressas em diferentes elementos curriculares, como: disciplinas obrigatórias, eletivas e optativas, estágios, trabalhos de conclusão de curso e atividades complementares e, visando padronizar tais componentes curriculares entre os cursos de graduação, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresentou a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Na segunda edição, atualizada e revisada em 2009, a estrutura proposta é dividida em conteúdos de formação básica, profissional e teórico-prática, além de sugerir algumas disciplinas optativas.

Na referida proposta, destaca-se a inexistência específica do conteúdo “fraudes” na composição da proposta curricular, constando apenas disciplinas correlatas como, por exemplo: ética e legislação profissional, no eixo temático de formação básica; e perícia, avaliação e arbitragem, auditoria e controladoria, no eixo profissional.

Como se trata de uma proposta, ou seja, não existe obrigatoriedade por parte dos cursos em adotá-la, pode ser que os conteúdos relativos a fraudes apareçam nos currículos de instituições que se destacam em termos de desempenho acadêmico, como as investigadas neste estudo, pois em âmbito internacional, a preocupação com essa lacuna aparece em duas iniciativas importantes: uma, da *American Accounting Association* (AAA), e outra, do *Technical Working Group for Education in Fraud and Forensic Accounting* (TWG).

Em 2008, a AAA publicou uma edição especial para divulgação de trabalhos sobre educação em fraude, contabilidade forense e crimes financeiros (AAA, 2008). Os nove artigos que compõem a edição defendem a necessidade de incluir a fraude na educação de profissionais de contabilidade e na área de negócios.

O TWG, um grupo composto por profissionais de diversas áreas ligadas à prevenção de fraude, dissuasão, detecção, investigação e remediação, apoiado pelo Instituto Nacional de Justiça dos Estados Unidos, elaborou um estudo para orientar a educação de profissionais da área de negócios, visando à melhoria na educação sobre fraude e contabilidade forense (WEST VIRGINIA UNIVERSITY, 2007). Esse guia é uma resposta para os questionamentos endereçados a instituições acadêmicas e organizações de partes interessadas que oferecem educação executiva a respeito da natureza, extensão e formato de um currículo que considere o tema fraudes e contabilidade forense.

O TWG identificou as seguintes áreas de conteúdo principal para a fraude e contabilidade forense: (1) Criminologia, orientada, especificamente, para a natureza, dinâmica e escopo de fraude e crimes financeiros; o ambiente legal; e questões éticas; (2) A prevenção da fraude, a dissuasão, detecção, investigação e remediação: (a) Apropriação indevida de ativos, corrupção e falsas representações; (b) Fraude em demonstração financeira; (c) Fraude e contabilidade forense em um ambiente digital, incluindo ferramentas e técnicas para detecção e investigação baseadas em computador, ferramentas de gerenciamento de casos eletrônicos e outras questões específicas para ambientes informatizados; (3) Serviços de consultoria e contencioso judicial, incluindo a investigação e análise, avaliação de perdas e

danos, investigação litígio e resolução de conflitos (incluindo a arbitragem ea mediação) (WEST VIRGINIA UNIVERSITY, 2007).

Nota-se, portanto, que a educação de contadores deve ser objeto de reflexão e análise para potencializar um currículo de curso que considere o conhecimento e as habilidades necessárias para o desempenho das funções nesse campo.

No propósito de minimizar as divergências decorrentes de diversas matrizes curriculares e assegurar a uniformidade do ensino da ciência contábil, a Organização das Nações Unidas (ONU), por meio do seu grupo de estudos ISAR (*Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*), vinculado à UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*), já havia proposto o currículo mundial que, apesar de não ser obrigatório, representa uma nivelção além-fronteiras (CAVALCANTE *et al.*, 2011).

Esse currículo está estruturado em 04 (quatro) grandes blocos de conhecimento, segundo Riccio e Sakata (2004), sendo eles: conhecimentos administrativos e organizacionais, tecnologia de informação, conhecimentos de contabilidade e assuntos afins, e conhecimentos gerais. Na leitura das disciplinas pertencentes a cada bloco, tem-se, novamente, a constatação da ausência do conteúdo de análise em questão no currículo sugerido, identificando-se apenas temas próximos, como: controle interno - sistemas informatizados de gestão; fundamentos de auditoria; auditoria: conceitos avançados; e ética.

