



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN
Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis

FABIANA LUCENA BEZERRA DE AZEVEDO

Análise da influência das provas periciais produzidas por professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte nos processos administrativos oriundos do Ministério Público do RN.

Natal - RN
2016

FABIANA LUCENA BEZERRA DE AZEVEDO

Análise da influência das provas periciais produzidas por professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte nos processos administrativos oriundos do Ministério Público do RN.

Dissertação apresentada ao Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Erivan Ferreira Borges

**Natal-RN
2016**

Azevedo, Fabiana Lucena Bezerra de.

Análise da influência das provas periciais produzidas por professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte nos processos administrativos oriundos do Ministério Público do RN. / Fabiana Lucena Bezerra de Azevedo; orientador Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges. Natal/RN.

68 f.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.

1. Introdução. 2. O papel do Ministério Público. 3. Prova pericial contábil no âmbito administrativo. 4. Pesquisas relacionadas à perícia contábil no Brasil. 5. Descrição dos dados e análises dos resultados. I. Borges, Erivan ferreira, orientador. II. Universidade Federal do Rio Grande do Norte. V. Título.

FABIANA LUCENA BEZERRA DE AZEVEDO

Análise da influência das provas periciais produzidas por professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte nos processos administrativos oriundos do Ministério Público do RN.

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, em cumprimento às exigências para obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Orientador

Prof. Dr. José Jailson da Silva
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da
UnB/UFPB/UFRN
Membro Examinador Interno

Prof. Dr. Antonio Erivando Xavier Júnior
Universidade Federal Rural do Semi-Árido
Membro Examinador Externo

**NATAL
2016**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN, que me proporcionou todos os ensinamentos desde a graduação em Ciências Contábeis em 2001. Orgulho-me muito em ser formada por esta Universidade.

Preciso ainda deixar um agradecimento aos membros do Ministério Público do Rio Grande do Norte que acreditaram nesse projeto e me auxiliaram quando precisei de mais informações, em especial ao Sr. Jovino, Sr. Diógenes, Sr. Leonidas e Sr. Márcio.

Agradeço ao meu orientador, prof. Dr. Erivan Ferreira Borges, que primeiramente aceitou o desafio de me orientar sendo a sua primeira experiência como orientador de dissertação. Também acreditou, em mim e na minha pesquisa. Isso foi muito importante durante todo o projeto. Com essa credibilidade, o desafio do mestrado se tornou mais tranquilo. Sem acreditar nessa parceria, dificilmente eu chegaria até esse momento.

Além do prof. Erivan, reforço meu agradecimento especial a todos os meus mestres do programa multiinstitucional de pós-graduação em ciências contábeis: Edilson Paulo, Márcia, Aldo Calado, Paulo Cavalcante, Aneide, Adilson, Paulo Amilton e professora Arlete do programa de mestrado de administração. A todos vocês, meus mais singelos agradecimentos.

Agradecer sempre a toda minha família, principalmente e a todo o momento aos meus pais. Meu pai Márcio e minha mãe Francinesia são minha base. Tudo o que sou devo a eles. E várias vezes me ajudaram direta ou indiretamente nesse projeto que foi o mestrado. Agradeço por ser o que sou e por eles acreditarem em mim, porque sem isso eu definitivamente não conseguiria.

Agradeço aos meus irmãos. Luciana, minha advogada, centrada, com suas mensagens encorajadoras e suas lições de vida, sempre me colocando pra cima e sempre reforçando que eu ainda posso dar muito mais do que eu já dei porque ela sabe do meu potencial, às vezes até mais do que eu; Márcio Filho, que com sua paciência e sua calma me mostra que eu tenho que saber esperar o melhor tempo e ansiedade demais às vezes atrapalha.

Agradeço ao meu noivo, Caio Farias, que me reconfortou com seu amor. E que por várias vezes teve paciência de entender que eu precisava me dedicar muito ao mestrado, abdicando de alguns momentos em sua companhia.

Agradeço a Deus, meu mentor maior. A quem agradeço todos os dias pelas oportunidades na minha vida, pela persistência em ir sempre em frente independente dos obstáculos, pela força e fé e principalmente por minha saúde e dos meus familiares. À Maria, nossa querida mãe advogada e protetora, que a todos nós protege com seu manto sagrado.

Complementando, e de maneira muito carinhosa, gostaria de deixar o meu agradecimento a todos os meus amigos da turma 28 do mestrado: Polyandra, Marcelo, Carlos André, Victor Ranieri, Victor Godeiro, Kamila, Leandro, Agamenon, Roberto, e em especial Inajá e Anna Karla, que me receberam com tanto carinho em suas casas, por várias vezes n

nossos encontros em João Pessoa.

Por fim, gostaria de agradecer aos membros da banca examinadora.

“Ama-se mais o que se conquista com esforço.”
(Benjamin Disraeli)

RESUMO

O objetivo geral desse estudo foi verificar se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN. Para que esse objetivo fosse atingido, fez-se necessário a propositura dos seguintes objetivos específicos: (i) identificar os fundamentos teóricos da prova pericial e sua aplicação no contexto administrativo; (ii) estabelecer, a partir dos fundamentos estudados, uma métrica de avaliação da efetividade das provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN; (iii) analisar, a partir dos dados obtidos, se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN. A pesquisa foi composta de uma amostra de 143 procedimentos administrativos do Ministério Público do RN que solicitaram a realização de perícias contábeis, nos anos de 2011, 2012, 2014 e 2015. O ano de 2013 não houve solicitação de perícias. Esses procedimentos foram classificados de acordo com o *status* verificado junto as Promotorias (sigiloso, tramitando, concluso para promotoria, ajuizado ação civil pública e arquivado). Em seguida, foi verificado o lapso temporal de cada procedimento. Os resultados foram obtidos através da utilização da análise descritiva e de quatro testes estatísticos utilizados, a saber: qui-quadrado, ANACOR, binomial e análise de agrupamento. Foi detectado que dos 143 procedimentos da amostra, 97 dos laudos/pareceres periciais influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN, enquanto que 46 por terem excedido o tempo de duração estabelecido, não o foram. Verificou-se ainda que 2014 foi o único ano dentre os analisados que os procedimentos que excederam o prazo médio do CNJ foram maiores dos que não excederam.

Palavras-chave: Prova pericial contábil. Perícia administrativa. Efetividade processual.

ABSTRACT

The overall objective of this study was to determine whether the accounting expert evidence produced by UFRN teachers influence the effectiveness of the administrative decision in the proceedings from the public prosecutor RN. For this goal was reached, it became necessary to bringing the following specific objectives: (i) identify the theoretical foundations of expert evidence and its application in the administrative context; (Ii) establish, from the studied fundamentals, a metric for evaluating the effectiveness of the accounting expert evidence produced by the UFRN teachers; (Iii) analyze, from the data obtained, the accounting expert evidence produced by UFRN teachers influence the effectiveness of administratuvva decision in the proceedings from the public prosecutor RN. The research consisted of a sample of 143 administrative procedures of the Public Prosecutor RN who requested the holding of financial expertise in the years 2011, 2012, 2014 and 2015. The year 2013 was no skill request. These procedures were classified according to the status checked with the Prosecutor (confidential, being processed, concluded for prosecution, filed public and filed civil action). Then, the lag time was observed for each procedure. The results were obtained through the use of descriptive analysis and four statistical tests used, namely: chi-square, ANACOR, binomial and cluster analysis. It was found that of the 143 procedures of the sample, 97 of the reports / expert opinions influence the effectiveness of the administrative decision in the proceedings from the public prosecutor RN, while 46 for exceeding the set duration of time, were not. It was also found that 2014 was the only year from the analysis that the procedures that exceeded the average term of the CNJ were higher in products not exceeded.

Keywords: Accounting Expert Evidence. Administrative Expertise. Procedural Effectiveness.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Objetivos específicos da Perícia Contábil	23
Quadro 2: Requisitos fundamentais e requisitos necessários – similaridade	24
Quadro 3: Os 3Es nas três fases da avaliação	30
Quadro 4: Tempo médio de tramitação (em dias) de acordo com o CNJ	33
Quadro 5: Pesquisas sobre Aplicação da Perícia Contábil	38
Quadro 6: Pesquisas sobre Ensino da Perícia Contábil	39
Quadro 7: Pesquisas sobre Etapas da Perícia Contábil	39
Quadro 8: Pesquisas sobre Importância/Relevância e Qualidade da Perícia Contábil	39

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Tempo médio de tramitação dos processos	34
Tabela 2: Opinião dos contadores sobre o mercado de perícia judicial na cidade de Formiga/MG e sobre o principal fator para ser nomeado	35
Tabela 3: Traços e características do perito contábil	37
Tabela 4: Demanda de perícia contábil nos procedimentos do MP/RN por município	43
Tabela 5: Identificação dos procedimentos por município e por ano	49
Tabela 6: Distribuição da quantidade de procedimentos segundo a titulação e a faixa de honorários	51
Tabela 7: Quantidade por assunto dos procedimentos administrativos	52
Tabela 8: Média do tempo por assunto	52
Tabela 9: Quantidade de procedimentos por estágio e por ano estudado baseado no tempo médio do CNJ	54
Tabela 10: Classificação do tempo médio de execução dos assuntos e sua estimativa por intervalo a 95% de confiança	57
Tabela 11: Valor-p do Teste Binomial	59

