

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS - FUCAPE**

PRISCILLA BORGES TIAGO CAMPOS

**AS HABILIDADES MAIS RELEVANTES DO PERITO CONTADOR
PARA OS PROMOTORES DE JUSTIÇA DOS MINISTÉRIOS
PÚBLICOS ESTADUAIS E CONTADORES DO BRASIL**

**VITÓRIA
2017**

PRISCILLA BORGES TIAGO CAMPOS

**AS HABILIDADES MAIS RELEVANTES DO PERITO CONTADOR
PARA OS PROMOTORES DE JUSTIÇA DOS MINISTÉRIOS
PÚBLICOS ESTADUAIS E CONTADORES DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Orientador: Prof. Dr. Poliano Bastos da Cruz

**VITÓRIA
2017**

PRISCILLA BORGES TIAGO CAMPOS

**AS HABILIDADES MAIS RELEVANTES DO PERITO CONTADOR
PARA OS PROMOTORES DE JUSTIÇA DOS MINISTÉRIOS
PÚBLICOS ESTADUAIS E CONTADORES DO BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante.

Aprovada em 12 de dezembro de 2017.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. POLIANO BASTOS DA CRUZ

**Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)**

Prof. Dr. ROGÉRIO DIAS CORREIA

**Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)**

Prof. Dr. NEWTON PAULO BUENO

**Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças (FUCAPE)**

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me dado saúde, coragem e força para conseguir concluir com êxito meu mestrado.

Ao meu marido Marcelo que em todas as horas esteve junto comigo, me impulsionando, encorajando e ajudando nos momentos difíceis os quais passei.

Aos meus filhos, que ainda pequenos me incentivaram a continuar, pois a cada sorriso dado me enchia novamente a recomeçar.

À minha mãe, irmãs, sogra, sogro e a Lu, que me acompanharam e a todo momento estavam prestes a me socorrer.

Aos professores Dr. Poliano Bastos da Cruz e Dr. Danilo Soares Mont Mor, que me conduziram incentivando, auxiliando e disponibilizando tempo a minha pessoa para a concretização desta pesquisa.

A todos os colegas e amigos do mestrado que fizemos nessa caminhada de aprendizado.

Aos amigos do Ministério Público do Estado de Mato Grosso que me acompanharam e estiveram juntos nessa conquista.

“Na caminhada da vida, aprendi que nem tudo acontece do jeito que queremos. Porque nem sempre o que queremos é a vontade de Deus. É preciso as pedras, para que eu construísse meu caminho. Às vezes Deus se cala, e achamos que tudo acabou, mas foi no silêncio que Deus me deu resposta. Pois sem provas não tem aprovação, Acredite que tudo é no tempo de Deus. Se Deus colocou obstáculos em sua vida, agradeça por que foi ele que confiou em você para passar por cada um deles com fé e sabedoria. Creia que a sua benção que tanto espera vai chegar!”.

(Michele Dumont)

RESUMO

Este estudo verifica quais as habilidades mais relevantes de um Perito Contador para os Promotores de Justiça nos Ministérios Públicos Estaduais e Contadores do Brasil. O papel do Perito Contador é de suma importância para os Promotores de Justiça que utilizam do seu conhecimento para esclarecer fatos, descobrir fraudes contábeis e garantir o uso correto dos recursos. Neste trabalho foi feita uma pesquisa com os Promotores de Justiça e com os Contadores, via questionário e análise de dados, que apontam treze habilidades mais relevantes para a profissão do Perito Contador, identificando quais delas nossos pesquisados acreditam serem as mais importantes, tanto do ponto de vista dos Promotores quanto dos Contadores. Na opinião dos Promotores de Justiça as habilidades que mais influenciam são: a flexibilidade técnica, comunicação escrita e habilidade investigativa. E quanto aos contadores, são: análise dedutiva, habilidade investigativa, resolução de problemas não estruturado e entrevista.

Palavras-chave: Perito Contador. Habilidades. Promotores de Justiça. Contadores.

ABSTRACT

This study verifies the most relevant skills of an Accountant Expert for the Promoters of Justice in the State Public Prosecutors and Accountants of Brazil. The role of the Expert Accountant is of paramount importance to prosecutors who use their knowledge to clarify facts, to discover accounting fraud and to ensure the correct use of resources. In this work, a survey was carried out with the Prosecutors and the Accountants, through a questionnaire and data analysis, which point out thirteen skills most relevant to the Expert Accountant profession, identifying which of them our respondents believe are the most important, both from the point of the Prosecutors and of the Accountants. In the opinion of the Promoters of Justice, the skills that most influence are: technical flexibility, written communication and investigative ability. As for accountants, they are: deductive analysis, investigative ability, unstructured problem solving, and interviewing.

Keywords: Expert Accountant. Skills. Justice Prosecutors. Accountants.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Habilidades internacionais investigadas e fontes de pesquisa	17
Tabela 2: : Habilidades nacionais e internacionais investigadas e fontes de pesquisa	18
Tabela 3: Afirmações das habilidades investigadas	25
Tabela 4: Percepção dos promotores de justiça e dos contadores nas variáveis expectativa e percepção	29
Tabela 5: Correlação de pearson - percepção dos promotores de justiça e dos contadores.....	31
Tabela 6: Diferença de médias entre expectativa e percepção.....	34
Tabela 7: Diferença de médias entre a expectativa de promotores e contadores.....	35
Tabela 8: Diferença de médias entre a percepção de promotores e contadores	36
Tabela 9: Diferença de médias entre expectativa e percepção dos promotores.....	37
Tabela 10: Diferença de médias entre expectativa e percepção dos contadores	38
Tabela 11: Variáveis dos modelos de regressões estimados	39
Tabela 12: Regressão conjunta dos promotores e contadores	41
Tabela 13: Regressão individual dos promotores	43
Tabela 14: Regressão individual dos contadores.....	44

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
2. REFERENCIAL TEÓRICO	14
3. METODOLOGIA	22
4. ANÁLISE DOS DADOS	26
4.1 PERFIL DA AMOSTRA	26
4.2 PERCEPÇÕES DOS PROMOTORES DE JUSTIÇA E DOS CONTADORES NAS VARIÁVEIS EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO	28
4.3 CORRELAÇÃO DE PEARSON.....	30
4.4 DIFERENÇA DAS MÉDIAS	33
4.5 REGRESSÃO	38
5 CONCLUSÃO	46
REFERÊNCIAS	48
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	50

1. INTRODUÇÃO

A mídia vem divulgando escândalos contábeis e fraudes corporativas, tais como, Enron, Global Crossing e Bernard L. Madoff, nos Estados Unidos; Banco Santos, Boi Gordo e Daslu, no Brasil (COSTA, WOOD JUNIOR, 2012). As alegações contra a Enron e a antiga empresa de auditoria independente Arthur Anderson incluem a criação de parcerias para esconder a dívida e aumentar a riqueza dos executivos, destruindo documentos e obstruindo a justiça (NEUMAN, 2005). Tais escândalos contábeis induziram uma crise de confiança nos relatórios e eficácia dos mecanismos de Governança Corporativa (BHASIN, 2013b). No Brasil, verificam-se poucos estudos destacando os executivos como agentes fraudadores (COSTA, WOOD JUNIOR, 2012).

Neste sentido, a Perícia Contábil é uma prática própria do profissional contabilista, sendo o seu parecer, um dos documentos que instrumentaliza o processo judicial, e auxilia o juiz na verificação e confirmação dos fatos, com a finalidade de obter um julgamento justo de um litígio (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015). O laudo contábil é um documento onde o Perito transmite sua opinião sobre o processo o qual foi submetido a analisar, documentando toda sua conclusão para transmitir ao seu usuário a confiança do seu resultado, o qual será usado como prova judicial (BLEIL; SANTIN, 2008). Desse modo, o laudo pericial contábil apresenta em seu conteúdo, tudo que foi investigado no período de sua investigação, bem como a conclusão a que chegou sobre o tema (SILVEIRA, 2013).

O laudo deve ser apresentado de forma expressa, objetiva, sucinta e prática, expressando assim as sínteses do objeto da perícia e para que ele seja elaborado

dessa forma é preciso ter imparcialidade (MOURA, 2007). Dado essas características, a perícia contábil é feita por um técnico, conhecedor do assunto, que possui tanto habilidade quanto facilidade para a função pericial (BLEIL, SANTIN, 2008). Essa atividade visa elaborar um documento de prova de determinado fato, requisitado por alguém para se chegar a uma determinada conclusão (BLEIL, SANTIN, 2008).

Devido a isso, “o perito deve possuir, além da condição legal, capacidade técnica e idoneidade moral e responsabilidade para exercer a profissão” (BLEIL, SANTIN, 2008, p.2), pois, o perito contador que não tem entendimento do assunto e habilidade de investigação não conseguirá prever e detectar fraudes (SULEIMANA, OTHMAN, 2016).

Diante da relevância da atividade, a literatura internacional manifestando-se acerca do tema, vincula o termo contador forense ao termo perito contador (OLIVEIRA, 2012). A contabilidade forense não é uma nova área de especialização da contabilidade, embora não fosse necessariamente denominada por esse termo no passado. Até porque, em 1554, Hércules de Cordes, professor e contador, em três oportunidades atuou como testemunha perita. E, no final do século XIX, na Europa, começaram a aparecer artigos relacionados a fraudes, investigações e peritagens.

A pessoa que primeiro cunhou a frase contabilidade forense, em 1942, nos Estados Unidos, foi Maurice E. Peloubet, um sócio na empresa de contabilidade pública Pogson, Peloubet & Company em Nova York, onde publicou o que se considera a obra inspiradora da produção científica na área da contabilidade pericial: *Forensic Accounting: It's place in today's economy*. Depois dessa produção, diversas obras em vários países vêm debatendo sobre o tema (PEDNEAULT, et al., 2012).

Devido à prática internacional da atividade, ressalta-se a necessidade de se identificar na literatura, as práticas usadas pelo Contador com a do Perito (ASTUTIE, UTAMI 2013; BASHIN 2013a; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008). Insta consignar, que não foi encontrado, na literatura, um trabalho que avalie quais práticas são consideradas relevantes pelos profissionais que são diretamente afetados pela perícia contábil. Diante disso, o objetivo desta pesquisa é verificar quais são as habilidades mais relevantes do Perito Contábil para produção do Laudo Pericial sob a ótica do Contador e do Promotor de Justiça do Ministério Público Estadual. Especificamente, investigou-se a diferença entre a expectativa das habilidades e percepção das mesmas, tanto dentro do grupo de contadores quanto dentro do grupo de promotores, bem como entre esses dois grupos.

