



**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E
NEGÓCIOS DE SERGIPE – FANESE
CURSO DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

PEDRO FERREIRA ANDRADE JÚNIOR

**A PERÍCIA COMO INSTRUMENTO DE PROVA NA
DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS CONTÁBEIS.**

Aracaju – SE

2015

PEDRO FERREIRA ANDRADE JÚNIOR

**A PERÍCIA COMO INSTRUMENTO DE PROVA NA
DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS CONTÁBEIS.**

**Trabalho de Conclusão de
Curso apresentado a Faculdade
de Administração e Negócios de
Sergipe – FANESE, como
requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

**Professor Orientador: Prof. José
Valter de Sá Santos**

**Coordenadora do curso: Prof.
Espec. Luciana Matos dos
Santos F. Barreto**

Aracaju – SE

2015

PEDRO FERREIRA ANDRADE JÚNIOR

**A PERÍCIA COMO INSTRUMENTO DE PROVA NA
DETECÇÃO DE FRAUDES E ERROS CONTÁBEIS.**

**Trabalho de Conclusão de Curso apresentado a Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe – FANESE, como requisito para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.**

Prof. José Valter de Sá Santos

Avaliador

Avaliador

Aprovado(a) com média: _____

Aracaju(SE), _____ de _____ de 2015

RESUMO

A ocorrência de atos fraudulentos e erros na contabilidade podem ser causadas por incontáveis objetivos. Muitos são os litígios em que é designado ao perito contador o trabalho de investigar uma demanda com o intuito de constatar fraudes e erros. Este estudo, com o tema a perícia como instrumento de prova na detecção de fraudes e erros contábeis, tem o objetivo de apresentar os principais aspectos da perícia contábil como elemento de prova na verificação de fraudes e erros, mais especificamente abordar quesitos sobre fraudes e erros contábeis; elucidar a técnica do trabalho pericial, passando pelo processo de investigação contábil até a certificação do problema exposta na forma de laudo pericial. Com base nos objetivos afirmados, o artigo será apresentado através de pesquisa bibliográfica. A partir da pesquisa feita, conclui-se que a perícia é um eficiente instrumento na detecção de fraudes e erros, sendo a perícia um forte elemento de decisão sobre determinado acontecimento devido a seu relevante valor legal em processos judiciais.

Palavras-chave: Perícia contábil. Fraude. Erro contábil. Investigação.

Sumário

1 INTRODUÇÃO.....	6
1.1 OBJETIVOS.....	7
1.1.1 Objetivos gerais.....	7
1.1.2 Objetivos específicos.....	7
1.2 METODOLOGIA.....	7
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	8
2.1 Perícia Contábil.....	8
2.1.1 Origem.....	8
2.1.2 Conceito.....	9
2.1.3 Objeto, objetivos e finalidades.....	10
2.1.4 Campo de aplicação.....	11
2.2 Fraudes e erros contábeis.....	12
2.2.1 Fraudes contábeis.....	14
2.2.2 Erros contábeis.....	16
2.3 Utilização da perícia na detecção de fraudes e erros.....	18
2.3.1 Perícia como prova.....	18
2.3.2 Metodologia dos procedimentos periciais.....	18
2.3.2.1 Subjetivismo e critério contábil.....	18
2.3.2.2 Investigação contábil.....	20
2.3.2.2.1 Elementos de exame da perícia.....	20
2.3.2.2.2 Indícios de fraudes e erros contábeis.....	21
2.3.2.2.3 Certificação e elaboração de laudo pericial.....	23
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	24
4 REFERÊNCIAS.....	25
ABSTRACT.....	27

1 INTRODUÇÃO

As organizações empresariais estão sujeitas a fraudes e erros contábeis, independentemente do objetivo de quem as comete. Em muitos casos as empresas utilizam da contabilidade criativa com o intuito de lesar alguém ou se beneficiar de determinada situação, em outros incorrem em erros devido à negligência, imperícia ou imprudência.

A credibilidade das empresas diante ao mercado se dá pela qualidade de seus relatórios financeiros. Erros como omissões de lançamentos ou desconhecimentos de normas contábeis e atos fraudulentos como funcionários fantasmas em folha de pagamento ou compras com notas frias geram reflexos negativos nessas instituições.

Nessa circunstância torna-se fundamental para as empresas e demais pessoas que necessite, a escolha de um serviço que ofereça eficiência na detecção desse tipo de problema.

Fraudes e erros praticados em uma organização possuem como grande característica o caráter oculto de sua iniciação. Cabe a ciência por meio de suas técnicas desvendar o ocultismo e propor soluções de antecipação ao problema. É nesse ambiente que surge a perícia como um determinante fator no auxílio desses problemas. A perícia, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP 01 – Perícia contábil, visa por meio de procedimentos técnico-científicos formular elementos de prova necessários para ajudar a solucionar uma questão proposta. Elemento de prova que é respaldado pelo artigo 212 do Código Civil Brasileiro.