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Estágios dos procedimentos	54
Gráfico 2: Os procedimentos que excederam e não excederam o prazo	55

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Diagrama da prova pericial contábil no novo CPC	28
Figura 2: Modelo referencial para medição de desempenho – a cadeia de valor e os 6E's	31
Figura 3: Fluxograma da avaliação	32
Figura 4: Estágios dos procedimentos administrativos do MP/RN	45
Figura 5: Estágios finais dos procedimentos administrativos do MP/RN	46
Figura 6: Dendograma	56
Figura 7: Teste Qui-quadrado	58

LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES

ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
ANPCONT	Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
CBC	Congresso Brasileiro de Custos
CEPC	Código de Ética do Profissional Contador
CF	Constituição Federal
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CPC	Cômite de Pronunciamentos Contábeis
EnANPAD	Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
FUNPEC	Fundação Norte Riograndense de Pesquisa e Cultura
MP	Ministério Público
MPDFT	Ministério Público do Distrito Federal e Territórios
NBC PP	Norma Brasileira de Contabilidade – Profissional Perito
TST	Tribunal Superior do Trabalho
UFRN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
	1.1 Objetivos	18
	1.1.1 Objetivo Geral	18
	1.1.2 Objetivos Específicos	18
	1.2 Hipóteses investigadas	18
	1.3 Justificativa	19
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	21
	2.1 O Papel do Ministério Público	21
	2.2 Prova Pericial Contábil no Âmbito Administrativo	22
	2.2.1 Efetividade da Prova Pericial e prestação jurisdicional	29
	2.3 Pesquisas relacionadas a Perícia Contábil no Brasil	34
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	42
	3.1 Classificação da Pesquisa	42
	3.2 Coleta de dados	42
	3.3 Tratamento dos dados	46
	3.3.1 Teste Qui-quadrado	46
	3.3.2 Teste ANACOR	47
	3.3.3 Análise de Agrupamento(<i>Cluster Analysis</i>)	48
	3.3.4 Teste Binomial	49
4	DESCRIÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
	4.1 Análise descritiva dos resultados	
	4.1.1 Identificação dos procedimentos por Municípios do estado do Rio Grande do Norte e por ano	50
	4.1.2 Perfil dos peritos (professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN)	52
	4.1.3 Assunto dos procedimentos	53
	4.1.4 Análise Temporal	55
	4.2 Análises dos testes	58
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	64
6	REFERÊNCIAS	66

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil (CF) de 1988, o Estado brasileiro é formado pelos poderes Legislativo, Executivo e o Judiciário, independentes e harmônicos entre si. O legislativo tem a função típica de legislar, ou seja, criar as normas; o poder executivo executa e administra, e o judiciário julga.

Os três poderes do Estado também exercem funções atípicas, sendo assim, o legislativo, poderá exercer, por exemplo, a função de julgar, quando anualmente julga as contas prestadas pelo Presidente da República, como está previsto no artigo 45, inciso IX da CF. O poder executivo atuará atipicamente quando, por exemplo, legislar conforme está previsto no inciso IV do artigo 84, que prevê a função a este poder de “sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução”. E o judiciário poderá exercer a função administrativa quando estiver organizando suas secretarias e serviços auxiliares. Nesse contexto, percebe-se que os poderes da União poderão atuar na função de administração pública, em cenários distintos (GUIMARÃES, 2007).

Administração Pública é o planejamento, a organização, a direção e o controle dos serviços públicos, segundo as normas do direito e da moral, visando ao bem comum (BÄCHTOLD, 2013). O artigo 37 da Constituição Federal menciona os princípios que deverão ser observados pela Administração Pública: Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência. O princípio da Eficiência fora introduzido constitucionalmente por meio da edição da Emenda Constitucional nº 19 de 1998. Referida inclusão na disciplina constitucional foi motivada, segundo menciona Guimarães (2007), visando à aproximação entre a administração pública brasileira e o modelo gerencial, com ênfase em resultados.

Camargo e Guimarães (2013) afirmam que a eficiência na administração pública é essencial, pois é através desse mecanismo que o aparelho do Estado busca reduzir os custos e aumentar a qualidade dos serviços prestados. De forma complementar, França (2002, p.168) aponta que “o princípio da eficiência administrativa estabelece o seguinte: toda a ação administrativa deve ser orientada para a concretização material e efetiva da finalidade posta pela lei, segundo os cânones do regime jurídico-administrativo.” Esse princípio prioriza a prestação de serviços públicos adequados e de qualidade, a fim de possibilitar a promoção da dignidade humana, conforme está previsto na Constituição Federal de 1988. Dentro desse cenário, cabe ao Poder Legislativo, e em especial ao Poder Judiciário, a ampliação dos controles dos atos da administração pública (MUNIZ, 2007).

Para se falar em efetividade, é necessário mencionar o princípio da eficiência na Administração Pública, pois de acordo com Castro (2006), para alguns autores, o legislador, ao anunciar o princípio da eficiência, não conhecia ou não levou em conta a diferenciação apontada pela ciência administrativa dos três conceitos, englobando também os princípios da eficácia e da efetividade. Os três estariam condensados em um só.

O controle da administração pública poderá ser feito por diferentes órgãos. Um desses órgãos é o Ministério Público (MP). Para Macedo Júnior (2010) o MP possui poderes políticos organizados a fim de poder exercer o controle do patrimônio público e a persecução criminal por corrupção ou qualquer forma de enriquecimento ilícito.

Com a Constituição Federal de 1988, o MP passou a ter sua autonomia funcional, possibilitando a tomada de decisão sem a participação de outros órgãos ou Poderes do Estado, e autonomia administrativa, possibilitando-lhe praticar os seus próprios atos de gestão administrativa sendo subordinado apenas à lei (CARVALHO; LEITÃO, 2010).

Dentro dessa autonomia administrativa e buscando especializar seus processos internos, o Ministério Público do Rio Grande do Norte realizou, no ano de 2008, um convênio com a Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) a fim de obter o auxílio dos profissionais com conhecimentos especializados nas mais diversas áreas, através da produção de provas periciais que sejam suficientemente capazes de embasar as suas decisões.

A prova pericial é um instrumento jurídico previsto no Código de Processo Civil Brasileiro, Lei nº 13.105 de 16 de março de 2015, mais precisamente no seu artigo 464, e objetiva trazer a verdade formal a processos no âmbito judicial ou extrajudicial, dando base à melhor decisão pela autoridade competente.

Nas esferas judicial, extrajudicial ou arbitral existem outros tipos de provas, porém, conforme afirma Ferreira *et al.* (2012), a perícia é uma das modalidades mais utilizadas dentre as provas admitidas no Brasil, e que atinge todas as esferas, tais como a área médica, contábil, criminal e áreas afins. Nesse sentido, pode-se afirmar que a perícia possui natureza fundamental nos processos *lato sensu* (sejam eles judiciais, semijudiciais, extrajudiciais ou arbitrais), buscando sempre promover a justiça.

Dentro das subdivisões da perícia semijudicial, estão as policiais e as administrativas. Na esfera administrativa, Benvindo (2014) destaca que o Ministério Público pode atuar nesse campo para solucionar de forma mais ágil os conflitos que sejam de interesse da sociedade, sendo mais eficaz, visto que no âmbito judicial, utilizado na maioria das vezes, os processos são bem mais demorados, rigorosos e inflexíveis.

Esse modelo de atuação atende ao paradigma da nova gestão pública, concentrada na busca pela eficiência, eficácia e efetividades por parte dos entes públicos. No contexto de avaliação de políticas e programas públicos, estudar efetividade significa medir os resultados e os impactos produzidos por essas ações (CASTRO, 2006; CARVALHO; LEITÃO, 2010; MARTINS e MARINI, 2010).

É nesse contexto que o presente trabalho se insere, procurando analisar a influência das provas periciais contábeis produzidas em função do convênio mantido entre a Universidade Federal do Rio Grande do Norte e o Ministério Público do RN na resolução dos processos administrativos sob a jurisdição deste último.

Dessa forma, esta pesquisa busca responder ao seguinte problema de pesquisa: **As provas periciais contábeis produzidas pelos professores da Universidade Federal do Rio Grande do Norte nas demandas oriundas do Ministério Público do RN influenciam a efetividade da decisão administrativa sobre os processos?**

O pressuposto assumido é de que existem elementos que influenciam a efetividade da decisão administrativa considerando o *status* do processo.

Flay *et. al.* (2005) apontam que os estudos de efetividade se concentram em fatores importantes, citando como exemplo a qualidade da execução do programa e como isso afetará o resultado pretendido. Malvestio (2013) destaca ainda que o estudo da efetividade poderá também buscar a melhoria de determinados projetos, sendo utilizados como instrumento de desempenho não só no âmbito acadêmico. Torres (2004) aponta a complexidade do conceito da efetividade ao mencionar que esse instrumento de medição preocupa-se em averiguar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais, deixando claro que setores são beneficiados em detrimento de outros atores sociais. A efetividade se concentra na qualidade do resultado e na própria necessidade de certas ações públicas.