Em geral, pode-se perceber a inexistência nítida do tema “fraude” nos documentos apresentados, abordando, entretanto, assuntos relacionados, como, por exemplo: auditoria, perícia, controladoria, ética.

Diante do exposto, fica evidente a relevância do estudo de conteúdos relativos à temática “fraudes” na formação do contador, todavia, em virtude da falta de estímulos legais e da classe contábil, parte-se da hipótese de que os currículos das instituições investigadas não abordam explicitamente tais conteúdos em suas matrizes curriculares.

3. METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa classifica-se, por seus objetivos, como descritiva, por identificar, nas Universidades Públicas da região Sudeste do Brasil que ofertam o curso de graduação em Ciências Contábeis, disciplinas relativas ao tema fraudes. A abordagem é qualitativa, por analisar características das matrizes curriculares, ementas e/ou programas das referidas instituições. Quanto aos procedimentos técnicos de coleta de dados utilizados, a pesquisa é classificada como documental, visto que esta foi desenvolvida com base na análise das matrizes curriculares, ementas e/ou programas das IES selecionadas, material previamente elaborado, entretanto, sem o tratamento analítico aqui proposto.

3.2 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Foram analisadas as matrizes curriculares, ementas e/ou programas de cursos de graduação em Ciências Contábeis das Universidades Públicas da região Sudeste do Brasil. Essa delimitação geográfica é realizada, tendo em vista se tratar da região mais populosa do país, segundo os aspectos demográficos do IBGE, atingindo, assim, considerável quantidade de indivíduos.

A definição da amostra está pautada na classificação obtida no ENADE (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes) referente a 2012 e no Guia do Estudante 2014, visto que esses sistemas avaliativos são referências consagradas no país. Estão consideradas

aquelas instituições que possuem conceito ou padrão 4 e 5, sendo excluídas eventuais sobreposições, o que gera um total de 15(quinze) cursos, os quais estão listados abaixo:

- Universidade Estadual do Rio de Janeiro
- Universidade Federal do Espírito Santo
- Universidade Federal Fluminense
- Universidade Federal de Minas Gerais
- Universidade Federal do Rio de Janeiro
- Universidade Federal de São João del-Rei
- Universidade Federal de Uberlândia – campus Ituiutaba
- Universidade Federal de Uberlândia – campus Uberlândia
- Universidade Federal de Viçosa
- Universidade Federal do Vale do Jequitinhonha e Mucuri – campus Teófilo Otoni
- Universidade Estadual de Montes Claros – campus Montes Claros
- Universidade Estadual de Montes Claros – campus Salinas
- Universidade de São Caetano do Sul
- Universidade de São Paulo – campus Ribeirão Preto
- Universidade de São Paulo – campus São Paulo

Identificadas as instituições, realizou-se o levantamento de suas matrizes curriculares, por meio de pesquisa nos sites institucionais e/ou por meio do contato direto (e-mail e telefone) junto às coordenações de curso. Em seguida, foi realizada a análise das matrizes curriculares coletadas, em busca de informações que retratassem a presença do tema “fraudes corporativas”.

A análise das matrizes deu-se pela identificação das disciplinas específicas e das quais seria possível a abordagem do tema “fraudes”, ou seja, aquelas correlatas, identificadas no referencial teórico, como: auditoria, perícia, controladoria, ética. A partir daí, foi realizada nova pesquisa, nos mesmos moldes do levantamento acima, em busca das ementas e/ou programas dessas disciplinas. Finalizado esse procedimento, ocorreu a verificação do tema nas ementas e/ou programas dessas disciplinas previamente identificadas, sendo avaliados todos os materiais obtidos sobre cada uma delas.

Ressalta-se que, devido à possível ausência da expressão “fraudes corporativas”, a busca deu-se por meio de outras palavras-chave relativas ao tema, a saber: fraude, golpe, falcatura, engano, farsa, trapaça, corrupção, adulteração, deturpação, contabilidade criativa, escolhas contábeis, embelezamento, Lei *Sarbanes-Oxley* SOX.

4. RESULTADOS

Após a análise preliminar das matrizes curriculares dos cursos selecionados, foram levantadas as disciplinas que provavelmente abordariam o tema “fraudes”, como previsto no referencial teórico. No Quadro 2, são apresentados os levantamentos realizados.

