

DOI:10.5748/9788599693131-14CONTECSI/PS-4555

## FORENSIC ACCOUNTING AND ACCOUNTING EXPERTS: A PHENOMENOGRAPHIC STUDY

Aline Aparecida Aquino (Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil) - aline.aquino@usp.br

Joshua Onome Imoniana (Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil) - josh.imoniana@usp.br

With the increase in cases of corruption and fraud, also attracted measures taken to combat the progress of such practices and restore confidence to information users. This context allowed the development the practice of forensic accounting, whose focus is the prevention and detection of fraud. This area resembles another area of accounting, historically known as accounting expert, which basically investigates and attests to the truthfulness of facts brought to question. Therefore, this study aims to identify the similarity between forensic accounting and accounting experts, with emphasis on the competencies demanded of both functions. For the accomplishment of the study it was adopted the method of phenomenological study, that is based on the perception that the people involved with a certain phenomenon has about the phenomenon itself. In-depth interviews were conducted with professionals from these two areas, in order to identify the way they conceptualize the areas and also the skills required of them, from three groups being: personal characteristics, knowledge and skills. Based on the study, it is concluded that there are many similarities between the forensic accountant and the accounting expert in questions of judgment and due professional care. Also, the study leads us to infer that there are differences between the expert and forensic accountant in the required experience and degree of expertise; this being more accentuated for the accounting expert.

Keywords: Forensic Accounting, Accounting Expert, Audit, Skills, Phenomenographic.

## CONTABILIDADE FORENSE E PERÍCIA CONTÁBIL - UM ESTUDO FENOMENOGRÁFICO

Com o aumento dos casos de corrupção e fraudes, surgiram também medidas para combater o avanço dessas práticas e restaurar a confiança dos usuários da informação. Este contexto permitiu o desenvolvimento da prática de contabilidade forense, cujo foco é a prevenção e detecção de fraudes. Esta área se assemelha com outra área da contabilidade, a Perícia Contábil, que, em teoria, também se baseia na investigação para atestar a veracidade de fatos levados a questionamento. Por isso, o presente estudo tem como objetivo identificar as similaridades entre a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil, com foco principal nas competências exigidas das ambas as funções. Para a realização do estudo adotou-se o método de estudo fenomenográfico, que se baseia na percepção que as pessoas envolvidas com determinado fenômeno tem sobre o fenômeno em si. Foram realizadas entrevistas em profundidade com profissionais dessas duas áreas, com o intuito de identificar a forma como eles conceituam as áreas e também as competências exigidas para tais, a partir de três grupos: características pessoais, conhecimentos e habilidades. Com base no estudo, conclui-se que há muitas semelhanças entre o contador forense e o perito contábil nos quesitos de julgamento e zelo profissional. Também o estudo leva a inferir que há diferenças entre o perito e contador forense nos quesitos de experiência exigida e grau de expertise; sendo mais acentuada para o perito.

Palavras-chave: Contabilidade Forense, Perito, Auditoria, Competências, Habilidades, Fenomenográfico.

## 1. Introdução

Atualmente, um assunto que vem gerando grande discussão é a ocorrência de fraudes e os grandes casos de corrupção. No final dos anos 90, com a falência de uma das grandes empresas americanas, a Enron, levando consigo umas das maiores empresas de auditoria e consultoria da época, a Arthur Andersen, fez com que o mercado questionasse a validade e veracidade das informações contábeis apresentadas pelas empresas.

Com o intuito de combater casos como este, o governo americano promulgou a Lei Sarbanes-Oxley em 2002, com o intuito de proteger o patrimônio empresarial dos sócios e investidores contra casos de fraude e corrupção, além de trazer maior transparência ao mercado. No Brasil, iniciativa parecida se teve com a aprovação da Lei Anticorrupção, em vigor a partir de 2013.

Neste contexto, em que o mercado exige um melhor controle do patrimônio empresarial e também maior transparência, foi favorecido o desenvolvimento de uma área da contabilidade, a chamada contabilidade forense, com foco em prevenção, detecção e combate a fraudes e crimes empresariais.

No Brasil, os serviços de contabilidade forense são oferecidos pelas grandes empresas de auditoria, as chamadas Big Four, que oferecem desde serviços de prevenção até serviços relacionados à investigação de fraudes. De acordo com artigo vinculado no jornal Valor Econômico, o segmento de perícias contra fraudes contábeis tem crescido acima de três dígitos nos últimos três anos, impulsionado por três fatores interligados: a Lei Anticorrupção, a Lava-Jato e o escândalo do Petrolão. Ou seja, o tema é atual e de extrema relevância.

Segundo Ribeiro (2009), o principal objetivo da Contabilidade Forense é “produzir as provas da existência de uma fraude, aproximando a verdade real da verdade processual. Nesse momento a Contabilidade Forense se aproxima muito da perícia contábil. Entretanto volta-se para apuração da fraude.” (p.117).

Sendo assim, é necessário fazer uma distinção entre essas duas áreas, já que possuem significativas semelhanças. E, além disso, é necessário distinguir também o profissional que atua nessas duas áreas: o perito contador e o contador forense.

Sabendo que a área de contabilidade forense ainda é pouco explorada no país, sendo a maior parte da produção científica, como artigos, teses e dissertações, sobre este tema, de literatura estrangeira, este estudo tem como objetivo fazer uma análise das semelhanças entre a Perícia Contábil e a Contabilidade Forense, assim como o perfil do profissional que trabalha em cada uma dessas áreas, além de contribuir com o desenvolvimento de pesquisas nessas áreas.

### 1.1 Questões de pesquisa

Diante disso, levanta-se a seguinte questão de pesquisa para nortear nosso objetivo: ***Qual o significado da afirmação de que a perícia contábil e contabilidade forense são similares em termos das competências profissionais exigidas?***

### 1.2 Objetivos

Sendo assim, o objetivo principal deste estudo é mapear as variações de entendimento sobre a contabilidade forense e a perícia contábil com profissionais destas áreas a fim de identificar quais as competências associadas à prática da profissão.

### 1.3 Justificativa e contribuição do estudo

Além disso, o estudo busca contribuir para a expansão do entendimento da contabilidade forense e da perícia contábil no país.