Ao se analisar a efetividade baseada no tempo, verifica-se a tempestividade da informação. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 00, a tempestividade é uma das características de melhoria das informações contábeis e significa a disponibilização da informação a tempo de influenciar o usuário em sua decisão. Assim, ocorrendo atraso na produção de provas, por exemplo, principalmente se este for injustificado, a informação pode perder a sua relevância ou ainda a sua representação fidedigna.

Sendo assim, juntamente com a relação custo/benefício, a tempestividade pode ser considerada como uma restrição à utilidade e a plena potencialidade das qualidades da informação. Isto porque pouco adiantaria ter uma informação relevante, se a mesma tiver seu tempo de divulgação extrapolado (IUDÍCIBUS, 2009).

1.1 Objetivos

Buscando atingir e esclarecer o problema acima descrito, os seguintes objetivos foram estabelecidos:

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral desta pesquisa é verificar se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN.

1.1.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, os seguintes objetivos específicos são apresentados:

- Identificar os fundamentos teóricos da prova pericial e sua aplicação no contexto administrativo;
- Estabelecer, a partir dos fundamentos estudados, uma métrica de avaliação da efetividade das provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN;
- Analisar, a partir dos dados obtidos, se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN.

1.2 Hipóteses Investigadas

A partir destes objetivos, e a fim de responder a problemática, estabelece-se a seguinte hipótese:

- **H_0 : As provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam positivamente a efetividade da decisão administrativa sobre os processos oriundos do Ministério Público do RN.**

A efetividade implicará na utilização dessa prova pericial como instrumento para o promotor basear-se e orientar a sua decisão final de acordo com o apontado pelo perito, ajuizando ação civil pública e/ou propondo o arquivamento do inquérito.

As pesquisas de Neves Júnior e Rivas (2007), Pires (2010), Travassos e Andrade (2010), Neves Júnior e Moreira (2011) e Silveira *et al.* (2013) constataram que a prova pericial (o laudo), desde que elaborada com qualidade, torna-se irrefutável, influenciando na decisão de uma lide, dada a sua importância técnica, oferecendo à autoridade julgadora o suporte necessário para proferir a sentença com embasamento técnico e científico.

1.3 Justificativa

A perícia é utilizada como um auxílio para o usuário final chegar a uma conclusão, através da demonstração da verdade dos fatos que estão confusos às partes interessadas. Por esse motivo, faz-se necessário que o perito seja um profissional com profundo conhecimento da matéria visto que opinará sobre um assunto do qual tem conhecimento pleno, podendo influenciar a decisão final (SILVEIRA *et al.*, 2013).

Conforme destacado por Magalhães *et al.* (1998), a perícia está inserida dentro das funções complementares da contabilidade, que por sua vez tem como objetivo final fornecer informações úteis aos seus usuários para que estes possam tomar suas decisões.

Nesse sentido, esse instrumento apresenta-se como uma maneira de auxiliar a resolução de conflitos sobre matérias patrimoniais. Conforme Peleias *et al.* (2011) essa função contábil é utilizada para a solução de controvérsias de natureza técnica e científica, como um meio de prova à disposição dos que dela necessitam sobre questões relativas ao patrimônio de pessoas e sociedades.

Essa pesquisa justifica-se por investigar esse instrumento de comprovação dos fatos de maneira mais detalhada, apontando inicialmente o arcabouço teórico e em seguida, analisando o nível de efetividade dessa prova. Em se tratando do aspecto acadêmico, esse estudo busca contribuir com discussões sobre o assunto no sentido de tornar-se mais uma fonte de embasamento, posto que os estudos de Schmitz *et al.* (2013), Taveira *et al.* (2013), Araujo *et al.* (2014) e Araujo *et al.* (2015) apontam justamente no sentido da pouca literatura científica sobre a temática de Perícia Contábil, seja em artigos, periódicos ou congressos.

O presente estudo ainda se justifica sob duas vertentes: a primeira refere-se à área de atuação estudada nas pesquisas existentes sobre essa temática, que por sua vez, se concentram em sua maioria no âmbito judiciário (Hoog, 2007; Martins *et al.*, 2008; Fagundes *et al.*, 2008;

Igarashi e Gallina, 2011; Santos *et al.*, 2013; Costa *et al.*, 2013; Gonçalves *et al.*, 2014; Peleias *et al.*, 2015), verificando-se uma lacuna em relação aos estudos na área de perícias administrativas.

A outra vertente diz respeito ao próprio objeto da pesquisa. A análise do impacto gerado pelos laudos periciais contábeis produzidos pelos professores da UFRN no âmbito administrativo revela a natureza avaliativa deste estudo, que sendo empregado de forma efetiva, poderá servir de mecanismo de acompanhamento do convênio em análise permitindo ao MP, à Fundação Norte-Rio-Grandense de Pesquisa e Cultura da Universidade Federal do Rio Grande do Norte – FUNPEC – e à UFRN um embasamento para verificar a necessidade de melhorias e aperfeiçoamentos ou a continuidade desse projeto realizado desde 2008.

Nesse contexto, Oliveira (2012) destaca que a busca de uma comprovação científica que tende a melhorar a eficiência do Estado, certamente trará reflexos positivos para a atuação estatal e simultaneamente para o cidadão. Esses reflexos possibilitaram análises de manutenção ou não dos programas existentes.

Do ponto de vista legal, o tempo é uma dimensão fundamental no processo, conforme se associa ao que delimita a CF no seu art. 5º inciso LXXVIII, adicionados pela Emenda Constitucional nº. 45/2004. O objetivo fundamental é a prestação da tutela dotada de efetividade e de tempestividade, permitindo o exercício dos direitos processuais elementares assegurados às partes (FIOREZE, 2011; GUAGLIARIELLO, 2011).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Para obter um melhor entendimento e compreensão da proposta apresentada nesta pesquisa, verificam-se, na fundamentação teórica, os principais elementos que abrangem o tema de pesquisa exposto.

2.1 O papel do Ministério Público

Até a Constituição Federal de 1988, o Ministério Público era uma instituição ligada ao Poder Executivo. Com o advento da Carta Magna, houve a consolidação em norma fundamental de mudanças legislativas significativas. Uma dessas mudanças refere-se à ampliação das funções do Ministério Público, reiterando-o da alçada do Poder Executivo, dispondo a este órgão autonomia administrativa e independência funcional, tornando-o essencial à função jurisdicional do Estado, posto pelo constituinte à disposição dos cidadãos para efetivação do acesso à justiça (ARANTES, 1999; SAVAGET, 2000; KERCHÉ, 2007; CARVALHO e LEITÃO, 2010; CASTILHO e SADECK, 2010; GARCIA, 2012; FREIRE, 2012).

No entendimento de Arantes (1999), Paes (2003) e Souza (2004), o Ministério Público passa então a deter atribuições de representante da sociedade onde, nesse momento, essa instituição deixa de ser defensora do Estado para ser defensora da sociedade, lutando pelo ordenamento jurídico, a democracia e os interesses sociais e individuais indisponíveis.

O artigo 129 da CF/88 traz, de forma exemplificativa, algumas funções institucionais desse órgão, tais como: promover a ação penal pública, zelar pelo efetivo respeito dos Poderes Públicos e dos serviços de relevância pública, promover o inquérito civil e a ação civil pública, para a proteção do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos, exercer o controle externo da atividade policial, requisitar diligências investigatórias e a instauração de inquérito policial.

Dentro desta nova concepção, o MP é destacado como uma das formas de controle social, que busca fomentar e garantir a cidadania dentro do Estado democrático de Direito, porém conforme destacado por Novais e Vianna (2009) é uma das formas de controle social ainda pouco exploradas no seu potencial como instrumento de transformação social.

Diante dessas funções, é possível observar que ao Ministério Público foi investida à função geral de investigar, seja na área cível, seja na área penal, os danos ao patrimônio público ou os atos de improbidade administrativa. A fim de assegurar a eficiência máxima

dessas funções adveio com a Lei Complementar nº 75/93, que em conjunto com a CF/88, assegurou ao Ministério Público a utilização de diversos instrumentos, sendo os principais a ação civil pública, o inquérito civil, a recomendação e a audiência pública, podendo dentre outras providências requisitar fiscalizações quando necessárias, realizar inspeções diretamente nas empresas, requerer apresentação de documentos, designar audiência para esclarecimento dos fatos e requerer perícias (SAVAGET, 2000; ARNOLDI, 2012). Nesse contexto, a prova pericial contábil é um dos instrumentos a disposição do Ministério Público na resolução das questões que envolva o patrimônio público.

2.2 Prova Pericial Contábil no âmbito Administrativo

A perícia é conceituada como um conjunto de aplicação de técnicas e conhecimentos investigativos que auxilia uma decisão e é materializada através da produção de um trabalho final, o laudo ou parecer pericial (ARAÚJO *et al.*, 2015; SILVA *et al.*, 2015). A palavra perícia é derivada do latim *peritia*, que significa conhecimento, experiência do *expert* (NEVES JÚNIOR; MOREIRA, 2011).