A operacionalização da pesquisa se deu por meio da aplicação de um questionário, baseado nas habilidades investigadas por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017), que se fundamentaram na literatura internacional (ASTUTIE, UTAMI 2013; BASHIN 2013a; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008), com o fim de identificar a importância para a aplicação da perícia contábil.

Assim sendo, as questões foram divididas em abertas e fechadas, nas quais os entrevistados optaram entre duas ou mais alternativas expostas, e também em escala do tipo Likert de cinco pontos. O questionário foi dividido em cinco partes e aplicados por e-mail, no período de 22/05/2017 a 02/07/2017, aos Promotores de Justiça e aos Contadores, no âmbito dos Ministérios Públicos Estaduais, Conselho Regional de Contabilidade e dos cadastros dos Peritos do Brasil, em um número estimado de 300 Promotores e 900 Contadores.

A contribuição teórica pretendida por este trabalho é a identificação da opinião dos usuários do laudo pericial, bem como a diferença entre o que se espera da perícia contábil e o que de fato se percebe. Essa análise traz um retrato das habilidades presentes, que são consideradas importantes para a perícia contábil.

Ao tecer comentários acerca deste tema, Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017) compararam a percepção, dos Peritos Criminais Federais e dos Delegados da Polícia Federal, em relação as habilidades mais relevantes esperadas de um Perito Criminal Federal Contábil. Portanto, esse trabalho se diferencia de Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017) por ser um estudo direcionado ao Promotor de Justiça, no âmbito dos Ministérios Públicos Estaduais, e dos Contadores do Brasil. Cabe ressaltar que, o termo Perito Criminal é uma nomenclatura usada pela Polícia Federal, mais que possui o mesmo significado de Perito Contador, nomenclatura adotada nesse trabalho.

Oportuno mencionar que, no fim do questionário, foi adicionada uma pergunta aberta, para os Contadores e Promotores responderem, a saber: quais habilidades o perito contador tem e quais ele deveria ter para melhorar o resultado em seus laudos periciais. O intuito desta pergunta é identificar outras habilidades tidas como importantes, não compreendidas no modelo proposto por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017), com vistas a identificar possíveis habilidades omitidas em pesquisas anteriormente.

Verifica-se que a contribuição prática será a identificação de quais habilidades existentes são consideradas relevantes, isto, na visão e expectativa e percepção dos Promotores de Justiça do Ministério Público Estadual e Contadores, permitindo que o perito contador dê mais ênfase no desenvolvimento destas. Ou seja, quais das habilidades já aplicadas pelos peritos contadores são determinantes para evitar ou

detectar fraudes, de forma que se possam estudar as ações, no sentido de aprimorar a qualificação dos Laudos emitidos pelos Peritos. Busca-se, também, identificar as diferenças entre expectativa e percepção, tanto dentro dos grupos de Promotores de Justiça e Contadores, como entre esses dois grupos, com o intuito de identificar desalinhamento entre esses dois grupos de profissionais, podendo, assim, elevar a qualidade tanto do laudo pericial como do seu uso.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A perícia contábil surgiu como um campo, acadêmico e prático, desenvolvendo uma abordagem para identificação de ineficiência e inconsistência de tradicionais práticas contábeis e para detecção de fraudes nos relatórios financeiros de auditoria. Uma das principais atribuições do perito contador é diminuir a fraude por meio da combinação de suas habilidades (SULEIMANA, OTHMAN, 2016). A perícia contábil é uma área especializada em investigações profundas, para resolver questões envolvendo a justiça, fornecendo um laudo para o Tribunal para esclarecer suspeitas financeiras (OMAR, et al., 2013).

Especificamente, a perícia contábil é um conjunto de documentos e procedimentos técnicos, para a produção do laudo pericial, que por sua vez, traz subsídios necessários para embasar o litígio (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015). O laudo pericial é um documento em que o perito manifesta sua opinião, como um técnico qualificado, responsável e possuidor do estudo específico do assunto, no qual resumirá todo o fato ocorrido no seu relatório, para dar suporte ao requisitante do seu trabalho (BLEIL; SANTIN, 2008).

Contudo, o laudo pericial, mesmo sendo uma peça de muita importância e utilidade para tomada de decisões, pode apresentar várias deficiências de estudo técnico do perito, fazendo com que o laudo pericial fique com baixa qualidade (LEITÃO JUNIOR, et al., 2012).

Nesse sentido, as atividades do perito contador mostram-se relevantes devido ao fato de fraudes corporativas poderem trazer grandes prejuízos para investidores, clientes e fornecedores (BHASIN, 2013b; COSTA, WOOD JUNIOR; NEUMAN, 2005). Em determinadas situações, as fraudes podem prejudicar as empresas ao

ponto de chegar ao seu fechamento, acabando com os empregos e gerando um efeito negativo para a sociedade como um todo (COSTA, WOOD JUNIOR, 2012). As fraudes geram, ainda, a desconfiança de clientes, acionistas e investidores, ocasionando resultados desfavoráveis para todas as partes envolvidas no processo de investimento (BHASIN, 2013b). O aumento de fraudes tem elevado o nível de investigações sobre as operações, com impacto negativo nos custos e, por conseguinte, com perda de competitividade por parte das empresas e de setores por completo (COSTA, WOOD JUNIOR, 2012).

Além de serem vistas por meio dos escândalos envolvendo empresas privadas, pesquisas confirmam que práticas contábeis enganosas estão sendo continuamente descobertas, em virtude de escândalos envolvendo empresas e governo (ASTUTIE, UTAMI, 2013; BHASIN, 2013b; DIGABRIELE, 2008). Em todos esses escândalos, as ações do perito contador estão positivamente relacionadas com a investigação e detecção de práticas fraudulentas (DADA, OWOLABI, OKWU, 2013). Por esse motivo, os mecanismos de governança corporativa devem incluir o perito contador em sua estrutura, para auxiliar na contenção das ameaças de fraudes (ENOFÉ, EKPULU, AJALA, 2015). Isso, porque, o perito contador é capaz de apontar os atos e fatos fora da lei (SULEIMANA, OTHMAN, 2016).

Isso posto, nota-se a necessidade de emissão de laudos, requisitados pelas empresas, governo, autoridades reguladores e tribunais, ocasionando um aumento na demanda por peritos contadores, principalmente devido às suas habilidades multidisciplinares em contabilidade, auditoria legal e de investigação. Como resultado, os peritos contadores necessitam de um nível maior de especialização e habilidades para analisar eventos e transações financeiras complexas contra eventos negativos já esperados e escândalos contábeis (BHASIN, 2013b). Desse

modo, os peritos contábeis aplicam seus conhecimentos a diversas atribuições, sendo muitas vezes contratados para investigar se ocorreu intenção falsa associada aos registros financeiros de uma empresa (DIGABRIELE 2008).

As habilidades do perito contador, encontradas no código de ética das normas brasileiras, no seu art. 2º, inciso I, destacam como dever do profissional: “exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, sempre se atentando as normas vigentes com dignidade e independência profissionais” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015).

A redução da infração financeira pode ser alcançada se houver acompanhamento apropriado, vigente e forte o suficiente para conter as ameaças dos crimes. Nos mecanismos de governança corporativa, deve o perito contador, possuir as habilidades ideais para a prática de suas funções (ENOFÉ, EKPULU, AJALA, 2015). Dado essa necessidade, os peritos contadores têm se tornado proficiente em habilidades e competências profissionais com o crescente tamanho das complexidades empresariais.

Já as habilidades encontradas nas Normas Brasileiras de Contabilidade, no seu artigo 31, diz que “os objetivos de planejamento da perícia é conhecer o objeto e a finalidade a natureza, a oportunidade e a extensão dos métodos existentes, cumprimento no prazo estabelecido, identificar problemas e riscos durante a perícia, identificar fatos importantes para a solução da demanda...”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015, p. 4 e 5).

No entanto, todos esses objetivos não podem passar sem uma percepção, ou seja,... “identificar a legislação aplicável ao objeto da perícia, estabelecer como ocorrerá a divisão das tarefas entre os membros da equipe de trabalho, sempre que

o perito necessitar de auxiliares, facilitar a execução e a revisão dos trabalhos”. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015, p. 4 e 5).

Dentre as habilidades importantes para o desempenho do perito contador, é importante destacar a necessidade de se apresentar soluções para os difíceis desafios contábeis que são ocultadas nas demonstrações contábeis (BHASIN, 2013a). Já a pesquisa realizada na literatura internacional, conduzida por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017), foi evidenciado as seguintes habilidades fundamentais para a perícia contábil, conforme descrito na Tabela 1:

TABELA 1: HABILIDADES INTERNACIONAIS INVESTIGADAS E FONTES DE PESQUISA

Item	Habilidade	Referências
1	Análise dedutiva – habilidade de identificar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.	DIGABRIELE, 2008; ASTUTIE e UTAMI, 2013.
2	Pensamento crítico – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, 2010; BHASIN, 2013a; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
3	Resolução de problemas não estruturados – capacidade de abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.	DIGABRIELE, 2008, DAVIS 2010; BHASIN, 2013a;
4	Flexibilidade Técnica – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.	DIGABRIELE, 2008;
5	Proficiência analítica – capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).	DIGABRIELE, 2008
6	Comunicação oral - capacidade de comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013a; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
7	Comunicação escrita - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013a; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
8	Conhecimento jurídico específico – capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.	DIGABRIELE, 2008; BHASIN, 2013a; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
9	Serenidade – capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.	DIGABRIELE, 2008;
10	Rastreamento de ativos – capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;
11	Habilidade de entrevista - capacidade de obter testemunho pessoal.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;
12	Habilidade investigativa – capacidade de questionar em alto nível e se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013a;
13	Resolução e negociação de conflitos – capacidade de solucionar controvérsias.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;

Fonte: Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017)

Defronte as habilidades nacionais, pesquisadas nas normas brasileiras de contabilidade, e as internacionais estudadas por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017), na literatura sobre o tema (ASTUTIE, UTAMI 2013; BASHIN 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008), foi adaptado o modelo elaborado por esses autores, com o intuito de destacar as habilidades que se correlacionam no Brasil e no Exterior. Portanto, foram encontradas 06 (seis) habilidades correlacionadas, destacadas na Tabela 2.

