

PARECERES DE AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL: DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS

AMORIM, Kelma Karolina da Costa¹; GARCIA, João Wanderley Vilela²; SANTOS E SILVA, Manoel dos³

RESUMO

Este artigo tem por objetivo elucidar dois importantes ramos das ciências contábeis, pela sua relevância perante a atividade profissional contábil. Adotou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, por meio de livros, sites e artigos publicados na área contábil, com visita in loco ao Tribunal Regional do Trabalho, para obter conhecimento na prática da aplicação da perícia. Por fim, a apresentação de um estudo com as semelhanças e diferenças sobre o parecer de auditoria e parecer pericial contábil. O estudo responde às indagações seguintes: Quais são as diferenças entre auditoria e perícia contábil? Em qual momento é utilizado o trabalho do auditor e do perito contábil? Quais são os objetivos bem como a definição destes ramos contábeis? A Auditoria visa ao controle, acompanhamento, certificação se as demonstrações estão de acordo com as normas contábeis, se há necessidade de fazer mudanças para atendimento às normas e legislação, o auditor no fim do trabalho emite parecer com recomendações. A auditoria é bastante aplicada para apreciação de contas de gestores públicos. É realizada com certa frequência, normalmente anual. A Perícia contábil é o ramo que trabalha para responder aos quesitos propostos pelo magistrado. Pode ser utilizada para descobrir fraudes.

Palavra-chave: Auditoria versus perícia.

ABSTRACT

This article aims to clarify two important branches of accounting, the relevance of such activity before the accounting professional activity. Bibliographic research through literature, books, websites and published articles in accounting was adopted as methodology, with a visit "in loco" in the Regional Labor Court, to gain knowledge in practice the application of forensic accounting, finally presenting a study showing the similarities and differences of opinion on the audit and forensic. The study answers the following questions: What are the differences between auditing and forensic accounting? At what time the work of the auditor and of forensic accountant are used? What are the objectives and the accounting definition of these branches? The audit is aimed at control, monitoring, certifying that the statements comply with accounting standards, if there is a need to make changes to federal guidelines and legislation, the auditor at the end of the work an opinion with recommendations, the audit is largely applied to examine public managers accounts. It is performed with some frequency, usually annually. Forensic accounting is the branch that works to respond to the questions proposed by the magistrate, it can be used to uncover fraud.

Key words: Audit versus Forensic accounting.

1 Bacharel em Ciências Contábeis.

2 Professor do Departamento Ciências Contábeis — UFMT; Mestre em Ciencias Contábeis e Atuária — PUC/SP; Doutor em Contabilidade pela Universidade Nacional de Rosário – Argentina.

3 Professor do Departamento de Ciências Contábeis — UFMT; Mestre em Ciências Contábeis e Atuária — PUC/SP.

1 AUDITORIA CONTÁBIL

Como definição, objetivo, a atuação do profissional de auditoria contábil, segundo autores, visa subsidiar a formação de um conceito próprio a ser formado pelo leitor.

Auditoria Contábil segundo Sá (2002, p. 25):

Tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Franco e Ernesto (2001, p. 28) definem Auditoria Contábil:

Auditoria como a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva manter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica e financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A Resolução nº 986/03 aprova a NBC T 12, que define Auditoria Interna:

12.1.1.3 A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Com base nas definições de Auditoria, pode-se definir Auditoria Contábil como sendo uma técnica contábil, que tem como objetivo aumentar o grau de confiança por parte dos usuários previstos acerca das informações fornecidas pelas demonstrações contábeis, elaboradas de acordo com o relatório financeiro.

O trabalho de Auditoria Contábil é realizado por Contador, registrado no CRC na categoria de Contador, e, para auditar Companhias Abertas e Empresas de Grande Porte, há necessidade de estar registrado na Comissão de Valores Mobiliários, após ter sido aprovado no Exame de Competência Profissional.

Antes de assumir o trabalho de Auditoria, o Auditor deve conhecer a empresa, seu volume de transação, a complexidade de sua atividade operacional, a legislação que ela é obrigada a cumprir, fazer levantamento do sistema contábil e de controle interno implantado pela sua administração, com o objetivo de determinar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Após o levantamento do sistema contábil e de controle interno, o auditor independente deve aceitar um trabalho de asseguração somente se, com base em seu conhecimento preliminar das circunstâncias do trabalho, indicar que NBC TA 01:

- a) possa cumprir com as exigências do Código de Ética, como independência e competência profissional; e
- b) o trabalho contém todas as seguintes características:
- c) o objeto do trabalho é apropriado;
- d) os critérios a serem adotados são adequados e estão disponíveis aos usuários previstos;
- e) o auditor independente tem acesso apropriado e suficiente às evidências que darão suporte ou fundamentação para a sua conclusão;
- f) a conclusão do auditor independente, quer seja em forma de Asseguração Razoável quer em forma de Asseguração Limitada, puder estar contida em relatório escrito; e
- g) o auditor independente se satisfaça que há um propósito racional para o trabalho. Se houver uma limitação relevante na extensão do seu trabalho, provavelmente o trabalho não terá um propósito racional.

1.1 OBJETIVO DA AUDITORIA CONTÁBIL

Crepaldi (2009, p. 4) descreve o objetivo da Auditoria:

O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

O exame de auditoria deve ser efetuado de acordo com as normas usuais de auditoria, inclusive quanto às provas nos registros contábeis e aos procedimentos de auditoria julgados necessários nas circunstâncias.

Franco e Marra (2001, p. 31) explicitam que:

O objeto da auditoria é um conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

A Resolução nº 1.203, de 27 de novembro de 2009, descreve o objetivo da auditoria:

3. O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

A auditoria exerce sua ação preventiva, saneadora e moralizadora, para confirmar a veracidade dos registros e a confiabilidade dos comprovantes, com o fim de opinar sobre a adequação das situações e informações contidas nas demonstrações contábeis, na salvaguarda dos direitos dos proprietários, dos financiadores do patrimônio, do próprio fisco e, até, da sociedade em geral.

A primazia da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e demonstrações contábeis, avalia a adequação dos registros de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, informando, emitindo sua opinião se as demonstrações contábeis refletem ou não a situação patrimonial da empresa em determinada época e em determinado período; logo, a auditoria proporciona credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.

Destaca-se que não é o objetivo principal da auditoria detectar irregularidades, tais como roubos, erros propositais. Isto é consequência dos procedimentos de auditoria aplicados; no entanto, caso estes possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de auditoria, é papel do auditor levar ao conhecimento da administração para as providências cabíveis, e informando, caso não tomem as providências necessárias, terá consequência nos relatórios a serem realizados.

1.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA

Almeida (2009) trata das técnicas de auditoria, que se desenvolvem com o intuito de economia financeira e possibilidade de emitir a opinião em tempo hábil para auxiliar na tomada de decisão, pois de nada valeria examinar todos os lançamentos contábeis e emitir a opinião com muito atraso.

O auditor deve levar em consideração erros que, individual ou cumulativamente, possam conduzir os leitores das demonstrações contábeis a informações errôneas sobre elas. Para tanto, o auditor externo utiliza as técnicas de controle interno da empresa, para determinar

a amplitude dos testes de auditoria, pois, onde o controle interno é bom e eficaz, faz-se um menor volume de testes, e, se o controle interno for ruim, far-se-á um maior volume de testes.