### 1.4 Pressupostos de pesquisa

*O primeiro pressuposto é que:*

*P<sub>1</sub> “Os fenômenos de perícia contábil e contabilidade forense partem da tradição de investigação para resolução de conflitos entre organizações”.*

*O segundo pressuposto é que*

*P<sub>2</sub> “A perícia e contabilidade forense exigem competências similares dos profissionais que atuam nessas áreas.*

## 2. Fundamentação teórica

### 2.1 Perícia Contábil

A contabilidade possui diversas vertentes e aplicações, e a Perícia Contábil se enquadra em uma dessas aplicações, sendo também uma tecnologia da Contabilidade. Pois conforme afirma Sá (2011) “A Perícia Contábil é uma tecnologia porque é a aplicação dos conhecimentos científicos da Contabilidade”. (p.2).

A Perícia Contábil é utilizada em casos de conflitos entre organizações, geralmente ocasionados por disputas envolvendo questões patrimoniais, nos quais é necessário se realizar uma verificação para apurar a verdade sobre os fatos em discussão.

A Perícia Contábil é um ramo da contabilidade que serve a justiça de forma significativa e vem tendo uma demanda crescente concernente à solução de litígios, visto que esta é um instrumento de produção de provas que esta arraigada no contexto das provas permitidas na legislação. (Gonçalves, 2013, p.14).

A perícia contábil e a contabilidade se assemelham em relação ao seu objetivo, que é fornecer informações úteis para a tomada de decisões, no caso da contabilidade com caráter mais informativo e de prestação de contas e na perícia, como um elemento de prova.

Sendo a perícia contábil um ramo de especialização da Contabilidade, assim como esta, aquela também é um sistema de informação para auxiliar seus usuários a tomada de decisão, ou seja, é um instrumento que serve como apoio ao poder Judiciário quando este não dispõe de informações suficientes e necessita de conhecimento contábil específico para desencadear matéria que está sendo objeto de litígio. (Gonçalves, 2013, p.18).

Cabe ressaltar que serve de apoio não somente em processos judiciais, mas também extrajudiciais.

O termo perícia vem do Latim: *Peritia* que em seu sentido próprio significa Conhecimento (adquirido pela experiência), bem como Experiência. (Sá, 2011, p. 3).

A Perícia designa a diligência realizada ou executada por peritos, a fim de que se apurem, esclareçam ou se evidenciem certos fatos. Significa, portanto, a pesquisa, o exame, a verificação acerca da veracidade ou da realidade de certos fatos, por pessoas que tenham reconhecida habilidade ou experiência na matéria de que se trata.

(...) constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil, e ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente. A perícia, por outro lado, deve ser sempre executada por uma pessoa que entenda do assunto a ser examinado, analisado com atenção e minúcia, estudado. (Moura, 2007).

Para Sá (2011, p.3):

Perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam-se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

Por último, pela definição da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC T 13:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Dessa forma o principal objetivo de uma perícia é apresentar uma prova, a veracidade dos fatos que se relacionam com a ação, a fim de fornecer ao árbitro ou juiz o laudo pericial, para auxílio na tomada de decisões pela instância julgadora.

É no laudo pericial contábil que a perícia está fundamentada, nele estão todos os dados e informações que fundamentam a conclusão do perito. Segundo definição da Norma Brasileira de Contabilidade relacionada à Perícia Contábil, NBC TP 01:

O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são documentos escritos, nos quais os peritos devem registrar, de forma abrangente, o conteúdo da perícia e particularizar os aspectos e as minudências que envolvam o seu objeto e as buscas de

elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho.

Cabe ressaltar que a perícia pode ser judicial, sendo realizada dentro dos parâmetros do judiciário, “(...) realizada por requerimento ou necessidade dos agentes do Poder Judiciário e devem obedecer às regras legais específicas”. (Santos 2012, p.14).

Semi judicial, realizada dentro dos procedimentos do Estado, porém fora do Poder Judiciário.

Sua finalidade é de ser prova nos ordenamentos institucionais usuários, que podem ser policial, parlamentar (comissões de inquérito), administração tributária ou conselhos de contribuintes. É assim classificada porque estes usuários têm relativo poder jurisdicional, apenas assemelhados ao judicial. (Santos, 2012, p.15)

E a perícia extrajudicial, sendo realizada fora do Judiciário e do aparato do Estado, ou seja, no âmbito privado. Dentro desta categoria, tem-se a Perícia Arbitral, na qual deve ser aplicada a Lei da Arbitragem.

A arbitragem é um meio alternativo ao Poder Judiciário de resolução de conflitos que envolvam direitos patrimoniais disponíveis, no qual um árbitro ou mais são escolhidos pelas partes envolvidas para solucionar a questão, sendo que a decisão do árbitro tem valor legal e deve ser obedecida, conforme artigo 18 da lei da arbitragem: “O árbitro é juiz de fato e de direito, e a sentença que proferir não fica sujeita a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário.”

Sabe-se que o Poder Judiciário brasileiro se encontra em situação alarmante, pois o número de casos levados a tal instância vem crescendo e o aparato judiciário não vem conseguindo suprir tal demanda. De acordo com dados disponíveis pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2015), a taxa de congestionamento dos processos judiciais foi de 71,4% de 2014 para 2015, ou seja, além de casos abertos em anos anteriores, juntam-se aos processos milhões de novos casos a cada ano, o que ocasiona não só a superlotação de processos, mas também a demora na solução do litígio, além de desgaste entre os envolvidos.

A utilização da arbitragem vem ganhando espaço no país, mas ainda é uma área que pode ser bastante explorada. Segundo dados do jornal Folha de São Paulo de 12/01/2015, houve um aumento de mais de 40% no número de casos de arbitragem no país de 2010 a 2014; e um dos motivos que tem contribuído para sua utilização é a rapidez com que uma causa é resolvida por arbitragem. Segundo dados da notícia, enquanto um processo judicial leva, em média, 12 anos, na arbitragem a mesma ação é resolvida em um ano e meio.

