

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Jean Christopher Carvalho Souza

ALÉM DO PAPEL DE TRABALHO: Um Estudo Sobre o
Perfil dos Auditores Externos Brasileiros

Taubaté – SP
2023

Jean Christopher Carvalho Souza

**ALÉM DO PAPEL DE TRABALHO: UM ESTUDO SOBRE O
PERFIL DOS AUDITORES EXTERNOS BRASILEIROS**

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Graduação apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Ma. Ana Iracema Neves Fagundes Nogueira de Oliveira

**Taubaté – SP
2023**

SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU

S729a Souza, Jean Christopher Carvalho
Além do papel de trabalho : um estudo sobre o perfil dos auditores externos brasileiros. / Jean Christopher Carvalho Souza - 2023.
34 f. : il.

Monografia (graduação) - Universidade de Taubaté, Departamento de Gestão e Negócios, Taubaté, 2023.
Orientação: Profa. Ma. Ana Iracema Neves Fagundes Nogueira de Oliveira - Departamento de Gestão e Negócios.

1. Auditoria - Contabilidade. 2. Prestação de contas. 3. Brasil - Política econômica. 4. Contabilidade tributária. I. Título.

CDD- 657.64

Jean Christopher Carvalho Souza

ALÉM DO PAPEL DE TRABALHO: Um Estudo Sobre o Perfil dos Auditores Externos Brasileiros

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Graduação ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Ma. Ana Iracema Neves Fagundes Nogueira de Oliveira

Data: _____

Resultado: _____

COMISSÃO JULGADORA

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

À minha mãe e à minha noiva pelo amor, suporte e incentivo constantes.

AGRADECIMENTOS

À Profa. Ma. Ana Iracema de Oliveira, pelo constante apoio, conselhos, incentivos e críticas.

Ao Prof. Celso Alves dos Santos por, indiretamente, fazer parte de minha jornada.

Aos Profs. Drs. das bancas, pelas importantes sugestões que muito acrescentaram na conclusão deste trabalho.

"A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ainda ninguém pensou sobre aquilo que todo mundo vê." (SCHOPENHAUER, 1851).

SOUZA, Jean Christopher Carvalho. **ALÉM DO PAPEL DE TRABALHO: Um Estudo Sobre o Perfil dos Auditores Contábeis Brasileiros.** 2023. Trabalho de Graduação, modalidade Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do Certificado do Título em Ciências Contábeis, do Departamento de Gestão de Negócios da Universidade de Taubaté, Taubaté.

A auditoria externa ou independente é realizada por um contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica, contratado por uma organização, com intuito de aumentar o grau de confiança em suas demonstrações contábeis. O auditor contábil é responsável por atestar a razoabilidade das informações patrimoniais e financeiras. Após realizar o seu trabalho, o auditor emite o parecer. Os quatro tipos mais comuns são: parecer sem ressalvas, parecer com ressalvas, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião. No Brasil, a Lei das Sociedades Por Ações (Lei nº 6.404/1976), tornou obrigatória a realização de auditoria independente em empresas de capital aberto. Apesar de sua relevância, o escândalo de fraude bilionária das Lojas Americanas, que veio a público no início deste ano, estremeceu a credibilidade da auditoria contábil brasileira. Desta forma, o objetivo deste trabalho foi identificar o perfil do auditor contábil brasileiro, utilizando-se de uma pesquisa exploratória com abordagem quanti-qualitativa, bem como de pesquisa bibliográfica e documental para coleta de dados. De acordo com os dados levantados por meio do site oficial do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), verificou-se que dos 153.413 contadores registrados, apenas 6.128 são auditores independentes, representando menos que 4% da classe contadora no país. Dados de julho de 2023 mostram que somente 161 auditores em todo o Brasil possuem todas as 5 qualificações: Qualificação Técnica Geral (QTG), Banco Central do Brasil (BCB), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC). Para ser aprovado no QTG, o contabilista deve obter êxito em mais de 60% das questões objetivas e, em conjunto, mais de 60% da prova dissertativa. De acordo com o SEBRAE, as empresas de médio e grande porte somam mais de 1 milhão só no estado de São Paulo, representando 55,1% do total de empresas no Brasil. Portanto, foi possível observar que existe uma alta demanda do serviço de auditoria no país, em especial no estado de São Paulo, que concentra a maior parte das empresas no território nacional. Também cabe ressaltar que, além da escassez de profissionais no ramo da auditoria independente, também são poucos os auditores habilitados em mais de uma das 5 qualificações citadas. Concluiu-se que, para a carreira da auditoria externa, o profissional deve ser focado, ter capacidade analítica e certo nível de conhecimento das normas e técnicas contábeis. Constatou-se que há poucos profissionais dessa área no Brasil, um país que tem grande demanda desse serviço e, portanto, os auditores e aspirantes devem buscar cada vez mais conhecimento e especializações para poder atender a essa grande demanda.

Palavras-chave: Auditoria Externa. Credibilidade. Demonstrações Contábeis. Usuário externo.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Valores Históricos do Salário Mínimo no Brasil.....	27
---	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Quantidade de Auditores Comparado ao Número de Contadores.....	29
Figura 2 – Proporção de Auditores por Região no Brasil.....	29
Figura 3 – Representação de Acordo com o Porte no Brasil	30

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
1.1 Tema do Trabalho.....	12
1.2 Objetivo do Trabalho.....	13
1.3 Problema.....	13
1.4 Relevância do Estudo.....	13
1.5 Metodologia.....	13
1.6 Organização do Trabalho.....	14
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	15
2.1 Origem da Auditoria.....	15
2.2 Classificação da Auditoria.....	16
2.3 Diferenças Entre Auditoria Interna e Externa.....	19
2.4 Procedimentos da Auditoria Independente.....	20
3 RESULTADOS E DISCUSSÕES.....	24
3.1 Auditoria no Brasil.....	24
3.2 Escândalo da Fraude Contábil nas Lojas Americanas.....	26
3.3 Perfil dos Auditores Independentes no Brasil.....	28
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

1 INTRODUÇÃO

A palavra auditoria tem sua origem do verbo - *to audit*, que, na língua inglesa, significa examinar, verificar, corrigir.

No século XVIII, durante o período da Revolução Industrial, com o crescimento das empresas, surgiu a necessidade de se verificar a confiabilidade dos dados fornecidos pelo controle interno e pelo setor contábil antes de divulgar às partes interessadas (*Stakeholders*). Nesse contexto, surge a auditoria externa, com o objetivo de estabelecer um parâmetro de fidedignidade baseado nas demonstrações contábeis divulgadas pela entidade.