1.3 AUDITORIA EXTERNA NO BRASIL

No Brasil, as técnicas de Auditoria surgiram por influência dos Estados Unidos. Este país tinha necessidade legal de avaliar seus investimentos no exterior, fato que impulsionou e inseriu todo o conjunto de técnicas de auditoria, que, posteriormente, seriam aperfeiçoadas.

A expressão “auditores independentes” foi mencionada pela primeira vez em 1965, pela Lei nº 4.728, que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento.

O Banco central do Brasil –BCB estabeleceu regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades do Sistema Financeiro Nacional –SFN e em companhias abertas.

O BCB foi que estabeleceu, por meio da Circular nº 179, de 11/5/1972, as Normas Gerais de Auditoria. Por sua vez, foi a Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC que aprovou as Normas e os Procedimentos de Auditoria, elaborados pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IAIB, atualmente denominado de Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON.

Em 1976, a Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, em seu art. 177, determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas, ou seja, ações negociadas na Bolsa de Valores, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

A CVM emitiu a Instrução nº 308, de 14/05/1999, que trata do registro e do exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, que define os deveres e responsabilidades das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Nota-se que o desenvolvimento da Auditoria brasileira se deu por influência norte-americana por meio de controle do patrimônio daquele país aqui no Brasil. Diante disto, verifica-se que a auditoria contábil aqui utilizada não foi construída conforme a Contabilidade Brasileira, para atender à necessidade das empresas brasileiras; pelo contrário, foi implantada no Brasil para o controle do patrimônio das empresas norte-americanas, o que certamente trouxe grandes prejuízos para as empresas brasileiras e para o desenvolvimento econômico do país. Por este motivo que a contabilidade e, consequentemente, a auditoria contábil está demasiadamente atrasada se comparada a outros países.

Observa-se que a auditoria e seus órgãos de controle estão em constante evolução e normatização, tal como a necessidade de internacionalizar a contabilidade e seus ramos de atividade, o que trará grandes benefícios a esta ciência, fortalecendo-a bem como fornecendo maior integridade e ampliando o campo de atuação para os profissionais.

1.4 AUDITORIA INTERNA

Para Almeida (2009), a auditoria interna surge como um ramo da auditoria externa, pela necessidade do proprietário da empresa necessitar dar maior ênfase às normas e procedimentos internos e se eles estão sendo seguidos pelos funcionários da empresa.

O auditor externo ou independente começou a inserir, além de sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, a emitir um relatório-comentário, apresentando sugestões para solucionar problemas da empresa, que chegaram a seu conhecimento no curso de seu trabalho e exame; no entanto, este profissional externo passava pouco tempo na empresa e seu trabalho se direcionava apenas à análise das demonstrações contábeis.

Para atender à necessidade da administração da empresa, necessitou da existência de uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e que visasse a outras áreas além da contabilidade, tais como sistema de controle de qualidade, administração de pessoal.

O auditor interno é um empregado da empresa e não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina, não deve ele desenvolver atividades que ele possa um dia vir examinar, para que não interfira na independência da análise e emissão de opinião.

Empresas têm verificado a importância e benefícios de se ter um auditor interno dentro dela, que irá garantir que a empresa esteja em conformidade com a legislação e os procedimentos internos, durante todo o ano, e não somente na realização da auditoria pelos órgãos de controle.

1.5 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são explicitados por Almeida (2009, p. 55), que define como um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as demonstrações financeiras; são eles:

- a) Contagem física;
- b) Confirmação com terceiros;
- c) Conferência de cálculos;
- d) Inspeção de documentos;

1.6 RELATÓRIO DE AUDITORIA

É no relatório que será apresentado o produto final do trabalho do auditor. Deve ser dirigido à diretoria, ao conselho de administração, aos acionistas, ou a quem tenha contratado o serviço de auditoria.

A) OPINIÃO NÃO MODIFICADA (PARECER PADRÃO)

É procedido quando concluir que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, sendo composto de NBC TA 600 :

- a) Título;
- b) Destinatário;
- c) Parágrafo Introdutório;
- d) Responsabilidade da Administração sobre as Demonstrações Contábeis;
- e) Responsabilidade do Auditor; e
- f) Opinião do Auditor.

No parecer deve constar a mesma data do término do serviço de auditoria, devido à responsabilidade do auditor em consequência dos “EVENTOS SUBSEQUENTES” ocorridos após o término dos trabalhos.

Sá (2005, p. 447), por sua vez, relata que o parecer do auditor origina-se do relatório final. Após concluída sua tarefa, o profissional pode emitir sua opinião; a base ou origem está nos relatórios, onde já estão disciplinadas as informações sobre a tarefa realizada.

Verifica-se que o produto final do serviço de Auditoria é o parecer do auditor, que irá identificar as demonstrações auditadas, definir o trabalho realizado pelos auditores e dos administradores na apresentação de documentos solicitados em tempo hábil, bem como sua opinião sobre as demonstrações analisadas.

1.6.1 NBC TA 705 – MODIFICAÇÕES NA OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE

- a) Circunstâncias em que é necessário modificar a opinião do auditor independente.

O auditor deve modificar a opinião no seu relatório quando:

- a) ele conclui, com base na evidência de auditoria obtida, que as demonstrações contábeis, como um todo, apresentam distorções relevantes; ou
- b) o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes.

b) Determinação do tipo de modificação na opinião do auditor independente opinião com ressalva.

O auditor deve expressar uma opinião com ressalva quando:

- a) De acordo com as evidências de auditoria apropriada e suficiente, obtidas por meio dos procedimentos de auditoria, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis; ou
- b) ele não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião, mas conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas; se houver, sobre as demonstrações contábeis poderiam ser relevantes, mas não generalizados.

c) Opinião adversa

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido evidência de auditoria apropriada e suficiente, conclui que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas para as demonstrações contábeis, e, sendo levado ao conhecimento da governança, esta não tomou as medidas apropriadas na circunstância.

d) Abstenção de opinião

O auditor deve abster-se de expressar uma opinião quando não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, e ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as demonstrações contábeis, poderiam ser relevantes e generalizadas.

Isso significa que não conseguiu aplicar os procedimentos de auditorias necessários para formar a sua convicção sobre o objeto em exame.

O auditor contábil pode deparar-se, no decorrer de sua atividade, com demonstrações incorretas, procedimentos realizados pelos contadores de maneira inadequada, e, até mesmo, com demonstrações manipuladas para esconder fraudes e desvios. Diante disto, seria impossível, ao se deparar com diversas destas situações, a existência de apenas um tipo de parecer. O auditor, ao finalizar seu trabalho, deve estar convencido de ter percorrido todos os caminhos necessários para o embasamento de seu trabalho, ter credibilidade nos documentos analisados, pois, no parecer, consta a assinatura do auditor, torna-o responsável pelas informações.

Quando o auditor concordar em sua plenitude com as Demonstrações Contábeis auditadas emitirá o parecer sem ressalva; discordar em parte com as demonstrações, porém nada de grande importância, emitirá o parecer com ressalva; verificar que as demonstrações auditadas estão em desacordo com as Normas de Contabilidade será o parecer adverso e, no caso de não conseguir embasamento suficiente para obter sua opinião, emitirá a negativa de parecer.