Nesse contexto, observa-se que a perícia pode se dar em todas as áreas da ciência, dependendo do âmbito de atuação e da matéria objeto da análise. Em se tratando de questões patrimoniais, tem-se a Perícia Contábil, uma das funções complementares da Contabilidade, que auxiliam o juiz, ou qualquer outra autoridade competente, que tem como objetivo esclarecer questões que envolvam fatos patrimoniais e financeiros de entidades ou pessoas, oriundos de uma lide. Nesse caso, o juiz não detém conhecimentos suficientes da matéria em questão, e por isso necessita da perícia contábil para constatar, demonstrar e provar, buscando a verdade sobre esse objeto examinado ajudando a sentenciar de forma mais justa para as partes em questão (LEITÃO JÚNIOR *et al.*, 2012; FERREIRA *et al.*, 2012; SILVEIRA *et al.*, 2013; SILVA *et al.*, 2015).

Huber (2012) afirma que um dos primeiros e mais importantes fatores que precisam ser considerados na definição de perícia contábil é de que requer a aplicação de conhecimento especializado, sendo este um atributo da profissão, mas não é o único atributo.

Mitric *et al.* (2012) afirmam que na literatura contábil internacional não há uma definição única para a perícia contábil. A mais aceitável, dentre as encontradas de acordo com a ACFE (*Association of Certified Fraud Examiners*), conceitua perícia como um conjunto de habilidades para ser usada em casos civis ou criminais reais, incluindo os de contabilidade e auditoria, como por exemplo: determinação da perda de lucros, rendimentos, propriedade ou

danos, a avaliação dos controles internos, fraudes e a aplicação de conhecimentos de contabilidade dentro do sistema legal/jurídico.

O objetivo da perícia contábil é mostrar a verdade dos fatos de forma imparcial e merecedora de boa fé, fundamentando as informações demandadas e, dessa forma, tornar-se-á meio de prova para o juiz (ou usuários) decidir as questões em lide (MARTINS *et al.*, 2008).

No Quadro 1, é possível verificar os objetivos específicos da perícia contábil.

Quadro 1: Objetivos Específicos da Perícia Contábil

Objetividade	Não se desviar da matéria que motivou a questão.
Precisão	Oferecer respostas pertinentes e adequadas às questões formuladas ou finalidades propostas.
Clareza	Usar em sua opinião uma linguagem acessível a quem vai utilizar-se de seu trabalho, embora possa conservar a terminologia tecnológica e científica em seus relatos.
Fidelidade	Não se deixar influenciar por terceiros, nem por informes que não tenham materialidade e consistência competentes.
Concisão	Evitar o prolixo e emitir uma opinião que possa de maneira fácil facilitar as decisões.
Confiabilidade	Estar a perícia apoiada em elementos inequívocos e válidos legal e tecnologicamente.
Plena satisfação da finalidade	Ser coerente com os motivos que o ensejaram.

Fonte: Martins et. al. (2008).

Bhattacharya e Kumar (2008) mencionam que a perícia contábil investiga situações fraudulentas, porém não buscando investigar “se” uma fraude tem sido cometida, mas “como” foi cometida e “quem” foram os principais agressores. Van Akkeren *et al.* (2013) destaca que a perícia contábil é uma indústria que está em crescimento na Austrália nas áreas de investigação de fraudes financeiras, disputas judiciais, assim como nas demandas dos departamentos governamentais. Dessa forma, naquele país, a perícia é uma ocupação de um profissional contábil que poderá prover informações úteis em uma larga escala de serviços.

No Brasil, a perícia contábil foi regulamentada pelo Código de Processo Civil (CPC) em 1939, porém de forma vaga. Em 1973, quando foi instituído o segundo CPC, através da Lei nº 5.869, a atividade pericial passou a ser mais fortemente regulamentada, principalmente pelas alterações introduzidas pelas Leis nº 5.925/73, nº 7.270/84, nº 8.455/92 e nº 13.105/15 (LIMONGI; MIGUEL, 2010).

Neves Júnior e Moreira (2011) destacam que muitas vezes o julgador se depara com matérias que não tem conhecimento suficiente para decidir. Dessa forma, na busca da eficiência desse processo e a fim de não deixar questões sem julgamento, a autoridade competente deverá se valer de auxiliares, mais especificamente, de *experts* nas matérias em

discussão. Assim o profissional que irá realizar a perícia contábil deverá ser aquele com conhecimento técnico e especializado, nesse caso um bacharel em ciências contábeis, devidamente registrado no conselho de classe, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências, da matéria periciada (NBC PP 01, 2015; GONÇALVES *et al.*, 2014).

O perito é o profissional capacitado para atuar nas mais diversas áreas como, por exemplo, perante reclamações decorrentes de matéria penal, contencioso cível, e/ou inquéritos que surgem em investigações corporativas. Para tanto, utiliza vários recursos para obter provas relevantes para interpretar e apresentar esta prova de uma forma que auxilie as partes em uma disputa (SMITH, 2015).

Além do conhecimento técnico, esse profissional deverá seguir todas as normas de Contabilidade e toda a legislação aplicada a sua profissão. Dentre elas, está a Resolução nº 803/96, que dispõe sobre o Código de Ética do Profissional Contábil e as Normas Brasileiras de Contabilidade da Perícia (NBC PP 01/2015 e NBC TP 01/2015). Sendo assim, conhecimentos e habilidades técnicas deverão ser adicionados às questões éticas, morais e legal, para que a perícia seja executada de maneira correta e eficiente (ARAÚJO *et al.*, 2014).

Santana (1999) aponta os autores que abordaram os requisitos fundamentais e necessários para o perito contador, conforme demonstrado no Quadro 2.

Quadro 2 - Requisitos fundamentais e requisitos necessários – similaridade

(continua).

Requisitos fundamentais	Requisitos necessários segundo seus autores	
	Requisito	Autor
1. Conhecimento técnico e científico	a) Competência e capacidade	Amaral Santos
	b) Conhecimento técnico-contábil	Santos
	c) Competência técnica de sua especialização	D'Áurea
	d) Conhecimentos técnicos ou científicos	Monteiro
	e) Conhecimento teórico da contabilidade	Lopes de Sá
	f) Conhecimento geral de ciências afins à Contabilidade	
	g) Cultura geral e contábil	Ornelas
	h) Conhecimentos gerais de outras áreas correlatas, como: matemática financeira, estatística, assuntos tributários, técnicas e práticas de negócio, entre outros.	
	i) Educação formal	Alberto
	j) Conhecimentos contábeis essenciais	
	k) Conhecimentos jurídicos	
	l) Conhecimentos de lógica formal e aplicada	
	m) Conhecimento de português instrumental	

(Continuação)

Requisitos fundamentais	Requisitos necessários segundo seus autores	
	Requisito	Autor
2. Experiência Profissional	a) Experiência nos processos	Santos
	b) Experiência na função	D'Áurea
	c) Experiência profissional	Monteiro
	d) Conhecimento prático das tecnologias contábeis	Lopes de Sá
	e) Prática investigativa	Ornelas
3. Atitude Positiva	a) Condições pessoais adequadas	Amaral Santos
	b) Diplomacia no modo de agir	Santos
	c) Perspicácia	
	d) Qualidades morais	D'Áurea
	e) Idoneidade moral	Monteiro
	f) Perspicácia	Lopes de Sá
	g) Perseverança	
	h) Sagacidade	
	i) Índole criativa e intuitiva	
	j) Caráter de independência	
	k) Virtude moral e ética	
	l) Postura investigativa	Ornelas
	m) Formação moral elevada	
	n) Imparcialidade	

Fonte: Santana (1999, p. 71)

A interpretação do Quadro 2 possibilita a identificação de 3 categorias com as características necessárias ao perito contábil: conhecimento técnico e científico; experiência profissional e atitudes. Com relação ao primeiro item, além do conhecimento em contabilidade, o conhecimento em áreas correlatas e a própria cultura da empresa são fundamentais. Em se tratando da experiência profissional, a vivência anterior na própria função e na prática investigativa são algumas das características apontadas pelos autores. As atitudes assinaladas mencionam qualidades moral e ética, postura, idoneidade, perseverança e índole.

A perícia contábil pode ocorrer com variados objetos de análises, como por exemplo, em uma ação ordinária de elementos, em questões de dissoluções de sociedades, em questões que envolvam cálculos trabalhistas e tributários, revisão de contratos de financiamento de veículos, entre outros. Dependendo do ambiente na qual está inserida, a perícia contábil poderá ser classificada nas seguintes espécies: judicial, semijudicial e extrajudicial (MAGALHÃES *et al.*, 1998; SÁ, 2004; ALBERTO, 2012; NEVES JÚNIOR, 2015).

A perícia contábil judicial é aquela que ocorre sobre o amparo do Estado e dentro do poder judiciário, seguindo todos os tramites e prazos para a sua execução, podendo ser requerida quando as partes envolvidas solicitam ao juiz a realização da perícia, ou poderá ser determinada através de ofício, quando o magistrado decidir por ele próprio que precisa do auxílio desse instrumento para esclarecimentos até então obscuros (ANJOS *et al.*, 2010; ALBERTO, 2012; ENOFE *et al.*, 2013).

A segunda espécie, a semijudicial, é aquela que ocorre dentro do amparo do Estado, porém fora do Poder Judiciário. Podem ocorrer para auxiliar decisões parlamentares, policiais e administrativas (ALBERTO, 2012).