TABELA 2: HABILIDADES NACIONAIS E INTERNACIONAIS INVESTIGADAS E FONTES DE PESQUISA

Habilidade Nacional	Habilidade Internacional	Referências
Análise dedutiva – Conhecer o objeto e a finalidade da perícia a fim de permitir a adoção de procedimentos que conduzam à revelação da verdade, a qual subsidiará o juízo, o árbitro ou o interessado a tomar a decisão a respeito da lide.	Análise dedutiva – habilidade de identificar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.	DIGABRIELE, 2008; ASTUTIE e UTAMI, 2013; NBC TP 01
Pensamento crítico – Definir a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos a serem aplicados, em consonância com o objeto da perícia	Pensamento crítico – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, 2010; BHASIN, 2013a; ASTUTIE e UTAMI, 2013; NBC TP 01
Resolução de problemas não estruturados – Identificar fatos importantes para a solução da demanda, de forma que não passem despercebidos ou não recebam a atenção necessária	Resolução de problemas não estruturados – capacidade de abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.	DIGABRIELE, 2008, DAVIS 2010; BHASIN, 2013a; NBC TP 01
Flexibilidade Técnica – Identificar potenciais problemas e riscos que possam vir a ocorrer no andamento da perícia	Flexibilidade Técnica – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.	DIGABRIELE, 2008; NBC TP 01
Comunicação escrita - Facilitar a execução e a revisão dos trabalhos	Comunicação escrita - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013a; ASTUTIE e UTAMI, 2013; NBC TP 01
Conhecimento jurídico específico – Identificar a legislação aplicável ao objeto da perícia	Conhecimento jurídico específico – capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.	DIGABRIELE, 2008; BHASIN, 2013a; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; ASTUTIE e UTAMI, 2013; NBC TP 01

Fonte: Adaptado Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017)

Conforme exposto nas Tabelas 1 e 2, verifica-se que os trabalhos já desenvolvidos identificaram conjuntos de habilidades do perito contador na literatura internacional, com o objetivo de evidenciar a importância do trabalho do perito em descobrir fraudes e melhorar a qualidade do Laudo Pericial.

Seguindo essa linha, Digabriele (2008) conduziu uma pesquisa sobre as práticas relevantes, em uma amostra de 1.500 pessoas, composta por: peritos, estudantes e usufruidores da contabilidade. Os resultados encontrados indicaram como as habilidades mais relevantes para a execução da função: a comunicação escrita, o pensamento crítico e a análise dedutiva. As práticas que menos tiveram importância foram: conhecimento jurídico específico, a resolução de problemas não estruturados e a serenidade. O autor realizou, também, um exame fatorial de composições relevantes, nas quais foram destacados dois fatores de experiência do perito contador: “conhecimento e habilidade” e “desempenho”.

Para complementar o trabalho de Digabriele (2008), a pesquisa de Davis, Farrel e Ogilby (2010) investigou três grupos de indivíduos: os peritos contábeis, os advogados que utilizam os serviços dos peritos e os acadêmicos de contabilidade. Os autores identificaram várias práticas do perito contador, sendo as mais importantes: a comunicação oral, a capacidade de simplificar informação e a comunicação escrita, o pensamento crítico e estratégico.

Com base nas evidências encontradas na literatura, Astutie e Utami (2013) objetivaram clarear e destacar quais seriam as principais diferenças entre as características e habilidades do perito contador. Os autores utilizaram um questionário direcionado aos usuários da perícia contábil, ou seja, aos profissionais da perícia, estudantes, advogados e sociedade. Os resultados encontrados indicaram como habilidades mais relevantes: o pensamento crítico, a flexibilidade

investigativa, a análise e a síntese de resultados negativos, o conhecimento legal e a perspicácia.

Em pesquisa similar, Bhasin (2013a) investigou os praticantes e acadêmicos da perícia contábil, apresentando evidências de que as habilidades mais relevantes foram: o pensamento crítico, a resolução de problemas não estruturados, a habilidade investigativa, a proficiência analítica e o conhecimento jurídico específico. Segundo o autor, os praticantes da perícia acreditam ser mais importante o conhecimento prático do que conhecimento universitário. No entanto, ambos os investigados concordam que a análise dedutiva é a habilidade mais importante, destacando, também, a comunicação oral e a comunicação escrita. Por fim, o autor conclui que o perito contador tem como finalidade auxiliar as empresas a detectar e prevenir fraudes, criar um ambiente de trabalho positivo, estabelecer linhas eficazes de comunicação, e ser um vigilante corporativo, podendo evoluir gradualmente no componente de Governança Corporativa. O perito contador, através do seu conhecimento especializado, treinamento e habilidades mostra-se capaz de melhorar o cenário corporativo (BHASIN, 2013b).

Com vistas a investigar as habilidades do perito contador no Brasil, Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017) identificaram que há alinhamento de opiniões nas habilidades consideradas relevantes, tanto dos Peritos Contadores quanto dos Delegados de Polícia.

Neste sentido formulou-se as seguintes hipóteses no presente trabalho:

H₁: As expectativas, dos Promotores dos Ministérios Públicos estaduais do Brasil e dos Contadores, acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador diferem de sua percepção sobre as mesmas.

H₂: Os Promotores dos Ministérios Públicos estaduais do Brasil e os Contadores têm a mesma expectativa quanto as habilidades consideradas relevantes para o perito contador.

H₃: Os Promotores dos Ministérios Públicos estaduais do Brasil e os Contadores têm a mesma percepção quanto as habilidades consideradas relevantes para o perito contador.

H₄: As expectativas dos Promotores dos Ministérios Públicos estaduais do Brasil, acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador, diferem de sua percepção sobre as mesmas.

H₅: As expectativas dos Contadores, acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador, diferem de sua percepção sobre as mesmas.

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada para o estudo foi baseada em uma investigação descritiva, visto demonstrar a habilidades do Perito com o entendimento do público envolvido e fazendo a comparação com as práticas internacionais apontadas nos estudos internacionais. (OLIVEIRA, 2011).

Considerando que a pesquisa pretende identificar a expectativa e a percepção dos principais usufruidores dos laudos contábeis, este trabalho foi realizado no âmbito dos 27 Ministérios Públicos Estaduais e no Cadastro Nacional de Peritos Contadores, englobando, num universo estimado de profissionais pelo envio de quantidade de e-mails em 900 Contadores e 300 Promotores de Justiça. Optou-se em aplicar os questionários aos Contadores e Promotores de Justiça para ter duas visões distintas, sendo uma visão direcionada ao emissor do laudo contábil e a outra ao seu usuário, e assim, ao final identificar se ambos estão com suas expectativas e percepções alinhadas, ou em caso negativo, evidenciar as diferenças encontradas.

Para ser possível verificar a diferença entre as expectativas e percepções, dos Promotores de Justiça e dos Contadores, optou-se por uma coleta primária de dados, por meio de um questionário estruturado e auto preenchível, adaptado da pesquisa de Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017). A plataforma utilizada foi a SurveyMonkey. O questionário foi enviado pelo e-mail institucional do CAOP- Centro de Apoio Operacional do Estado de Mato Grosso, para todos os CAOP's de outros estados, a fim de evitar que o recebimento se direcionasse a caixa de spam, sendo este setor o responsável pelo reenvio aos Promotores e Contadores dos

Ministérios Públicos estaduais. Também foi enviado por e-mail o questionário aos peritos contadores cadastrados no site cadastro nacional de peritos.

Foi realizado um pré-teste, sendo enviados quatro questionários aos contadores e três questionários aos Promotores do Ministério Público estadual do estado de Mato Grosso. Todos os questionários foram respondidos, não trazendo dúvidas aos respondentes, portanto, não havendo necessidade de modificação.

No questionário, foram utilizadas questões abertas e fechadas, foi escolhida as questões fechadas para enfatizar a importância das práticas contábeis na profissão do Perito Contador (LAKATOS, MARCONI, 2003), também se optou por perguntas abertas para apontar outras práticas não mencionadas no trabalho.

Foi escolhida a escala Likert de cinco afirmações. Tais afirmações foram colocadas para que se manifestassem pelo discordo totalmente, discordo parcialmente, não se aplica, concordo parcialmente e concordo totalmente.

As perguntas foram divididas em cinco questões, as quais se encontram no apêndice. A primeira questão traçou as características dos investigados e descreve dados demográficos. A segunda questão enfatiza a qualidade do laudo contábil. A terceira parte do questionário buscou definir as habilidades nos estudos recentes sobre os peritos contábeis. A quarta parte do questionário verificou o entendimento do nível recente de existência das mesmas práticas na perícia contábil. E a quinta parte consistiu em uma questão aberta sobre a importância e a existência de outras práticas não colocadas, que devam ser correlacionadas à atividade da perícia contábil.

O modelo apresentado trata tanto do ponto de vista das expectativas quanto das percepções, visto as variáveis serem as mesmas. No ponto de vista da

expectativa, o resultado que se espera é identificar quais são as habilidades que o perito contador deve ter. Já no ponto de vista da percepção, busca-se identificar quais as habilidades que o perito contador tem. Para tal, realizou-se testes de diferença de médias entre essas duas dimensões. Estimou-se, ainda, um modelo de regressão, pelo método dos Mínimos Quadrados Ordinários, com erros robustos, para as percepções e outro para a expectativa.

Sendo um dos objetivos desta pesquisa verificar quais são as habilidades mais relevantes do Perito Contábil, na elaboração do Laudo Pericial, seguindo metodologia proposta por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017) foi selecionado os seguintes estudos: Astutie, Utami (2013), Bashin (2013), Davis, Farrel, Ogibly, (2010) Digrabiele (2008), os quais remeteram as principais habilidades do perito contador para conseguir-se obter uma comparação de resultados com os meios escolhidos e ser aplicada nos Ministérios Públicos Estaduais e no cadastro nacional de peritos contadores do Brasil.