1.6.2 NBC TA 706 – PARÁGRAFOS DE ÊNFASE E PARÁGRAFOS DE OUTROS ASSUNTOS NO RELATÓRIO DO AUDITOR

a) Parágrafos de ênfase no relatório do auditor independente

Se o auditor considera necessário chamar a atenção dos usuários para um assunto apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis que, segundo seu julgamento, tem tal importância e é fundamental para o entendimento pelos usuários das demonstrações contábeis, ele deve incluir parágrafo de ênfase no relatório, desde que tenha obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, de que não houve distorção relevante do assunto nas demonstrações contábeis.

Tal parágrafo deve referir-se apenas a informações apresentadas ou divulgadas nas demonstrações contábeis.

Quando o auditor incluir um parágrafo de ênfase no relatório, ele deve:

- a) incluí-lo imediatamente após o parágrafo de opinião no relatório do auditor;
- b) usar o título “Ênfase” ou outro título apropriado;
- c) incluir no parágrafo uma referênci clara ao assunto enfatizado e à nota explicativa que descreva de forma completa o assunto nas demonstrações contábeis; e
- d) indicar que a opinião do auditor não se modifica no que diz respeito ao assunto enfatizado.

Parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente

Se o auditor considera necessário comunicar outro assunto, não apresentado nem divulgado nas demonstrações contábeis, e que de acordo com seu julgamento é relevante para o entendimento, pelos usuários, da auditoria, da responsabilidade do auditor ou do relatório de auditoria, e não for proibido por lei ou regulamento, ele deve fazêlo em um parágrafo no relatório de auditoria, com o título “Outros assuntos” ou outro título apropriado.

O auditor deve incluir esse parágrafo imediatamente após o parágrafo de opinião e de qualquer parágrafo de ênfase, ou em outra parte do relatório, se o conteúdo do parágrafo de outros assuntos for relevante para a seção Outras Responsabilidades de Relatório.

2 PERÍCIA CONTÁBIL

Seguem-se conceitos sobre este assunto segundo autores nacionalmente renomados.

Sá (2005, p. 14) define Perícia Contábil como sendo:

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.

Ornelas (2000, p.33) expressou:

Definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a pericia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas [...]

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução nº 1.243/09, trata da NBC TP 01 – Perícia Contábil. Nesta, conceitua perícia como:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar a 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.

Dessas definições se pode concluir como sendo conceito de perícia contábil: atividade exercida por profissional registrado no Conselho e que, com elevado conhecimento técnico, visa subsidiar o magistrado com respostas aos quesitos por este proposto, por meio de procedimentos técnicos, tais como investigação, indagação, mensuração, vistoria. Não é necessário emitir opinião própria, mas elucidar a verdade dos fatos de forma embasada em documentos.

Observa-se sua aplicação em casos de perícias em instituições financeiras, habitacionais e para cálculos de indenizações trabalhistas. É uma atividade profissional que exige educação continuada, conhecimento em diversas áreas que se inter-relacionam, tais como economia, direito, matemática financeira, estatística e outras, bem como o emprego da ética no seu dia a dia profissional.

2.1 OBJETIVO DA PERÍCIA

Alberto (2002, p. 50) descreve o objetivo da perícia contábil:

O objetivo maior da perícia contábil é a verdade sobre o objeto examinado, melhor dizendo, o objetivo maior é a transferência da verdade contábil para o ordenamento – o processo ou outra forma – da instância decisória, a constatação, prova ou demonstração, segundo os princípios e instrumentos da Ciência Contábil, do ou sobre o objeto.

O autor ainda descreve que a perícia contábil tem por objetivo geral a constatação, prova ou demonstração contábil da verdade real sobre seu objeto, transferindo-o, através de sua materialização: o laudo, para o ordenamento da instância decisória, judicial ou extrajudicialmente.

Quanto aos objetivos específicos da perícia contábil, a finalidade com a utilização do instrumento é:

- a) A informação fidedigna;
- b) A certificação, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto;
- c) O esclarecimento a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto;
- d) O fundamento científico da decisão;
- e) A formulação de uma opinião ou juízo técnico;

- f) A mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o quantum monetário do objeto;
- g) Trazer à luz o que está oculto por inexatidão, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

Ornelas (2000, p. 35) descreve o objetivo da perícia contábil:

A perícia contábil tem por objeto central os fatos ou questões contábeis relacionadas com a causa (aspecto patrimonial), as quais dever ser verificadas, e, por isso, são submetidas a apreciação técnica do perito, que deve considerar, nessa apreciação, certos limites essenciais, ou “caracteres essenciais”. São caracteres essenciais da perícia contábil:

- a) Limitação da matéria;
- b) Pronunciamento adstrito à questão ou questões propostas;
- c) Meticuloso e eficiente exame do campo prefixado;
- d) Escrupulosa referência à matéria periciada;
- e) Imparcialidade absoluta de pronunciamento.

Verifica-se que o objeto da perícia é subsidiar os quesitos propostos pelo magistrado, demonstrando a verdade, obtendo uma informação fidedigna, no limite da matéria proposta pelo magistrado, sendo imparcial, ético e eficiente na formulação do laudo ou parecer. Importante destacar que, diferentemente do objeto de auditoria contábil, por ora já apresentado, a perícia contábil tem por finalidade demonstrar, evidenciar erros e/ou fraudes.

2.2 TÉCNICAS PRELIMINARES DE PERÍCIA CONTÁBIL

Na aplicação prática da Ciência Contábil, da qual a perícia é uma delas, deve-se considerar os “modos de operação” decorrentes da própria Ciência. Pode-se dizer que a aplicação prática dos resultados das ciências se expressa através de técnicas desenvolvidas para abordar determinadas situações. A técnica não é ciência, mas é parte de aplicação desta ciência.

As técnicas preliminares de perícia, segundo Alberto (2002, p. 120), são:

- a) Definir o objeto da perícia: o perito, ao estudar o processo ou os elementos de consulta que lhe foi formulada, deve procurar estabelecer e circunscrever o objeto pericial. Isto porque nem sempre tal objeto estará claro para o próprio usuário do serviço pericial. Muitas vezes o solicitante não consegue situar corretamente o que deseja ver examinado pela perícia.
- b) Estabelecer, com base no objeto e nos demais elementos disponíveis, qual o objetivo da perícia, ou seja, qual a finalidade para a qual aquela está sendo instada a examinar determinada matéria. Essa finalidade da perícia, também, na maioria das vezes não estará claramente estabelecida pelo usuário (as partes, terceiros ou Judiciário). É importante proceder dependendo da finalidade da perícia, estabelecer a metodologia que empregará, ou, em suma, as técnicas de abordagem que adotará no caso concreto. Trata-se de diligenciar junto aos próprios autos ou conjunto de elementos que lhe são submetidos.
- c) Se o objeto e os objetivos tornarem necessária a pesquisa ou verificação de campo (a diligência propriamente dita, no sentido estrito), o profissional deverá comparecer no local onde será efetuada a verificação ou a pesquisa, ou ainda, onde serão solicitados os documentos, ouvidas as

pessoas ou efetuadas as medições ou reproduções da coisa, situação ou fato de qualquer espécie. É aconselhável que tal técnica seja empregada com cuidados apropriados, lavrando o perito termo circunstaciado da solicitação, pesquisa ou verificação efetuada.

O perito deve ter como foco descobrir o objetivo das partes quanto à realização da perícia, diante da finalidade dela, poderão ser escolhidas a metodologia e técnicas mais apropriadas para a realização da perícia.