A perícia semijudicial administrativa, objeto desse estudo, é aquela que serve de base para apuração de irregularidades, sendo provenientes de fraudes e erros, requerida e realizada pelos órgãos governamentais dos poderes legislativo e executivo, tais como Conselho de Contribuintes e Ministério Público, sendo realizadas fora da instância judiciária. Esse tipo de perícia ocorrerá quando houver uma lide, que não seja no âmbito judiciário, com o objetivo de fornecer provas ou trazer o conhecimento à questão. Um exemplo seria a realização de uma perícia contábil para apurar corrupções (NEVES, 2004; SÁ, 2004).

Já a perícia contábil extrajudicial é aquela que ocorrerá fora do amparo do Estado e fora do Poder Judiciário. Geralmente, ocorre por ocasião de um acordo entre as partes, que se comprometem a aceitar o resultado apresentado pelo perito. A vantagem desse tipo de perícia é que, por não envolver o poder judiciário, poderá tramitar de forma mais ágil e de forma menos onerosa. Poderá ser requisitada, por exemplo, para realização de reavaliações patrimoniais, fusões, cisões (ANJOS *et al.*, 2010).

Existe ainda a Arbitragem, instituída por meio da Lei nº 9.307 de 1996, que ocorre fora do amparo estatal, onde além da função pericial, o profissional contábil poderá atuar como árbitro ou juiz arbitral, que será eleito pelas partes, quando se tratar de assuntos patrimoniais. As suas principais vantagens são: celeridade processual, pois o prazo máximo é de 6 meses para sua conclusão; sigilo, pois não é obrigatório a publicidade dos fatos e atos envolvidos; flexibilidade e informalidade, pois está inserido fora do Poder Judiciário.

Esses tipos de perícia são materializados através do laudo ou parecer pericial. Esse documento elaborado como resultado final do trabalho do perito é o instrumento que irá conter todas as informações necessárias, bem como todos os documentos e evidências colhidas a fim de suportar a decisão da autoridade julgadora, sendo a própria prova pericial, apresentando suas conclusões sobre o objeto em discussão entre partes envolvidas. Esse instrumento deve ser elaborado segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, de forma a

esclarecer todas as dúvidas, assegurando a verdade do contexto (MEDEIROS; NEVES JÚNIOR, 2006; PIRES, 2010; NEVES *et al.*, 2014).

Nesse documento, o perito irá descrever e documentar, de forma clara e objetiva, os fatos com base nos quais pretende desenvolver sua argumentação e, no final expor suas conclusões. Para tanto, deverá utilizar todo o seu conhecimento técnico e experiência adquirida, para que o seu laudo pericial possa proporcionar segurança quanto ao assunto, não levantando dúvidas em relação aos fatos identificados. Faz-se necessário destacar que a qualidade do serviço pericial dependerá de um planejamento prévio dos atos preparatório da perícia (WERMANN, 2010; FERREIRA *et al.*, 2012; RIBEIRO, 2014).

Cabe frisar que o Código de Ética Profissional Contábil - CEPC afasta a possibilidade do Contador, quando na função de perito, expender argumentos de convicção ou cunho pessoal, ficando claro que deverá ser uma opinião baseada em conhecimentos técnicos e específicos.

O laudo pericial é um meio de prova. No estudo de Pires (2010) foi concluída que a perícia contábil é uma prova irrefutável. Outros estudos seguiram a mesma linha, destacando a importância deste instrumento nos processos judiciais, enfatizando que desde que bem elaborado, torna-se fator determinante para o magistrado tomar sua decisão (CARVALHO; MAQUES, 2005; BLEIL; SANTIN, 2008; TRAVASSOS; ANDRADE, 2010; NEVES JÚNIOR; MOREIRA, 2011; LEITÃO JÚNIOR *et al.*, 2012; SILVEIRA *et al.*, 2013; SILVA *et al.*, 2015).

É necessário destacar que esse posicionamento do estudo de Pires (2010) no tratamento da prova pericial como irrefutável é uma visão particular em relação as suas conclusões. Isso porque em se tratando do campo jurídico/pragmático, o Código de Processo Civil, em seu art. 437, menciona a possibilidade do requerimento de uma nova perícia o que desconstitui a irrefutabilidade da prova. A Figura 1 mostra o diagrama da prova pericial de acordo com o novo CPC.

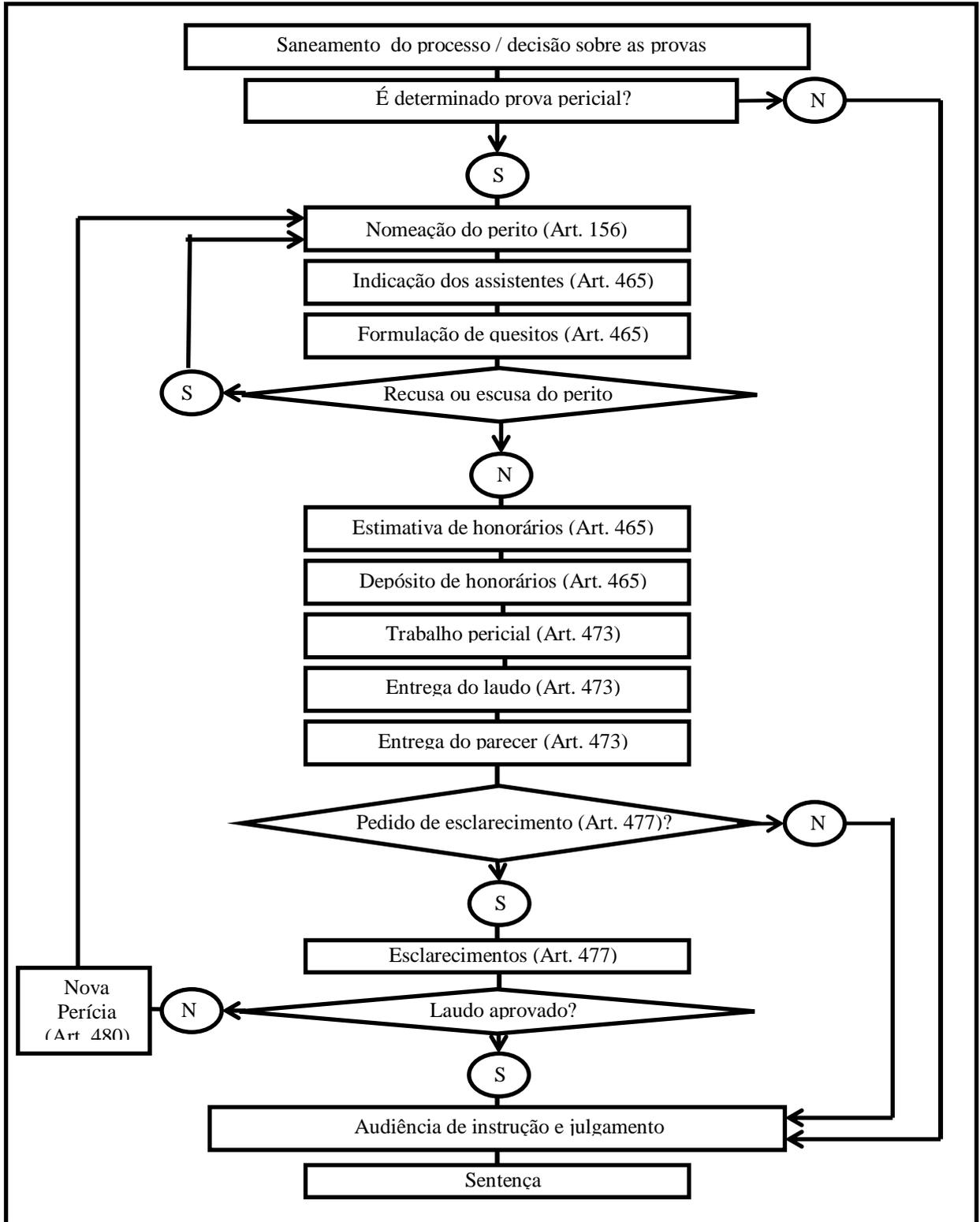


Figura 1 – Diagrama da prova pericial contábil no novo CPC

Fonte: Adaptado de Santana (1999)

O Novo Código de Processo Civil, lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em seu artigo 156, demonstra que o início do trabalho pericial se dá com o juiz nomeando o perito,

quando a prova do fato depender de conhecimento técnico ou científico. Em seguida, e se necessário for, poderá haver a indicação de assistentes pelas partes envolvidas (art. 465). Depois de devidamente nomeado, o perito deverá estimar seus honorários (art. 465). O final do seu trabalho é concretizado com a entrega do laudo pericial (art. 473) quando se tratar do perito e o parecer pericial (art. 473) quando se tratar dos assistentes. Há ainda a possibilidade do pedido de esclarecimentos dos quesitos (art. 477) ou ainda a solicitação de realização de nova perícia (art. 480).