Quadro 2 - Resumo das Disciplinas

Instituição	Campus	Disciplinas	Carga Horária	Tipo	Presença do Tema “Fraudes”	Documentos Analisados
UERJ	Rio de Janeiro	Método, Ideologia e Ética Profissional	45	Obrigatória	Não	Ementa
		Auditoria Contábil	90	Obrigatória	Não	Ementa
		Perícia Contábil	45	Obrigatória	Não	Ementa
		Tópicos Avançados em Auditoria	45	Eletiva	Indisponível	Indisponível
		Tópicos Avançados em Controladoria	45	Eletiva	Indisponível	Indisponível
UFES	Vitória	Filosofia e Ética	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria I	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria II	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Perícia	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
UFF	Niterói (5 anos)	Gerência de Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa
		Técnicas de Controle Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa
		Ética Geral e Profissional	60	Obrigatória	Não	Ementa
		Fundamentos de Auditoria	60	Obrigatória	Não	Ementa
		Perícia Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa
UFF	Niterói (4 anos)	Controladoria Empresarial	60	Obrigatória	Não	Ementa
		Fundamentos de Auditoria	60	Obrigatória	Sim	Ementa
		Perícia Contábil	60	Obrigatória	Sim	Ementa
		Ética Geral e Profissional	60	Obrigatória	Sim	Ementa
		Perícia Contábil e Arbitragem	60	Eletiva/Optativa	Indisponível	Indisponível
		Auditoria	60	Eletiva/Optativa	Indisponível	Indisponível
		Controladoria Empresarial	60	Eletiva/Optativa	Indisponível	Indisponível
		Ética Geral e Profissional	30	Eletiva/Optativa	Indisponível	Indisponível
		Auditoria Operacional	60	Eletiva/Optativa	Não	Ementa
Técnicas de Controle Contábil	60	Eletiva/Optativa	Não	Ementa		
UFMG	Belo Horizonte	Auditoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Introdução à Perícia Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Ética Geral e Profissional	30	Optativa	Não	Ementa e Programa
		Prática de Auditoria	60	Optativa	Não	Ementa e Programa
UFRJ	Rio de Janeiro	Auditoria I	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria II	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Perícia Contábil	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Ética Profissional	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria Governamental	60	Optativa	Não	Ementa e Programa
UFSJ	São João del-Rei	Auditoria Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Ética Profissional	30	Obrigatória	Sim	Ementa e Programa
		Perícia e Arbitragem Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria de Tributos	60	Optativa	Não	Ementa e Programa

Instituição	Campus	Disciplinas	Carga Horária	Tipo	Presença do Tema “Fraudes”	Documentos Analisados
UFU	Ituiutaba	Auditoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Perícia Contábil e Arbitragem	60	Obrigatória	Sim	Ementa e Programa
		Ética e Responsabilidade Social	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
UFU	Uberlândia	Ética e Responsabilidade Social	30	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Perícia Contábil e Arbitragem	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria e Investigação de Fraudes	60	Optativa	Sim	Ementa e Programa
UFV	Viçosa	Auditoria Contábil	60	Obrigatória	Não	Programa
		Perícia Contábil	60	Obrigatória	Não	Programa
		Ética	60	Optativa	Não	Programa
UFVJM	Teófilo Otoni	Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Filosofia e Ética	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Perícia Contábil	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Auditoria de Sistema	60	Optativa	Não	Ementa e Programa
UNIMON- TES	Montes Claros	Auditoria I	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Controladoria	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Auditoria II	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Legislação Profissional do Contador	30	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Perícia, Avaliação e Arbitragem	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
UNIMON- TES	Salinas	Auditoria I	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Controladoria	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Auditoria II	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Legislação Profissional do Contador	30	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Perícia, Avaliação e Arbitragem	60	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
USCS	São Caetano do Sul	Filosofia e Ética	40	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Perícia, Arbitragem e Medição	80	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Auditoria	80	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Contabilidade e Ética Empresarial	40	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Controladoria	80	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
		Governança Corporativa	40	Obrigatória	Indisponível	Indisponível
USP	Ribeirão Preto	Auditoria e Perícia	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Controladoria e Estratégia	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Ética Geral e Profissional	30	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
USP	São Paulo	Auditoria e Perícia	60	Obrigatória	Sim	Ementa e Programa
		Controladoria	60	Obrigatória	Não	Ementa e Programa
		Ética Geral e Profissional	30	Obrigatória	Não	Ementa e Programa

Fonte: elaborado pelos autores.