A qualidade é medida por resposta a uma afirmação, na qual o entrevistado irá responder pela escala Likert de cinco níveis. As habilidades também são medidas por meio de uma escala Likert de cinco níveis de acordo com as afirmações expostas a seguir:

TABELA 3: AFIRMAÇÕES DAS HABILIDADES INVESTIGADAS

Habilidade	Afirmações
Análise dedutiva	1. identificar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.
Pensamento crítico	2. decifrar a diferença entre opinião e o fato.
Resolução de problemas não estruturados	3. abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.
Flexibilidade Técnica	4. afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.
Proficiência analítica	5. examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).
Comunicação oral	6. comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.
Comunicação escrita	7. comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.
Conhecimento jurídico específico	8. compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.
Serenidade	9. manter uma atitude calma em situações de pressão.
Rastreamento de ativos	10. identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.
Habilidade de entrevista	11. obter testemunho pessoal.
Habilidade investigativa	12. questionar em alto nível e se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.
Resolução e negociação de conflitos	13. solucionar controvérsias.

Fonte: Adaptado Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017)

Os questionários foram enviados aos Promotores de Justiça e Contadores dos estados brasileiros. Após o recebimento dos questionários, os dados foram tratados e analisados na seção a seguir.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção os dados serão analisados e discutidos. Primeiramente são apresentadas as estatísticas descritivas de cada habilidade, comparando as médias de cada variável. Foi analisado, também, a correlação de Pearson, que mede o grau da correlação e a sua direção, se positiva ou negativa entre duas variáveis de escala métrica (intervalar ou de rácio/razão), nas habilidades, tanto referente às expectativas como às percepções.

Na diferença das médias foi utilizado o teste χ^2 de Pearson, pois, o seu uso é adequado quando busca verificar se duas variáveis são independentes. Explorou-se as distinções entre expectativas e percepções, tanto dentro do grupo de Promotores de Justiça, como dentro do grupo de Contadores. Explorou-se, ainda, as diferenças entre esses dois grupos, tanto em termos de expectativas como em termos de percepções. Ao final foram realizadas análises de regressões multivariadas, estimadas pelo método dos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), com correção de erro de White, comparando conjuntamente os Promotores e Contadores, e depois cada grupo individualmente, com relação às expectativas e as percepções.

4.1 PERFIL DA AMOSTRA

Foram obtidas 239 respostas no seu total, sendo 171 de Contadores (71,54%) e 68 de Promotores de Justiça (28,45%), com relação ao percentual respondido relativo ao total enviado, os Contadores perfizeram (19%) e os Promotores de Justiça (22,66%), todos os questionários respondidos pela plataforma SurveyMonkey.

Foram enviados e-mails a 300 Promotores de Justiça e 900 Contadores. O número maior de envio aos Contadores se deu pelo fato do maior acesso aos e-mails profissionais, diferentemente dos Promotores de Justiça, para os quais se encontrou dificuldades de autorização de envio institucional.

Diferentemente de Astutie e Utami (2013), a maioria dos respondentes foram os acadêmicos da contabilidade, e já no artigo de Santos Filho (2017), a maioria dos respondentes foram da área da contabilidade, ou seja, os peritos criminais federais.

Quanto a faixa etária a maioria dos respondentes ficou entre 41 e 50 anos de idade (35,15%), diferentemente de Santos Filho (2016) que teve (50%) entre 31 a 40 anos em sua amostra. Tratando-se de tempo de experiência, a maioria dos respondentes tem mais de 20 anos (23,43%), ou seja, sugerindo que os pesquisados são *experts* no assunto e com idade bem madura. No estudo de Santos Filho (2016), a média ficou entre 6 a 10 anos de experiência com (56,25%).

Com relação ao nível de formação dos pesquisados, os resultados apontaram que mais da metade são Especialistas (66,10%), em seguida vem os Mestres (16,10%), depois os Bacharéis (14,83%) e, por fim, Doutores (2,96%). Isso indica que os entrevistados possuem, em sua maioria, uma especialidade em determinado assunto, evidenciando que a profissão vem se qualificando cada vez mais. No artigo de Santos Filho (2017), a maioria dos respondentes são bacharéis.

Quanto à distribuição geográfica dos respondentes, tem-se aproximadamente (60%) dos mesmos concentrados no estado de Mato Grosso. No entanto, vários estados estão representados na amostra, tais como, São Paulo, Rio de Janeiro, Bahia, Pernambuco, Brasília, dentre outros.

4.2 PERCEPÇÕES DOS PROMOTORES DE JUSTIÇA E DOS CONTADORES NAS VARIÁVEIS EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO

Na Tabela 4 são analisadas as estatísticas descritivas das respostas conjuntas, dos Promotores de Justiça e Contadores, acerca das habilidades apresentadas na Tabela 3, tanto nas variáveis que mensuram a expectativa, quanto nas variáveis que mensuram a percepção. No aspecto da expectativa ($M=4,37$; $DP=0,95$), expostos na Tabela 4 no Painel A, sugere que os pesquisados concordam com a importância das habilidades para o Perito Contador, com o desvio padrão indicando baixa dispersão nas respostas, ou seja, aponta direcionamento a um equilíbrio nas opiniões.

Na análise conjunta, dos Promotores de Justiça e Contadores, acerca das habilidades no aspecto da percepção ($M=3,86$; $DP=0,99$), expostos na Tabela 4 no Painel B, a média sugere que os pesquisados tendem a concordarem com a importância das habilidades para o Perito Contador e o desvio padrão indica baixa dispersão, ou seja, aponta direcionamento a um equilíbrio nas opiniões.

Portanto, analisando a variável expectativa e a percepção, nota-se que expectativa das habilidades que o Perito contábil deveria possuir apresenta maior concordância relativo as habilidades que se percebe que o profissional de fato possui, ou seja, ele tem menos habilidade do que se esperaria que ele tivesse. Diante disso, é possível remeter a análise de que os Peritos precisam se qualificar melhor, no sentido de terem mais habilidades do que hoje eles já possuem, ampliando seu conhecimento e profissionalismo.

TABELA 4: PERCEPÇÃO DOS PROMOTORES DE JUSTIÇA E DOS CONTADORES NAS VARIÁVEIS EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO

	Média	Desvio Padrão	Mediana	Q1	Q3
Painel A: variável expectativa	4,37	0,95	4,92	4,00	5,00
Análise dedutiva	4,59	0,79	5,00	4,00	5,00
Pensamento crítico	4,60	0,78	5,00	4,00	5,00
Resolução de problemas não estruturados	3,84	1,34	4,00	3,00	5,00
Flexibilidade Técnica	4,19	1,13	5,00	4,00	5,00
Proficiência analítica	4,22	1,12	5,00	4,00	5,00
Comunicação oral	4,27	1,06	5,00	4,00	5,00
Comunicação escrita	4,71	0,70	5,00	5,00	5,00
Conhecimento jurídico específico	4,59	0,74	5,00	4,00	5,00
Serenidade	4,74	0,59	5,00	5,00	5,00
Rastreamento de ativos	4,61	0,70	5,00	4,00	5,00
Entrevista	3,83	1,23	5,00	3,00	5,00
Habilidade investigativa	4,40	0,98	5,00	4,00	5,00
Resolução conflitos	4,18	1,14	5,00	4,00	5,00
	Média	Desvio Padrão	Mediana	Q1	Q3
Painel B: variável percepção	3,86	0,99	4,00	3,46	4,62
Análise dedutiva	4,01	0,89	4,00	4,00	5,00
Pensamento crítico	3,95	0,96	4,00	4,00	5,00
Resolução de problemas não estruturados	3,76	1,03	4,00	3,00	4,00
Flexibilidade Técnica	3,80	1,02	4,00	3,00	4,00
Proficiência analítica	3,78	1,05	4,00	3,00	4,00
Comunicação oral	3,85	1,01	4,00	3,00	5,00
Comunicação escrita	4,01	0,90	4,00	4,00	5,00
Conhecimento jurídico específico	3,93	0,97	4,00	4,00	5,00
Serenidade	4,08	0,90	4,00	4,00	5,00
Rastreamento de ativos	3,93	0,96	4,00	4,00	5,00
Entrevista	3,54	1,09	4,00	3,00	4,00
Habilidade investigativa	3,79	1,07	4,00	3,00	5,00
Resolução conflitos	3,78	1,01	4,00	3,00	4,00

Fonte: elaborada pela autora

Traçando um paralelo com a literatura internacional, Digabrielle (2008) pesquisou nove habilidades, identificando como as mais importantes: (1º) Pensamento Crítico, (2º) Análise Dedutiva e a (3º) Comunicação Escrita. As habilidades apontadas no trabalho como menos importantes foram: (9º) Conhecimento Jurídico Específico, (8º) Serenidade e (7º) Resolução de Problemas Não Estruturados (DIGABRIELLE, 2008). Astutie e Utami (2013), por sua vez,

pesquisaram sete habilidades, apontando como as mais importantes: (1º) Flexibilidade Técnica, (2º) Análise e Síntese dos Resultados Encontrados e a (3º) Conhecimento Jurídico e Específico. Os autores identificaram como menos relevante: (7º) Comunicação Oral e Escrita (6º) Ceticismo Estruturados e (5º) Detalhista (ASTUTIE; UTAMI, 2013).

Já na literatura nacional, das trezes habilidades apontadas por Santos Filho (2016) e Santos Filho et al. (2017), as consideradas como mais importantes foram: (1º) Comunicação Escrita, (2º) Análise Dedutiva e a (3º) Pensamento Crítico. Já as que foram resultadas como menos relevantes foram: (13º) Entrevista (12º) Resolução De Conflitos e (11º) Conhecimento Jurídico Específico (SANTOS FILHO, 2016; SANTOS FILHO et al., 2017).

4.3 CORRELAÇÃO DE PEARSON

Na correlação de Pearson, apresentada na Tabela 5, foram analisadas as expectativas e as percepções dos Promotores de Justiça e Contadores. Nesta análise, verificou-se que muitas habilidades são correlacionadas, o que sugere que quanto mais habilidades o perito contador possuir, melhor será o seu laudo contábil.