A diligência estrita é ato técnico da maior importância para a realização do laudo e parecer, quando, efetivamente, não é o seu componente principal, pois é através deste ato que muitos atos, fatos e situações ocultos que interessam à lide podem vir à tona. A disposição mental apropriada do perito, sua perspicácia e capacidade de apreensão, são decisivas para o encaminhamento que terá o laudo e parecer propriamente dito.

É necessário que se façam as técnicas preliminares em todo serviço de perícia, pois há casos em que se torna difícil o acesso a documentos, devido à quantidade de filiais ou, até mesmo, pela má vontade em disponibilizar os documentos por parte dos interessados, faz-se necessário estabelecer o objetivo da perícia e o objetivo das partes com a perícia; deve ser feita análise de quanto tempo será necessário para fazer a pesquisa de campo, e, para tanto, calcular os gastos com o trabalho pericial e fornecer o valor do honorário de seu trabalho.

2.3 ESPÉCIES DE PERÍCIA

A perícia pode ser realizada em espécies distintas, conforme os ambientes em que serão realizadas. São os ambientes que delinearão as características e as determinantes tecnológicas para o perfeito atendimento do objeto pericial.

A Resolução CFC nº 1.243/09, que aprova a NBC TP 01 – Perícia Contábil, relata, de maneira breve, os tipos de perícia nos itens a e b.

Veja-se:

- a) A perícia contábil, tanto a judicial como a extrajudicial, é de competência exclusiva do contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade. Entende-se como perícia judicial aquela exercida sob a tutela da justiça. A perícia extrajudicial é aquela exercida no âmbito arbitral, estatal ou voluntária.
- b) A arbitral é aquela exercida sob o controle da lei da arbitragem. Perícia no âmbito estatal é executada sob o controle de órgão do estado, tais como perícia administrativa das Comissões Parlamentares de Inquérito, de perícia criminal e do Ministério Público. Perícia voluntária é aquela contratada espontaneamente pelo interessado ou de comum acordo entre as partes.

Observa-se que a norma classifica as perícias em perícia judicial ou perícia extrajudicial.

A perícia judicial é aquela exercida sob o comando do Juiz, na qual o perito contador tem por objetivo esclarecer os fatos, produzir provas sobre a questão, demonstração da verdade relatada em Laudo ou Parecer. Estas provas subsidiarão a tomada de decisão do magistrado. A perícia judicial ocorre no ambiente judicial.

A perícia extrajudicial, segundo a norma, pode ser exercida nos seguintes âmbitos: arbitral, estatal ou voluntária. Estas podem ser feitas sob o comando de uma ou mais partes interessadas. Visa produzir as constatações necessárias, não é realizada no âmbito judicial.

A Perícia arbitral é exercida sob o controle da lei da arbitragem, atuando parcialmente, ora como se fosse judicial ora como extrajudicial. Subdivide-se em probante e decisória, segundo se destine a funcionar como meio de prova do juízo arbitral, como subsídio e da convicção arbitral, ou é ela própria a arbitragem; portanto, funciona seu agente como o próprio árbitro da controvérsia. É executada sob o controle do órgão do Estado.

A perícia estatal ou voluntária é aquela contratada espontaneamente pelo interessado ou em casos que tenham comum acordo entre as partes. Como exemplo, tem-se a perícia para averiguar a liquidez e solidez de empresas a serem adquiridas; investigação dos bens existentes nos lançamentos dos livros contábeis.

2.3.1 Conhecimento da questão

A perícia contábil emerge de dúvidas de natureza patrimonial ou da riqueza gerida. Se a questão está em litígio, em Juízo, existem partes que se conflitam – é inequívoco; o autor reclama pelos seus direitos, e o réu defende-se com seus argumentos.

O perito deve ter conhecimento sobre o que motivou a questão, os argumentos de cada um, os documentos apresentados etc.

Se o perito é do juiz, sua responsabilidade é total e enorme, pois a tendência é que seu laudo seja o de maior confiabilidade; se o perito é das partes ou do réu ou do autor, o profissional precisa aprofundar-se nas razões de seu cliente e procurar, por todos os meios lícitos e éticos, dentro de seus conhecimentos, buscar razões em favor da parte que o constituiu. Sobre o perito assistente ou da parte, não há o ônus de suspeição, mas se exige o dever ético.

Se a perícia não é judicial, mas administrativa, necessário se faz conhecer tudo o que motivou e porque se deseja a opinião, ou, ainda, o que se espera com ela.

Conhecendo a razão essencial do assunto, pode-se orientar a filosofia, a metodologia e a política do plano de trabalho.

O pleno conhecimento das razões pelas quais a perícia se realiza deve determinar a filosofia e a política do plano de trabalho a ser elaborado como guia. Como são variadas as

questões, variados são os planos, a perícia vai exigir muito mais detalhamento e especificidade no plano de trabalho.

O conhecimento da questão em que o perito trabalhe é essencial para o desenvolvimento de seu plano de trabalho, é necessário buscar o entendimento sobre qual o objetivo das partes, o que elas desejam com o término do trabalho pericial, para, a partir daí, buscar evidências em que as partes possam estar envolvidas ou ter agido para o alcance de seu objetivo, tais como erros propositais, fraudes e, até mesmo, conluio com outras pessoas e até órgãos públicos.

2.3.2 Conhecimento dos fatos

Os fatos que envolvem a tarefa pericial são muitos e informam o que já aconteceu e até mesmo está a suceder.

Assim, por exemplo, quando um sócio entra na justiça contra o outro, reclamando que o gerente não está cumprindo o contrato social; a razão pode ser obter maior distribuição de lucro, mas devem verificar o que os fatos indicam, podem denunciar que, além do contrato social, houve um acordo de quotista, onde o sócio de capital concordou que as distribuições só se fazem se o lucro fosse superior a determinado percentual do patrimônio líquido, corrigido até a época de distribuição.

A intenção do litigante é uma, e essa é sua razão, mas os fatos militam contra ele.

O perito deve ter meios convincentes a uma opinião sólida.

Existem razões e fatos. Nem sempre as razões são apoiadas pelos fatos e, às vezes, a perícia pode reverter os fatos ou apoiar as razões, tudo depende do que se tem para verificar.

Os fatos são ocorrências que não se confundem com as razões que motivaram uma perícia, mas é preciso conhecer ambos para planejar.

A questão que motivou a perícia pode ter contra ela fatos que estão ocorrendo ou ainda não se anexaram ao processo, e que o perito deve procurar conhecer.

Tal é o número de ocorrências que podem circundar uma perícia, que não basta conhecer sobre o processo, sobre as razões, necessitando-se aprofundar sobre as eventualidades para que trace o plano de resultado; e ainda existe o caso em que o perito é convocado depois que os quesitos já foram todos formulados, inclusive o da parte que contrata o profissional.

2.3.3 Levantamento prévio dos recursos disponíveis para exame

Ao planejar, é necessário ter conhecimento quanto aos recursos disponíveis, quer humanos, materiais, competentes para produzir um laudo/parecer de qualidade.

Nem sempre os recursos necessários estão disponíveis ao perito na execução de seu trabalho; exemplo: se a parte requer um exame de custos, e se a empresa não tem escrita contábil de custos, as dificuldades serão grandes.

Sabe-se que se pode dispor para examinar; é possível fazer um plano de trabalho pericial. Os levantamentos devem estar centralizados dentro dos objetivos da perícia, mas não é demais procurar saber tudo o que existe, porque, muitas vezes, é possível, através de um controle, obter outro, por decorrência.