A auditoria externa ou independente é realizada por um contador aprovado no Exame de Qualificação Técnica, contratado por uma organização, com intuito de aumentar o grau de confiabilidade em suas demonstrações contábeis.

O auditor contábil é responsável por atestar a razoabilidade das informações patrimoniais e financeiras. Após realizar o seu trabalho, o auditor emite o parecer. Os quatro tipos mais comuns são: parecer sem ressalvas, parecer com ressalvas, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião.

No Brasil, a Lei das Sociedades Por Ações (Lei nº 6.404/1976), tornou obrigatória a realização de auditoria independente em empresas de capital aberto. Apesar de sua relevância, o escândalo de fraude bilionária das Lojas Americanas, que veio a público no início deste ano, estremeceu a credibilidade da auditoria contábil brasileira.

Desta forma, esse trabalho teve como objetivo verificar qual o perfil do auditor independente brasileiro.

1.1 Tema do trabalho

De acordo com Prodanov (2013), o tema de uma pesquisa é o assunto principal a ser desenvolvido ou provado e pode surgir de uma dificuldade enfrentada pelo autor ou uma curiosidade que foi despertada.

Assim, o assunto principal deste trabalho é o perfil do auditor contábil brasileiro. Essa pesquisa se concentrou em verificar as características, qualificações, motivações e desafios enfrentados pelos auditores independentes que atuam no Brasil. Esta pesquisa buscou

compreender como esses profissionais se adaptam às complexidades do ambiente regulatório e de negócios do país, avaliando seu papel na garantia da integridade e transparência das informações financeiras das organizações e seu impacto na confiança dos investidores e demais partes interessadas no mercado brasileiro.

1.2 Objetivo do trabalho

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral do presente trabalho é verificar o perfil do auditor independente que atua no mercado brasileiro.

1.2.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste trabalho são:

- Verificar o número de auditores atuantes no Brasil;
- Identificar o ambiente em que o auditor independente trabalha;
- Averiguar as habilidades e competências exigidas pelo mercado para o profissional de auditoria independente.

1.3 Problema

O propósito deste trabalho foi responder a seguinte questão: Qual é o perfil do auditor independente atuante no Brasil?

1.4 Relevância do Estudo

O estudo contribui para a comunidade científica no âmbito de Gestão e Negócios expandindo o conhecimento sobre a área de atuação do auditor independente, identificando o perfil deste importante profissional do mundo dos negócios. Além disso, essa pesquisa também é relevante para os estudantes de contabilidade e contadores que buscam conhecer mais sobre a área de atuação do auditor externo.

1.5 Metodologia

Este trabalho é uma pesquisa exploratória, quanti-qualitativa. Para coleta de dados foram utilizadas as pesquisas: bibliográfica e a documental.

1.6 Organização do Trabalho

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos, para que se construa o seu entendimento e propósito.

No Capítulo 1, chamado Introdução, apresenta-se o contexto geral da auditoria, o tema do trabalho e seus objetivos, bem como o método de pesquisa e sua relevância.

O Capítulo 2 traz a Revisão Bibliográfica, onde se encontram as informações sobre origem e classificação da auditoria, com o objetivo de ambientar e fundamentar este trabalho.

No capítulo 3 são apresentados os Resultados e Discussões, visando um panorama mais específico em relação ao Brasil e um caso que poderia ter colocado em dúvida a credibilidade dos auditores independentes.

O trabalho encerra-se no capítulo 4 com as Considerações Finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Origem da Auditoria

Segundo Ribeiro (2018), há registros de trabalhos de auditoria em Veneza, na mesma época em que o método das partidas dobradas foi desenvolvido por Luca Pacioli, em 1494. Os primeiros registros do início dos trabalhos de auditoria como é conhecida hoje, são da Inglaterra, por volta do século XV, eclodindo após a Revolução Industrial, com o desenvolvimento da capacidade de fabricação e o crescimento das empresas.

De acordo com Ribeiro (2018), a partir do século XX, o crescimento da auditoria foi acelerado pelo início e desenvolvimento das grandes corporações norte-americanas. Em um mundo corporativo, competitivo e capitalista, com o avanço da globalização e a produção em larga escala de produtos de consumo em geral, era necessário buscar recursos financeiros além do capital próprio da empresa e dos sócios. Para isso, iniciou-se o processo de captação através da abertura do capital para novos acionistas.

A sigla em inglês “IPO” - *Initial Public Offering* - que significa em tradução livre: Oferta Pública Inicial, nada mais é do que a abertura do capital para novos investidores, baseado no sistema de ações, com o objetivo de financiar as operações de uma empresa, em alternativa ao crédito bancário com altos juros.

É assim que, conforme Ribeiro (2018), com o crescimento desse modelo de negócios, os acionistas e investidores precisavam de uma certificação de que as demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades em que investem, ou possam vir a investir, estavam evidenciando a sua real posição financeira.

Dessa forma, a auditoria surgiu da necessidade de os gestores da entidade assegurarem a autenticidade e exatidão das informações contábeis e patrimoniais aos seus *stakeholders*, ou seja, às suas partes interessadas, como por exemplo, os acionistas, os fornecedores, clientes, órgãos públicos e instituições financeiras.

Segundo Attie (2018, p. 5) a auditoria é “uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado” e visa as informações contidas nas demonstrações contábeis para evidenciar e basear o parecer que será emitido posteriormente.

2.2 Classificação da Auditoria

2.2.1 Auditoria Governamental

De acordo com Crepaldi (2023), a Auditoria Governamental visa a verificação dos processos, aplicação de recursos captados e os resultados encontrados, bem como avaliar a gestão orçamentária da administração pública. Brito (2015 apud Crepaldi, 2013) explica que a Auditoria Pública se divide em duas linhas:

- Auditoria tributária Fiscal que abrange a área dos impostos, com foco em INSS, FGTS, IR e CSLL; e
- Auditoria de Gestão Pública realizada com objetivo principal de controle de gestão, mas também observando aspectos imateriais como moralidade e impessoalidade.

2.2.2 Auditoria Independente

Também de acordo com Crepaldi (2023), a Auditoria Independente é “uma técnica contábil constituída por um conjunto de procedimentos para obtenção e avaliação de evidências sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis”. A seguir serão explicadas as subdivisões da auditoria independente, segundo Crepladi (2023).