TABELA 5: CORRELAÇÃO DE PEARSON - PERCEPÇÃO DOS PROMOTORES DE JUSTIÇA E DOS CONTADORES

	Habilidades	EXPECTATIVA													PERCEPÇÃO															
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			
EXPECTATIVA	1- Análise dedutiva	1000																												
	2- Pensamento crítico	0,64*	1000																											
	3- Resolução de problemas não estruturados	0,37*	0,25*	1000																										
	4-Flexibilidade Técnica	0,46*	0,33*	0,62*	1000																									
	5-Proficiência analítica	0,42*	0,40*	0,47*	0,54*	1000																								
	6-Comunicação oral	0,40*	0,40*	0,39*	0,46*	0,49*	1000																							
	7-Comunicação escrita	0,50*	0,54*	0,17*	0,35*	0,44*	0,37*	1000																						
	8-Conhecimento jurídico específico	0,28*	0,34*	0,21*	0,26*	0,33*	0,30*	0,44*	1000																					
	9-Serenidade	0,47*	0,45*	0,15*	0,21*	0,26*	0,20*	0,50*	0,60*	1000																				
	10-Rastreamento de ativos	0,51*	0,52*	0,23*	0,32*	0,47*	0,39*	0,58*	0,52*	0,62*	1000																			
	11-Entrevista	0,28*	0,30*	0,45*	0,36*	0,43*	0,35*	0,22*	0,39*	0,24*	0,31*	1000																		
	12-Habilidade investigativa	0,34*	0,41*	0,28*	0,34*	0,38*	0,23*	0,42*	0,38*	0,39*	0,49*	0,58*	1000																	
	13-Resolução conflitos	0,25*	0,23*	0,32*	0,34*	0,37*	0,22*	0,23*	0,41*	0,32*	0,35*	0,49*	0,51*	1000																
PERCEPÇÃO	1- Análise dedutiva	0,31*	0,23*	0,34*	0,31*	0,26*	0,26*	0,26*	0,30*	0,18*	0,28*	0,22*	0,18*	0,38*	1000															
	2- Pensamento crítico	0,20*	0,26*	0,27*	0,32*	0,24*	0,21*	0,23*	0,24*	0,12*	0,20*	0,30*	0,23*	0,34*	0,74*	1000														
	3- Resolução de problemas não estruturados	0,26*	0,22*	0,49*	0,39*	0,40*	0,31*	0,12*	0,29*	0,15*	0,23*	0,37*	0,28*	0,38*	0,66*	0,61*	1000													
	4-Flexibilidade Técnica	0,21*	0,22*	0,32*	0,35*	0,26*	0,27*	0,17*	0,25*	0,18*	0,21*	0,34*	0,22*	0,39*	0,63*	0,58*	0,67*	1000												
	5-Proficiência analítica	0,12*	0,12*	0,25*	0,24*	0,38*	0,23*	0,21*	0,23*	0,16*	0,14*	0,38*	0,19*	0,34*	0,56*	0,59*	0,62*	0,64*	1000											
	6-Comunicação oral	0,27*	0,18*	0,32*	0,32*	0,28*	0,37*	0,27*	0,24*	0,17*	0,19*	0,39*	0,26*	0,32*	0,57*	0,51*	0,52*	0,59*	0,64*	1000										
	7-Comunicação escrita	0,23*	0,19*	0,22*	0,21*	0,16*	0,24*	0,28*	0,27*	0,31*	0,26*	0,28*	0,19*	0,33*	0,63*	0,65*	0,48*	0,60*	0,64*	0,67*	1000									
	8-Conhecimento jurídico específico	0,19*	0,15*	0,28*	0,32*	0,29*	0,30*	0,26*	0,47*	0,31*	0,26*	0,34*	0,14*	0,34*	0,63*	0,58*	0,51*	0,58*	0,62*	0,59*	0,74*	1000								
	9-Serenidade	0,19*	0,15*	0,20*	0,16*	0,16*	0,22*	0,22*	0,34*	0,31*	0,24*	0,31*	0,22*	0,30*	0,61*	0,63*	0,50*	0,48*	0,50*	0,57*	0,69*	0,66*	1000							
	10-Rastreamento de ativos	0,18*	0,14*	0,30*	0,28*	0,29*	0,21*	0,27*	0,25*	0,22*	0,25*	0,28*	0,17*	0,33*	0,69*	0,63*	0,50*	0,64*	0,58*	0,66*	0,70*	0,68*	0,63*	1000						
	11-Entrevista	0,17*	0,12*	0,36*	0,24*	0,33*	0,20*	0,06	0,23*	0,12*	0,09	0,50*	0,32*	0,35*	0,45*	0,38*	0,47*	0,52*	0,55*	0,54*	0,36*	0,51*	0,42*	0,55*	1000					
	12-Habilidade investigativa	0,12*	0,15*	0,29*	0,23*	0,23*	0,18*	0,24*	0,27*	0,16*	0,18*	0,33*	0,41*	0,40*	0,62*	0,58*	0,56*	0,61*	0,56*	0,65*	0,59*	0,58*	0,55*	0,71*	0,67*	1000				
	13-Resolução conflitos	0,12*	0,12*	0,31*	0,28*	0,33*	0,19*	0,14*	0,25*	0,18*	0,20*	0,39*	0,30*	0,59*	0,59*	0,58*	0,59*	0,62*	0,57*	0,57*	0,57*	0,56*	0,65*	0,59*	0,72*	1000				

Fonte: elaborada pela autora

Nota: Os resultados que apresentam relevância a 1% estão em negrito.

Constatou-se que a maior correlação foi entre Análise Dedutiva e Pensamento Crítico, tanto no aspecto da expectativa quanto da percepção, no qual o resultado foi de 64% e 74%, respectivamente. Por meio dessa análise, demonstrase a importância do Perito em saber as contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de sua rotina e aplicar esse resultado encontrado, decifrando a diferença entre a opinião e o fato. Também houve uma correlação relevante entre o aspecto da percepção na Comunicação Escrita com o Conhecimento Jurídico Específico que foi de 74%. Isso denota a importância do Perito Contador ter conhecimento jurídico, e saber escrevê-lo, para transmitir seu laudo com maior fundamentação e consistência, para maior entendimento dos seus usuários, ou seja, o Promotor de Justiça.

Já a correlação entre a habilidade investigativa e a Resolução de Conflitos, no aspecto percepção, também apresentou com significância no valor de 72%, demonstrando que o Perito tem que investigar situações que podem demonstrar fraude e saber solucionar controversas encontradas em suas investigações, chegando a um maior resultado a ser demonstrado e esclarecido em seu laudo contábil.

Posteriormente, nota-se a correlação entre Resolução de Problemas Não Estruturados e Flexibilidade Técnica, tanto no aspecto da expectativa (62%) quanto na percepção (67%), o que sugere a importância do Perito em abordar as situações que não seguem padrão não estruturado fugindo da rotina e resultados encontrados sabendo resolve-las com flexibilidade pelos sinais de alertas encontrados.

4.4 DIFERENÇA DAS MÉDIAS

Nos resultados dos testes de diferença das médias, apresentados na Tabela 6, o objetivo foi demonstrar se há diferença, entre as expectativas e as percepções das habilidades do perito contador, para os usuários de seus serviços, ou seja, testa-se H_1 conforme segue:

H_1 : As expectativas dos Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil e dos Contadores acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador diferem de sua percepção sobre as mesmas.

Na análise dos testes das diferenças das médias entre a expectativa e a percepção, considerando em conjunto os Promotores de Justiça e Contadores, somente uma variável não apresentou diferença significativa, que foi a Resolução de Problema Não Estruturado. Isso evidencia que essa é a única variável que os Promotores e Contadores não divergem de opinião quanto às habilidades que se espera que os Peritos possuam e as que de fato eles têm.

No restante das doze habilidades, os Promotores e Contadores em conjunto divergem em termos de expectativa e percepção, ou seja, na opinião dos respondentes o Perito Contador não apresenta as habilidades profissionais que ele deveria ter, não possuindo o conhecimento necessário para atuar com excelência junto ao Poder Judiciário e, portanto, não emitindo um laudo pericial satisfatório, ou seja, com total excelência.

TABELA 6: DIFERENÇA DE MÉDIAS ENTRE EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO

Variáveis	Expectativa		Percepção		Diferença das médias		
	média	DesvPad	média	DesvPad	exp. - percep.	P> t	
Análise dedutiva	4,585	0,786	4,004	0,892	0,581	0,0000	***
Pensamento crítico	4,595	0,786	3,940	0,963	0,655	0,0000	***
Resolução de problemas não estruturados	3,849	1,342	3,746	1,036	0,104	0,1989	
Flexibilidade Técnica	4,186	1,133	3,792	1,025	0,394	0,0000	***
Proficiência analítica	4,219	1,114	3,777	1,051	0,442	0,0000	***
Comunicação oral	4,262	1,065	3,841	1,011	0,421	0,0000	***
Comunicação escrita	4,078	0,708	4,004	0,898	0,074	0,0000	***
Conhecimento jurídico específico	4,595	0,738	3,927	0,971	0,668	0,0000	***
Serenidade	4,755	0,569	4,069	0,898	0,687	0,0000	***
Rastreamento de ativos	4,610	0,701	3,922	0,961	0,688	0,0000	***
Entrevista	3,823	1,234	3,534	1,089	0,289	0,0002	***
Habilidade investigativa	4,403	0,990	3,797	1,074	0,606	0,0000	***
Resolução e negociação de conflitos	4,186	1,129	3,788	1,014	0,398	0,0000	***

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

Nos resultados dos testes de diferenças das médias apresentados na Tabela 7, cujo objetivo foi demonstrar se há diferença, entre as expectativas dos Promotores dos Ministérios Públicos estaduais do Brasil e dos Contadores, ou seja, testa-se H_2 conforme segue:

H_2 : Os Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil e os Contadores têm a mesma expectativa quanto as habilidades consideradas relevantes para o perito contador.

Na análise dos testes das diferenças das médias da expectativa na visão dos Promotores de Justiça e dos Contadores, as diferenças foram significativas em: Análise dedutiva, Rastreamento de Ativos e Entrevista. Nota-se que há divergência de expectativas nessas 3 habilidades, sendo que os Promotores de Justiça esperam que os Peritos tenham que ter níveis mais elevados em Análise dedutiva e o Rastreamento de ativo, já os Contadores esperam que o Perito tenha que ter nível mais elevado na habilidade de Entrevista. Portanto, a expectativa dos Promotores é

de que o Perito tem que ser hábil em identificar bens ou situações ocultas, saber resolver contradições financeiras. Já os Contadores esperam que o Perito tenha habilidade de obter testemunho pessoal, ou seja, ouvir o investigado.