Além disso, Nery Júnior (2004) menciona outro posicionamento relacionado ao livre convencimento motivado, que igualmente pode refutar o estudo de Pires (2010), já que defende a soberania do magistrado em relação à análise das provas produzidas nos autos. Sendo assim, cabe a esta autoridade julgar livremente a prova produzida e se esta estiver sem um amparo legal, será nula de pleno juízo (CF art. 93, inc. IX). Dito de outra forma, o trabalho do juiz, responsável pela função de fazer justiça, necessita ser pautado por alguns direitos, devendo garantir aos litigantes, respeito no cumprimento de seus afazeres.

O art. 131 do Código de Processo Civil e o art. 93, inciso IX da Carta Magna de 1988, consagram o Livre Convencimento Motivado, que assegura ao julgador a livre apreciação das provas produzidas, analisando-as e decidindo a demanda conforme seus critérios de entendimento, desde que tenha por base elementos constantes dos autos e fundamente sua decisão na legislação pátria e Constituição Federal. A aplicação do princípio, objetiva preservar a legalidade das decisões judiciais ao racionalizando.

Essa nova possibilidade poderá ocorrer quando, por exemplo, a perícia elaborada for inconclusiva. Nesse contexto, a efetividade da prova pericial será verificada e dependendo do seu impacto (positivo ou negativo) far-se-á necessário ou não a realização de uma nova perícia, ou ainda a sua não utilização como instrumento basilar da decisão da autoridade julgadora.

2.2.1 Efetividade da Prova Pericial e prestação jurisdicional

A avaliação sistemática, contínua e eficaz é um instrumento imprescindível no planejamento estatal, a fim de garantir ou aprimorar a eficiência e a qualidade da gestão pública e para o controle social. O interesse do governo brasileiro nesse instrumento diz respeito justamente às informações abordadas e os diferentes resultados que poderão ser obtidos e utilizados para melhorar a concepção ou implementação das ações públicas, sejam eles relacionados aos critérios de efetividade, eficácia, eficiência, desempenho e

accountability da gestão pública. (COSTA; CASTANHAR, 2003; RAMOS; SCHABBACH, 2012).

Os critérios de avaliação mais comuns para mensurar o desempenho dos programas são a eficiência, representada pela menor relação custo/benefício possível para o alcance dos objetivos estabelecidos no programa; a eficácia, que avalia os resultados analisando e sua relação com as metas pré-estabelecidas; a efetividade, que indica os impactos positivos em termos técnicos, econômicos, socioculturais, institucionais e ambientais, verificando os impactos ocorridos através das mudanças e/ou transformações ocorridas no processo; a sustentabilidade; a análise custo-efetividade; satisfação do beneficiário; equidade; insumos; carga de trabalho; resultados; custos e qualidade e oportunidade dos serviços (COSTA; CASTANHAR, 2003).

Esses indicadores servem para orientar os tomadores de decisão quanto à necessidade de modificações, como por exemplo, correções, suspensões ou até mesmo à continuidade dos instrumentos utilizados.

Dentre os critérios mencionados, Jannuzzi (2005) e Sano e Montenegro Filho (2013) demonstram a aplicação dos três indicadores mais utilizados, eficácia, eficiência e efetividade, em três fases distintas do processo de avaliação: *ex-ante*, como sendo a fase do diagnóstico ocorrendo antes do início do projeto ou programa; *pari-pasu*, que ocorre durante a execução do processo e *ex-post*, aquela que sucede à ação.

Quadro 3 – Os 3Es nas três fases da avaliação

Indicador	FASE		
	<i>Ex-ante</i>	<i>Pari-pasu</i>	<i>Ex-post</i>
Eficiência	Estimativa baseada em iniciativas comparáveis. Pouco utilizada.	Comparação entre o que foi previsto que o que está realizando. Utilizada principalmente no controle orçamentário.	Comparação com iniciativas similares ou com o planejado. Mais utilizada.
Eficácia	Baseada em iniciativas comparáveis. Pouco utilizada.	Acompanhamento da realização das metas propostas.	Verificação se as metas propostas foram atingidas.
Efetividade	Expectativa baseada em iniciativas similares. Pouco utilizada.	Avaliações parciais ao término das etapas de um programa.	Vinculação das mudanças, caso tenham ocorrido as ações empreendidas. Mais utilizada e recomendada.

Fonte: Sano e Montenegro Filho (2013)

O Quadro 3 aponta as diferenças entre os 3 indicadores de desempenho mostrando em que fase do processo cada um é utilizado de forma mais adequada: a eficiência é mais utilizada na fase *ex-post*, comparando as iniciativas com o que foi planejado; a eficácia

acompanha a realização das metas propostas e a efetividade é a mais utilizada e recomendada na fase *ex-post*, permitindo a vinculação das mudanças, caso tenham ocorrido as ações empreendidas.

A efetividade afere, por meio da avaliação das transformações, em que medida os resultados de uma ação trazem benefício à população, mostrando se determinado objetivo trouxe melhorias, através da análise dos resultados alcançados. Em se tratando da avaliação de políticas públicas, a efetividade tem sido um indicador bastante utilizado, dado os seus esforços em correlacionar os objetivos, os resultados e os impactos produzidos (CASTRO, 2006; CARVALHO; LEITÃO, 2010; MARTINS e MARINI, 2010).

A figura 2 demonstra graficamente o conceito da efetividade, inserido como uma das ferramentas de dimensões do resultado. A eficiência é aquela que está relacionada diretamente com a economicidade, onde o melhor resultado é aquele obtido com o mínimo de recursos com a máxima produtividade. Já a eficácia associa os resultados alcançados aos resultados pretendidos e a efetividade analisa o impacto do resultado. A figura aponta ainda que outros conceitos como da ética, do poder e da cultura devem ser incluídos como dimensões subjacentes nas medidas de desempenho.

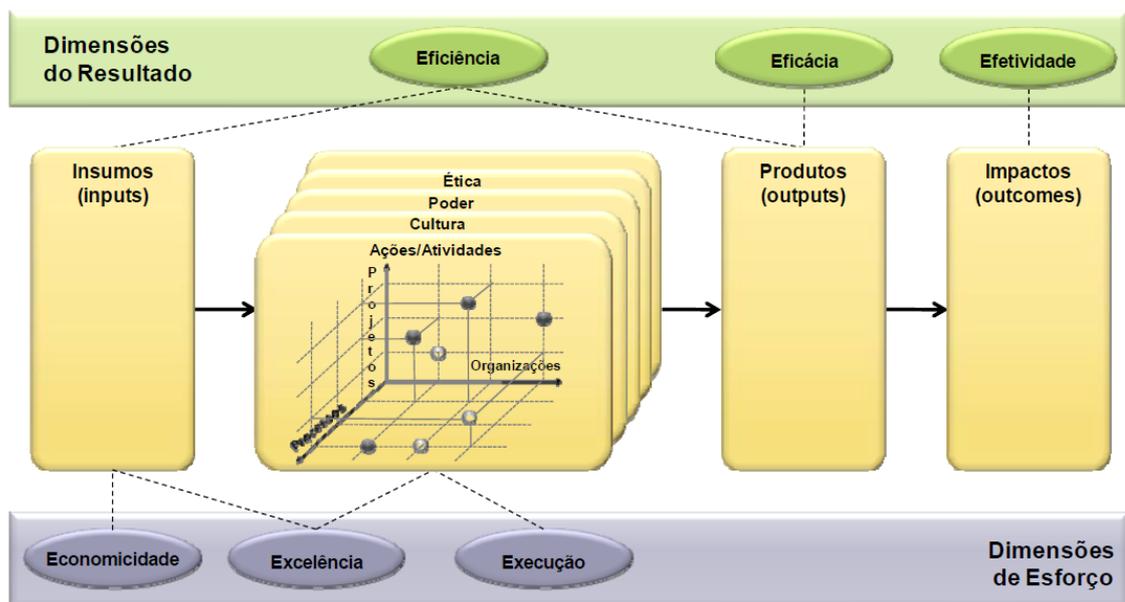


Figura 2 – Modelo referencial para medição de desempenho – A cadeia de valor e os 6 E's

Fonte: Martins & Marini (2010)

Fontes (2005) e Telles (2013) complementam apontando que a avaliação da efetividade de um programa é indispensável, pois através dele se verifica o impacto social

levando em consideração algumas variáveis, como qualidade, custos envolvidos, satisfação dos envolvidos e atendimento à legislação pertinente. A figura 3 demonstra o fluxograma da avaliação, onde o processo começa com a eficiência processando os insumos, a eficácia analisando os resultados e a efetividade verificando a transformação.

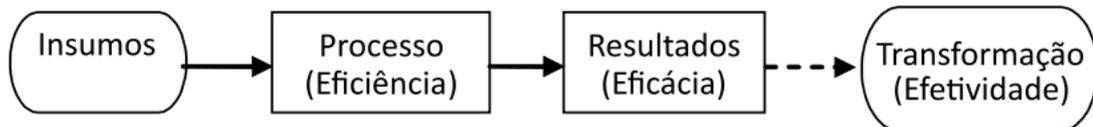


Figura 3 - Fluxograma da avaliação

Fonte: Sano e Montenegro Filho (2013)

Santana (1999) pesquisou sobre a relevância do laudo pericial nas sentenças emitidas pelos juízes, constatando que 84% deles consideraram relevantes e destes, significativos 52% dos laudos apresentaram muita relevância. O estudo conclui sobre a efetividade material (de conteúdo) do laudo pela sua utilização como instrumento balizador de decisões das autoridades competentes.