No conjunto de seus procedimentos, se faz a perícia técnica singular na contabilidade para elucidar situações de imbróglio. Seu diferencial de objetividade em relação ao caso, sendo seus procedimentos aplicados de acordo com o caso, traz alto nível de eficiência na execução.

Em fraudes e erros contábeis não é diferente, o procedimento de investigação, da escolha das fontes de prova, passando pela obtenção de indícios e chegando a certificação da situação com a elaboração do laudo pericial, se utilizado na perícia como instrumento de prova em demandas processuais, será fator decisivo nas decisões.

A pesquisa foi baseada em esclarecer os procedimentos periciais utilizados na detecção de fraudes e erros contábeis, sendo eles um fator fundamental para solidificar a perícia como instrumento de prova.

A partir dessa situação, o artigo visa abordar questões envolvendo fraudes e erros contábeis, além de elucidar a técnica do trabalho pericial, exibindo procedimentos únicos que faz da perícia contábil eficiente elemento no combate e prevenção a estes crimes.

Sendo assim, torna-se justificável esse artigo tendo em vista a contribuição que a perícia é capaz de dar, devido a seu relevante valor legal, nas soluções de casos envolvendo fraudes e erros contábeis.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

O estudo tem como objetivo geral apresentar os principais aspectos da perícia contábil como elemento de prova na verificação de fraude e erros.

1.1.2 Objetivos específicos

O estudo tem como objetivos específicos abordar questões sobre fraudes e erros contábeis. Além de elucidar a técnica do trabalho pericial, passando pelo processo de investigação contábil até a certificação do problema exposto na forma de laudo pericial.

1.2 METODOLOGIA

Para elaborar o artigo, o tipo da pesquisa utilizada foi a bibliográfica, utilizando livros, periódicos científicos e conteúdos retirados da internet.

O artigo pode ser apresentado como uma pesquisa descritiva devido ao intuito de relatar um fato.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Perícia Contábil

2.1.1 Origem

Existem relatos milenares sobre a utilização da contabilidade. Muito antes da formalização das partidas dobradas, povos egípcios, sumérios entre outros que povoaram a atual região do Oriente médio já se utilizavam de técnicas da ciência contábil, como podemos ver em algumas passagens bíblicas a seguir:

(A casa de) Salomão consumia diariamente para o seu sustento trinta coros de flor de farinha e sessenta de farinha(1º Reis 4.22)

Dez bois cevados e vinte de pasto, cem cordeiros, além de veados, gazelas, gansos e aves cevadas (1º Reis 4.23)

Salomão tinha quatro mil manjedouras para os cavalos de seus carros, e doze mil cavalos de sela (1º Reis 4.26)

(BÍBLIA SAGRADA, p.371)

Essa passagem que fala da vida do rei Salomão constata a existência da prática do inventário no patrimônio de pessoas da época.

Assim como a contabilidade, a perícia como uma técnica integrante dessa ciência tem relatos de sua utilização a muito tempo. Alberto (2002, p.21) cita que “há registros na milenária Índia, surgiu a figura do árbitro, eleito pelas partes, que, na verdade, era perito e juiz ao mesmo tempo, pois a ele estava a verificação direta dos fatos, o exame do estado das coisa e lugares, e, também, a decisão “judicial” a ser homologada pelo que detinha o poder real, feudal, do sistema de castas e privilégios indianos”.

Com o passar dos tempos e a evolução do direito, foi se especificando a função do perito. Já que como visto na citação de Alberto (2002, p.21) o laudo pericial era a própria sentença, devido ao fato do perito servir como a figura do juiz. No direito romano, tornou-se mais clara as funções do perito devido as definições dos objetivos das perícias.

A partir da idade moderna, com a influência do direito francês, a prática da perícia passou por uma profissionalização de sua maneira de agir. Com definições mais

profundas o perito passou a ser um auxiliar técnico do juiz e sendo assim a sentença do juiz não fica mais restrita a opinião do perito.

No Brasil, segundo Sá (2011, p.1) “a matéria sobre “Perícia Contábil” foi pela primeira vez incluída para debate perante um evento da classe no I congresso Brasileiro de contabilidade de 1924”. Sairia daí os fundamentos para regulamentação da profissão no país.

Em 1946, o decreto lei nº 9295/46 viria criar o Conselho Federal de Contabilidade, regulamentando assim a função de contador e atribuindo como uma de suas funções a perícia. Com diz no artigo 25 desse decreto:

III. Perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade. (Decreto lei nº 9295/46, art. 25, III).

O que torna a perícia uma atividade regulamentada aqui no Brasil e sendo assim alicerçando o seu desenvolvimento como técnica contábil.