Foram identificadas 79 disciplinas que, possivelmente tratariam do assunto, sendo 64 obrigatórias e 15 eletivas ou optativas. Observou-se que em nenhum dos cursos analisados existe uma disciplina obrigatória específica para tratar do assunto “fraudes”. No entanto, a UFU campus Uberlândia oferece a disciplina “Auditoria e Investigação de Fraudes”, na modalidade optativa. O que se pode verificar é que, em algumas das instituições de ensino estudadas, existe a abordagem e discussão da temática dentro de outras disciplinas correlatas, como auditoria, perícia e ética, em acordo à possibilidade prevista nas Diretrizes Curriculares do Curso.

Do total de 79 disciplinas identificadas, apenas em 55 foi possível a análise da ementa e/ou do programa, pois algumas instituições não disponibilizaram as ementas nos sites e também não retornaram as mensagens enviadas com a solicitação. Das disciplinas analisadas, apenas algumas abordam o tema “fraudes”. Além da disciplina na modalidade optativa sobre fraudes da UFU, como anteriormente mencionada, foram encontradas outras seis que tangenciavam o conteúdo.

Importante destacar que a proporção da existência de abordagem e discussão acerca do tema, nas referidas instituições, é ínfima frente ao total de cursos e disciplinas avaliados, sendo de aproximadamente 12% (doze por cento), considerando o total de 55 disciplinas analisadas e a presença do tema em apenas sete delas. Vale realçar ainda que é desconhecida a profundidade do tratamento.

O total de disciplinas que abordam o tema “fraudes” está relacionado a quatro universidades: UFF, UFSJ, UFU e USP, sendo três disciplinas ofertadas na mesma instituição, como descrito a seguir na Tabela 1.

Tabela 1 - Distribuição das Disciplinas que Abordam o Tema “Fraudes”

Tipo	Disciplinas Específicas sobre Fraudes	Disciplinas Correlatas	Total
UFF	0	3	3
UFSJ	0	1	1
UFU	1	1	2
USP	0	1	1
Total	1	6	7

Fonte: elaborado pelos autores.

Na UFF, a disciplina Fundamentos de Auditoria aborda o tema “fraudes e irregularidades e a auditoria”. Na disciplina Perícia Contábil, é abordado o tema “erros e fraudes contábeis” e, na disciplina Ética Geral e Profissional aparece o conteúdo sobre “fraudes de qualidade e quantidade”. Na UFSJ, igualmente, na disciplina Ética Profissional, o assunto é mencionado em “fraude de qualidade e quantidade”.

Na UFU, campus Uberlândia, como elucidado acima, existe a disciplina específica, na modalidade optativa. No entanto, no campus Ituiutaba, o tema é suscitado na disciplina Perícia Contábil e Arbitragem como “perícia face fraudes e irregularidades”. Na USP, campus São Paulo, a disciplina Auditoria e Perícia contempla o tema quando trata de “relevância, riscos, fraudes e erros - conceitos, responsabilidades e limitações inerentes”.

De forma geral, percebe-se que, dentre as cargas horárias atribuídas às disciplinas Auditoria, Controladoria e Perícia, predomina a de 60h/aula, embora haja variação, dependendo da IES. Entretanto, a disciplina Ética aparece com menor carga horária, oscilando entre 30 e 60h/aula. Como apresentado na revisão da literatura acerca da fraude, seu conceito está relacionado à intenção, o que aponta para uma questão associada ao comportamento ético dos indivíduos. Assim sendo, as disciplinas de Ética devem privilegiar esse conteúdo de forma mais objetiva, tratando de casos e discussões mais aprofundadas (LOPES DE SÁ;

HOOG, 2008). Ademais, constata-se ainda, em algumas disciplinas analisadas, o caráter eletivo ou opcional, embora a maioria seja de caráter obrigatório.

Diante dos resultados obtidos, e analisando a evolução do currículo dos cursos de Ciências Contábeis, nota-se que a ausência dessa discussão é histórica, não tendo a devida atenção dos responsáveis pela elaboração de diretrizes curriculares (PELEIAS, *et al.* (2007). Esses resultados justificam a preocupação expressa por pesquisadores e interessados na educação de profissionais da área de contabilidade e de negócios em geral, como a AAA e o TWG.