2.2.2.1 Auditoria das Demonstrações Contábeis

A Auditoria das Demonstrações Contábeis ou simplesmente Auditoria Contábil, consiste na utilização de técnicas contábeis que servirão como base para emissão do parecer sobre a consonância (ou não) com as Normas de Contabilidade e com a legislação específica, se houver, observando os princípios de continuidade, competência, imparcialidade e impessoalidade. A Auditoria Contábil “destina-se ao exame e avaliação dos componentes dessas demonstrações [contábeis], no que concerne à adequação dos registros e procedimentos contábeis” Crepaldi (2023, p. 27). De acordo com a NBC TG 1000, o conjunto de demonstrações contábeis exigidas para empresas não reguladas são:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração do Resultado do exercício (DRE);
- Demonstração do Resultado Abrangente (DRA);

- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- Notas Explicativas.

Essa também é a classificação mais comum, que geralmente é associada à auditoria de forma geral.

2.2.2.2 Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional ou Auditoria de Gestão está ligada às áreas de maior risco de uma entidade resultando em recomendações que auxiliam no processo de tomada de decisão levando em conta os aspectos de maior perigo para a continuidade da organização. Esse tipo de trabalho busca a máxima eficiência administrativa, analisando as diretrizes e objetivos da entidade para que possa aumentar o êxito da mesma.

Por fim, o auditor deve emitir uma opinião sobre a eficiência, eficácia e economia da gestão, para identificar melhorias, o que se assemelha bastante a um Parecer de Auditoria, que será explicado posteriormente (Crepaldi 2023).

2.2.2.3 Auditoria Tributária

Segundo Crepaldi (2023), a Auditoria Tributária objetiva fiscalizar o controle de informações, apurações, pagamentos e recuperações de impostos relativos à operação de um negócio. Para a validação desses controles, o auditor necessita ser conhecedor da legislação tributária de forma geral.

Os assuntos comuns nessa área da Auditoria são sobre impostos diretos, indiretos, retenções, contribuições e aplicação da legislação vigente e competente.

2.2.2.4 Auditoria de Sistemas

De acordo com Crepladi (2023), a Auditoria de Sistemas consiste na avaliação dos meios digitais de segurança, proteção, sistemas de aplicativos, softwares e sistemas de controle interno. Também conhecida como Auditoria de Riscos Tecnológicos, objetiva assegurar a preservação da privacidade dos dados fornecidos pelos Sistemas de informação.

É bastante requisitada no mundo corporativo para atestar a segurança e privacidade das informações disponíveis, podendo também citar a Lei nº 13. 853 de 14/08/2023, a Lei Geral de

Proteção de Dados Pessoais (LGPD), que trouxe ainda mais responsabilidade sobre os auditores desta área.

2.2.2.5 Auditoria de Compliance

A Auditoria de Compliance, por sua vez, verifica o cumprimento das normas internas estabelecidas pela companhia ou ainda, pelos órgãos regulamentadores a que essa companhia esteja sujeita. A palavra Compliance vem do verbo inglês -to comply, que significa estar de acordo com a regra.

O propósito da Auditoria de Compliance é averiguar a transparência e honestidade, já que cruza informações sobre a conduta da administração da empresa, evitando práticas ilegais, litígios, multas e danos à imagem da empresa. (Crepaldi, 2023)

2.2.2.6 Auditoria Ambiental

A Auditoria Ambiental tem como meta a investigação do modo como se dá a interação de determinada entidade com o meio ambiente. Ela avalia a vertente ecológica e as leis de proteção ambiental, com o objetivo de prevenir possíveis multas por infrações ambientais e, assim, obter maiores lucros. (Crepaldi, 2023)

2.2.2.7 Auditoria da Saúde

A Auditoria na Saúde, ou Auditoria Hospitalar, atua na área da saúde como um todo, com o intuito de garantir que os pacientes recebam a melhor prestação possível, bem como os valores cobrados por estes serviços. (Crepaldi, 2023). Além de reduzir os custos hospitalares, também garante que as normas aplicáveis são cumpridas.

2.2.2.8 Auditoria do terceiro Setor

Auditoria do Terceiro Setor busca validar os resultados obtidos em organizações não-governamentais. As entidades sem fins lucrativos se assemelham, no âmbito financeiro, fiscal, societário e trabalhista, a qualquer empresa. (Crepaldi, 2023).

A Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012, ressalta que as Entidades sem Fins Lucrativos devem elaborar as demonstrações contábeis e a Prestação de Contas que

permitam fiel apuração. Estes registros servem como base para o trabalho do auditor no Terceiro Setor.

2.2.2.9 Auditorias Especiais

Auditorias Especiais são contratadas formalmente para elaboração de um relatório específico. Crepaldi (2023) cita como exemplos de Auditoria Especial os exames de irregularidades, fraudes, aquisições, fusões, cisões, incorporações e, etc. Se diferencia das outras subdivisões de auditoria por atender uma exigência específica do gestor contratante.

2.3 Diferenças Entre Auditoria Interna e Externa

Crepaldi (2023) destaca que a auditoria externa (independente) tem foco na aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade - e demais leis relacionadas - nas demonstrações contábeis das organizações. Já a Auditoria Interna emite recomendações sobre adequação dos controles internos e informações fornecidas pelo departamento contábil, financeiro, fiscal e etc.

Ribeiro (2018) diz que o papel do auditor interno é auxiliar a organização a alcançar suas metas através do exame, avaliação e monitoramento do controle interno com o objetivo de validar o controle interno e a execução desse processo.

A auditoria externa também difere da auditoria interna, dentre outros fatores, por:

a) Exigir o registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), que é realizado após aprovação no Exame de Qualificação Técnica (EQT). Para isso, é necessário obter título de bacharel em ciências contábeis e o devido registro no respectivo Conselho Regional de Contabilidade (CRC); e

b) Por não haver subordinação à empresa que será auditada. O auditor interno faz parte da estrutura da entidade tendo, portanto, uma relação de subordinação.

O trabalho do auditor interno envolve o controle do planejamento da operação, buscando prevenir possíveis erros ou detectá-los e corrigi-los antes que causem distorções nas demonstrações contábeis.

De acordo com Rebollo (2014 apud CREPALDI, 2013) a auditoria interna é “uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, executada por seu próprio pessoal [...]”.

Constitui um controle gerencial que funciona mediante análise e avaliação da eficácia de outros controles”.