2.1.2 Conceito

A palavra perícia, segundo o dicionário Michaelis, quer dizer exame de caráter técnico por pessoa entendida. Quando não entendemos de determinado assunto, geralmente falamos que vamos chamar um “perito no assunto”. Segundo Alberto (2002, p.47) a perícia é “um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos”.

A contabilidade tem por objeto o patrimônio das entidades, e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações aos seus usuários. Sendo ainda a contabilidade uma ciência social, portanto, não exata, necessitando de princípios formulados para sua regência.

A partir da conceituação de ciência contábil, a perícia como técnica da contabilidade atua como um instrumento científico necessário para auxiliar uma demanda. Fica muito bem elucidado o seu conceito nas palavras do professor Lopes de Sá:

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. (SÁ, 2011, p.3)

Diante do exposto, a perícia se solidifica como um ramo das ciências contábeis, tendo em vista que ela atua em fatos cujo objeto é o patrimônio, com o objetivo de demonstrar uma verdade sobre um patrimônio e a finalidade de fornecer essas informações construídas durante o trabalho pericial a um usuário interessado na demanda.

2.1.3. Objeto, objetivos e finalidades

Sendo o objeto de estudo da contabilidade o patrimônio, segundo Alberto (2002, p.52) o objeto da perícia são “situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades”.

Ainda assim, em determinados casos a depender da abrangência em que o objeto da perícia alcança, determinado estudo feito para a realização da perícia ultrapassa a esfera contábil. Diante disso, Sá (2011, p.5) explica que “tudo o que for pertinente à opinião a ser emitida deve ser objeto de exame da perícia”.

A abrangência da perícia se dá de acordos com os objetivos dela. Para Alberto (2002, p.50) “a perícia contábil tem como objetivo geral a constatação, prova ou demonstração de verdade real sobre seu objetivo”.

A especificidade da perícia é o que vai delimitar seus objetivos. Segundo Sá (2011, p.4) o “caráter fundamental da perícia é a especificidade de exame e de opinião”. Determinar sua abrangência é essencial para atingir o caráter específico à perícia, pois

nas palavras da Norma Brasileira de Contabilidade(NBC TP 01 – Perícia Contábil, Item 9) a perícia deve ser objetiva, “ para execução da perícia contábil, o perito deve ater-se ao objeto e ao lapso temporal da perícia a ser realizada.”

Atingido os objetivos da perícia sua conclusão deve ser feita por meio de laudo ou parecer pericial contábil. É o que diz a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TP 01 – Perícia Contábil, Item 3), “o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil têm por limite os próprios objetivos da perícia diferida ou contratada.”

As finalidades de uma perícia contábil são diversas. Dentro do campo da ciência contábil inúmeras são as possibilidades de litígios e desacordos que gerem ao profissional de perícia a possibilidade de atuar. De acordo com Sá (2011, p.6) “vários são os fins para os quais se pode requerer uma perícia, mas, como prova que ela vai ser, é preciso que se baseie em elementos verdadeiros e competentes”.

O fim de uma perícia será sempre o de subsidiar decisões sobre determinado assunto. A perícia tem em seu caráter o aspecto fundamental de ser elemento de prova.

2.1.4 Campo de aplicação

Falar dos campos de aplicação da atividade pericial se confunde com os campos de aplicação da contabilidade. Tanto na esfera jurídica como na área extrajudicial a perícia é largamente utilizada em casos de litígios.

Um grande campo de aplicação da perícia contábil é a apuração de haveres. Segundo Alberto (2002, p.113) “a quantificação, mensuração, identificação, avaliação, análise, apuração ou arbitramento dos haveres são típicas da perícia contábil”. Como exemplos de apuração de haveres temos a ação ordinária de alimentos, a apuração do fundo de comércio e ações de inventário.

Análises de valores patrimoniais é outro campo de aplicação relevante na perícia contábil. Consiste em exames onde requer a comprovação dos valores estudados

pela perícia. Como exemplos temos consignação em pagamentos e ações de indenização.

Um terceiro campo de aplicação da perícia contábil é o exame, análise e identificação de erros e fraudes, tal campo é nosso objeto de estudo nesse artigo. Segundo Sá (2011, p.214) “muitos são os caos, em perícia contábil, em que se faz necessário examinar com o objetivo de detectar fraudes”.

Esse campo de aplicação torna-se vasto devido a abrangência de sua aplicação. Como alguns exemplos temos as fraudes tributárias, em concordatas e falências, fraudes envolvendo a administração das entidades.

Devido a importância do tema como cita Sá (2011, p.214) “o conhecimento de fraude, pois, pelo perito, é condição essencial de cultura”, abordaremos mais especificamente fraudes e erros.