Na perícia, a preocupação dos levantamentos se guia pelas “razões” e “fatos” que movem a questão.

2.3.4 Prazo para execução das tarefas

É comum, nas perícias, os juízes, os administradores, os interessados fixarem prazos para a realização do trabalho.

Em casos judiciais, os prazos judiciais são fixados pela Lei nº 8.455, de 24/08/1992, em seu art. 1º: “em caso judicial a perícia precisa ser entregue pelo menos vinte dias antes da audiência de instrução e julgamento e os assistentes têm dez dias de prazo após a entrega do laudo”.

É preciso, depois de conhecer as razões, os fatos e os recursos, mensurá-los diante do tempo de que se dispõem. O melhor critério é o de realizar um Cronograma.

Tal hipótese pode fazer com que o perito peça mais prazo ou desista de realizar o serviço, para não fazê-lo mal.

Os cronogramas devem ser calculados com segurança, levando em conta possíveis imprevistos, que são naturais, considerar a de acessibilidade dos documentos que serão necessários à execução dos trabalhos, bem como o apoio de outros profissionais na realização do trabalho.

2.3.5 Acessibilidade aos dados

Nem sempre os dados necessários se acham no mesmo local onde reside o perito e, às vezes, se espalham por regiões longínquas. Outras vezes, esses dados se encontram em mau estado de conservação, demandando grandes esforços para sua leitura.

Por vezes, dependem de informes de terceiros não implicados na questão, que não temem em fornecer informações, às vezes até por incentivo por uma das partes litigantes. Deve levar em consideração se a empresa tem diversas filiais em regiões longínquas.

2.3.6 Pleno conhecimento dos sistemas contábeis adotados e confiabilidade documental

Como existem muitos sistemas de registros contábeis e de arquivos, o perito também precisa conhecer como se processam.

O perito necessita ter conhecimentos razoáveis em sistemas e em informática, bem como precisa testar a confiabilidade dos sistemas e dos arquivos de documentos, de fitas, discos etc.

“Para planejar é preciso saber como se chega aos dados e até que ponto é possível ter confiança neles”.

Como cada caso pericial tem seu próprio caráter, sua especificidade, é possível que, nessas variáveis de sistemas, o perito possa adotar na mesma empresa, em circunstâncias diferentes, dois critérios.

Caso não haja confiabilidade, é preciso encontrar o caminho que a ela conduza, ou, então, declarar a impossibilidade de obtenção de elementos que produzam uma opinião de qualidade.

2.3.7 Natureza de apoios

Se o perito souber com quais apoios contar, e é necessário que saiba, planejará de acordo com as circunstâncias.

Havendo necessidade de pessoal, a empresa examinada pode dispor-se a oferecer tal pessoal, mas também o perito deve estar preparado para utilizar seus auxiliares, ou até mesmo a contratação de profissional capacitado.

Nem sempre uma perícia pode realizar-se sem a ajuda de pessoas que auxiliem ou de especialistas que resolvam problemas específicos mais complexos.

As intrincadas operações desta era, a velocidade da informação, a concentração dos capitais e dos mercados, o gigantismo das instituições, tudo isto vai fazendo da realidade da prestação de serviços contábeis um complexo, que necessita de equipe de apoio.

2.4 CONTEÚDO DOS PLANOS PERICIAIS

Os planos periciais possuem o conteúdo suficiente para que a opinião seja transmitida pelo perito, tal como possa vir a satisfazer aos que requereram a verificação e opinião.

Não é um plano padronizado; é determinado conforme a necessidade do trabalho pericial.

O importante é que os planos sigam os itens que compõem o objeto de investigação.

O plano deve girar em torno de verificações necessárias à constatação do fato. Exemplo: suspeita de desvio de mercadorias, o plano deve agir para a constatação deste quesito. O programa de trabalho do perito giraria em torno desta verificação.

2.5 PROCEDIMENTOS DE PERÍCIA CONTÁBIL

A NBC TP 01 trata dos procedimentos de perícia

18. Os procedimentos da perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria indagação, investigação, arbitramento, mensuração avaliação e certificação.

2.5.1 Exame

A norma trata: “19. O exame é a análise de livros, registros transações e documentos”.

O exame é a análise de elementos constitutivos da matéria. Pode ser em relação a um elemento qualquer: uma pessoa, livro, registros das transações e documentos. Pressupõe a decomposição dos elementos da matéria examinada em tantas partes quantas forem necessárias à formação da convicção a respeito delas, tem por objeto verificar a existência de livros contábeis exigidos por lei, e se foram preenchidos atendendo à legislação e à norma, buscando evidências de erros e até mesmo fraudes.

2.5.2 Vistoria

A norma trata: “20. A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial”.

É o ato de verificação do estado circunstancial do objeto pericial concreto: pessoa, máquina, documento, condições ambientais. A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial, é a apreensão do estado do objeto no momento do exame, em dada época e circunstância.

2.5.3 Indagações

Segundo a norma “21. A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou do fato relacionado à perícia”.

É o ato pericial de obtenção do testemunho pessoal daqueles que têm ou deveriam ter conhecimento dos fatos ou atos referentes à matéria periciada. Na indagação, faz-se a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.

2.5.4 Investigação

Quanto à norma “22. A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias”.

A investigação nada mais é do que a pesquisa que visa verificar a veracidade dos fatos, das respostas obtidas na indagação, para trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias. Estas circunstâncias são, habitualmente, astúcia, má-fé, fraude, malícia e outros procedimentos aéticos, que visam obscurecer a verdade.

2.5.5 Arbitramento

Na norma, tem-se “23. O arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico”.

Do ponto de vista pericial, é a técnica de determinar valores por procedimentos estatísticos, tais como média, mediana, desvio-padrão e analógicos, que são situações mensuráveis conhecidas. São utilizados como parâmetro para se determinar o valor de situação não diretamente mensuráveis, capazes de fundamentar o valor encontrável.

2.5.6 Mensuração

Pela norma: “24. A mensuração é o ato de quantificação e quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações, despesas e receitas”.

É o ato de determinar a quantidade de elementos das contas patrimoniais e de resultado, bem como qualificá-los. Desta forma, pode-se obter um critério de comparação se as contas da empresa estão mensuradas de maneira correta.

2.5.7 Avaliação

Na norma: “25. A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas”.

Após ter verificado a quantidade e qualidade dos itens patrimoniais e de resultado na mensuração, a avaliação é o ato de estabelecer o valor a estes itens constatados. É a análise e identificação do valor por critério puramente objetivo, calculável e demonstrável. Trata-se da constatação do valor real das coisas, ou de sua determinação por critério comparativo direto, como pesquisas, valor de mercado.

2.5.8 Certificação

É tratada pela norma em seu item 26, “A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional”.

Os procedimentos periciais aplicam-se de acordo com a pertinência de cada caso. Trata-se de uma análise para produzir uma opinião. Não é um mecanismo rígido, imutável, tendo em vista que as perícias são diversificadas, trata-se de um padrão, um auxílio na execução do serviço pericial.

A norma trata especificamente da distinção entre programa de trabalho de perícia e planejamento, no item 32:

32. Enquanto o planejamento da perícia é um procedimento prévio abrangente que se propõe a estabelecer todas as etapas da perícia, o programa de trabalho é a especificação de cada etapa a ser realizada que deve ser elaborada com base nos requisitos e/ou objeto da perícia.