Considera-se que a exposição pública de alguns acontecimentos relativos a fraudes corporativas seja um marco para a necessidade de revisão das propostas formativas. E isso se dá há mais de uma década, tomando-se por base o caso Enron, em 2001. No entanto, ainda não houve reestruturação das matrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis para incluir esse conteúdo.

A inclusão da temática na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis é relevante e pode representar uma resposta aos questionamentos dirigidos às escolas de negócios sobre a responsabilidade dessas diante dos escândalos contábeis que vieram à tona no início dos anos 2000. A Harvard Business School, uma das mais famosas escolas de negócios do mundo, iniciou uma discussão sobre o tema (HBS, 2006), abordando escândalos financeiros, fraudes e corrupção e lançando a questão “Como consertar as escolas e negócios?” para uma discussão mais ampla sobre o assunto, ao lado de outras escolas de negócios. O caminho para corrigir essa questão deve passar por análises críticas sobre a formação de profissionais que vão conduzir os negócios. Os conteúdos curriculares podem ser o ponto de partida para uma análise sobre as lacunas a serem preenchidas na busca de uma formação profissional ética e responsável.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi identificar se o tema “fraudes corporativas” está tratado direta ou indiretamente nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas da região Sudeste do Brasil. A verificação se deu por meio da análise das matrizes curriculares dessas instituições, seguida da análise das ementas e/ou programas das disciplinas correlatas ao tema, em busca da presença de conteúdos relacionados à fraude.

Considerando que os currículos devem explicar os “interesses e forças que gravitam sobre o sistema educativo num dado momento” (SACRISTÁN, 2000, p. 17), nota-se pouca preocupação com a formação dos futuros contadores no tocante ao preparo para lidar com fraudes. Tal despreocupação se fundamenta nos documentos legais que normatizam a formação dos contadores, por parte do Ministério da Educação, pela proposta curricular do Conselho Federal de Contabilidade e pela proposta de currículo mundial da ONU/UNCATD. Em nenhum deles há uma recomendação explícita em torno de conteúdos relacionados à fraude.

Ao analisar os currículos dos cursos de Ciências Contábeis bem-conceituados da região Sudeste, foi constatada a inexistência de disciplinas obrigatórias que proporcionassem estudos aprofundados sobre o assunto. Considerando o total de 55 disciplinas analisadas, foram identificados alguns conteúdos em apenas seis disciplinas correlatas, como auditoria, perícia, controladoria e ética, e apenas uma disciplina optativa específica sobre “Auditoria e Investigação de Fraudes”.

Acredita-se que o tema carece de discussão dentro da sala de aula, para que essas ações possam ser minimizadas por meio da conscientização dos futuros profissionais, uma vez que o resultado dessas práticas fraudulentas é extremamente prejudicial para a economia mundial e para a imagem do contador.

A linha que separa o comportamento ético e legal do contador perante a sociedade é tênue, haja vista a possibilidade de gerenciamento de resultados por meio das escolhas contábeis. Às vezes, por diversos motivos, esse profissional se vê diante de situações em que acaba optando por práticas duvidosas para demonstrar o resultado das empresas, esquecendo ou, simplesmente, ignorando toda a repercussão desse ato e a proporção de suas consequências.

Dessa forma, entende-se que se faz necessária maior ênfase dos mecanismos reguladores ao conteúdo “fraudes”, voltando sua atenção para uma reestruturação das exigências curriculares, de maneira que o perfil do profissional formado pelas instituições de ensino superior seja mais adequado às novas necessidades. Isso inclui competências sobre o real entendimento da importância de seus atos e suas implicações para a coletividade.

Espera-se que o presente estudo seja útil para nortear modificações nas matrizes, atentando-se, mais especificamente, para o assunto em pauta, de forma a adequá-las à realidade e necessidade atual. Ressaltam-se, oportunamente, as limitações do trabalho, que se traduzem na resumida extensão e na impossibilidade de acesso a todas as informações necessárias para uma análise mais precisa.

Sugere-se, diante do resultado encontrado, que o estudo seja ampliado, tanto em relação ao número e classificação das IES, quanto em relação às disciplinas analisadas, para que uma interpretação mais abrangente seja possível, haja vista a possibilidade de abordagem do tema em outras disciplinas. Outra análise sugerida se refere às disciplinas optativas ou eletivas, no sentido da verificação da real disponibilização das mesmas.