Nesse contexto, e a fim de buscar analisar a efetividade sob outro aspecto, este estudo busca analisar esse indicador de desempenho nos laudos periciais contábeis utilizando como fator o tempo, a duração processual. O tempo é uma dimensão fundamental no processo. Quanto maior for o tempo, mais desgastante para os litigantes se torna a demanda processual. O tempo, como se vê, é considerado um dos grandes adversários da efetividade.

O ideal seria se o processo se desenvolvesse e terminasse o mais rápido possível, até porque a sua morosidade gera descrença das partes envolvidas, mesmo que o seu resultado satisfaça a questão. Assim, o pleno cumprimento da ordem jurídica estará diretamente relacionado à rapidez com quem o processo atinja a sua função (MARIONI, 1994; VIANA, 2007; ARAÚJO, 2010; GONÇALVES FILHO, 2010; TRENTIN, 2013).

Para que as normas sejam cumpridas e/ou exigidas de forma mais efetivas, deverão agir no menor espaço de tempo. Assim, é perceptível a estrita relação entre a efetividade do processo e o seu tempo de duração. De nada ou pouco adianta para a parte que tem razão, a prestação jurisdicional intempestiva, constituindo verdadeira denegação de justiça.

O direito subjetivo fundamental do acesso à justiça somente se vê realizado com a efetiva entrega da prestação jurisdicional. Essa efetividade é traduzida pelos efeitos práticos do provimento jurisdicional pleiteado, ou seja, o recebimento do direito em questão, e no tempo que se entenda adequado. Além disso, a demora desprestigia e desvaloriza todos os

envolvidos na realização do direito: juízes, promotores de justiça, procuradores e advogados (MARTINATO; KEMPFER, 2006; LUCON, 2007).

No entendimento de Pinheiro (2012), a excessiva preocupação com os resultados da jurisdição leva os teóricos ao não atacamento do problema causador dessa ineficiência jurisdicional, a saber: a falta de estrutura organizacional e tecnicamente qualificada do Judiciário. Essa seria a causa para a inefetividade da atividade da prestação da jurisdicional.

Corroborando com a ideia do tempo como fator de efetividade, a CF no seu art. 5º inciso LXXVIII, através da Emenda Constitucional nº. 45/2004 menciona a ideia da duração razoável do processo, garantindo a todos, seja no âmbito judicial ou administrativo, a duração do processo e os meios que garantam a sua celeridade. Este dispositivo determina, sem esquecer a necessidade da desburocratização de seus procedimentos e sempre buscando a qualidade e máxima eficácia de suas decisões, que os processos judiciais e administrativos devem garantir todos os direitos às partes (DANTAS, 2010). O objetivo fundamental é a prestação da tutela dotada de efetividade e de tempestividade, permitindo o exercício dos direitos processuais elementares assegurados às partes (FIOREZE, 2011; GUAGLIARIELLO, 2011).

De acordo com o planejamento estratégico do Poder Judiciário do período 2010-2014, instituído pelo Conselho Nacional de Justiça, por meio da Resolução nº 70 de 18/3/2009, a meta de tempo médio de tramitação entre o andamento inicial e a baixa do processo judicial é de 755,94, 629,87, 540,80, 439 e 417 dias respectivamente nos anos de 2010 a 2014, conforme Quadro 4. Buscando, entre outras melhorias, a redução desse tempo, o CNJ publicou a Resolução nº 198, de 1/7/2014 que dispõe sobre o plano estratégico do período 2015-2020, visando reduzir de 417 para 351 dias.

Quadro 4 – Tempo médio de tramitação (em dias) de acordo com o CNJ (2015)

2010	2011	2012	2013	2014
755,94	629,87	540,8	439	417

Fonte: Elaborado pela autora (2016)

A coordenadoria de estatística e pesquisa do TST (2016) divulgou em seu site o tempo de tramitação de um processo, que corresponde ao período entre o início do processo no Tribunal e a sua baixa, conforme **Tabela 1**. O Índice do Tempo Médio de Tramitação corresponde à média dos tempos de todos os processos que foram baixados pelo Tribunal no ano de referência.

Tabela 1 – Tempo médio de tramitação dos processos

Ano	Tempo Médio de Tramitação (em dias)
2015 (Até Nov)	466
2014	418
2013	503
2012	462
2011	569
2010	663
2009	796
2008	698
2007	686

Fonte: Coordenadoria de Estatística e Pesquisa do TST (2016)

De acordo com informações divulgadas no sítio do TST, a meta do TST para 2015 do tempo médio de tramitação dos processos era de 454 dias. Como pode ser observado na Tabela 1, nesse ano o Tribunal excedeu em 13 dias à meta estabelecida.

2.3 Pesquisas relacionadas à Perícia Contábil no Brasil

Perícia Contábil ainda é um tema pouco explorado no meio acadêmico e profissional, necessitando de novos estudos a fim de enriquecer a ciência e desenvolver essa temática, até pelo seu papel como instrumento norteador de decisões de autoridades julgadoras (SANTOS; RAUSCH, 2009; SANTOS *et al.*, 2013; SCHMITZ *et al.*, 2013; TAVEIRA *et al.*, 2013; ARAUJO *et al.*, 2015).

Neves Jr. e Moreira (2011) desenvolveram um estudo sobre a relevância da perícia contábil como meio de prova para soluções de controvérsias relativas ao crime organizado. Dessa forma, foram entrevistados 35 policiais, entre delegados, escrivães e agentes de polícia, e analisadas 22 (vinte e duas) variáveis. O resultado da pesquisa constatou que a maioria dos entrevistados demonstra que, por meio dos laudos periciais, é possível identificar o trabalho desenvolvido pelos peritos, além disso, os textos proporcionam uma leitura fácil, sendo formatados com objetividade e coerência. Seguindo o mesmo posicionamento, os respondentes acreditam que as provas materiais são bem executadas pelos peritos. Com relação à formação desses peritos, os respondentes são unânimes em reconhecer a necessidade de se formar bacharéis em Contabilidade para o exercício da função pericial criminal no futuro. Um dos motivos que justifica esse posicionamento, a maioria dos entrevistados concordou que os dados contábeis são relevantes no combate aos crimes financeiros.

Ferreira *et al.* (2012) elaboraram um estudo que investigou a qualidade dos laudos periciais contábeis, sob a ótica de 23 juízes que atuam nas varas trabalhistas da cidade do Recife. Para tanto, foi aplicado um questionário que abordou os seguintes aspectos relacionados aos laudos: clareza, objetividade, precisão, as dificuldades encontradas na interpretação, tais como falta de clareza, excesso de termos técnicos, planilhas de difícil entendimento, tempestividade - se são apresentados no prazo determinado, necessidade de esclarecimentos adicionais, fatores determinantes no arbitramento dos honorários do Perito Contador e critérios para nomeação do perito.

A pesquisa observou que 55% dos magistrados entrevistados responderam que os laudos apresentados são claros, objetivos e precisos, passando maior segurança para sua utilização na tomada de decisão, porém necessitam de melhorias no que diz respeito principalmente a planilhas mal elaboradas. Além disso, a nomeação do perito leva em consideração a sua reputação em trabalhos anteriores.

Costa *et. al.* (2013) avaliaram a participação dos contadores em perícias contábeis judiciais, analisando também os fatores determinantes e os interesses desses profissionais em atuar como perito contador. Para tanto, a pesquisa buscou entrevistar todos os 54 contadores da cidade de Formiga/MG, obtendo resposta de 45, o que significou 83,33%. Dos 45 respondentes, 6 responderam que possuem pouco interesse em atuar na perícia judicial, 18 possuem interesse razoável, 8 têm muito interesse e 5 declararam não possuir nenhum interesse. Alguns dos fatores que podem justificar essa postura estão expostos na Tabela 2, demonstrando que na opinião dos peritos contadores, entre os principais fatores para serem nomeados está à questão de ter afinidade com o juiz.

Tabela 2 – Opinião dos contadores sobre o mercado de perícia judicial na cidade de Formiga/ MG e sobre o principal fator para ser nomeado

Questões	Respostas	Valores Nominais	Valores Percentuais
Qual a opinião dos Contadores sobre o mercado de trabalho de perícia judicial na cidade de Formiga/MG.	Muito Pouco explorado	10	27,03%
	Pouco explorado	19	51,35%
	Desconheço	8	21,62%
Principal fator para ser nomeado	Ter afinidade com o juiz	8	21,62%
	Possuir experiência profissional como Contador	7	18,92%
	Ter realizado outros trabalhos como perito	11	29,73%
	Possuir Curso de especialização em perícia contábil e áreas afins	8	21,62%
	Ter afinidade e ter realizado outros trabalhos	1	2,7%
	Experiência profissional e possuir curso de especialização	1	2,7%
	Ter afinidade, possuir experiência profissional, ter realizado outros trabalhos, possuir curso de especialização	1	2,7%

Fonte: Costa et. al. (2013, p. 83)

Os resultados demonstraram uma carência de profissionais nessa área e a existência de dificuldade para o exercício da atividade de perícia contábil judicial.