Portanto, o auditor interno faz parte da estrutura da empresa, já o auditor externo é independente e desobrigado para com a entidade. Em não havendo vínculo com a entidade, o auditor pode realizar seu trabalho e emitir o seu parecer sem a interferência de um possível conflito de interesses.

Também de acordo com Crepaldi (2023), outra diferença entre a Auditoria Interna e Externa é a extensão do trabalho realizado. Enquanto a auditoria externa tem suas funções limitadas ao que se encontra no contrato de prestação de serviço, a auditoria interna atua com base em todas as áreas da entidade. Da mesma forma, por conta do contrato de prestação de serviços, o trabalho do auditor externo é periódico, de acordo com o planejamento e as metas traçadas, ao passo que o auditor interno trabalha integralmente, já que existe vínculo empregatício.

Ribeiro (2018) complementa que o Poder Público também faz uso da auditoria interna, já que a administração tem interesse na transparência e fidedignidade de seus processos e de outros órgãos para que possam exigir o cumprimento de suas obrigações.

2.4 Procedimentos da Auditoria Independente

Antes de iniciar os procedimentos de auditoria, é necessário compreender dois grandes princípios que norteiam a auditoria externa.

Ribeiro (2018) destaca que a condição de independente é de suma importância já que, para emitir um parecer neutro, o auditor externo deve ser isento de qualquer interesse na companhia e, portanto, não deve haver nenhum tipo de relação ou conflito de interesses com a empresa auditada.

O segundo ponto a ser evidenciado diz respeito ao sigilo profissional, que obriga o auditor a não revelar nenhuma informação obtida através do acesso que teve aos documentos durante a realização de seu trabalho.

Toda auditoria tem início com a estratégia Global e Ribeiro (2018) afirma que por é meio dela que se define o alcance, época e direção do trabalho. Além disso, também devem ser destacados os objetivos do trabalho e o julgamento do supervisor para orientação e explanação

aos subordinados, tendo em vista os resultados que podem ser obtidos com cada etapa demarcada.

Ainda de acordo com Ribeiro (2018), a auditoria independente se divide em 3 etapas principais: planejamento, execução e relatório, que serão esclarecidas nos tópicos seguintes.

2.4.1 Planejamento de Auditoria

O planejamento de auditoria nada mais é que um escopo, contendo as diretrizes, objetivos, etapas e testes que estão previstos para serem aplicados. É nessa fase do processo de auditoria que são listadas as atividades que serão realizadas em cada uma das visitas, por ordem cronológica.

Para Ribeiro (2018, p. 139), o planejamento “é mais detalhado que a estratégia global, visto que inclui a natureza, a época e a extensão dos trabalhos [...]”. Crepaldi (2023) complementa que a estratégia global deve ser traçada de modo que facilite a elaboração do planejamento de auditoria.

O planejamento de auditoria é executado com o preceito de conseguir maior controle do tempo gasto em cada atividade, evitando que haja excesso de trabalho em determinada atividade e/ou falta de tempo em outra atividade que seria considerada primordial. Além disso, através do planejamento, o auditor consegue pontuar seus objetivos gerais e específicos, atendendo com êxito ao seu propósito.

No decorrer da realização do trabalho, o auditor pode perceber a necessidade de alterar alguma das atividades ou o método de abordagem de determinada tarefa, em decorrência de imprevistos. Essas alterações são comuns e devem ser registradas no planejamento de auditoria.

Ainda nessa fase, devem ser realizados alguns testes de controle, a fim de verificar a capacidade de controle interno da empresa auditada. Isso servirá para ampliar ou delimitar a extensão do trabalho.

2.4.2 Execução de Auditoria

Já a fase de execução tem início com os testes substantivos, que atestam a confiabilidade dos saldos contábeis. Da Cunha (2005, p. 3) afirma que os testes substantivos “têm como objetivo a verificação da existência de distorções materiais nas demonstrações contábeis”.

Diversos são os testes aplicados durante o processo de auditoria, mas cabe ressaltar que são feitos por meio de amostragem. A partir de testes de amostragem, o auditor pode concluir quais as contas devem ser priorizadas, com maior representatividade e risco de distorções, erros ou fraudes.

No decurso do processo, o auditor deve examinar toda a documentação fornecida pela entidade, seguindo o planejamento estabelecido, com o propósito de colher informações que servirão de base para o seu parecer.

2.4.2.1 Papéis de Trabalho

Integrando parte vital da execução do processo de auditoria, deve-se destacar que os Papéis de Trabalho, ou Working Papers, em inglês, são arquivos preenchidos pelo auditor e sua equipe demonstrando todos os testes e abordagens utilizadas no processo.

De acordo com Ribeiro (2017), essa documentação deve ser arquivada, física ou eletronicamente, de modo organizado e lógico. O papel de trabalho “fornece evidência da base do auditor para uma conclusão quanto ao cumprimento do objetivo global’ e “de que a auditoria foi planejada e executada [...]”, afirma Ribeiro (2017, p. 149).

Também devem estar contidos nos Papéis de Trabalho as evidências, os resultados encontrados, as conclusões e os passos para se chegar nelas. Da mesma forma, Crepaldi (2023) diz ainda que deve ser incluído o julgamento a respeito das questões relevantes e as constatações detalhadas do auditor.

Como os Papéis de Trabalho são os principais documentos de arquivo de uma auditoria, deve ser tratado com todo o cuidado e atenção, evitando rasuras, erros, anotações não-pertinentes, sendo preenchido de forma centrada e na sequência correta. Ribeiro (2017) aconselha que o Papel de Trabalho deve ser um arquivo organizado e sumarizado por assunto abordado, visando a facilidade em um momento de consulta.

Crepaldi (2023) também menciona que os Papéis de Trabalho devem ser devidamente arquivados por cinco anos a partir do momento da divulgação do parecer e que é dever do auditor mantê-los sob sua propriedade neste período. É importante salientar que a confidencialidade é uma atribuição permanente do auditor. Estes documentos ficam à disposição da entidade auditada e só podem ser entregues a terceiros com autorização da mesma.

2.4.3 Parecer de Auditoria

Ao final do procedimento de auditoria, o auditor independente emite um parecer que tem relevância para, dentre outros interessados, os clientes, fornecedores e, principalmente, os investidores, no caso de uma empresa de capital aberto. Ribeiro (2018) cita que os tipos mais comuns de parecer são:

- Parecer sem ressalva é considerado o melhor cenário, pois mostra que o auditor teve embasamento e acesso suficientes de que as informações contábeis elaboradas não contêm distorções relevantes aos usuários das informações e não há necessidade de nenhum ajuste;
- Parecer com ressalva diz que o auditor identificou a existência de uma ou mais distorções relevantes ou que não teve embasamento suficiente para chegar a uma conclusão;
- Parecer adverso quando o auditor encontra e identifica uma distorção relevante individual ou generalizada nas demonstrações contábeis;
- Parecer com abstenção de opinião se dá quando o auditor não obteve informações ou documentos suficientes sobre um ou mais elementos das demonstrações contábeis.