O planejamento de perícia e o programa de trabalho são fatores imprescindíveis à orientação do trabalho do perito contábil. O planejamento irá estabelecer de maneira abrangente as etapas do trabalho, enquanto os programas especificarão cada etapa a ser realizada, devendo ser elaborada com base nos quesitos propostos.

2.6 PARECER PERICIAL CONTÁBIL

Quanto ao Parecer Pericial contábil, a NBC TP 01 trata:

27. Concluídas as diligências, o perito-contador apresentará laudo pericial contábil, e o perito-contador assistente seu parecer pericial contábil, obedecendo aos respectivos prazos.

57. O Decreto-lei nº 9.295/46, na alínea “c” do art. 25, determina que o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil somente sejam elaborados por contador que esteja devidamente registrado e habilitado em Conselho Regional de Contabilidade.

58. 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.

59. Obriga a Norma que os peritos, no encerramento do laudo pericial contábil ou do parecer pericial contábil, consignem, de forma clara e precisa, as suas conclusões.

Verifica-se que o resultado final do trabalho pericial contábil é dividido em dois: o laudo pericial emitido pelo perito contador do juiz e o parecer pericial emitido pelo perito-contador assistente. A lei determina que ambos sejam elaborados por profissionais devidamente registrados e habilitados no Conselho. Para atender ao objetivo desta pesquisas que é o estudo de pareceres de auditoria e perícia, será dada ênfase ao parecer pericial contábil.

Tanto o parecer quanto o laudo são documentos escritos, que emitem o resultado do trabalho do perito contador e perito contador assistente, respectivamente. Devem ser apresentados de forma clara, precisa e abrangente, tendo em vista o objeto e as buscas de elementos de prova para sua conclusão.

Ornelas (2000, p. 98) trata do parecer pericial contábil de maneira histórica.

Com o advento da Lei nº 8.455/92, surgiu um tipo de laudo de responsabilidade do assistente técnico. Antes da lei os assistentes técnicos tinham, por praxe, oferecer seus trabalhos técnicos em caso de divergências com o Laudo Pericial Contábil, era denominado Laudo Crítico.

Com a nova Legislação, o assistente técnico é responsável pela oferta de parecer pericial contábil, ou seja, oferece por meio de trabalho próprio, sua

opinião técnica, critica ou concordante, a respeito do Laudo Pericial oferecido pelo perito do Juiz.

O perito assistente deve tomar os mesmos cuidados técnicos adotados pelo perito judicial, acompanhar as diligências realizadas, desenvolver levantamentos específicos de seu interesse que suportem o trabalho que oferece.

Esse tipo de Parecer pode ser assim ordenado:

- a) Das considerações preliminares/Resumo do laudo oficial
- b) Dos comentários técnicos ao laudo pericial contábil
- c) Do parecer pericial contábil
- d) Do encerramento
- e) Anexos
- f) Documentos

Além do registro, é necessário que o perito tenha conhecimento da matéria periciada.

Ao elaborar Parecer pericial contábil, deve ater-se a todas as normas e técnicas de sua elaboração, tais como: não deve deixar espaços em branco, não deve conter rasuras, borrões, é proibido utilizar as linhas marginais, o parecer deve ser escrito de forma direta com a linguagem técnica, porém, de maneira acessível aos interlocutores.

O Parecer deve ser elaborado para atendimento às necessidades dos julgadores e ao objeto em discussão, sempre com conteúdo claro e dirigido ao assunto da demanda. Em caso de o parecer contábil ser contrário às posições do Laudo, o perito contador-assistente deve fundamentar suas manifestações.

2.7 APRESENTAÇÃO DO PARECER PERICIAL CONTÁBIL

A NBC TP 01 trata da apresentação do Parecer da seguinte forma:

60. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são orientados e conduzidos pelo perito-contador e pelo perito-contador assistente, respectivamente, que adotarão padrão próprio, respeitada a estrutura prevista nesta Norma. Neles devem ser registrados de forma circunstaciada, clara e objetiva, sequencial e lógica, o objeto da pericia, os estudos e observações realizadas, as diligências executadas para a busca de elementos de prova necessários, a metodologia e critérios adotados, os resultados devidamente fundamentados e as suas conclusões.

64. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil deverão ser escritos de forma direta, devendo atender às necessidades dos julgadores e dos interessados e ao objeto da discussão, sempre com conteúdo claro e limitado ao assunto da demanda, de forma que **possibilite os julgadores a proferirem justa decisão**. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil não devem conter documentos, coisas, e/ou informações que conduzam a duvidosa interpretação, para que não induza os julgadores e interessados a erro.

Diante do exposto, observa-se que o perito contábil e o perito contábil assistente poderão adotar padrão próprio na execução de seu trabalho; no entanto, sempre obedecendo à norma de regulação da atividade pericial citada NBC TP 01. Diante disto, verifica-se certa liberdade para o perito. Este, por sua vez, deve registrar, de maneira clara, sequencial, objetiva,

o objeto da perícia, os estudos e observações realizados, a metodologia e os critérios adotados devidamente fundamentados e suas conclusões.

Ambos deverão ser escritos de forma direta, com o intuído de atender à necessidade dos julgadores, com conteúdo claro e limitado ao assunto da demanda, com a plena convicção de que tenham percorrido todos os caminhos capazes de subsidiar a tomada de decisão do magistrado de forma justa. O parecer não deve conter objeto de dupla interpretação ou interpretação duvidosa.

2.8 TERMINOLOGIA DO PARECER PERICIAL

A NBC TP 01 determina a terminologia do parecer pericial da seguinte forma:

67. Forma circunstanciada: a redação pormenorizada e minuciosa, efetuada com cautela e detalhamento, em relação aos procedimentos e aos resultados do laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil.

68. Síntese do objeto da perícia: o relato sucinto de forma que resulte numa leitura compreensiva dos fatos relatados ou na transcrição resumida dos fatos da lide sobre as questões básicas que resultaram na nomeação ou na contratação do perito.

69. Diligências: todos os procedimentos e atos adotados pelo perito na busca de documentos, coisas, informações ou quaisquer outros elementos de prova, bem como todos os subsídios necessários a elaboração do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil, mediante termo de diligência, quando possível, desde que tais provas não estejam insertas nos autos. Ainda são consideradas diligências, as comunicações às partes, aos perito-contadores assistentes ou a terceiros, ou petições judiciais, em decorrência de necessidade de arrecadar elementos de prova.

70. Critérios da perícia: procedimentos que servem de norma para julgar ou decidir o caminho que deve seguir o perito na elaboração do trabalho pericial. É a faculdade que tem de distinguir como proceder em torno dos fatos alegados.

71. Metodologia: conjunto dos meios dispostos convenientemente para alcançar o resultado da perícia por meio do conhecimento técnico-científico, de maneira que possa ao final inseri-lo no corpo técnico do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil.

72. Resultados fundamentados: representam as consequências do trabalho técnico-científico do perito, por meio da explicitação da forma pela qual o perito chegou às conclusões da perícia.

73. Conclusão: é a quantificação, quando possível, do valor da demanda, podendo reportar-se a demonstrativos apresentados no corpo laudo pericial contábil e do parecer pericial contábil ou em documentos. É na conclusão que o perito colocará outras informações que não foram objeto de quesitação, porém, as encontrou na busca de elementos de prova inerentes ao objeto da perícia e que, de alguma forma, servirão de apoio para a opinião ou julgamento...