TABELA 7: DIFERENÇA DE MÉDIAS ENTRE A EXPECTATIVA DE PROMOTORES E CONTADORES

Variáveis- Expectativa	Promotores		Contadores		Diferença das médias	
	média	Desv Pad	média	Desv Pad	Prom.- Cont.	P> t
Análise dedutiva	4,788	0,481	4,509	0,863	0,2791	0,0138 **
Pensamento crítico	4,652	0,644	4,579	0,832	0,0726	0,5239
Resolução de problemas não estruturados	3,818	1,358	3,850	1,343	-0,0321	0,8699
Flexibilidade Técnica	4,318	1,069	4,135	1,153	0,1837	0,2633
Proficiência analítica	4,273	1,031	4,193	1,150	0,0797	0,6230
Comunicação oral	4,409	0,944	4,212	1,100	0,1973	0,2001
Comunicação escrita	4,818	0,605	4,671	0,736	0,1476	0,1486
Conhecimento jurídico específico	4,492	0,831	4,629	0,695	-0,1371	0,2022
Serenidade	4,773	0,576	4,731	0,602	0,0417	0,6289
Rastreamento de ativos	4,803	0,437	4,535	0,763	0,2677	0,0078 ***
Entrevista	3,515	1,395	3,947	1,137	-0,4319	0,0149 **
Habilidade investigativa	4,375	1,076	4,415	0,950	-0,0402	0,7811
Resolução e negociação de conflitos	4,182	1,149	4,173	1,143	0,0092	0,9559

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

Nos resultados dos testes de diferença das médias apresentados na Tabela 8 o objetivo é demonstrar se há diferença, entre as percepções dos Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil e dos Contadores, ou seja, testa-se H_3 conforme segue:

H_3 : Os Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil e os Contadores têm a mesma percepção quanto as habilidades consideradas relevantes para o perito contador.

Os resultados evidenciam que é pequeno o grau de concordância da percepção entre os Promotores e Contadores, pois os Promotores de Justiça acreditam que os peritos têm que ter mais habilidade do que eles possuem. Desse

modo, os resultados sugerem que os Peritos devem ter mais habilidades tidas como fundamentais para o exercício de sua profissão, com vistas a mitigar a insatisfação com a qualidade do Laudo Pericial.

Portanto, nesta análise ficou evidenciado que o Perito Contador deve aprimorar suas habilidades, ou seja, ele deverá ter mais qualificações do que hoje ele tem. Por isso, nesse trabalho, defende-se a importância de ampliação dos cursos de qualificações profissionais, para assim atender os anseios dos pesquisados.

TABELA 8: DIFERENÇA DE MÉDIAS ENTRE A PERCEPÇÃO DE PROMOTORES E CONTADORES

Variáveis- Percepção	Promotores		Contadores		Diferença das médias	
	média	Desv Pad	média	Desv Pad	Prom.- Cont.	P> t
Análise dedutiva	3,821	0,903	4,082	0,877	-0,2610	0,0418 **
Pensamento crítico	3,716	0,918	4,035	0,966	-0,3189	0,0212 **
Resolução de problemas não estruturados	3,687	0,941	3,788	1,067	-0,1017	0,4957
Flexibilidade Técnica	3,567	1,062	3,889	0,997	-0,3216	0,0289 **
Proficiência analítica	3,463	1,092	3,905	1,004	-0,4421	0,0033 ***
Comunicação oral	3,591	1,052	3,947	0,975	-0,3562	0,0145 **
Comunicação escrita	3,803	0,932	4,094	0,872	-0,2911	0,0249 **
Conhecimento jurídico específico	3,561	0,994	4,076	0,923	-0,5159	0,0002 ***
Serenidade	3,909	0,924	4,142	0,882	-0,2329	0,0738 *
Rastreamento de ativos	3,594	0,988	4,059	0,924	-0,4654	0,0009 ***
Entrevista	3,000	2,724	3,746	1,000	-0,7456	0,0000 ***
Habilidade investigativa	3,348	1,183	3,964	0,969	-0,6160	0,0001 ***
Resolução e negociação de conflitos	3,424	1,053	3,924	0,967	-0,4993	0,0006 ***

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

Nos resultados dos testes de diferença das médias apresentados na Tabela 9 o objetivo é demonstrar se há diferença, entre as expectativas e percepções dos Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil, ou seja, testa-se H_4 conforme segue:

H₄: As expectativas dos Promotores dos Ministérios Públicos Estaduais do Brasil, acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador, diferem de sua percepção sobre as mesmas.

Os resultados apresentados na Tabela 9 sugerem que o Promotor de Justiça percebe que os Peritos Contábeis não possuem as habilidades que eles deveriam possuir, ou seja, o Perito Contador deverá se qualificar com vistas a aprimorar suas habilidades e especializarem-se, para executar da melhor forma suas atribuições.

TABELA 9: DIFERENÇA DE MÉDIAS ENTRE EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO DOS PROMOTORES

Variáveis- Promotor	Expectativa		Percepção		Diferença das médias		P> t
	média	Desv Pad	média	Desv Pad	Exp.- Perc.		
Análise dedutiva	4,785	0,483	3,800	0,904	0,9846	0,0000	***
Pensamento crítico	4,646	0,647	3,692	0,917	0,9538	0,0000	***
Resolução de problemas não estruturados	3,846	1,349	3,662	0,940	0,1846	0,2726	
Flexibilidade Técnica	4,323	1,077	3,538	1,061	0,7847	0,0000	***
Proficiência analítica	4,262	1,035	3,446	1,104	0,8154	0,0000	***
Comunicação oral	4,391	0,953	3,563	1,052	0,8281	0,0000	***
Comunicação escrita	4,813	0,614	3,765	0,921	1,0475	0,0000	***
Conhecimento jurídico específico	4,508	0,840	3,540	0,997	0,9683	0,0000	***
Serenidade	4,813	0,467	3,875	0,917	0,9375	0,0000	***
Rastreamento de ativos	4,825	0,423	3,571	0,979	1,2539	0,0000	***
Entrevista	3,500	1,414	3,000	1,141	0,5000	0,0052	***
Habilidade investigativa	4,371	1,090	3,339	1,214	1,0323	0,0000	***
Resolução e negociação de conflitos	4,219	1,091	3,406	1,065	0,8125	0,0000	***

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

Nos resultados dos testes de diferença das médias apresentados na Tabela 10 o objetivo é demonstrar se há diferença, entre as expectativas e as percepções dos Contadores, ou seja, testa-se **H₅** conforme segue:

H₅: As expectativas dos Contadores, acerca das habilidades consideradas relevantes para perito contador, diferem de sua percepção sobre as mesmas.

Os resultados apresentados na Tabela 10 sugerem que, o Contador percebe, assim como os Promotores de Justiça, que os Peritos Contábeis não possuem as habilidades que eles deveriam possuir, ou seja, o Perito Contador deverá se qualificar mais, pois as consequências são: demorar mais tempo para finalizar o laudo contábil, conclusão com menos eficácia, escrita ruim, pouca técnica de investigação, e tudo isso, podendo gerar várias insatisfações aos seus usuários. Devido a isso, o profissional tem que ser atualizado, fazer cursos, participar de palestras, para que com excelência emita seu laudo contábil.

TABELA 10: DIFERENÇA DE MÉDIAS ENTRE EXPECTATIVA E PERCEPÇÃO DOS CONTADORES

Variáveis- Contador	Expectativa		Percepção		Diferença das médias		
	média	Desv Pad	média	Desv Pad	Exp.- Perc.	P> t	
Análise dedutiva	4,509	0,863	4,082	0,877	0,4270	0,0000	***
Pensamento crítico	4,576	0,833	4,035	0,966	0,5412	0,0000	***
Resolução de problemas não estruturados	3,850	1,342	3,778	1,072	0,0716	0,4304	
Flexibilidade Técnica	4,135	1,153	3,888	0,997	0,2465	0,0061	***
Proficiência analítica	4,202	1,145	3,905	1,004	0,2976	0,0005	***
Comunicação oral	4,213	1,103	3,947	0,977	0,2663	0,0029	***
Comunicação escrita	4,669	0,738	4,095	0,875	0,5740	0,0000	***
Conhecimento jurídico específico	4,627	0,697	4,071	0,923	0,5562	0,0000	***
Serenidade	4,734	0,603	4,142	0,882	0,5917	0,0000	***
Rastreamento de ativos	4,530	0,765	4,053	0,924	0,4767	0,0000	***
Entrevista	3,946	1,138	3,738	0,998	0,2084	0,0113	**
Habilidade investigativa	4,414	0,954	3,964	0,969	0,4498	0,0000	***
Resolução e negociação de conflitos	4,174	1,146	3,934	0,958	0,2395	0,0005	***

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

4.5 REGRESSÃO

Na tabela 11 são apresentadas as variáveis utilizadas nas estimações das regressões que são analisadas nessa seção. Os modelos foram estimados pelos Mínimos Quadrados Ordinários (MQO), com correção de erro de White.

Foram computados os alfas de Cronbach com vistas a verificar a confiabilidade do questionário empregado nessa pesquisa, verificando-se, assim, a consistência interna do instrumento utilizado.

TABELA 11: VARIÁVEIS DOS MODELOS DE REGRESSÕES ESTIMADOS

Variável	Nome da Variável	Definição da variável
Variável dependente	Qualidade	Eu avalio que o laudo contábil tem sido feito com muita qualidade.
X_1	Análise dedutiva	identificar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.
X_2	Pensamento crítico	decifrar a diferença entre opinião e o fato.
X_3	Resolução de problemas não estruturados	abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.
X_4	Flexibilidade Técnica	afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.
X_5	Proficiência analítica	examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).
X_6	Comunicação oral	comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.
X_7	Comunicação escrita	comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.
X_8	Conhecimento jurídico específico	compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.
X_9	Serenidade	manter uma atitude calma em situações de pressão.
X_{10}	Rastreamento de ativos	identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.
X_{11}	Habilidade de entrevista	obter testemunho pessoal.
X_{12}	Habilidade investigativa	questionar em alto nível e se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.
X_{13}	Resolução e negociação de conflitos	solucionar controvérsias.
X_{14}	Tempo de Experiência	qual seu tempo de experiência
X_{15}	Faixa Etária	qual sua faixa etária
X_{16}	Nível de Formação	qual seu nível de formação
X_{17}	Utiliza o Laudo Contábil	utiliza o laudo contábil
X_{18}	Formação	qual seu nível de formação

Fonte: elaborada pela autora

Os resultados das análises de regressões apresentados nas Tabelas 12, referem-se aos Modelos 1 e 2, nos quais avaliaram-se quais habilidades impactam na qualidade, em termos das expectativas e percepções conjuntas dos Promotores

de Justiça e Contadores. Ambos os modelos são especificados, conforme segue abaixo, sendo o Modelo 1 para expectativa e o Modelo 2 para percepção.

$$Qualidade = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_{18} X_{18} + \varepsilon$$

O questionário aplicado para mensurar a expectativa conjunta de Promotores e Contadores apresentou um alfa de Cronbach igual a 0,88 indicando consistência interna no questionário (por ser maior que 0,7) e ausência de redundância entre as perguntas (por ser menor que 0,9). Já quanto ao questionário que mensura a percepção, (alfa igual a 0,91) também indica consistência interna, contudo, podendo haver alguma redundância entre as perguntas (por ser maior 0,9). Optou-se por manter todas as perguntas na estimação do modelo, por este ser um questionário que acompanha a literatura acerca do tema, e pelo valor não ser muito superior ao limite adotado em pesquisas científicas.