Assim, foi possível perceber que todos os processos da auditoria se relacionam, e que cada fase pode ser executada com êxito desde que o planejamento seja minuciosamente executado, detalhando a sequência de ações durante todo o período e contribuindo para um parecer imparcial e confiável.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

3.1 Auditoria no Brasil

Amorim (2012) cita que os primeiros passos da auditoria no Brasil puderam ser vistos com o Decreto nº 2.935 de 16 de junho de 1862, que reorganizou a Cia. de Navegação por Vapor Baiana, cujo capítulo XVII, denominado “Dos Auditores”, determina uma assembleia anual para examinar as contas. Segundo Amorim (2012), o primeiro artigo sobre auditoria escrito no Brasil, foi somente em 1922 e o primeiro livro, de autoria de Antônio Lopes de Sá, intitulado Curso de Auditoria, foi publicado em 1957.

Ainda de acordo com Amorim (2012), o Instituto de Auditoria Independente do Brasil (IBRACON) foi criado em 1971 e em 1972 a resolução nº 220 do Banco Central estabeleceu o registro dos auditores independentes. Desde então, surgiu a Lei das Sociedades por Ações e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) que aumentaram a importância do auditor no mundo corporativo.

De acordo com RIBEIRO (2018), foi a partir de 2008 que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) iniciou as adequações e substituições das leis vigentes, emitindo novas normas de regulamentação para atender aos padrões internacionais. Em 2009, com o objetivo de assegurar maior compatibilidade do trabalho do auditor brasileiro com as Normas Internacionais, o CFC aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA Estrutura Conceitual.

3.1.1. Processo de Convergência às Normas Internacionais

A lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que fez alterações e revogou dispositivos na lei nº 6.404 de 1976, implementou as International Financial Reporting Standard (IFRS), ou Normas Internacionais de Relatórios Financeiros. Segundo o site IRKO (2022) “elas [as IFRS] atuam como um padrão de normas aceitas em mais de 120 países e servem justamente para facilitar a compatibilidade das informações entre empresas de diferentes países”.

Após a sua criação em 2005, através da resolução CFC nº 1055, O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) desempenhou a função principal de estudar, traduzir e adequar as International Accounting Standards (IAS) para a realidade brasileira por meio de

Pronunciamentos Técnicos para divulgação com o objetivo de elevar os processos contábeis no Brasil aos padrões internacionais.

Segundo o site oficial do CFC, a partir de 2011, o CPC iniciou uma participação mais ativa nas IFRS, levando a colaboração do Brasil na elaboração e/ou revisão das normas internacionais. É de responsabilidade do CPC produzir Pronunciamentos Técnicos, Interpretações, Orientações e Comunicados. Todos esses citados devem ser divulgados, mas os pronunciamentos técnicos também devem passar por uma assembleia pública.

O CPC é composto pelos seguintes órgãos: Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (B3 - Brasil, Bolsa e Balcão) Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e pelo Instituto Brasileiro de Auditores independentes (IBRACON).

Silvestre (2016) cita que no período pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade, foi possível observar uma diminuição nos Relatórios de Auditoria Independente (RAI) modificados, ou seja, qualquer parecer diferente de um Parecer Sem Ressalvas.

Porém, o estudo de Silvestre (2016) apontou que os Pareceres com Ressalvas eram a maioria dos RAI modificados no período após a convergência. Com tantas alterações sendo feitas, como por exemplo, nas receitas, ativos biológicos e ajustes de exercícios anteriores, o início do processo de convergência foi agitado, mas contribuiu para a adaptação e evolução da auditoria no Brasil.

3.1.2 Leis e Normas que Norteiam a Auditoria Externa no Brasil

A Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente: Independência (NBC PA 290 (R2)) trata sobre requisitos básicos para garantir a independência do profissional auditor, bem como situações em que ela está ameaçada, como, por exemplo, familiaridade, intimidação e divergências com interesses próprios (Crepaldi 2023).

O conjunto de normas que regulam a Auditoria Externa são as Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais de Auditoria Independente (NBC PA) e as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente (NBC TA), além da orientação e

especialização nas IFRS após o processo de convergência. Também são considerados os atos emitidos pelos órgãos reguladores CFC, CVM, BCB, Susep e Ibracon.

Alguns dos exemplos de Normas citadas por Ribeiro (2017) como sendo indispensáveis para os auditores são:

- NBC TA Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual Para Trabalhos de Asseguração: fornece um quadro de referência para auditores independentes e para o CFC, no momento de elaboração e publicação de normas específicas, visto que a Estrutura conceitual é ampla e não estabelece nenhum requisito, princípio ou procedimento;
- NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria;
- NBC TA 220 - Controle de Qualidade da Auditoria das Demonstrações Contábeis;
- NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria das Demonstrações Contábeis;
- NBC TA 720 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Outras Informações Incluídas em Documentos que Contenham Demonstrações Contábeis Auditadas.

Além disso, o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) de autoria de Amaral, Et al. de 2021 mostrou que foram editadas mais de 6,7 milhões de normas - até a data do estudo - desde a publicação da Constituição Federal de 1988 que traduz uma média de 813 normas editadas por dia útil no período de 33 anos.

Portanto, além das normas específicas de auditoria externa que devem ser observadas pelo auditor independente no desenvolvimento dos seus trabalhos, o mesmo deve estar em constante atualização profissional para poder acompanhar todas as mudanças.

3.2 Escândalo da Fraude Contábil nas Lojas Americanas

Mesmo com todos esforços para garantir que a contabilidade forneça informações fidedignas e confiáveis, casos de fraudes ainda acontecem, como o ocorrido com as Lojas Americanas.

Segundo Marcelo Almeida (2023), a companhia foi fundada em 1929 por 4 imigrantes americanos que se instalaram em Niterói-RJ para inovar o estilo de comércio no Brasil, baseado num modelo norte-americano focado em vender uma variedade de produtos com baixo valor.