A arbitragem relacionada a conflitos societários que envolvam questões relacionadas à mensuração do patrimônio e apuração de haveres representa uma importante área de atuação para o profissional contábil, pois nestes casos, o árbitro pode optar por recorrer à perícia contábil, conforme estabelecido pela Lei da Arbitragem em seu artigo 22: “Poderá o árbitro ou o tribunal arbitral tomar o depoimento das partes, ouvir testemunhas e determinar a realização de perícias ou outras provas que julgar necessárias, mediante requerimento das partes ou de ofício.”, sendo desta forma uma oportunidade de atuação para o profissional contábil.

### 2.1.1 Perícia Contábil e Auditoria

Como a Perícia Contábil e a Auditoria são áreas derivadas da Contabilidade, é comum que haja certa confusão entre estes dois temas e que alguns pensem se tratar da mesma atividade. Porém, são áreas distintas, com funções e objetivos diferentes. Conforme afirma Sá (2011, p.17): “Perícia contábil não é o mesmo que auditoria contábil, pois varia em causa, efeito, espaço, tempo e metodologia de trabalho.”.

A partir disso, é importante destacar em quais pontos elas se diferenciam. A perícia contábil visa obter provas, ou seja, atestar a veracidade de determinado fato. Enquanto que a auditoria é um trabalho mais de verificação.

A perícia é a “prova elucidativa dos fatos”, já a auditoria é mais revisão, verificação, e tende a ser necessidade constante, repetindo-se de tempo em tempo, com menos rigores metodológicos, pois utiliza-se da amostragem. Já a perícia repudia a amostragem como critério, sendo utilizada eventualmente em casos especiais; como regra, a perícia tem caráter de labor eventual e só trabalha com o universo completo, onde a opinião é expressa com rigores de cem por cento de análise. (Hoog, 2010, p.149).

Além de divergirem quanto aos objetivos, periodicidade e escopo de trabalho, os usuários das informações também são diferentes. Na perícia, os usuários do serviço são as partes em litígio e a justiça ou conselho arbitral. Já os usuários do produto da auditoria são os sócios, investidores e administradores. Porém, mesmo possuindo essas diferenças, ambas as profissões só podem ser exercidas por profissionais formados em Ciências Contábeis e Registrados em Conselho.

### 2.1.2 Perícia Contábil e Fraude

Em muitos casos de perícia contábil o objetivo do trabalho é a detecção de fraude. Conforme afirma Sá (2011, p.214): “fraudes contra sócios, contra herdeiros, contra o fisco, contra credores, etc. são praticadas e os peritos chamados a identificá-las”.

No entanto, o trabalho de Perícia Contábil é muito mais abrangente indo desde questões envolvendo apuração de haveres até casos de busca e apreensão. Ou seja, é um campo diversificado e que permite uma infinidade de aplicações. “Onde se envolvem fatos patrimoniais de pessoas, empresas, instituições, onde esteja o diretor patrimonial está a perícia como auxiliar de primeira linha nos julgamentos”. (Hoog, 2010, p.93).

Cabe ao perito comunicar a existência de fraude ou erro relevante caso esteja relacionada com o escopo de trabalho. “É perfeitamente possível que o perito informe, no item opinião, se a parte cometeu erro ou fraude contábil, desde que previsto no ponto controvertido (...)”. (Hoog, 2010, p.229).

### 2.1.3 O Perito Contábil

Perito significa aquele que sabe, por experiência, que tem prática. (Neves, Florido, Esteves & Barreto, 2015, p.4).

Conforme a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PP01, que discorre sobre o profissional Perito, têm-se que este é: “(...) o Contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada.”.

Ainda segundo a NBC PP01, o Perito deve:

(...) manter adequado nível de conhecimento da ciência contábil, das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade, das técnicas contábeis, da legislação relativa à profissão contábil e aquelas aplicáveis à atividade pericial, atualizando-se, permanentemente, mediante programas de capacitação, treinamento, educação continuada e especialização.

Além disso, segundo a norma, o Perito Contábil deve ser capaz de “Pesquisar, examinar, analisar, sintetizar e fundamentar a prova no laudo pericial contábil e no parecer pericial contábil.” e “Realizar seus trabalhos com a observância da equidade. (...) atuar com igualdade de direitos, adotando os preceitos legais e técnicos inerentes à profissão contábil.” E por fim, o Perito Contábil deve manter sua independência e “evitar e denunciar qualquer interferência que possa constrangê-lo em seu trabalho, não admitindo, em nenhuma hipótese, subordinar sua apreciação a qualquer fato, pessoa, situação ou efeito que possam comprometer sua independência.”.

Vale à pena mencionar as características e habilidades profissionais do Perito Contador, identificadas por meio do estudo de Gonçalves (2013). No qual foi feita uma pesquisa com usuários da perícia contábil: Juízes da Justiça Federal e Advogados da União e os próprios Peritos Contadores a fim de identificar as qualidades e habilidades fundamentais e essenciais do perito contábil. O quadro1 foi desenvolvido com base em Gonçalves (2013) e resume os achados.

Quadro1 – Características e habilidades do perito contábil

<b>Traços e características essenciais inerentes de personalidade</b>	<b>Habilidades fundamentais</b>	<b>Habilidades mais relevantes</b>
Caráter ético profissional	Eficiência na comunicação escrita	Analisar e Interpretar Demonstrações Financeiras
Analítico	Identificar as questões chaves	Deteção de fraudes
Investigador	Capacidade investigativa	Rastreamento de dados
Criterioso	Responder os quesitos	Evidência de auditoria
Trabalha sob pressão	Habilidade de pesquisa	Resolução de conflitos
Sigiloso	A habilidade de planejamento e compreensão do caso.	Conhecimento em direito processual.

Para Sá (2011, p.9), “O perito precisa ser um profissional habilitado, legal, cultural e intelectualmente, e exercer virtudes morais e éticas com total compromisso com a verdade.”.

Ainda segundo o autor, a capacidade legal diz respeito ao título de bacharel em Ciências Contábeis e seu respectivo Registro em Conselho Regional. A capacidade profissional é caracterizada pelos seus conhecimentos práticos e teóricos em contabilidade e áreas afins, a experiência em perícias e, além disso, a características pessoais, como perspicácia, perseverança, sagacidade e índole criativa e intuitiva. Já a capacidade ética “é a

que estabelece o Código de Ética Profissional do Contador e a Norma do Conselho Federal de Contabilidade.”. E por fim, a capacidade moral diz respeito às virtudes das atitudes pessoais do profissional.