79. Os peritos devem na conclusão do laudo pericial contábil e do parecer pericial contábeis, considerar as formas explicitadas nos itens seguintes:

- a) omissão de fatos: o perito-contador não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, mesmo que não tenha sido objeto de quesitação e desde que esteja relacionado ao objeto da perícia;

- b) a conclusão com quantificação de valores é viável em casos de: apuração de haveres; liquidação de sentença, inclusive em processos trabalhistas; resolução de sociedade; avaliação patrimonial, entre outros;
- c) pode ocorrer que na concussão seja necessária a apresentação de alternativas, condicionada às teses apresentadas pelas partes, casos em que cada uma apresenta uma versão para a causa. O perito deve apresentar ao juiz as alternativas condicionadas às teses apresentadas, devendo, necessariamente, serem identificados os critérios técnicos que lhes dêem respaldo. Tal situação deve ser apresentada de forma a não apresentar a opinião pessoal do perito, consignando os resultados obtidos, caso venha a ser aceita a tese de um ou de outro demandante, como no caso de discussão de índices de atualização e taxas.

O parecer pericial contábil é um trabalho relativamente técnico, que deve relatar, de maneira clara e detalhada, todos os procedimentos realizados bem como o resultado alcançado.

Quanto ao objeto, deve relatar de maneira sucinta, permitindo uma leitura compreensiva, transcrever resumidamente os fatos que resultaram na nomeação ou contratação do perito-contador assistente.

O perito contador assistente deve registrar no parecer todos os procedimentos e atitudes adotadas na busca de informações e subsídios necessários à elaboração do Parecer, ou seja, as diligências efetuadas para o alcance das informações.

Quanto ao critério da Perícia, são os procedimentos que auxiliam o perito a decidir o caminho a seguir na elaboração de seu trabalho. Desde que estejam de acordo com as normas, o perito tem a faculdade de decidir, não é um trabalho restrito, até mesmo porque podem surgir novos caminhos a serem percorridos no decorrer de seu trabalho.

A metodologia deve ser inserida no corpo técnico do parecer ao final do trabalho. São os meios dispostos para alcançar o resultado da perícia por meio de conhecimentos técnicos e científicos.

Os resultados fundamentados apresentarão explicação da forma pela qual o perito chegou à conclusão da perícia, representa as consequências do trabalho técnico-científico do perito.

Na conclusão haverá a quantificação do valor da demanda. Isto, se possível, pode tratar dos demonstrativos apresentados no corpo do parecer, e é na conclusão que o perito colocará outras informações que não foram objeto de quesitação, mas que, no entanto, servirão de apoio para opinião ou julgamento, ou seja, o perito deve ater-se a não omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer das pesquisas.

Há casos em que se torna viável a quantificação de valores, tais como causas trabalhistas, resolução de sociedade. Havendo necessidade de apresentação de alternativas, de

acordo com as teses apresentadas pelas partes, o perito deve ater-se a não evidenciar opinião pessoal.

2.9 ESTRUTURA DO PARECER PERICIAL

A estrutura do parecer pericial é descrita no item 80 da NBC TP 01:

80. O laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil devem conter, no mínimo, os seguintes itens:
- a) identificação do processo e das partes;
 - b) síntese do objeto da perícia;
 - c) metodologia adotada para os trabalhos periciais;
 - d) identificação das diligências realizadas;
 - e) transcrição e respostas aos quesitos: para o laudo pericial contábil;
 - f) transcrição e respostas aos quesitos: para o parecer pericial contábil; onde houver divergência, transcrição dos quesitos, respostas formuladas pelo perito-contador e as respostas e comentários do perito contador-assistente;
 - g) conclusão;
 - h) anexos
 - i) apêndices;
 - j) assinatura do perito: fará constar sua categoria profissional de contador e o seu número de registro em Conselho Regional de Contabilidade, comprovada mediante Declaração de Habilidaçāo Profissional – DHP. É permitida a utilização de certificação digital, em consonância com a legislação vigente e as normas estabelecidas pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileiras – ICP – Brasil.

Cada trabalho pericial tem uma determinada particularidade. Quanto à estrutura do Parecer Pericial, é um subsidio para elaboração do trabalho pericial sem esquecimento de partes essenciais do parecer, a necessidade surge na execução do serviço. Haverá casos em que tenha anexos, apêndices, e outros não, no entanto isto não significa que o trabalho que não tenha tais itens esteja incompleto ou errado, de maneira alguma. Certamente não foi necessário para o desenvolvimento de seu trabalho e para a sua conclusão.

O perito contador assistente, ao efetuar suas manifestações no Parecer Pericial, não pode omitir nenhum fato relevante encontrado no decorrer de suas pesquisas ou diligências, bem como não deve emitir opinião pessoal a respeito das respostas oferecidas aos questionamentos, pois este não é o objetivo da perícia, mas, sim, elucidar a verdade dos fatos. O perito contador-assistente deve atender ao Código de ética profissional do Contabilista.

3. AUDITORIA VERSUS PERÍCIA

Ambas são especialidades bem conceituadas e que remuneram bem.

Sá (2005, p. 29) relata:

Existem muitos pontos em comum, podendo tais tecnologias se beneficiarem uma do procedimento da outra, mesmo porque tudo está amparado pela ciência contábil, mas só por suplementação ou em casos muito especiais é que a perícia se vale dos critérios de auditoria.

3.1 Semelhanças:

- a) Ambas são ramos da contabilidade;
- b) Necessitam de registro no respectivo conselho profissional;
- c) Precisam de um aprimoramento contínuo para o desempenho de suas atividades;
- d) Necessitam de conhecimento em diversas áreas que se relacionam, tais como Matemática financeira, Administração, Direito.
- e) Os documentos contábeis que utilizam são os mesmos oferecidos para ambos os profissionais.

Pode-se observar que auditoria e perícia contábil trabalham com os mesmos documentos para emissão do trabalho final, ambas finalizam o trabalho com a emissão do parecer contábil, ressaltando que, para perícia, também existe o Laudo. Ambas são realizadas por profissionais registrados no conselho profissional e que tenham conhecimento amplo em diversas áreas inter-relacionadas, bem como os profissionais das duas áreas devem acompanhar mudanças na Legislação e Normas, buscando aprimorar o conhecimento por meio de cursos.

3.2 Diferenças:

Auditoria Contábil	Perícia Contábil
Auditoria é muito mais revisão	Perícia é produção de Prova, por verificação, exame, arbitramentos etc.
Trabalha com Amostragem	Trabalha com exame de documentos e informações de maneira completa, abrangente e analítica.
Desenvolve seu trabalho para entidade privada ou pública, não necessita de demanda judicial.	Realiza-se por demanda judicial, atua sobre ato litigioso, envolvendo duas partes.
Tem por objetivo verificar se as demonstrações contábeis estão de acordo com as Normas e Legislação, emitindo uma opinião no Parecer, evidenciando onde necessita de melhorias e aprimoramento	Não emite opiniões em seu laudo e parecer, seu objetivo se restringe a responder aos quesitos propostos, evidenciando a verdade para o Magistrado, utilizando-se de conhecimento técnicos.
Segue um padrão imposto, já definido por planos de direcionamento: papéis de trabalho e tiques.	O perito é livre para realizar seu trabalho de maneira mais adequada. A preocupação dos levantamentos se guia pelas “razões” e “fatos” que movem a questão.
Baseia-se no controle interno da empresa auditada.	Baseia-se em documentos, investigações, indagações, exames, levantamentos, diligências.
Plano de trabalho geral.	Plano de trabalho mais detalhado e específico.