John Lee, Glen Matson, James Marshall e Betson Borger pretendiam atender principalmente os militares de baixa patente, funcionários públicos e donas de casa, que seriam trazidos pelo slogan “Nada Além de 2 Mil Réis”. Tendo em vista que o salário mínimo da época, segundo a tabela 1, elaborado pelo site ADVFN, era de 240 mil réis, pode-se perceber que 2 mil réis representa menos que 1% do salário mínimo da época.

Tabela 1 - Valores Históricos do Salário Mínimo no Brasil

VIGÊNCIA	LEI	VALOR
04/07/1940	DL 2.162/40	240 MIL RÉIS
01/01/1943	DL 5.670/43	Cr\$ 300,00
01/12/1943	DL 5977/43	Cr\$ 380,00
01/01/1952	D 30.342/51	Cr\$ 1.200,00

Fonte: Adaptado ADVFN, 2023.

Ainda de acordo com a revista IstoÉ, em 2006, quando a Americanas se fundiu com o Submarino, foi criado o grupo B2W - Companhia Global de Varejo. Pouco tempo depois, se tornou o maior varejista da América Latina, com lojas na Argentina e Chile, além de quase 1.000 lojas no Brasil.

No dia 11/01/2023, um rombo de 20 bilhões foi anunciado pela empresa Americanas S.A., juntamente com a saída do então CEO do grupo, Sérgio Rial, após 10 dias no cargo. A fraude se deu por conta de valores de incentivos de marketing e publicidade, chamados de VPC, que foram criados para inflar os resultados da empresa.

Além disso, valores de empréstimos bancários foram contabilizados em contas de Fornecedores, não evidenciando os reais credores desses valores. Ao invés de reconhecer os juros dessas operações em uma conta de Despesa Financeira (conta de resultado), foram reduzidos os valores de Fornecedores, deixando de reconhecer a devida despesa na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

O caso repercutiu em toda a mídia brasileira, denegrindo a imagem da contabilidade, dos profissionais contadores e principalmente, dos auditores, já que os stakeholders os responsabilizam por não identificarem os lançamentos fraudulentos nas demonstrações contábeis.

Rocha (2023, p. 44) conclui que o caso das Lojas Americanas “revela que o controle financeiro e contábil é algo crucial para qualquer tipo de empresa, seja ela pequena ou gigante”.

Torna-se imprescindível o trabalho de um auditor independente para que sejam verificadas e aprovadas as demonstrações financeiras de qualquer empresa, com o objetivo de prevenir o caso citado acima, ou qualquer outro tipo de fraude ou erro contábil.

3.3 Perfil dos Auditores Independentes no Brasil

Atualmente, os auditores independentes são contadores devidamente registrados no respectivo Conselho Regional de Contabilidade (CRC) e que realizaram um Exame de Qualificação Técnica (EQT).

O profissional deve ter realizado o Exame de Qualificação Técnica, regulado pela NBC PA 13 que dispõe sobre o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional dos Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), específico para auditoria independente.

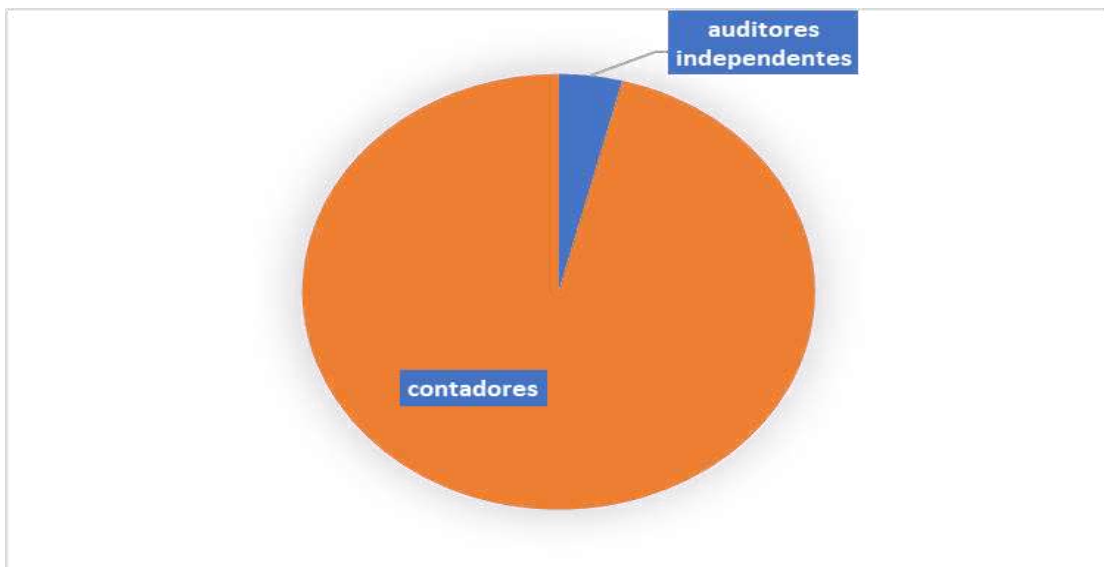
Segundo o edital do EQT 2023, a aprovação ocorre ao acertar pelo menos 60% das questões objetivas e 60% da prova dissertativa. Após aprovação no EQT, o auditor será automaticamente inscrito no CNAI e deverá realizar e comprovar o Programa de Educação Profissional Continuada.

Além da Qualificação Técnica Geral (QTG), é possível a realização de provas específicas para que os profissionais possam atuar em organizações regulamentadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência Nacional de Seguros Privados (SUSEP), Banco Central do Brasil (BCB) e Superintendência Nacional de Previdência Complementar (PREVIC).

De acordo com dados extraídos do site oficial do CFC, em julho de 2023, verificou-se que dos 153.413 contadores devidamente registrados no CRC de sua localidade, apenas 6.128 são auditores independentes. Dessa maneira, pode-se dizer que menos que 4% da classe

contadora no país exerce a profissão de auditor independente, como pode ser visualizado na figura 1. Além disso, apenas 161 auditores em todo território nacional tem as 5 qualificações citadas acima.