## 2.2 Contabilidade Forense

A contabilidade fornece ao mercado, através da publicação das demonstrações financeiras, informações a respeito da situação patrimonial e financeira das entidades que em teoria, devem ser úteis para a tomada de decisões de seus usuários, como acionistas, credores, investidores, etc.. Conforme observa Ribeiro, Rodrigues, Lagioia, e Castro (2013, p.2): “A contabilidade, enquanto ciência social aplicada possui como objetivo principal fornecer informações úteis, confiáveis, verificáveis, comparáveis e transparentes, visando auxiliar na tomada de decisões econômicas e avaliações de empresas por parte dos mais diversos usuários.”.

A contabilidade tem como objeto de estudo o patrimônio empresarial e sua principal função é informar aos seus usuários a situação patrimonial de uma entidade e a sua evolução. “(...) o patrimônio de uma entidade, os fenômenos que o afetam, o usuário da informação sobre esse patrimônio e o seu modelo decisório são os objetos de estudo da Contabilidade (...)”. (BORINELLI & PIMENTEL, 2010, p.7).

Nos últimos anos, com a ocorrência de fraudes e escândalos envolvendo grandes empresas, como a americana Enron, houve no mercado uma crise de confiança com relação aos sistemas de controle interno das empresas e também com relação à qualidade das informações que são divulgadas por elas, ou seja, até que ponto as informações prestadas por uma organização são dignas de confiança.

Nesse contexto surgiu a área da contabilidade forense, cujo foco de atuação está na prevenção, detecção e apuração de fraudes. Conforme Silva (2012, p.37):

(...) a perda de credibilidade no ambiente corporativo provocou, nos últimos anos, o fortalecimento de outro campo de trabalho para auditores e contadores: o da contabilidade forense, que consiste na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria. Tal conhecimento possibilita o fornecimento de auxílio, em litígios judiciais ou em investigações sobre suspeitas de fraudes e irregularidades, além do rastreamento sobre a origem e o destino de grandes somas, seja em dinheiro ou em outros ativos desviados das entidades.

A contabilidade forense tem como foco a investigação, detecção e prevenção de fraudes e crimes econômicos.

A Contabilidade Forense se apresenta como uma evolução do processo de controle do patrimônio, expandindo suas fronteiras além da coleta, do registro e da divulgação das informações contábeis. Dessa forma, ao se tornar a ciência responsável pelo combate à fraude, qualifica-se como estrutura capaz de produzir provas hábeis e admissíveis em Juízo, implicando o domínio de conhecimentos contábeis, de procedimentos de investigação especiais e multidisciplinares, inclusive. (Cardoso, 2008).

Este ramo da contabilidade conta com informações das mais diversas áreas do conhecimento e se baseia na investigação. Sendo assim a contabilidade forense é:

(...) uma especialidade da ciência contábil de natureza interdisciplinar, a qual combina conhecimentos da contabilidade, da criminologia, da psicologia, da semiótica, do direito e das finanças, com o objetivo de prevenir e reprimir a fraude e todos os crimes de natureza econômico-financeiros, a exemplo da lavagem de capitais. (Ribeiro et.al., 2013, p.2)

A contabilidade forense utiliza técnicas e procedimentos de auditoria na evidenciação e detecção de fraudes.

Contabilidade Forense é uma ciência que lida com fatos contábeis reunidos por meio de métodos e procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal, usualmente afetos a questões contábeis e de avaliação. É significativamente diferente da auditoria tradicional, sendo que as evidências obtidas devem ser capazes de serem apresentadas em ambiente judicial. GRIPPO & IBEX (2003, p. 4 citado por CARDOSO, 2008, p.15).

As evidências obtidas podem ser levadas em esfera judicial, no entanto, a maioria das empresas prefere que casos que envolvam fraude sejam resolvidos internamente, como uma forma de preservar sua imagem. “O contador forense pode até testemunhar em juízo ou perante uma autoridade julgadora, mas essa não é sua finalidade.”. (Ribeiro, 2009, p.124).

Quando o assunto é contabilidade forense, é preciso destacar o conceito de fraude contábil, para poder entendê-la melhor.

### 2.2.1 Fraudes Contábeis

“O termo fraude tem origem no latim “*fraus*” e indica ação praticada de má fé, abuso de confiança, contrabando, clandestinidade ou falsificação e adulteração.”. (Silva ,2012, p.11).

A Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica NBC T 11-IT, conceitua fraude como sendo: “ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.”.

Pesquisa realizada pela KPMG em 2015, vinculada no Jornal do Comércio (2016), indica que 70% dos empresários sofreram fraude em sua companhia entre 2013 e 2015. Dentre os principais motivos foram citados a falsificação de cheques e documentos (por 29% dos entrevistados) e roubo de ativos (por 25%). Além disso, a pesquisa revelou ainda que para 61% dos entrevistados, o maior potencial para a prática de fraudes existe dentro da própria organização, incluindo a alta administração e os demais funcionários.

Sendo assim, cada vez mais as empresas precisam encontrar formas de prevenir e combater as fraudes em no ambiente corporativo, o que é um grande desafio. De acordo com

pesquisa da KPMG (2016) sobre o perfil do fraudador, as recomendações para o combate a fraude são realizar avaliações de risco, utilizar a tecnologia a favor da empresa, conhecer os parceiros de negócio e terceiros e ficar atento às ameaças internas.

### 2.2.2 O Contador Forense

Com o surgimento da Contabilidade Forense, com suas especificidades, é necessário encontrar profissionais com um perfil diferente do atual contador para suprir essa nova demanda de serviço. É assim que surge a figura do contador forense:

Os contadores forenses são vistos como uma combinação do profissional auditor e do investigador privado. Dessa forma, os conhecimentos e habilidades mais comuns nesses profissionais são: habilidade de investigação, pesquisa e levantamento de dados, conhecimentos jurídicos, métodos quantitativos, finanças, auditoria e contabilidade. (Ribeiro et. al., 2013, p.7)

O trabalho do contador forense se inicia a partir do momento em que se tem um indício de fraude que precisa ser apurado, indo além da investigação e analisando os impactos que isso pode causar à empresa.