Ademais, diante da visível inexpressividade do conteúdo “fraudes” nos currículos da graduação contábil em estudo, outra possibilidade de pesquisa se refere ao perfil profissional demandado pelo mercado, haja vista que, dentre as inúmeras atribuições do contador, existe o cargo de investigador de fraudes, o que foi, inclusive, citado por diversas IES, sendo o tema em apreciação indispensável para essa área formativa.

Por fim, sugere-se uma análise das referências utilizadas nas instituições de apresentaram disciplinas correlatas ao tema fraudes para que seja analisada a extensão e profundidade dos conteúdos vistos.

REFERÊNCIAS

AAA – American Accounting Association. **Special issue on education in fraud, forensic accounting, and financial crimes**. Edição Especial. v. 23, n. 4, 2008.

ACFE – Association of Certified Fraud Examiners/About the ACFE/Press Room/ACFE Press Release/2012/**ACFEReport Estimates Organizations Worldwide Lose 5 Percent of Revenues to Fraud**. Disponível em: <<http://www.acfe.com/press-release.aspx?id=4294973129>>. Acesso em: 18 maio 2015.

ALBRECHT, W. S.; ALBRECHT, C. C.; ALBRECHT, C. O. Fraud and corporate executives: agency, stewardship and broken trust. **Journal of Forensic Accounting**, v. 5, p. 109-130, 2004.

ALBRECHT, W. S.; ALBRECHT, C. O., ALBRECHT, C.C.; ZILBELMAN, M. F. **Fraud Examination**. Boston: Cengage Learning, 2012.

ALBRECHT, W. S.; ROMNEY, M. Red-flagging management fraud: a validation. **Advances in Accounting**, n.3, p.323-333, 1986.

BRAZEL, J.F.; JONES, K. L.; ZIMBELMAN, M.F. Using Nonfinancial Measures to Assess Fraud Risk. **Journal of Accounting Research**, vol. 47, n. 5, p. 1135-1166, 2009.

CAVALCANTE, D. S.; AQUINO, L. D. P.; LUCA, M. M. M.; PONTE, V. M. R.; BUGARIN, M. C. C. Adequação dos currículos dos cursos de contabilidade das universidades federais brasileiras ao currículo mundial de contabilidade e o desempenho no ENADE. **Pensar Contábil**, v. 13, n. 50, p. 42-52, 2011.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade/Biblioteca/Edições do CFC **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2.ed. 2009. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/proposta.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2015.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade/Biblioteca/Edições do CFC **Normas Brasileiras de Contabilidade: Auditoria Interna – NBC TI 01 e NBC PI 01**, 2012. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em: 20 maio 2015.

COMER, M. J. **Corporate fraud**. Burlington: Gower Publishing Company, 2004.

COMPAGNO, J. F. **Será o auditor um investigador de fraudes?** IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detArtigo.php?cod=3>>. Acesso em: 18 maio 2015.

COSENZA, J. P. Contabilidade criativa: as duas faces de uma mesma moeda. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 20, p. 4-13, 2003.

COSTA, A. P. P.; WOOD JR., T. Fraudes corporativas. **Revista Administração de Empresas**, v. 52, n. 4, p. 464-472, 2012.

DELOITTE, T. T. **Lei Sarbanes-Oxley**: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos. Disponível em: <http://www.hsce.com.br/portal/files/artigos/guia_sarbanes_oxley_DELLOITE..pdf>. Acesso em: 18 maio 2015.

DYCK, A.; MORSE, A.; ZINGALES, L. Who blows the whistle on corporate fraud? **The Journal of Finance**, v. 65, n. 6, p. 2213-2253, 2010.

ENADE – Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes. INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira/Educação Superior/Indicadores/Conceito Enade/Conceito Enade 2012. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/educacao-superior/indicadores/conceito-enade>>. Acesso em: 05 maio 2015.

FARBER, D. B. Restoring Trust after Fraud: Does Corporate Governance Matter? **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 539-561, 2005.

GUIA DO ESTUDANTE 2014. Guia do Estudante/Profissões e Universidades/Administração e Negócios/Ciências Contábeis/As melhores escolas. Disponível em: <<http://guiadoestudante.abril.com.br/profissoes/administracao-negocios/ciencias-contabeis-684550.shtml>>. Acesso em: 05 maio 2015.