2.2 Fraudes e erros contábeis

Campo de aplicação da perícia contábil, o estudo de fraudes e erros que envolvem um patrimônio torna-se necessário devido as incessantes tentativas de ludibriar as informações sobre um patrimônio. Segundo o Estado de São Paulo (Estado de São Paulo de 12 dez, 2003, Caderno de Economia, apud Hoog, 2012, p. 13), “especialistas chegam a calcular em cerca de 5% do produto Interno bruto mundial, a cada ano, o valor de dinheiro circulante nas esferas da corrupção, segundo matéria noticiada”.

Apesar do aumento na fiscalização e regulamentação de normas contábeis que limitam ações criminosas em escriturações contábeis, nota-se o grande poder criativo quando o objetivo é enganar. Assim pensa Baraldi:

As normas contábeis, como normas, regram o agora, e os usuários quebram as regras atuais, reagem amanhã com mais regras... e assim é a evolução dos negócios, das criatividade, das fraudes e das regras. É o ciclo que começa com o planeta dos macacos e não sabemos até onde vai. A contabilidade criativa faz parte desse ciclo. Ao interpretar as normas contábeis, aumenta ou diminui o lucro às suas necessidades. (BARALDI, 2012, Introdução)

As formas como acontecem essas ações podem ser de intenções diferentes. Nem todo ato causador de danos ao patrimônio é voluntário. É neste aspecto que se distingue o erro contábil da fraude. A conduta de quem pratica torna-se determinante para diferenciar. Segundo Harada(2012, p.102) “conduta é toda ação ou omissão humana, e exclusivamente humana, consciente e dirigida a determinada finalidade”.

Nas palavras de Hoog (2012, p.21) “Fraude é sempre um delito. E o erro é sempre um ilícito”. Conforme o dicionário Michaelis, delito é “1.fato ofensivo das leis ou dos preceitos do direito e da moral; crime, culpa, falta. 2. infração de preceito ou regra estabelecida”. Segundo o mesmo dicionário Michaelis, ilícito é “1. que não é lícito. 2. contrário às leis ou à moral. Concluimos que todo delito é ilícito mas nem todo ilícito pode ser um delito, assim é a relação entre fraude e erro.

Essas definições passam a mostrar bem o caráter das fraudes e dos erros. Já que a fraude como um delito é algo que ofende as leis de forma intencional, enquanto os erros como ilícito tornam-se ações contrárias as leis. O que faz concluir que fraudes e erros contábeis possuem nexos causais diferentes. Nas palavras de César Fiuza:

Nexo causal é a relação de causa e efeito entre a conduta culpável do agente e o dano por ela provocada. O dano deve ser fruto da conduta reprovável do agente. Não havendo essa relação, não se pode falar em ato ilícito. (FIUZA, 2006, p.735)

A diferença entre a relação causa e efeito dos erros e fraudes acontecem na conduta. Sendo as fraudes crimes dolosos. Para Harada (2012, p.114) “o dolo pode ser definido como a vontade livre e consciente de praticar a conduta descrita no tipo. Dolo é a consciência e a vontade de praticar o fato conhecido como contrário ao dever”. A fraude é intencional, premeditada. O erro é um ato culposos, ato esse que Harada (2012, p.115) comenta, “ocorre quando o agente dá causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia, ou seja, não age impulsionado pela vontade livre e consciente de produzir o resultado naturalístico”. O erro não é intencional, é causado por falta de capacidade.

2.2.1 Fraudes contábeis

A palavra fraude no intelecto das pessoas soa como algo antiético, merecedor de reprovação, atitude inescrupulosa. Na contabilidade, atitudes fraudulentas como lançamentos falsos, sem respaldo de documentações, comprovam tamanha a indignação que essa palavra gera. A Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T11-IT-03 Fraude e erro) define fraude como, “o termo fraude refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis.”

Muitos são os fatores que levam pessoas a fraudarem um patrimônio. Mas fica claro que as maiores e mais bem sucedidas fraudes nascem dos ambientes de maior poder nas instituições. Como cita Sá (2011, p.215) “acumulo de cargos e funções, com autoridade, facilita a prática de fraude”. Hoog (2012, p.43) diz que “é comum a fraude derivada de quem possui poder de decisão”. Geralmente serão os maiores beneficiados com os relatórios financeiros sendo divulgados de forma duvidosa. Essas fraudes podem acontecer em diversas regiões da empresa e com diversos fins.

2.2.1.1 Tipos de Fraudes

2.2.1.1.1 Fraudes no movimento de recebimento e pagamentos em dinheiro.

Talvez a espécie de fraude mais comum na contabilidade. Essa fraude tem o intuito de desviar valores do caixa da empresa. E para isso utiliza de algumas técnicas como utilização de cheques falsos, vendas sem notas fiscais que necessita a criação de um “caixa dois”, vendas a vista transformada em a prazo, funcionários fantasmas na folha de pagamento. Para Sá (2011, p.219) “as fraudes mais frequentes e fáceis de serem realizadas são as que se operam no ativo circulante”.