O contador forense pode prestar apoio processual tanto na fase de produção de provas, como na fase de perícia propriamente dita. Seu trabalho se destaca nas investigações em curso, bem como na prevenção de fraudes, tendo por finalidade não somente a investigação propriamente dita, mas determinar a quantia desviada através de um delito econômico. (Ribeiro, 2009, p.111)

De acordo com *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE, 2012), São responsabilidades únicas do contador forense:

- Realizar pesquisa forense para rastrear fundos e identificar ativos para recuperação
- Realizar análises forenses de dados financeiros
- Preparar relatórios de contabilidade forense de resultados financeiros
- Preparar dados analíticos para litígios e testemunha conforme necessário

Algumas competências que geralmente são associadas ao contador forense são primeiramente o conhecimento em contabilidade, além da interpretação das demonstrações financeiras, habilidades investigativas e habilidades de realizar entrevistas. Além disso, uma série de outras habilidades também é requerida deste profissional, conforme exposto no quadro 2.

### Quadro 2- Habilidades do Contador Forense

<b>Habilidades</b>
Comunicação interpessoal
Comunicação verbal
Comunicação escrita
Atenção a detalhes
Analítico
Integridade
Objetividade
Independência
Credibilidade

Fonte: Desenvolvido com base no ACFE (2012)

### 3. Procedimentos metodológicos

Para se analisar a relação entre as competências e habilidades do contador forense e o perito contábil, além das similaridades e diferenças entre as duas profissões, adotou-se o método de pesquisa fenomenográfico conforme utilizado pelos Brunstein, Heidrich e Amaro (2016)..

Segundo Imoniana e Silva (2013), a análise filosófica e social enfoca enfaticamente o fenômeno como talvez as fontes mais importantes no cultivo de uma conscientização coletiva de fraude corporativa e segue o modelo que demonstra o W5H (O que, Por que, Quem e Como) da fraude corporativa.

A justificativa para a escolha deste método é que a bibliografia hoje existente com relação ao profissional da perícia contábil se baseia em normas e procedimentos técnicos a respeito de como este deve realizar seu trabalho. Enquanto que a literatura a respeito do contador forense ainda é pouco explorada em nível nacional, sendo a maior parte dos achados sobre a profissão em literatura estrangeira. Sendo assim, aplicou-se este método, a fim de identificar a forma como estes profissionais enxergam as suas profissões, e também quais as competências e habilidades que eles enxergam como necessárias para o exercício da profissão.

De acordo com o dicionário, a fenomenografia é “uma metodologia de pesquisa qualitativa, dentro do paradigma interpretativista, que investiga as formas qualitativamente diferentes em que as pessoas experimentam algo ou pensam em algo”.

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p.44), “a fenomenologia fundamenta-se na busca do conhecimento a partir da descrição das experiências com estas são vividas, não havendo separação entre sujeito e objeto.”.

Este método de pesquisa busca entender o processo de aprendizagem e desenvolvimento de competências através das experiências dos indivíduos na execução de uma atividade. Ou seja, busca compreender a experiência de um indivíduo ao se relacionar com determinado fenômeno a fim de compreender o fenômeno em questão. “Conhecer o espaço de resultados de um determinado fenômeno propicia pensar o desenvolvimento a partir da mudança da maneira de conceber esse mesmo fenômeno.” (Amaro & Brunstein, 2011, p.9).

Esta pesquisa tem também caráter qualitativo, já que se utiliza da coleta de dados

qualitativos, descrições e observações que apóiam o processo de interpretação.

Sendo assim, foram realizadas quatro entrevistas, sendo uma delas por e-mail. Foram entrevistados dois profissionais da área de perícia contábil com anos de experiência diferenciados e que trabalham em escritório especializado. E outras duas entrevistas com profissionais de Contabilidade Forense de duas das quatro grandes empresas de auditoria e consultoria (Big Four's), também com anos de experiência na área diferenciados.

As entrevistas foram realizadas entre outubro e novembro de 2016 e tiveram como objetivo verificar a forma como estes profissionais definem os temas abordados, como vivenciam os fenômenos na prática e quais as competências identificam como necessárias para o exercício da profissão, para assim identificar semelhanças e diferenças entre eles.

#### 4. Análise de Resultados

Conforme exposto na metodologia, foram entrevistados quatro profissionais das áreas de Contabilidade Forense e Perícia Contábil, com diferentes tempos de experiência. O Quadro 3 resume estes dados. Nele, foram dados nomes fictícios aos entrevistados.

Quadro3 – Informações sobre os entrevistados

Entrevistado	Área de Atuação	Tempo de experiência na área
João	Perícia Contábil	40 anos
Maria	Perícia Contábil	1 ano e meio
José	Contabilidade Forense	4 anos
Pedro	Contabilidade Forense	23 anos

\*Nomes fictícios

Um dos objetivos do trabalho era identificar as concepções sobre a Perícia Contábil e a Contabilidade Forense, do ponto de vista dos profissionais que atuam nessas áreas. Para facilitar a comparação entre os dois conceitos, foi elaborado o Quadro 4 com base nas diferentes concepções dos entrevistados.

Quadro 4 – Concepções de Perícia Contábil e Contabilidade Forense

Perícia Contábil	Contabilidade Forense
Exame investigativo integral de matéria que dependa de conhecimento da ciência contábil efetuado por contador e destinado a esclarecer técnicos e leigos	Técnicas de coleta de prova de um crime
Produto do conhecimento do contador	É a utilização de conhecimentos de contabilidade e técnicas de auditoria para a investigação
Informação	Investigação
Traduzir o conhecimento técnico para o leigo	A combinação de um trabalho de perícia e investigação contábil com o fim de determinar, prevenir e identificar a ocorrência de crimes dentro das empresas.