Na análise conjunta dos Promotores e Contadores, quanto à expectativa os resultados sugerem que as variáveis que influenciam a Qualidade do Laudo Pericial Contábil são: Pensamento Crítico, Resolução de Problemas não Estruturados, Comunicação Oral e Entrevista. Já quanto o efeito da percepção Qualidade do Laudo Pericial Contábil são: Comunicação Escrita, Análise Dedutiva e Entrevista.

Os efeitos dessas variáveis sugerem que o Perito tem que ter o senso crítico, ser estudioso e hábil para identificar o caminho das respostas aos quesitos elaborados pelo Promotor de Justiça, nunca se limitando aos documentos em análise, mais sempre buscando novas indagações e requisitando novas provas por meio de documentos, números, registros, fundamentando sua opinião em informações fidedignas. Procedendo assim, o Perito pode concluir seu laudo com êxito e sucesso, sabendo distinguir sua opinião do fato, resolvendo os desafios e

problemas encontrados com muita criticidade, não deixando passar despercebidos nenhuma situação ou fato encontrado ao longo do seu percurso pericial.

Quanto à utilização do laudo contábil os resultados demonstraram que os Promotores utilizam e necessitam do Perito para conseguirem concluir seus processos com êxito, pois esse especialista possui conhecimentos científicos e técnicos para emissão do parecer contábil, transmitindo segurança e domínio sobre o assunto.

Destaca-se que a variável Pensamento Crítico, em termos de expectativa, apresentou resultado negativo, ou seja, há falta de conhecimento desta habilidade por parte do Perito Contador, podendo tornar seu laudo incompleto, e até mesmo trazendo insatisfação para seu usuário.

TABELA 12: REGRESSÃO CONJUNTA DOS PROMOTORES E CONTADORES

PROMOTORES e CONTADORES	Expectativa		Percepção	
	Coeficiente	P> t	Coeficiente	P> t
Análise dedutiva	0,191	0,115	0,200	0,083 *
Pensamento crítico	-0,281	0,015 **	0,003	0,978
Resolução de problemas não estruturados	0,163	0,011 **	-0,057	0,551
Flexibilidade Técnica	-0,123	0,109	0,035	0,693
Proficiência analítica	-0,066	0,381	0,048	0,600
Comunicação oral	0,152	0,030 **	-0,138	0,157
Comunicação escrita	0,127	0,278	0,306	0,016 **
Conhecimento jurídico específico	0,082	0,448	0,053	0,606
Serenidade	-0,162	0,286	0,009	0,922
Rastreamento de ativos	0,076	0,582	-0,061	0,567
Entrevista	0,139	0,051 *	0,158	0,055 *
Habilidade investigativa	-0,932	0,319	0,015	0,134
Resolução e negociação de conflitos	0,039	0,560	-0,015	0,108
Profissão	-0,008	0,953	0,254	0,064 *
Utiliza o Laudo Contábil	0,521	0,004 ***	0,484	0,008 ***
Faixa Etária	0,138	0,140	0,010	0,904
Nível de Formação	0,016	0,873	0,073	0,452
Tempo de Experiência	-0,105	0,118	-0,016	0,810

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

O questionário aplicado para mensurar a expectativa dos Promotores apresentou um alfa de Cronbach igual a 0,82 indicando consistência interna no questionário (por ser maior que 0,7) e ausência de redundância entre as perguntas (por ser menor que 0,9). Já quanto ao questionário que mensura a percepção, (alfa igual a 0,92) também indica consistência interna, contudo, podendo haver alguma redundância entre as perguntas (por ser maior 0,9). Optou-se por manter todas as perguntas na estimação do modelo, por este ser um questionário que acompanha a literatura acerca do tema, e pelo valor não ser muito superior ao limite adotado em pesquisas científicas.

Os resultados das análises de regressões apresentados na Tabela 13 referem-se aos Modelos 3 e 4, onde avaliou-se quais variáveis impactam na Qualidade do Laudo Pericial Contábil, em termos das expectativas e percepções dos Promotores de Justiça. Ambos os Modelos são especificados, conforme segue abaixo, sendo Modelo 3 para expectativa e o Modelo 4 para percepção.

$$Qualidade = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_{18} X_{18} + \varepsilon$$

Na análise individual dos Promotores de Justiça, relativo às suas expectativas, as seguintes variáveis se destacaram como significativas: Habilidade Investigativa, Utiliza o Laudo Contábil e Nível de Formação. Assim, os resultados indicam que na visão do profissional do direito, o Perito Contador tem que ter seu lado observador afiado, ser um Perito hábil com capacidade e destreza no seu trabalho, possuir estratégia de analisar determinada situação e nela identificar os elementos, informações e significados que permitem ao Perito descrever os problemas e situações envolvidas e concluir o seu laudo com maior riqueza de conteúdo.

Quanto aos resultados na avaliação da percepção, na análise individual dos Promotores de Justiça, as variáveis significativas foram: Flexibilidade Técnica, Comunicação Escrita, Utiliza o Laudo Contábil e Nível de Formação. Pode-se notar, assim, que na visão do profissional do direito, o Perito Contador deveria ser mais flexível, afastando de procedimentos sistemáticos e examinando os fatos pelos sinais de alerta, comunicando de forma eficiente e eficaz por escrito, por meio de gráficos, tabelas e as bases de opiniões. Os Promotores de Justiça utilizam o laudo contábil e, também, consideram o nível de formação do Perito Contador como importante.

TABELA 13: REGRESSÃO INDIVIDUAL DOS PROMOTORES

PAINEL A - PROMOTORES	Expectativa		Percepção	
	Coefficiente	P> t	Coefficiente	P> t
Análise dedutiva	0,432	0,167	-0,199	0,425
Pensamento crítico	-0,303	0,176	0,062	0,771
Resolução de problemas não estruturados	-0,999	0,459	-0,256	0,258
Flexibilidade Técnica	-0,546	0,753	0,646	0,023 **
Proficiência analítica	-0,277	0,875	-0,365	0,161
Comunicação oral	0,300	0,120	-0,333	0,103
Comunicação escrita	-0,157	0,589	0,619	0,020 **
Conhecimento jurídico específico	-0,002	0,991	-0,343	0,140
Serenidade	0,517	0,113	-0,448	0,774
Rastreamento de ativos	-0,883	0,131	0,109	0,577
Entrevista	0,829	0,496	0,096	0,500
Habilidade investigativa	0,402	0,030 **	0,259	0,126
Resolução e negociação de conflitos	-0,138	0,353	0,003	0,985
Utiliza o Laudo Contábil	1,050	0,010 ***	0,649	0,092 ***
Faixa Etária	-1,568	0,483	-0,231	0,910
Nível de Formação	0,521	0,013 **	0,450	0,030 **
Tempo de Experiência	-0,012	0,928	-0,885	0,507

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

O questionário aplicado para mensurar a expectativa dos Contadores apresentou um alfa de Cronbach igual a 0,896 indicando consistência interna no questionário (por ser maior que 0,7) e ausência de redundância entre as perguntas

(por ser menor que 0,9). Já quanto ao questionário que mensura a percepção, (alfa igual a 0,94) também indica consistência interna, contudo, podendo haver alguma redundância entre as perguntas (por ser maior 0,9). Optou-se por manter todas as perguntas na estimação do modelo, por este ser um questionário que acompanha a literatura acerca do tema.

Os resultados das análises de regressões apresentados na Tabela 14 referem-se aos Modelos 5 e 6, onde avaliou-se quais variáveis impactam na Qualidade do Laudo Pericial, em termos das expectativas e percepções dos Contadores. Ambos os modelos são especificados, conforme segue abaixo, sendo o Modelo 5 para expectativa e o Modelo 6 para percepção.

$$Qualidade = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_{18} X_{18} + \varepsilon$$

TABELA 14: REGRESSÃO INDIVIDUAL DOS CONTADORES

PAINEL B - CONTADORES	Expectativa		Percepção	
	Coefficiente	P> t	Coefficiente	P> t
Análise dedutiva	0,104	0,457	0,277	0,048 **
Pensamento crítico	-0,235	0,102	0,042	0,772
Resolução de problemas não estruturados	0,228	0,002 ***	-0,018	0,870
Flexibilidade Técnica	-0,832	0,355	0,048	0,671
Proficiência analítica	-0,065	0,480	0,641	0,626
Comunicação oral	0,115	0,143	-0,514	0,682
Comunicação escrita	0,208	0,139	0,180	0,352
Conhecimento jurídico específico	0,395	0,825	0,121	0,407
Serenidade	-0,244	0,277	0,019	0,901
Rastreamento de ativos	0,181	0,218	-0,285	0,866
Entrevista	0,182	0,052 *	0,133	0,228
Habilidade investigativa	-0,299	0,016 **	0,022	0,881
Resolução e negociação de conflitos	0,099	0,226	-0,171	0,193
Utiliza o Laudo Contábil	0,530	0,013 **	0,476	0,040
Faixa Etária	0,170	0,102	0,006	0,955
Nível de Formação	-0,127	0,287	0,000	0,999
Tempo de Experiência	-0,077	0,332	0,042	0,597

Fonte: elaborada pela autora

Nota: *** até 1%, ** até 5%, * até 10%

Na expectativa dos Contadores as seguintes variáveis foram significativas: Resolução de Problemas não Estruturado, Entrevista e Habilidade Investigativa. Por outro lado, no tocante à percepção os Contadores, a única variável significativa foi Análise Dedutiva. Desta forma, na visão do profissional contábil, o Perito tem que ter habilidade em identificar contradições financeiras inusitadas, resolver os problemas não estruturados com a melhor técnica pericial, ter capacidade de obter testemunho pessoal e investigar fatos que podem surgir fraudes.