2.2.1.1.2 Fraudes em estoques

Por serem ativos muitas vezes de alta rotatividade na empresa, podem gerar situações propícias as ações fraudulentas. Como por exemplo superavaliar os estoques vendendo mercadorias sem nota fiscal ou subavaliá-los comprando mercadorias sem nota fiscal.

2.2.1.1.3 Fraudes em contas a receber

Normalmente são fraudes que são praticadas para um determinado “controle” do caixa. Esconder recebimentos, omitir entradas de valores no caixa. Como exemplo temos a situação de vender a vista e contabilizar a prazo.

2.2.1.1.4 Fraudes no ativo imobilizado

Segundo Hoog (2012, p.111) “visam, principalmente, a evasão de tributos, mais frequentemente o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro, mas podem ocorrer para lesar acionistas e compradores de controles acionários”. Como exemplo temos alterações nas depreciações e investimentos fictícios. Sobre fraude no ativo imobilizado Baraldi diz:

Essas questões são críticas, pois podem aumentar ou diminuir o valor desse grupo de ativo relevante e, por consequência, aumentar ou diminuir o valor do resultado e do caixa operacional e do patrimônio líquido”. (BARALDI, 2012, p.197)

2.2.1.1.4 Fraudes no passivo

É uma espécie de fraude que também é muito utilizada para influenciar o caixa de alguma forma. Um exemplo disso é o passivo fictício que para Hoog (2012, p.123) “resulta do fato de uma dívida constar “a pagar”, no passivo, quando, na realidade, já foi liquidada no caixa.

Outra forma, segundo Sá (2011, p.221), é “o empresário que necessita de crédito pode praticar a fraude de “esconder” ou “mascarar” dívidas”. Sendo assim reduzirá o passivo.

2.2.1.1.5 Fraudes no patrimônio líquido

Fraude comum quando se quer aumentar o valor da empresa é a falsa integralização de valores ou bens. Existem também as falsas reservas, as reservas ocultas como instrumentos fraudadores no patrimônio líquido.

2.2.1.1.6 Fraudes nas contas de resultado

Em grande maioria dos casos possuem o objetivo de se beneficiar na redução dos valores a pagar de tributos. São fraudes que podem aumentar o custo dos produtos, ou gerar depreciações acima do permitido.

2.2.2 Erros contábeis

O erro contábil, diferente da fraude, não possui o caráter voluntário de lesar o patrimônio. O erro não causa dano por premeditação e sim por negligência, imperícia ou imprudência. A Norma Brasileira de contabilidade (NBC T11-IT 03 Fraude e erro) define erro contábil como, “o termo erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles.”

Sá (2011, p.13) classifica os erros contábeis em erros de essência e erros de forma e cita as consequências de cada um. “Os erros de essência tendem a ser os mais graves, o erro de forma nem sempre altera a situação”. Os erros de forma normalmente não vão provocar lesão ao patrimônio, já que o objeto praticado na ação não altera seu fim. Entretanto, os erros de essência vão levar o patrimônio em virtude das mudanças que ele provocará na ação.

Por serem crimes culposos, involuntários, a causa de um erro se dá por falta de capacidade na prática da ação. A doutrina costuma justificar essa causa com três quesitos.

O primeiro é a negligência. Segundo Fiuza (2006, p.729) “ negligência é a falta de cuidado, de atenção”. Remo Dalla Zanna, em seu artigo “ As Fraudes e a Contabilidade” diz:

Por negligência – quando o agente do erro deixa de aplicar uma norma vigente ou um procedimento prescrito que, em face ao cargo ou à investidura social que exerce, deles deveria ter prévio conhecimento. (ZANNA, Remo Dalla. As Fraudes e a contabilidade. Disponível em: <http://www.rdzpericias.com.br/verartigos.php?id=71>. Acesso em: 17.04.2015)

A segunda é a Imprudência. Fiuza (2006, p.729) comenta que “imprudência é assunção de risco desnecessário. É o avanço de sinal luminoso em hora imprópria, sem condições de segurança”. Remo Dalla Zanna diz:

Por imprudência – quando o agente do erro aplica, de forma equivocada, uma norma vigente ou um procedimento prescrito que são de seu prévio conhecimento. (ZANNA, Remo Dalla. As Fraudes e a contabilidade. Disponível em: <http://www.rdzpericias.com.br/verartigos.php?id=71>. Acesso em: 17.04.2015)

A terceira é a imperícia. Segundo Fiuza (2006, p. 730) “é a falha técnica de quem, em tese, possui a habilidade necessária. É o médico que aplica a técnica errada”. É o motorista que, ao arrancar com o carro em aclave, deixa-o descer”. Remo Dalla Zanna define:

Por imperícia – quando o agente do erro sabe como deveria ser aplicada a norma vigente ou o procedimento prescrito, mas o faz de forma incompetente, ou seja, não dispõe de competência pessoal e/ou profissional para a execução de tal tarefa. (ZANNA, Remo Dalla. **As Fraudes e a contabilidade.** Disponível em: <http://www.rdzpericias.com.br/verartigos.php?id=71>. Acesso em: 17.04.2015)

Muitos são os exemplos de erros e consequências que eles podem causar. A omissão de um registro por imperícia, por exemplo o não conhecimento de técnicas de depreciação, pode superavaliar um patrimônio. Assim como erro de algarismos, classificação das contas e lançamentos em duplicidade trazem prejuízos ao patrimônio.