Com base nos diferentes conceitos apresentados pelos entrevistados, é possível observar que quando se trata de perícia contábil, esta está intrinsecamente relacionada com conhecimento. Já quando o assunto é Contabilidade Forense, as concepções apontam o caráter investigativo da profissão.

Quando perguntados se enxergavam relações entre as duas áreas, o resultado foi unânime, todos identificavam alguma relação entre elas. Dois dos entrevistados, João e José, respondeu que uma complementa a outra, afirmando que o trabalho se inicia com a investigação, realizada pela área forense, e pode terminar com a perícia, quando o ato é levado a julgamento. O Senhor José foi mais além e disse o seguinte:

*“A contabilidade forense e a Perícia contábil se utilizam de técnicas de auditoria para a realização dos seus trabalhos, mas com focos diferentes.”*

Foi afirmado por todos os entrevistados que elas se diferenciam quanto a seus objetivos. Segundo o senhor Pedro, a contabilidade forense e a perícia contábil apresentam:

*“Muita semelhança quando o crime já ocorreu e tentamos saber o que aconteceu e quem praticou. Pouca semelhança quando estamos investigando o que aconteceu.”*

Cabe ressaltar que os assuntos e questões que são trazidos a esses profissionais se diferem, ressaltando a idéia de que as áreas possuem objetivos diferentes, pois na área de perícia contábil são levados os mais diversos assuntos, que vão desde questões governamentais e empresariais até questões familiares. Enquanto que os principais assuntos que requerem a contabilidade forense estão relacionados com a prevenção e detecção de fraudes e corrupção.

Sendo definidos os dois fenômenos, buscaram-se verificar a partir da experiência dos entrevistados, quais seriam as competências e habilidades associadas a essas profissões e as características necessárias para exercê-las, conforme pode ser observado no quadro 5.

Quadro 5 – Perfil profissional do Perito Contábil e o Contador Forense

Perito Contábil	Contador Forense
Ler e escrever bem	Excelente redação
Envolvido com o mercado	Conhecimento das leis sobre crime
De 2 a 5 anos de adaptação	Criminologia
Probidade	Perícia Contábil
Honestidade intelectual	Auditoria
Integridade / Valores	Contabilidade
Conhecimento profundo em contabilidade	Análise de dados
Saber fazer perguntas	Capacidade de entrevistar e coletar informações
Trabalho em equipe	Saber pesquisar banco de dados
Dosar humildade e não subserviência	Integridade
Profissional aberto a aprender	Senso crítico
Conhecimento jurídico	Valores morais
Experiência com auditoria externa, investigação e compliance	Profissional aberto a aprender
Expert	Análítico (raciocínio lógico)
Estar perito	Experiência profissional em auditoria externa

Os entrevistados responderam esta questão de forma aberta, e o resultado verificado foi que a maioria das características que os profissionais das áreas em estudo elencaram, estão relacionadas e são muito semelhantes.

De acordo com os dados, o perfil profissional de ambos é muito semelhante, no entanto apresentam algumas diferenças expressivas, por exemplo, com relação ao grau de experiência que difere um perito contador de um contador forense, pois embasado nas entrevistas, o perito contábil é um *expert* em contabilidade, com vasta experiência em auditoria externa, investigação e *compliance*, além de sólidos conhecimentos na área jurídica. Para a senhora Maria: “Os peritos são os óculos para o juiz ou árbitro.”.

Para se exercer a perícia contábil, de acordo com as entrevistas, é necessário um longo tempo de adaptação na profissão. Dos entrevistados, Maria está no processo de adaptação, que segundo João vai de 2 a 5 anos. Ele afirma que este período é importante por conferir maior segurança e qualidade ao trabalho pericial.

Conforme constatado, o perfil do contador forense se assemelha ao perfil do perito contador. As competências levantadas pelos entrevistados podem ser divididas em três grupos distintos: o das características pessoais dos profissionais, o dos conhecimentos necessários para exercício da profissão e o das habilidades necessárias dos profissionais que atuam nas áreas em estudo. As características profissionais levantadas pelos entrevistados foram organizadas em cada um dos grupos de competências de forma a fazer uma comparação entre o perfil profissional do contador forense e do perito contábil, com base nos aspectos em que são semelhantes, conforme mostra o Quadro 6.

Quadro 6 – Competências associadas à Perícia Contábil e Contabilidade Forense

Características pessoais	Conhecimentos	Habilidades
Integridade	Contabilidade	Ler e escrever com excelência
Valores Morais	Conhecimento jurídico	Capacidade de entrevistar e coletar informações
Senso crítico	Experiência com auditoria externa	Ser aberto a aprender e se reciclar

a) **Características pessoais:** com relação às características pessoais apresentadas, destacam-se a integridade, os valores morais e o senso crítico. Tais características são intrínsecas às pessoas. Com relação à integridade, o que foi exposto durante as entrevistas é que ambos profissionais devem ser honestos e não deixar que nada venha a influenciar na boa execução do seu trabalho, ou seja, que nenhuma influência externa possa corromper o seu trabalho, como por exemplo, suborno e outras práticas. Com relação aos valores morais, foi constatado que é imprescindível que ambos os profissionais tenham seus valores morais bem estabelecidos e sólidos, para evitar casos como mencionado anteriormente, mas que tais valores não interfiram na investigação. Por exemplo, tanto na perícia, como em contabilidade forense, o profissional não deve permitir que seus valores pessoais e julgamentos interfiram na atividade. Ambos devem investigar fatos e não suposições. Ambas as características estão inter-relacionadas e embasam também a característica de senso crítico, pois é necessário que o profissional não leve em conta o senso comum, mas atuem de forma a analisar o que foi proposto.

b) **Conhecimentos:** para ambos profissionais foram requeridos conhecimentos em contabilidade, conhecimento jurídico e experiência com auditoria externa. Com relação a conhecimentos na área contábil, já era esperado, pois ambas as profissões são derivadas desta área. E o conhecimento vai mais além, pois é necessário que os profissionais saibam analisar demonstrações financeiras e as contas que as compõem, além de ter um bom conhecimento de mercado. Já com relação ao conhecimento jurídico, é essencial que os profissionais tenham conhecimentos de leis e também do próprio procedimento jurídico. Por último, foi levantada a experiência com auditoria externa, pois esta dá uma visão do todo empresarial e foi dita nas entrevistas, como um início do caminho da investigação e perícia.

c) **Habilidades:** é necessário que ambos, o perito contador e o contador forense, escrevam e leiam bem, pois sua análise deve ficar clara para que seu objetivo seja alcançado. Uma comunicação ineficiente torna o trabalho desses profissionais menos compreensíveis, podendo até resultar em perda de credibilidade. Outra habilidade importante é saber entrevistar e coletar informações, pois em ambos os casos os profissionais trabalham com prazos e devem ser eficientes e eficazes na utilização dos recursos a sua disposição. Por último, no entanto de extrema importância, é a capacidade de se manter atualizado e ser aberto a aprender, pois ambos os trabalhos são dinâmicos e é essencial que o profissional também o seja.