Tem necessidade constante de realização, portanto é um trabalho permanente e continuado, realizado normalmente uma vez a cada ano.	É um trabalho eventual, não observa uma frequência, pois é realizado com o fim de responder aos quesitos propostos pelo magistrado.
Não tem por objetivo detectar fraude e erros, porém, se localizados, devem ser elencados.	Poderão ser requisitadas em caso de suspeita de fraude, por tratar-se de uma investigação aprofundada para fins de responder aos quesitos.
Pode ser executado tanto por pessoa física quanto por jurídica.	Executada somente por pessoa física, profissional de nível universitário (CPC, art. 145, § 1º).
Permite muito maior delegação.	Não é permitida muita delegação, em muitos casos é necessária a contratação de especialistas.
Usuários: sócios, investidores, administradores, governo.	Usuários: as partes e, principalmente, a justiça.
Resolução CFC 986/03 – Da Auditoria Interna.	Resolução CFC 1.244/09 - Perito Contábil
Resoluções CFC nº 821/97, trata das normas Profissionais do Auditor Independente;	Resolução CFC 1.243/09 – Perícia Contábil.

Quadro 1 – Diferenças auditoria contábil e perícia contábil

Fonte: Os Autores

Sá (2005, p. 28) relata:

A auditoria tem como objetivos normais a maior abrangência, a gestão com algo em continuidade, enquanto a perícia se prende à Especificidade, tem caráter de *Eventualidade*, só aceita o *Universo Completo* para produzir opinião como *Prova* e não como *Conceito*.

Verificamos que são muitas as diferenças entre Auditoria e Perícia contábil, a começar pelo desenvolvimento de ambas no contexto histórico, a Auditoria surgiu como forma de controle de empresas, já a perícia contábil surgiu como meio de prova, de busca da verdade sobre os fatos.

Com o desenvolvimento de ambas, a auditoria se solidificou como revisão, principalmente no auxílio aos órgãos públicos que necessitavam de acompanhamento, para verificar se estão seguindo corretamente as Normas. O Auditor supriu esta necessidade, fornecendo opinião, constatando se houve erros, e emitindo sugestão quanto à melhoria e aprimoramento. O perito, por sua vez, consolidou sua atividade amparando o Magistrado, respondendo aos quesitos que lhe seriam propostos.

A auditoria admite amostragem na realização de seu trabalho, avalia o controle interno e determina a amplitude dos testes a serem realizados; onde o controle interno for bom, menor o volume de testes e, onde o controle interno for ruim, maior o volume de testes. A auditoria se torna uma necessidade constante, avalia o trabalho dos gestores e, se necessário, pode vir a aplicar multas, por erros consecutivos e informando junto aos conselhos; já a perícia é realizada

somente para responder a casos específicos, porém há casos em que a sentença judicial se estende por diversos anos, pelo motivo de uma das partes não concordar e recorrer. Isto se deve ao fato de a perícia judicial incumbir-se de multa e indenizações, tais como em casos trabalhistas, em sistemas financeiros, entre outros.

A Auditoria trabalha, de certa forma, restrita aos planos de direcionamento, por meio de papéis de trabalho, tiques. Nela, pode, em muitos casos, delegar atividades aos próprios funcionários da empresa, desde que supervisionadas.

A Perícia segue normas, porém possui uma liberdade na realização das tarefas, tendo em vista que, em cada processo, são feitos novos quesitos, que deverão ser respondidos pelo perito. Este, por sua vez, deve buscar a resposta, de várias formas possíveis, conforme a legalidade e ética profissional, ou seja, o perito tem o poder de discricionariedade para a realização de seu trabalho.

CONCLUSÃO

Verifica-se que auditoria e perícia contábil, algumas vezes, se confundem, devido a algumas semelhanças, tais como: por trabalharem com os mesmos documentos, por serem ramos da ciência contábil, pelo prestígio social que possuem, por finalizarem o trabalho com a confecção do parecer contábil.

Tanto a Auditoria como a Perícia Contábeis tem as suas especificidades, tal como a auditoria trabalhar com a amostragem, e a perícia repudiá-la, no sentido de que devem ser analisados todos os documentos para obter a verdade dos fatos; auditoria ser revisão e perícia produção de prova; auditoria é realizada anualmente, e perícia é eventualmente; auditoria possui um plano geral de trabalho mais rígido com tiques e papéis de trabalho, já o perito trabalha com certa discricionariedade, podendo escolher o melhor caminho a ser seguido para obtenção do resultado. Embora as diferenças sejam em maior quantidade, de uma forma geral pode-se dizer que ambas contribuem para o desenvolvimento social e econômico do País.

A auditoria contábil contribui, garantindo o acompanhamento do gasto do dinheiro público, certificando se as contas públicas estão em conformidade com a legislação, ou, quando for o caso, até mesmo reprová-las, podendo aplicar multas e até penalidades aos administradores do dinheiro público, por exemplo: verificar se as demonstrações contábeis foram confeccionadas de maneira correta. O auditor finaliza seu trabalho com o Parecer de Auditoria.

A Perícia contábil tem desenvolvido sua atividade para auxilio ao Magistrado, buscando responder aos quesitos que foram propostos ao perito, evidenciando a verdade dos

fatatos, com a finalidade de subsidiar a tomada de decisão do Juiz. O parecer pericial confeccionado pelo perito contador assistente demonstrará o conteúdo da perícia e os aspectos que envolvam o seu objeto, bem como, de forma clara e precisa, as conclusões obtidas no decorrer do trabalho realizado.

Para obter sucesso em tais profissões é necessário estudo continuado, atualizar-se constantemente quanto à legislação vigente, bem como possuir amplo conhecimento nas áreas em que se relacionam: economia, administração, matemática financeira, estatística, e, principalmente, exercer sua atividade com ética e comprometimento.

Espera-se que esta pesquisa tenha contribuído no aprendizado e no entendimento da rotina profissional de cada atividade apresentada: auditoria e perícia contábil, bem como ter estimulado aos acadêmicos em ciência contábil a se especializarem em uma destas áreas e exercerem alguma destas atividades profissional.

REFERÊNCIAS

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, William. **Auditoria**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ORNELAS, Marinho Maurício Gomes de. **Perícia Contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. **Perícia Contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SOUZA, Benedito Felipe de; PEREIRA, Anísio Cândido Pereira. **Auditoria Contábil: Abordagem prática e Operacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Diferença entre Auditoria e Perícia Contábil**. Disponível em: www.crcpr.org.br/publicacoes/downloads/revista133/diferenca> acesso em 14/01/2010.
- ZANLUCA, Júlio Cesar. **Perito Contábil – Desafios e Oportunidades**. Disponível em www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/trabalhopericial.htm> acesso em 30/03/2010.
- A diferença entre Auditoria e Perícia Contábil**. Disponível em: <<http://via6.com/artigo.php?aid=6165>> Acesso em 14 jan. 2010.
- Resolução CFC nº 1.243/09 Aprova a NBC T 01 – Da Perícia Contábil**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001243> Acesso em 12 agos. 2010.
- Resolução nº 821/97 Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com Alterações e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1997/000821> Acesso em 05 fev. 2010.