2.3 Utilização da perícia na detecção de fraudes e erros contábeis

2.3.1 Perícia como prova

Relevante função da perícia é seu caráter de prova em litígios. Conforme Alberto (2002, p.23) “o caráter de prova é a característica mais presente do instrumento pericial, importa que consideremos e situemos a perícia, judicialmente conhecida, também como prova pericial, no contexto das provas admissíveis pelo Direito”. O novo código civil em seu artigo 212 cita os instrumentos de prova em litígios:

Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: I – confissão; II – documento; III – testemunha; IV – presunção; V – perícia (Código Civil – Lei 10406/02)

O fator instrumento é caracterizado como elemento que facilitará um objetivo. Nas palavras de Alberto (2002, p.24) “genericamente é o recurso empregado para se alcançar um objetivo. Juridicamente, é um documento ou ato escrito, de forma especial, em que se registra um ato com o fim de torná-lo concreto e autêntico. Da junção das definições, genérica e jurídica, é que conceituamos a perícia como um instrumento”.

A perícia contábil é um instrumento de prova consubstanciado em norma e como tal possui especificações. O código de processo civil em seu artigo 420 diz: “A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação”. A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TP01 - Perícia Contábil cita ainda a indagação, a investigação, o arbitramento e a mensuração como procedimentos que podem ser utilizados pela perícia.

Como prova e fundamentando-se nas características apresentadas, a perícia surge como elemento esclarecedor de algum conflito, sendo instrumento essencial no auxílio a solução de conflitos.

2.3.2 Metodologia dos procedimentos periciais

2.3.2.1 Subjetivismo e critério contábil

Em um procedimento para execução de uma perícia com o intuito de desvendar possíveis fraudes ou erros na contabilidade, deve o perito ater-se aos procedimentos técnicos da perícia contábil e deixar de lado subjetivismos que possam ocorrer na execução do caso. Sendo assim respeitando a metodologia científica das ciências contábeis. A respeito disso Hoog (2012, p.187) afirma, “a prática requerida pelo critério contábil profissional, aquela que a ciência e a ética agasalham é infensa ao subjetivo, por natureza.”

O subjetivismo, conceituado segundo o dicionário Michaelis como “1. tendência viciosa para subjetivação. 2. teoria cujas bases assentam na subjetividade. 3. Sistema filosófico que não admite a realidade objetiva, mas apenas a subjetiva. 4. doutrina de que o supremo bem depende da experiência subjetiva”, foge da metodologia científica necessária para a perícia pois levanta hipóteses de dúvida no procedimento. Em relação a isso Sá afirma:

A perícia contábil não pode deixar margens para dúvidas e nunca deve o profissional emitir um parecer antes que esgote todos os recursos de indagação diante das dúvidas que se levantam em quesitos nem nos trabalhos deles defluentes. (SÁ, 2011, p.233)

Muitos erros e fraudes em contabilidade são consequência de normas que possuem um aspecto subjetivo na sua execução. A prática da interpretação objetiva de uma norma pela perícia se torna fator fundamental para reduzir a execução de contabilidades criativas, pois utilizar-se de meios como brechas em normas para se beneficiar é ato comum em grandes organizações. Sobre isso, comenta Baraldi:

Em geral, grandes escândalos financeiros e fraudes são maquiados nas demonstrações contábeis através da contabilidade criativa... sempre haverá a definição da boa norma contábil, mas a interpretação e a ação nefasta do criativo contábil poderá prevalecer. É uma questão de ética e atitude de gestores de empresas. Mas pode ser até um ato involuntário de querer mostrar demais um evento relevante da empresa em detrimento de outras informações também relevantes. (BARALDI, 2012, p.173)

Utilizar de metodologia científica, deve ser o caminho ideal para solucionar crimes. No caso das fraudes e erros contábeis, faz-se necessário a utilização de uma

técnica como a perícia, já que ela possui elementos científicos fundamentais para embasar uma decisão. É como define a Norma Brasileira de Contabilidade:

A perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnicos-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 em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e a legislação específica no que for pertinente. (NBC TP01 – Perícia Contábil)

Assim a perícia contábil, como técnica objetiva, respalda com maior credibilidade que outras provas um litígio envolvendo fraudes e erros contábeis.