## 5. Discussão

De acordo com os resultados da pesquisa, primeiramente é necessário que tanto o profissional que atua com contabilidade forense quanto o que atua em perícia contábil seja honesto e íntegro. Isto é imprescindível, pois ambas as profissões expõem os profissionais a

situações em que podem ocorrer tentativas de suborno ou outras formas de manipulação do seu trabalho, por isso tais características são de extrema importância.

Foram identificadas semelhanças entre estes profissionais com relação às competências exigidas, mas também foram identificadas diferenças entre eles, principalmente quanto ao grau de *expertise* do perito, que deve ser um grande conhecedor do assunto a que se propõe a analisar. Por exemplo, pode ser citado um caso apresentado durante a aula de Auditoria e Perícia Contábil na FEA USP, em que determinado juiz preferiu a convocação de uma nutricionista para analisar um processo de perícia em restaurantes, do que indicar um perito contador, em vista do grau de entendimento sobre o assunto da nutricionista ser maior.

À primeira vista, muitos podem dizer que tanto a Perícia Contábil quanto a Contabilidade Forense tratam dos mesmos assuntos. Porém, de acordo com os resultados da pesquisa, mesmo que ambas possuam bastantes semelhanças, como por exemplo, se basearem na investigação para a resolução de conflitos e os profissionais terem perfis semelhantes, é possível identificar grandes diferenças entre elas.

Uma destas diferenças seria o escopo de atuação da Perícia Contábil ser bem mais abrangente do que o campo de atuação da Contabilidade Forense, pois enquanto essa se concentra mais em casos de prevenção e combate a fraudes, a outra possui um leque diverso de atuação, indo desde questões simples, como casos familiares, até questões mais complexas, como apuração de haveres entre sócios. Outra diferença marcante é a sua motivação, pois na perícia o foco é apresentar prova de algum acontecimento frente a um órgão julgador, enquanto que na contabilidade forense, precisa-se obter prova que não necessariamente vai ser utilizada em meio jurídico ou arbitral.

Cabe destacar também, que enquanto a prática da perícia contábil no Brasil é regulamentada e possui uma gama de normas que regem a profissão, a contabilidade forense não possui este grau de regulação no país.

Com base na situação atual do país e com casos de fraudes e corrupções aumentando consideravelmente, este profissional vem se tornando cada vez mais demandado nos últimos anos e ganhando maior destaque, tendência apontada em artigo vinculado no Jornal Valor Econômico, conforme apresentado anteriormente, é possível que a profissão do contador forense se torne regulamentada nos próximos anos.

## 6. Considerações Finais

Adotando-se o método de pesquisa fenomenográfico, através de entrevistas com profissionais que atuam nas áreas de Perícia Contábil e Contabilidade Forense, foi possível identificar que estas áreas têm grandes semelhanças entre si, apesar de terem focos diferentes.

Conforme o pressuposto 1, de que os fenômenos de perícia contábil e contabilidade forense partem da tradição de investigação para resolução de conflitos entre organizações, é possível observar que esta afirmação é verdadeira, pois ambas se sustentam na amenização de conflitos entre os indivíduos. No entanto a investigação é realizada de forma diferente e com objetivos diferentes. Enquanto que na perícia contábil o objetivo é atestar a veracidade de informações perante um julgador, na contabilidade forense o foco é a identificação da ocorrência da fraude, como uma prova que, no entanto, não necessariamente é levada à instância julgadora. Muitas empresas preferem realizar essas investigações de forma fechada e solucionar a questão internamente, para preservar sua imagem no mercado.

Já com relação ao perfil profissional dos profissionais das áreas de contabilidade forense e

perícia contábil, conforme o pressuposto 2, de que a perícia e a contabilidade forense exigem competências similares dos profissionais que atuam nessas áreas, foi possível identificar que os profissionais que atuam nessas áreas possuem características pessoais, conhecimentos e habilidades semelhantes. Sendo que é esperado que esses profissionais sejam íntegros, tenham valores morais robustos e senso crítico, além de conhecerem a fundo contabilidade, aspectos jurídicos e terem experiência com auditoria externa. Também é necessário que estes profissionais saibam se comunicar de forma eficiente, tanto na forma escrita quanto falada, além de terem capacidade de entrevistar e coletar informações e se manterem atualizados.

Com base no estudo, conclui-se que há muitas semelhanças entre o contador forense e o perito contábil nos quesitos de julgamento e zelo profissional. Também o estudo leva a inferir que há diferenças entre o perito e contador forense nos quesitos de experiência exigida e grau de expertise; sendo mais acentuada para o perito.

É importante destacar também que a produção literária brasileira, quando se trata de contabilidade forense, ainda é um tanto precária. São poucos os autores que se aprofundam no tema e seria interessante que mais pessoas se voltassem a ele, pois é muito atual e representa uma demanda crescente no mercado empresarial, além de uma área de atuação para os formados em contabilidade.

Enfim, como sugestão para pesquisa futura, cabe ressaltar que os dados aqui apresentados tiveram como base uma pequena amostra, e que seria interessante expandir a pesquisa para um número maior de entrevistados, abordando também outros aspectos, que não apenas o perfil profissional do perito contador e o contador forense, mas as técnicas que ambos utilizam para a execução dos trabalhos, por exemplo.