HARVARD BUSINESS SCHOOL. A Harvard Business Review Debate: **How to Fix Business Schools**. Disponível em: <http://metacool.typepad.com/metacool/2009/04/harvard-business-review-debate-how-to-fix-business-schools.html> Acesso em: 09 maio 2016.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Aspectos Demográficos/Informações Gerais**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaoodevida/indicadoresminimos/tabela1.shtm>. Acesso em: 09 jul. 2015.

JOHNSTONE, K.M.; BEDARD, J.C. Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response in the Market for Initial Attest Engagements. **The Accounting Review**, vol. 76, n. 2, p. 199-220, 2001.

JOHNSTONE, K.M. Risk Management in Client Acceptance Decisions. **The Accounting Review**, vol. 78, n. 4, p. 1003-1025, 2003.

KNAPP, C.; KNAPP, M. The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. **Accounting, Organizations and Society**, v. 26, n.1, p. 25-37, 2001

KRAEMER, M. E. P. Contabilidade criativa maquiando as demonstrações contábeis. **Pensar Contábil**, v. 7, n. 28, p., 2005.

LOPES DE SÁ, A.; HOOG, W. A. Z. **Corrupção, fraude e contabilidade**. Curitiba: Juruá, 2008.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A.; MIRANDA, G. J. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2012.

MOREIRA, A. F. B.; SILVA, T. T. (Org.). **Currículo, cultura e sociedade**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1997.

MOYES, G. D. CPAs' Perceptions of Red Flags Used in Detecting Fraud. **ICFAI Journal of Audit Practice**, v. 5 n. 1, p. 47-60, 2008.

MPF – Ministério Público Federal. **Operação Lava Jato: Entenda o caso**. Disponível em: <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>. Acesso em: 15 abr. 2016.

MURCIA, F. D; BORBA J. A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 25-45, 2008.

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A. Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001-2004. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.10, n.2, p. 99-114, 2005.

NOSSA, V. **Ensino da contabilidade no Brasil**: uma análise crítica da formação do corpo docente. Dissertação (Mestrado) - Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

OWUSU-ANSAH, S. et al. An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand. **Managerial Auditing Journal**, v.17, n.4, p.192-204, 2002.

PELEIAS, I. R.; SEGRETI, J. B.; SILVA, G. P.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 18, n. especial, p. 19-32, 2007.

PERERA, L. C. J.; FREITAS, E. C.; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.11, n.23, p.03-30, mai-ago 2014.

PINHEIRO, G.J.; CUNHA, L.R.S. A Importância da Auditoria na Detecção de Fraudes. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, vol. 14, nº 1, p. 31-48, abr. 2003.

Resolução CNE/CES 10/2004. MEC – Ministério da Educação – Conselho Nacional de Educação. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 19 maio 2015.

RICCIO, E. L. SAKATA, M. C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileira e portuguesas. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 15, n. 35, p. 35-44, 2004.

SACRISTÁN, J. G.. **O currículo: uma reflexão sobre a prática**. 3ed. Porto Alegre: Artmed, 2000.

SILVA, T. T. **Identidades terminais**: as transformações na política da pedagogia e na pedagogia da política. Petrópolis: Vozes, 1996.

SOUZA, J. C.; SCARPIN, J. E. **Fraudes contábeis**: as respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 3., 2006. Disponível em: <http://let.aedb.br/seget/artigos06/493_Fraudes%20-%20SEGET.pdf>. Acesso em: 12 maio 2015.

TCHEOU, H. **Avaliação do ensino de contabilidade nos cursos de administração de empresas na cidade de São Paulo**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo – FACESP, da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, São Paulo, 2002.

WELLS, J. T. **Principles of fraud examination**. 2nd. Ed. John Wiley & Sons, INC, Hoboken: New Jersey, 2008.

WEST VIRGINIA UNIVERSITY. **Education and training in fraud and forensic accounting**: a guide for educational institutions, stakeholder organizations, faculty, and students. Virgínia, 2007. Disponível em: <<https://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2015.

WILKS, T.J.; ZIMBELMAN, M.F. Decomposition of Fraud-Risk Assessments and Auditors' Sensitivity to Fraud Cues. **Contemporary Accounting Research**, vol. 21, n. 3, p. 719-745, 2004.