2.3.2.2 Investigação contábil

A utilização de procedimentos para realização de uma perícia torna-se fato que confirma a perícia como técnica. Nos casos de fraudes e erros, além dos procedimentos básicos como exames, vistoria, indagação, avaliação e certificação, tem-se a investigação contábil como procedimento fundamental na sua execução. A Norma Brasileira de Contabilidade.(NBC TP01 – Perícia Contábil) define investigação como, “a investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.”

A partir dos elementos utilizados como fontes de prova na contabilidade, caberá a investigação levantar indícios de fraudes e erros contábeis.

2.3.2.2.1 Elementos de exame da perícia

O objetivo fundamental que deve ser baseado a perícia é a escrituração contábil. A escrituração é item obrigatório para as empresas como cita o Código Civil Brasileiro:

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na

escrituração uniforme de seus livros , em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. (Lei nº 10406/02, art. 1179)

Fonte de prova primordial em uma perícia, a examinação da escrituração, por sua capacidade legal de prova, será o elemento que norteará a investigação. Conseqüentemente a partir dela será coletado os maiores indícios. Todavia, não só a escrituração deve ser fonte de investigação, também documentos, e-mails e qualquer matéria que tenha valor legal deve ser analisado pela perícia. Assim recomenda Sá(2011, p.15), “um perito deve valer-se de todos os elementos materiais a seu alcance para que possa chegar às conclusões que levam à opinião.”

Outra fonte de investigação em casos de fraudes e erros contábeis é a análise das demonstrações contábeis. Conhecer o segmento de negócio é fator diferencial em uma investigação. Pois nesse tipo de análise se descobre a intenção da empresa em relação ao seu negócio. Normalmente as análises das demonstrações contábeis não são auditadas e não tem nenhuma norma que exija.

Sendo isso um importante diferencial para a perícia em relação a outras técnicas como auditoria. A perícia busca o todo para chegar em sua conclusão, já que por ser utilizada como instrumento de prova, precisa ser específica, objetiva. A respeito disso afirma Sá:

A auditoria tem como objetivos normais a maior abrangência, a gestão como 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. (SÁ, 2011, p.17)

2.3.2.2.2 Indícios de fraudes e erros contábeis

O exame e a investigação nos elementos da perícia, constata a indicação de situações que podem vir a se tornar uma prova de determinada situação. Segundo Sá (2011, p.14) “o indício é um caminho, jamais uma prova”.

O processo de investigação, como procedimento da perícia, aumenta a quantidade e a qualidade dos indícios já que a perícia parte do ponto que tudo deve ser analisado para concluir o objetivo.

Observar todos os tipos de situações que ocorrem, podendo revelar situações fraudulentas pode facilitar a descoberta de indícios. Segundo Hoog (2012, p.170) “alto padrão de vida, aumento patrimonial, gastos extravagantes, são indícios de quem possui grandes recursos, estes que devem ser objeto de investigação quanto às origens porque podem ser fruto de apropriação indébita por uso de influência”.

Na detecção de erros contábeis, o caráter investigativo da perícia contábil vem a garantir a melhor identificação de indícios. A perícia, por sua característica de análise universal do objeto estudado, tenderá a identificar em maior quantidade os erros.

Erros contábeis, por não serem intencionais e sim consequências de imperícia, negligência e imprudência, tornam-se mais facilmente identificados por uma análise detalhada do patrimônio. Ilustração dessa situação é a superavaliação do saldo de alguns clientes no balanço devido a lançamentos incorretos de baixa deles na contabilidade. Uma análise global do grupo de contas dificilmente vai identificar o problema, mas com a aplicação dos procedimentos da metodologia pericial será maior o alcance dos problemas. A respeito disso Hoog (2012, p.169) afirma, “o método a ser aplicado, pois, deve ser o de máximo alcance no espaço, no tempo, em qualidade, causa e efeito sobre o que ocorreu, ou seja sob a égide do exame de todas as relações lógicas dimensionais.”

Nas fraudes a metodologia pericial deverá sempre extrapolar os limites da escrituração e documentação do objeto analisado. O motivo é o fato da fraude, ao contrário do erro ser intencional. Antes do processo de investigação deve ser feito o procedimento de indagação. Sobre esse procedimento a Norma Brasileira de Contabilidade(NBC TP01- Perícia contábil) afirma, “a indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou do fato relacionado à perícia.”

Conhecer sobre o segmento de negócio da empresa é fundamental para analisar o contexto das intenções dela e assim formular a investigação para coleta de indícios de fraudes.

No contexto de determinada organização participar de segmento em que é necessário alta liquidez, deve ser focada a investigação nos elementos de disponibilidade e contas a receber. Tornando-a assim eficiente o trabalho da perícia nas detecções de fraudes devido ao caráter objetivo e a aplicação de procedimentos distintos em outras técnicas.

2.3.2.2.3 Certificação e elaboração de laudo pericial

A aplicação da metodologia da perícia contábil na detecção de fraudes e erros contábeis se finaliza com a certificação e confirmação das provas elaboradas no processo de investigação e a formulação do laudo pericial.