## 6. Referências

Brunstein, J.; Heidrich, S. B.; Amaro, R. A. (2016). Competencies for a Fair Play in organizations: a phenomenographic analysis of managers. *Brazilian Business Review*, 13(2): 105-134.

Amaro, R. de A.; Brunstein, J. (2011). As Contribuições da Fenomenografia para o Desenvolvimento da Competência Profissional nas Organizações. João Pessoa: III Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnGPR/engpr\\_2011/2011\\_ENGPR105.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnGPR/engpr_2011/2011_ENGPR105.pdf)

Association of Certified Fraud Examiners, (ACFE, 2012). Report to the Nations. On Occupational Fraud and Abuse (2012). Global Fraud Study. Available: <http://www.acfe.com/>. Retrieved 03 August 2013.

Borinelli, M. L.; Pimentel, R. C. (2010). Curso de Contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais. São Paulo: Atlas.

Cardoso, F. N. (2008). Contabilidade forense no Brasil: incipiência ou insipiência?. Brasília: Dissertação de pós Graduação, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis.

Conselho Nacional de Justiça - CNJ). (2015). Justiça em números 2015. Disponível em:

<https://www.youtube.com/watch?v=N6Hlbt1eXos>

Ely, L. (2016 , 22 de novembro). Quando os números abalam as estruturas. *Jornal do Comércio*. Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=30614>

Gonçalves, P.C. (2013). Características do perito contador: perspectiva segundo os juízes da justiça federal, advogados da união e peritos contadores no contexto goiano. Goiânia: Universidade Federal de Goiás. Disponível em: <http://repositorio.bc.ufg.br/bitstream/ri/319/1/Patricia%20Celestino%20Gon%20C3%A7alves.pdf>

Hoog, W. A. Z. (2010). Prova pericial contábil: Teoria e Prática. Curitiba: Juruá Editora.

Imoniana, J.O.; Silva, R.M. (2013). ‘Revisiting the concepts of forensic accounting and corporate fraud’, *Int. J. Auditing Technology*, Vol. 1, No. 2, pp.175–202.

KPMG. (2016). Perfil global do fraudador: A tecnologia viabiliza e os controles deficientes estimulam a fraude. Disponível em: <http://s.conjur.com.br/dl/perfil-fraudador-2016-kpmg.pdf>

Lei n. 9.307, de 23 de setembro (1996). Dispõe sobre a arbitragem. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9307.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9307.htm)

Matins, G. de A. & Theóphilo, C. R. (2007). Metodologia da Investigação Científica para as Ciências Sociais Aplicadas. São Paulo: Atlas.

Moura, R. (2007). Perícia Contábil: Judicial e Extrajudicial. Rio de Janeiro: Freitas Bastos.

Neves, I. J. Jr., Florido, M. A. B., Esteves, V. P. & Barreto, M. D. (2015). Perícia Contábil: Fatores Utilizados para a Escolha e na Manutenção de Peritos Contadores como Peritos do Juízo, na Opinião dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade. Disponível em: <http://www.adcont.net/index.php/adcont/adcont2015/paper/viewFile/1891/473>

Resolução n. 1.244. Conselho Federal de Contabilidade. (2009 , 10 de dezembro). Norma Brasileira de Contabilidade NBC PP 01 Perito Contábil. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Per%C3%ADcia\\_Cont%C3%A1bil.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Per%C3%ADcia_Cont%C3%A1bil.pdf)

Resolução n. 1.243. Conselho Federal de Contabilidade. (2009 , 10 de dezembro). Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 – Norma Técnica de Perícia Contábil. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC\\_TP\\_01.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2012/12/NBC_TP_01.pdf)

Resolução n. 836. Conselho Federal de Contabilidade. (1999 , 22 de fevereiro). Norma Brasileira de Contabilidade Interpretação Técnica NBC T 11 IT 03 Fraude e Erro. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1103.htm>

Resolução n. 858. Conselho Federal de Contabilidade. (1999, 21 de outubro). Norma Brasileira de Contabilidade. NBC T 13- Perícia Contábil. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t13.htm>

Ribeiro, A. A. D. (2009). Contabilidade Forense e Lavagem de capitais: um estudo da percepção da relevância da Contabilidade Forense nas investigações de organizações criminosas. (Dissertação de pós Graduação, Universidade Federal de Pernambuco).

Disponível em:

<https://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/Dissertacoes/arnaldo%20antonio%20duarte%20ribeiro%2023%2011%2009.pdf>

Ribeiro, A. A. D., Rodrigues, R. N., Lagioia, U. C. T. & Castro, M. N. (2013). Contabilidade forense: Um estudo perceptivo na relevância da Contabilidade Forense na investigação de lavagem de capitais praticadas por organizações Criminosas. Uruguai: Conferência Interamericana de Contabilidade. Disponível

em:<http://www.cpcecba.org.ar/media/img/paginas/Contabilidade%20Forense.%20Um%20Estudo%20Perceptivo%20Na%20Relev%C3%A2ncia%20Da%20Contabilidade%20Forense%20Na%20Investiga%C3%A7%C3%A3o%20De%20Lavagem%20De%20Capitais%20Praticadas%20Por%20Organiza%C3%A7%C3%B5es%20Criminosas.pdf>

Sá, A. L. de. (2011). Perícia Contábil. São Paulo: Atlas.

Santos, G. (2015, 12 de janeiro). Arbitragem ganha espaço para resolver conflito de empresas. Folha de São Paulo. Disponível em:

<http://www.siqueiracastro.com.br/Noticias/SCAMidia/Folha%20de%20S%C3%A3o%20Paulo%20-%20Arbitragem%20ganha%20espa%C3%A7o%20para%20resolver%20conflito%20de%20empresas%20-%202012-01-2015.pdf>

Santos, R.P. (2012). Perícia Contábil. [Apostila do curso de Pós Graduação]. Maringá: Centro Universitário de Maringá.

Silva, L. M. da. (2012). Contabilidade Forense: Princípios e Fundamentos. São Paulo: Atlas.

Vasconcellos, C. (2016) Controle Acurado. Valor Econômico. Disponível em:

<http://www.valor.com.br/empresas/4751239/controle-acurado>. Acessado 20/11/2016.