Destaca-se que a Habilidade Investigativa apresentou coeficiente negativo, o que pode advir do fato de que a expectativa dos Contadores, para esta habilidade, é maior que a percepção, ou seja, o profissional não tem o nível de investigação que ele deveria ter, gerando uma falha, pois sem investigação o Perito contador pode deixar de levantar situações importantes para a conclusão do seu Laudo Pericial.

Observa-se que nos indivíduos pesquisados, Promotores de Justiça e Contadores, se distinguem, o que ocasiona expectativas e percepções distintas entre esses profissionais. Essa diferença, talvez se explique pela visão profissional, pois de um lado temos o Promotor de Justiça com experiência na área jurídica e do outro o Contador com experiência na área mais técnica, a contábil.

5 CONCLUSÃO

Muito tem se falado em fraudes contábeis, envolvendo tanto as mídias como as grandes empresas, levando a população a desconfiar dos relatórios gerenciais emitidos, trazendo com isso a importância do papel do perito contador, o qual averigua os reais fatos ocorridos e, por fim emiti um relatório contábil.

Nos Ministérios Públicos o papel do perito contador é de suma importância para os Promotores de Justiça que utilizam do seu conhecimento para esclarecer fatos contábeis por meio da emissão do relatório técnico, contribuindo com esclarecimentos na área contábil.

O trabalho do perito contador envolve dedicação absoluta, estudos contínuos e investigação do conteúdo a ser analisado, exigindo várias habilidades para o melhor desempenho da profissão contábil. Neste trabalho foi feita uma pesquisa com os Promotores de Justiça e com os Contadores apontando treze habilidades de estudos internacionais, para se chegar ao resultado de quais delas nossos pesquisados acreditam ser a mais importante tanto do ponto de vista da expectativa quanto da percepção.

A revisão da literatura internacional identificou habilidades relevantes para a profissão do perito contador, tais como: Pensamento Crítico, Análise Dedutiva, Comunicação Escrita, Flexibilidade Técnica e o Conhecimento Jurídico e Específico. Na pesquisa feita aos Promotores de Justiça e Contadores identificou-se como as habilidades mais importantes: Habilidade Investigativa, Análise Dedutiva, Comunicação Escrita, Flexibilidade Técnica, Resolução de Problemas não Estruturado e Entrevista.

Percebeu-se que a habilidade Comunicação escrita se iguala ao resultado da pesquisa internacional. Sendo que esta habilidade se destaca como uma de maior importância, tanto para os Promotores de Justiça, como dos Contadores, ou seja, salienta a importância do perito ter que se comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas e gráficos, e ainda, com base nos estudos realizados por ele, formar sua opinião e transmiti-la ao usuário do seu laudo, que no caso em estudo é o Promotor de Justiça, pois de nada adianta o profissional ter o melhor conhecimento e maior habilidade, se não consegue transmiti-la ou expressá-la de forma eficaz no seu relatório contábil.

Além das treze habilidades internacionais destacadas neste trabalho, também houve a inserção de uma pergunta em aberto, indagando se existem outras habilidades não listadas que o respondente considere importante para a profissão do perito contador, e as mais citadas foram: ser proativo, possuir responsabilidade profissional, ser ético, e manter sigilo.

Esta pesquisa contribui para destacar quais foram às habilidades mais importantes do perito contador, trazendo como objetivo os seus destaques para o incremento ou ênfase nas faculdades e nas qualificações profissionais periciais, para se chegar a excelência da emissão do relatório contábil pericial.

REFERÊNCIAS

- ASTUTIE, Y. P; UTAMI, Y. Characteristics and relevant skills of the forensic accountant. In: SINGAPORE: GLOBAL SCIENCE AND TECHNOLOGY FORUM, 3. 2013. Singapura, **Anais...** International Conference on Accounting and Finance (AT), GSTF. p. 122-129, 2013.
- BHASIN, L. M. An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants: experience of a developing economy. In: **European Journal Of Accounting Auditing And Finance Research**. v. 1, n. 2, p. 11-52, 2013a.
- _____. Corporate governance and forensic accountant: an exploratory study. In: **European Journal of Accounting Auditing And Finance Research**. v. 20, n. 2, p. 55-83, 2013b.
- BLEIL, C; SANTIN, L. A. B. Perícia contábil e sua importância sob o olhar dos magistrados. **Revista de Administração Contábeis do IDEAU**, v. 3, n. 7, p. 1-17, 2008.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº 803/96 - **Código de Ética Profissional do Contador CEPC**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 01 jun. 2016.
- _____. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01. Da nova redação à NBC TP 01 – **Perícia Contábil**. 27 de fevereiro de 2015. Disponível em: <cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC_TP_01.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2016.
- COSTA, A. P. P. da; WOOD JR. T. Fraudes corporativas. **Revista De Administração de Empresas**. v. 52, n. 4, 2012.
- DADA, S. O; OWOLABI, S. A.; OKWU, A. T. Forensic accounting a panacea to alleviation of fraudulent practices in Nigeria. **International Journal of Business Management and Economic Research**, v. 4, n. 5, p. 787-792, 2013.
- DAVIS, C; FARRELL, R; OGILBY, S. **Characteristics and skills of the forensic accountant**. AICPA. FVS Section. 2010.
- DIGABRIELE, J. A. An empirical investigation of the relevant skill of forensic accountants. **Journal of Education for Business**, v. 83, n. 6, p. 331-338, 2008.
- ENOFÉ, A. O; EKPULU, G. A; AJALA, T. O. Forensic accounting and corporate crime mitigation. **European Scientific Journal**, ESJ, v. 11, n. 7, 2015.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LEITÃO, Junior Roberto Duran, MENDONÇA, Janete. F; et al. Relevância do laudo pericial contábil na tomada de decisão judicial: percepção de um juiz. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 2, p. 21-39, 2012.
- MOURA, R. **Perícia contábil: judicial e extrajudicial**. 2. ed. Rio de Janeiro: ed. Freitas Bastos, 2007.
- NEUMAN, Eric. J. **The impact of the enron accounting scandal on impressions of managerial control**. In: ACADEMY OF MANAGEMENT ANNUAL MEETING PROCEEDINGS, p. S1-S6, 2005.

OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **Proposta metodológica de perícia contábil para o crime de apropriação indébita previdenciária**. Dissertação de Mestrado em Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas - FGV, Rio de Janeiro, f. 153. 2012. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/10201>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos da pesquisa contábil**. Editora Atlas: São Paulo, 2011.

OMAR, N; JOMITIN, B; HARON, R. **The relevance of forensic accounting in public sector (a study of selected government agencies in Klang valley)**. International Conference of Financial Criminology, p. 1–14, 28-29, 2013.

PEDNEAULT, S.; et al. **Forensic accounting and fraud investigation for non-experts**. Third Edition. John Wiley & Sons, Inc. New Jersey, 2012.

SANTOS FILHO. C. R. dos. **Habilidades relevantes para a perícia contábil criminal: a percepção dos peritos e delegados da polícia federal**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças – FUCAPE, Vitória, f. 67, 2016.

SANTOS FILHO, C. R. dos; CARLOS, F. A; COSTA, F. M. da. Habilidades relevantes para a perícia contábil criminal: a percepção dos peritos e delegados da polícia federal. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 11, n. 1, 2017. Disponível em: <<http://www.redalyc.org/html/4416/441650118005/>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

SILVEIRA, C.; et al. A influência da perícia contábil nas decisões judiciais. **Scientia Plena**, v. 9, n. 11, p. 01-11, 2013.

SULEIMAN, N; OTHMAN, Z. Forensic accounting investigation for fighting public sector corruption in Nigeria: a conceptual paper. In: QUALITATIVE RESEARCH CONFERENCE (QRC), Penang-Malaysia, **Anais...** Penang-Malaysia. QRC, p. 196-202, 2016.

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Parte 1 – Marque sua Profissão no Ministério Público Estadual.

Contador Promotor de Justiça Lotação: _____

Possui alguma relação/contato com a perícia contábil, já utilizou algum laudo pericial ou esteve em algum processo em que tal material/profissional estivesse presente?

Sim Não

Qual sua faixa etária?

20 a 30 anos 31 a 40 anos 41 a 50 anos 51 a 60 anos Mais de 60 anos

Qual seu nível de formação?

Bacharel Especialista Mestre Doutor Ph.D.

Qual sua área de formação? Principal e outras.

Contabilidade Economia Direito Outra (especifique) _____

Qual seu tempo de experiência como Promotor ou Contador?

0 a 5 anos 6 a 10 anos 11 a 15 anos 16 a 20 anos Mais de 20

A seguir, avalie a qualidade, importância e a existência das habilidades abaixo com atribuição de nota de 1 a 5, sendo:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
Discordo Totalmente	Discordo parcialmente	Não se aplica	Concordo parcialmente	Concordo totalmente

Parte 2 - Quesito sobre a qualidade do Laudo Contábil Pericial

	1	2	3	4	5
Eu avalio que o laudo contábil tem sido feito com muita qualidade.					

Parte 3 - Quesitos sobre a importância das habilidades para Perícia Contábil

Os peritos devem ter a habilidade de	1	2	3	4	5
Identificar contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.					
decifrar a diferença entre opinião e o fato.					
abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.					
afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.					
examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).					
comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.					
comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.					
compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.					
manter uma atitude calma em situações de pressão.					

identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.					
Obter testemunho pessoal.					
questionar em alto nível e se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.					
Solucionar controvérsias.					

Parte 4 - Quesitos sobre a existência das habilidades para Perícia Contábil

Os atuais peritos contábeis no Brasil são capazes de ...	1	2	3	4	5
Identificar contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.					
decifrar a diferença entre opinião e o fato.					
abordar cada situação e resolver problemas com abordagem não estruturada.					
afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.					
examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).					
comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.					
comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.					
compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.					
manter uma atitude calma em situações de pressão.					
identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.					
Obter testemunho pessoal.					
questionar em alto nível e se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.					
Solucionar controvérsias.					

Parte 5 – Sugestões de habilidades não listadas

Existe(m) alguma (s) outra(s) habilidades não listadas acima e que você entende como importantes para desenvolver a atividade de Perícia Contábil? Especifique até três.

- 1-
- 2-
- 3-

Os Peritos Contábeis possui(m) a(s) habilidade(s) sugerida(s) por você no item anterior, respectivamente?

- 1-
- 2-
- 3-