Figura 1 - Quantidade de Auditores Comparado ao Número de Contadores

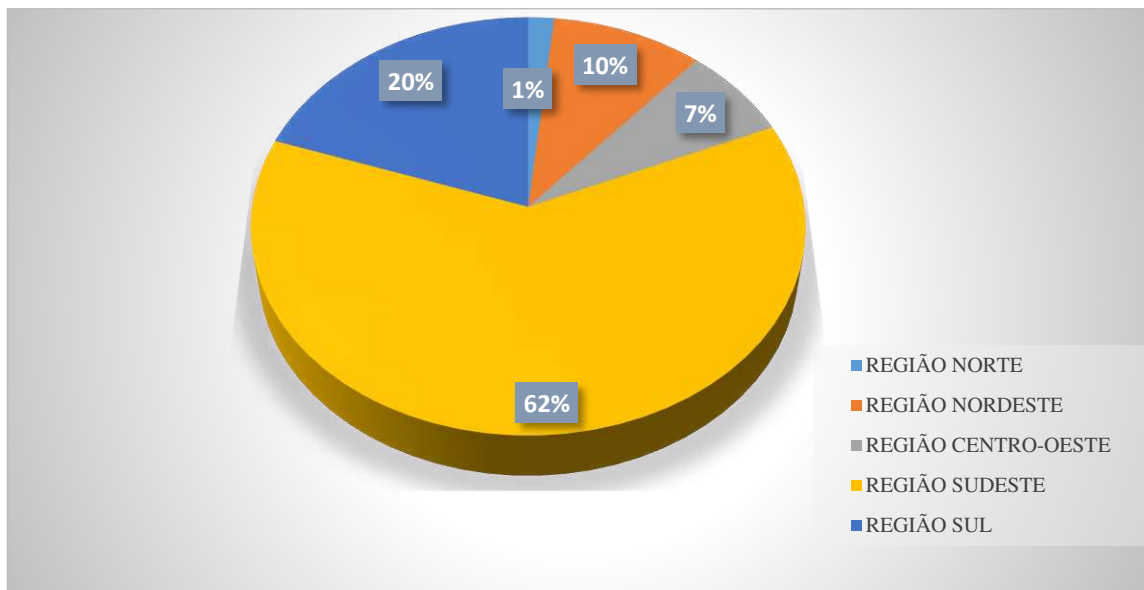


Fonte: Elaborado pelo autor, 2023.

Ainda conforme os dados extraídos do site oficial do CFC, foi possível verificar que, dos 6.128 auditores presentes no Brasil, 2.947 estão registrados no CNAI do Estado de São Paulo, sendo este número cerca de 48% do total.

Além disso, somado aos outros estados, a região sudeste representa 62% dos profissionais. A figura 2 ilustra, para fins de comparação, como a região sudeste concentra quase dois terços dos auditores independentes, enquanto a região norte detém apenas 1% desses profissionais no Brasil.

Figura 2 – Proporção de Auditores por Região no Brasil.



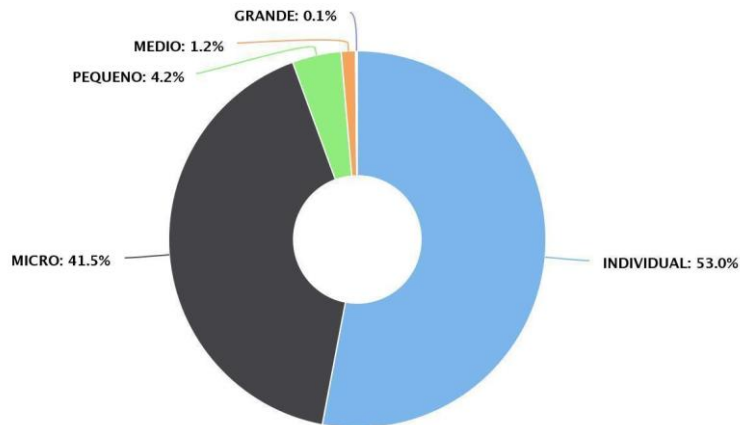
Fonte: elaborado pelo autor, 2023.

Segundo o último censo do IBGE, em 2022, os primeiros resultados totalizaram 203.062.512 de brasileiros. A divisão do número de habitantes pelo número de auditores independentes no Brasil resulta em, aproximadamente, 33.136 habitantes por cada auditor. Para comparar esse dado, Muller (2018) cita um levantamento feito pela Ernst & Young, que faz parte das quatro maiores empresas de auditores do mundo, também chamadas de Big Four, que encontrou cerca de dois mil habitantes para cada auditor nos Estados Unidos, sendo possível observar a disparidade entre os países citados.

3.3.1 Relação com as Médias e Grandes Empresas do Brasil

Dados do SEBRAE de julho/2023 mostram que as empresas de médio e grande porte estão concentradas no estado de São Paulo, representando cerca de 55,1% em relação a todo o Brasil. Em todo o território nacional, existem mais de 29 mil empresas de grande porte, sendo que esse número representa apenas 0,1% do total de empresas. É possível identificar através do gráfico da figura 3 do site Econodata que as empresas de pequeno e médio porte somam 5,4% que representam mais de 1,2 milhão de empresas.

Figura 3 - Representação de Acordo com o Porte no Brasil



Fonte: Econodata, 2023.

No Brasil, a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976) e a Lei 11.941/2009 trouxeram grandes mudanças nos âmbitos jurídico e contábil e, de acordo com Ribeiro (2018, p. 12), “deram condições para que os procedimentos contábeis praticados no Brasil fossem ajustados aos padrões internacionais praticados pelos principais países”.

Dentre muitas renovações, essas leis tornaram obrigatório que as demonstrações contábeis expedidas por Sociedades Anônimas de Capital Aberto fossem submetidas a auditoria por auditores independentes.

Atualmente, além da condição citada acima, as empresas que possuem ativo total superior ao valor de R\$240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual acima de R\$300.000.000,00 (trezentos milhões de reais), bem como as instituições financeiras e as seguradoras privadas também devem ter suas demonstrações contábeis auditadas por um profissional independente.

Sendo assim, não há obrigatoriedade de uma entidade de médio porte contratar uma empresa de auditoria, mas são potenciais clientes, que visando o crescimento e credibilidade perante os *stakeholders*, podem vir a contratar um auditor independente.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No Brasil, verificou-se que os auditores independentes são apenas 6.128 (seis mil e cento e vinte e oito), um número reduzido quando comparado com o número de habitantes deste país continental. São 33.136 (trinta e três mil e cento e trinta e seis) habitantes para cada profissional auditor. Esse número se torna ainda mais reduzido quando comparado aos Estados Unidos, que apresenta cerca de dois mil habitantes para cada auditor.

Também se constatou o elevado número de empresas de grande porte que existem atualmente, somando 29 mil, e o quanto esse mercado pode crescer, tendo em vista o potencial crescimento das entidades de médio porte e, além disso, o interesse dessas entidades em uma certificação de confiabilidade de suas demonstrações contábeis.