A certificação, nos dizeres da Norma brasileira de Contabilidade(NBC TP01- Perícia Contábil) “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”. Como procedimento é fundamental para qualificar a perícia como instrumento de prova, devido ao papel de atestar as informações coletadas em procedimentos anteriores.

Cabe ao laudo pericial a função de organizar tudo o que foi objeto de estudo, é o documento que demonstra de forma científica como se chegou a uma conclusão. Segundo Alberto (2002, p.123) “é sempre peça escrita – é o documento produzido, o relatório, enfim pericial – e deve expor claramente as circunstâncias de sua elaboração, expondo ao usuário as observações e estudos efetuados a respeito da matéria, e, principalmente, os fundamentos e as conclusões a que chegou”. Tecnicamente demonstra o trabalho feito, sendo o resultado material da aplicação da metodologia pericial. Sendo o laudo o material físico que será encaminhado para subsidiar a decisão do litígio.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A perícia, já consagrada técnica das ciências contábeis capaz de formular elementos de prova que ajudem a solucionar um litígio, se apresenta como instrumento eficiente de detectar ações fraudulentas e erros contábeis.

Ações provocadas por fraudes e erros contábeis influenciam negativamente a credibilidade das organizações empresariais. Conhecer a diversidade das fraudes e erros é fator fundamental da manutenção das empresas. A partir disso, foi verificado os principais aspectos das fraudes e erros contábeis, procurando elucidar os conceitos e as diferenças entre fraudes e erros, passando pelos aspectos legais e finalizando com exemplificação dos casos.

O alicerce da perícia, sua metodologia, vem demonstrar a razão da credibilidade que esta técnica tem como elemento de prova. Seus critérios objetivos e procedimentos específicos a cada caso justifica essa razão.

Em relação aos procedimentos periciais, nota-se a investigação como elemento chave para qualificar a execução deste tipo de perícia, tendo em vista que o objetivo da perícia é um fato oculto e precisa ser identificado para que se solucione determinado litígio.

Com a apresentação das exposições feitas na pesquisa, evidenciou-se a perícia contábil como técnica eficiente na detecção de fraudes e erros contábeis. A metodologia pericial torna-se um diferencial positivo, com procedimentos únicos para embasar a perícia como instrumento de provas.

4 REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 3ª ED. São Paulo: Atlas, 2002.

BARALDI, Paulo. **IFRS, contabilidade criativa e fraudes: mais de 500 exemplos e observações**. ED. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

BRASIL, **Decreto Lei 9.295/46, de 27 de maio de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm. Acesso em: 10.04.2015.

BRASIL, **Lei 10.406/02, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em : 19.04.2015.

CFC, Normas Brasileiras de contabilidade. **Resolução CFC 836/1999 NBC T11-IT03 Fraude e erro**. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc836nbct11it03>. Acesso em: 16.04.2015.

CFC, Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC TP01 – Perícia contábil**. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Per%C3%Adcia_Cont%C3%A1bil.pdf. Acesso em: 10.04.2015.

DICIONÁRIO ONLINE MICHAELIS. **Moderno dicionário da Língua Portuguesa**. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php>. Acesso em 12.04.2015

EDIÇÃO PASTORAL-CATEQUÉTICA. **Bíblia sagrada**. 43ª. ED. São Paulo: Ave-Maria, 2003.

FIUZA, César. **Direito Civil, curso completo**. 9ª. ED. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HARADA, Kiyoshi E FILHO, Leonardo Musumecchi. **Crimes contra a ordem tributária**. ED. São Paulo: Atlas, 2012.

HOOG, Wilson Alberto Zappa E SÁ, Antonio Lopes. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. 4ª. ED. Curitiba: Juruá, 2012.

SÁ, Antônio Lopes. **Perícia Contábil**. 10^a. ED. São Paulo: Atlas, 2011.

ZANNA, Remo Dalla. **As Fraudes e a contabilidade**. Disponível em:
<http://www.rdzpericias.com.br/verartigos.php?id=71>. Acesso em: 17.04.2015.

ABSTRACT

The occurrence of fraudulent acts and errors in accounting may be caused by countless goals. There are many disputes to which is assigned to the expert accountant's work investigate a demand in order to find fraud and error. This study, entitled expertise as proof tool in detecting fraud and errors, aims to present the main aspects of forensic accounting as evidence in check fraud and error, more specifically issues about fraud and error; elucidate the technique of forensic work to the accounting investigation process until the certification of the problem exposed in the form of expert report. Based on the stated goals, the article will be presented through literature. From the research done, it is concluded that expertise is an effective tool in detecting fraud and error, with expertise strong decision element on certain event due to its relevant legal value in court proceedings.

Keywords: Accounting Expertise. Fraud. Accounting error. Research.