Também foram citadas as etapas para se tornar um auditor independente devidamente registrado. O bacharel em Ciências Contábeis registrado no respectivo CRC deverá ser aprovado com um mínimo de 60% das questões do Exame de Qualificação Técnica, além de se realizar anualmente o Programa de Educação Continuada.

Sabendo também que a legislação pertinente ao trabalho de auditoria independente sofre mudanças diariamente, foi possível concluir que para a carreira da auditoria externa, o profissional deve ser focado, ter capacidade analítica e certo nível de conhecimento das normas e técnicas contábeis. Deve se manter atualizado para realizar o trabalho com excelência e a devida aplicação de seus conhecimentos.

Há também que se destacar a pouca quantidade de auditores independentes no Brasil, que faz com que seja necessário que os auditores – e os aspirantes a auditores – procurem atender a essa alta demanda, especializando-se e adquirindo cada vez mais conhecimento técnico, com destaque para as Normas Técnicas de Contabilidade.

Esta pesquisa atingiu suas metas e foi atendeu ao objetivo geral, bem como os objetivos específicos propostos. Entretanto, o tema não foi esgotado e tampouco as ideias foram exaustivas e, portanto, sugeriu-se novos estudos que possam complementar este trabalho e contribuir com a comunidade interessada neste assunto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADVFN. Site Oficial do ADVFN. **Evolução do Salário Mínimo no Brasil**. Disponível em: <https://br.advfn.com/indicadores/salario-minimo/evolucao>. Acesso em: 23 set. 2023

ALMEIDA, Marcelo. **Americanas Tem se Mantido Relevante no Varejo ao Longo de 94 Anos**. IstoÉ Dinheiro, 2023. Disponível em: <https://istoedinheiro.com.br/americanas-tem-se-mantido-relevante-no-varejo-ao-longo-de-94-anos>. Acesso em: 23 set. 2023.

AMORIM, E. N. C. de, Vicente, E. F. R., Will, A. R., & Silva, F. A. da. (2012). **O Mercado de Auditoria no Brasil: Um Retrato Considerando a Percepção das Firmas de Auditoria** DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v11n32p73-87>. Revista Catarinense Da Ciência Contábil, 11(32), p. 73–87. Recuperado de <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/1319>. Acesso em: 25 set. 2023

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 7 ed. São Paulo-SP: Atlas, 2018.

BRASIL. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TA Estrutura Conceitual**. Diário Oficial da União - D. O. U. de 03 dez. 2009. Disponível em: <https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTAESTRUTURACONCEITUAL.pdf>. Acesso em 16 out. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados - LGPD. Brasília: Diário Oficial da União. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 15 set. 2023.

BRASIL. **Resolução CFC nº 1.409, de 21 de setembro de 2012**. Auditoria do Terceiro Setor. Conselho Federal de Contabilidade. Diário Oficial da União - D. O. U. de 27 set. 2012. Disponível em: <https://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1409-2012.htm> Acesso em 19 Out. 2023.

BRITO, Claudenir; FONTENELLE, Rodrigo. **Auditoria privada e governamental: teoria de forma objetiva e mais de 500 questões comentadas**. 3. ed. Niterói: Impetus, 2015.

Conselho Federal de Contabilidade. **Site do CFC**, 2023. Disponível em: www.cfc.org.br. Acesso em: 29 jul. 2023.

CREPALDI, Silvio Aparecido, CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 12 ed. Barueri-SP: Atlas, 2023.

DA CUNHA, P. R.; HEIN, N. **Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina**. Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC, [S. l.]. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2105>. Acesso em: 13 out. 2023.

Econodata. **Site Oficial do Econodata**, 2023. Disponível em: <https://www.econodata.com.br/empresas/todo-brasil/grande>. Acesso em: 02 ago. 2023.

Edital EQT Auditoria e Perícia Nº 2/2023. Site Oficial do CFC. Disponível em: https://d676e6gwpn3ec.cloudfront.net/concursos/1174/1_397753.pdf. Acesso em 02 out. 2023.

Evolução do Salário Mínimo No Brasil. Site Oficial ADVFN, <https://br.advfn.com/indicadores/salario-minimo/evolucao>. Acesso em: 23 set. 2023.

Grupo IRKO. **Site do IRKO**. 2023. Disponível em: <https://site.irko.com.br/blog/ifrs-entenda-o-que-sao-as-normas-internacionais-de-contabilidade/>. Acesso em 02 out. 2023.

MULLER, Aderbal Nicolas. **Desmitificando o Trabalho da auditoria**. FAE Business School. Curitiba, 2018. Disponível em: <https://img.fae.edu/galeria/getImage/1/16581618887005246.pdf>. Acesso em: 16 out. 2023.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2ª ed. Novo Hamburgo: FEEVALE, 2013.

REBOLLO, Mário Guilherme. **A Relevância da Auditoria Interna Para as Organizações**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2014. Disponível em:

<https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/140740/000968473.pdf?sequence=1#:~:text=A%20auditoria%20interna%20%C3%A9%20uma,da%20efici%C3%Aancia%20de%20outros%20controles.> Acesso em: 02 out. 2023.

RIBEIRO, Edda. **Americanas Após Rombo de R\$ 20 Bilhões e Queda Drástica na Bolsa, O Que Pode Acontecer com a empresa?** IstoÉ Dinheiro, 2023. Disponível em:

<https://istoedinheiro.com.br/americanas-apos-rombo-de-r-20-bilhoes-e-queda-drastica-na-bolsa-o-que-pode-acontecer-com-a-empresa>. Acesso em: 23 set. 2023.

ROCHA, Ezequiel Vailante da. **Lei nº 11.101 de 2005 e Suas Alterações: A Aplicabilidade da Lei de Falências e Recuperação Judicial na Crise das Lojas Americanas.** Centro Universitário Faema - Unifaema, 2023. Disponível em:

<https://repositorio.unifaema.edu.br/bitstream/123456789/3361/1/EZEQUIEL%20VAILANTE%20DA%20ROCHA.pdf>. Acesso em: 25 set. 2023.

SILVESTRE, A. O.; BERNARDES SPRENGER, K.; KRONBAUER, C. A. **Relatório Modificado de auditoria:** análise pré e pós-convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Revista Catarinense da Ciência Contábil, [S. l.], v. 15, n. 44, p. p. 75–85, 2016. Disponível em: <https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2189>. Acesso em: 31 out. 2023.