Em se tratando de pesquisas sobre o perfil do perito contador, Neves Júnior e Brito (2007) analisaram a competência profissional nos trabalhos desenvolvidos por esses profissionais através da visão dos procuradores do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (MPDFT); Martins, Dos Anjos e Lima (2008) buscaram evidenciar as funções do perito contador e do perito contador assistente; e Espindola, Mecheln e Nunes (2011) analisaram a expectativa dos peritos atuantes no Estado de Santa Catarina em relação ao mercado de trabalho.

Nesses estudos as variáveis investigadas foram os conhecimentos práticos e teóricos dos trabalhos e a apresentação do laudo contábil, a frequência de solicitações das perícias contábeis, a definição dos honorários periciais, a eficácia da perícia na solução de litígios, o cumprimento do prazo estabelecido, e as informações sobre o perfil dos peritos como formação acadêmica, tipo de atuação (PF ou PJ) e as áreas de atuação.

No primeiro estudo, foi constatada a extrema importância da perícia no auxílio aos procuradores do MPDFT nas tomadas de decisões, sendo que a competência profissional resulta na qualidade dos serviços periciais prestados; na segunda pesquisa, os autores evidenciaram que é imprescindível que cada perito assuma a responsabilidade de exercer a profissão com dignidade, zelo, competência técnico-profissional e, acima de tudo, com uma elevada consciência ética. Além disso, destacaram como resultado a constatação que a perícia é um trabalho de grande relevância para o auxílio da justiça; por fim, o terceiro estudo constatou que a grande maioria dos peritos concilia as atividades periciais a outro ramo de atuação.

Neves Jr. *et al.* (2013) buscaram averiguar, sob a ótica dos juízes que atuam na Primeira Instância da Justiça do Trabalho, a qualidade e relevância do trabalho desenvolvido pelo perito contábil. Assim, realizam uma pesquisa de campo nos meses de fevereiro e março/2011 com 1.094 juízes. As variáveis investigadas para atingir o objetivo da pesquisa foram: adequação das respostas às questões formuladas apresentadas pelo perito, objetividade do perito no que diz respeito a não se desviar da matéria em questão, percepção quanto ao perito zelar pela fidelidade, por não se deixar influenciar por terceiros, nem por informes que não tenham materialidade e consistência competentes, verificação se as respostas dos peritos são pertinentes e devidamente embasadas e fundamentadas a respeito do litígio sem se limitar

apenas as demonstrações dos cálculos, verificação dos cálculos em relação à forma clara e fácil compreensão.

A pesquisa investigou ainda o grau de confiança dos magistrados quanto ao trabalho desenvolvido pelo perito-contador, bem como a contribuição desse profissional com a justiça. Foi constatado que dos magistrados entrevistados, 58% consideram como bons e indispensáveis o trabalho desenvolvido pelo perito-contador e que 71% dos magistrados consideram o trabalho do perito relevante para subsidiar sua decisão.

Em relação às qualidades e habilidades fundamentais e essenciais aos peritos contábeis, Gonçalves et. al. (2014) verificaram-nas sob a ótica de 20 peritos-contadores e seus usuários, entre eles, 3 juízes e 16 advogados que atuam em Goiânia, perfazendo 12% e 76%, respectivamente do total da amostra.

Tabela 3 – Traços e Características do perito contábil

Traços e Características	Advogados	%	Peritos	%	Magistrados	%	Total de Respostas	%Total
Ético	14	17,50%	19	20,43%	2	13,33%	35	18,62%
Analítico	13	16,25%	16	17,20%	3	20,00%	32	17,02%
Investigador	11	13,75%	15	16,13%	2	13,33%	28	14,89%
Criteriono	9	11,25%	11	11,83%	2	13,33%	22	11,70%
Trabalha sob pressão	7	8,75%	7	7,53%	1	6,67%	15	7,98%
Sigiloso	2	2,50%	9	9,68%	2	13,33%	13	6,91%
Criativo	8	10,00%	1	1,08%	0	0,00%	9	4,79%
Sabe trabalhar em grupo	7	8,75%	1	1,08%	1	6,67%	9	4,79%
Persistente	1	1,25%	5	5,38%	1	6,67%	7	3,72%
Crítico	4	5,00%	3	3,23%	0	0,00%	7	3,72%
Sagaz	2	2,50%	4	4,30%	0	0,00%	6	3,19%
Cético	1	1,25%	1	1,08%	1	6,67%	3	1,60%
Adaptativo	1	1,25%	1	1,08%	0	0,00%	2	1,06%
Total	80	100%	93	100%	15	100%	188	100%

Fonte: Gonçalves et. al. (2014, p.130)

Pelos resultados, a pesquisa evidenciou que a ética e a postura analítica são as características mais necessárias ao perito apontadas pelos 3 diferentes grupos questionados. Em relação à habilidade, para os juízes, advogados e peritos entrevistados, o perito deve possuir eficiência em comunicação escrita, saber identificar questões, apresentar capacidade investigativa, responder questões e ter perfil pesquisador.

Silva *et al.* (2015) estudaram a importância da perícia contábil como meio de prova, através de uma pesquisa bibliográfica, concluindo a importância desse instrumento na decisão da justiça, através da sua geração de informações, servindo como meio de prova.

O estudo de Peleias *et al.* (2015) buscou constatar o grau de conformidade dos procedimentos adotados, nos processos cíveis de operações com cheque especial, pelos

peritos nomeados pelos juízes na região de Bauru-SP. A metodologia adotada foi à pesquisa bibliográfica, na literatura e nas normas brasileiras de perícia, e documental, em cinco ações revisionais de contrato e uma de cobrança. A análise do grau de conformidade dos laudos foi aferida pela constatação da concordância e/ou cumprimento dos procedimentos e regras de atuação do perito.

A pesquisa verificou que os laudos analisados estavam em conformidade com as normas e a literatura, e que quanto maior essa conformidade maior é a utilização desses laudos nas sentenças proferidas pelos juízes.

Os estudos bibliométricos de Santos e Rausch (2009), Schmitz *et al.* (2013) e Araujo *et al.* (2015) buscaram identificar as características dos artigos científicos sobre Perícia Contábil, publicados nos principais congressos nacionais da área contábil: ANPCONT, EnANPAD, Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e Congresso Brasileiro de Custos (CBC), na Revista Brasileira de Contabilidade e nos periódicos classificados pelo sistema *Qualis* da CAPES referentes.

As variáveis analisadas foram: quantidade de autores, o sexo, a formação acadêmica bem como a maior titulação, os autores que mais publicam sobre Perícia Contábil, a frequência de publicação, a localização geográfica e a classificação das referências utilizadas.

De forma geral, os estudos desenvolvidos se agrupam em função das seguintes temáticas: aplicação da perícia, atuação do perito, características bibliométricas de estudos sobre perícia, ensino da perícia, etapas da perícia, importância/ relevância e qualidade da perícia, laudo pericial contábil e mercado da perícia. Os Quadros 5, 6, 7 e 8 apontam esses artigos com exceção dos estudos sobre a atuação do perito e as características bibliométricas já apresentados anteriormente.

Quadro 5 – Pesquisas sobre Aplicação da Perícia Contábil

(Continua)

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Realizaram cálculos mostrando a aplicação de juros compostos em comparação aos juros simples.	Tabelas de amortização de dívidas	Em qualquer sistema de amortização adotado (SAC, SACRE ou PRICE) existem juros capitalizados para calcular o valor das prestações do financiamento.	Negra, Souza e Coutinho (2006)
Os processos judiciais trabalhistas e as causas que motivam ex-empregados a demandarem judicialmente contra seus ex-empregadores.	Encargos envolvidos no processo, honorário, tempo de duração do processo.	Os fatores que levam o empregado a acionar seu empregador na ação trabalhista são os mais variados, destacando-se a falta de registro na carteira nacional do trabalhador, falta de pagamento.	Fagundes, Possamai, Ciupak e Lavarda (2008)

(Continuação)

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Analisar o cálculo de um processo obtido junto à justiça do trabalho com vistas a auxiliar as empresas do setor hospitalar na prevenção contra novos processos	Verificaram-se as verbas demandadas e o valor das condenações desembolsadas	O laudo pericial contábil apresentou, somente, os cálculos de execução de sentença, sem seguir a estrutura de laudo e essa prática impacta na evidenciação da informação apresentada gerando dúvidas.	Igarashi e Gallina (2011)
Investigaram os ruídos de comunicação existentes no laudo pericial na visão dos advogados, juízes e peritos atuantes na região do Alto Vale do Itajaí.	Análise do laudo pericial quanto ao escopo, ao método, à informação, à conclusão e apresentação.	Há ruídos de comunicação em toda a etapa do processo pericial, desde o escopo até a forma de apresentação do laudo.	Santos, Cunha, Tanquella e Valentim (2013)

Fonte: Elaboração do autor (2016)

Quadro 6 - Pesquisas sobre Ensino da Perícia Contábil

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Verificaram o impacto da atividade lúdica no desempenho de alunos de Contabilidade.	Jogos de perguntas e respostas em grupos, teatro, júri simulado e banca de quesitos.	Em suas respostas a maioria dos alunos (61%) considerou clara a apresentação do jogo.	Limongi e Miguel (2010)
Objetivaram identificar e analisar as condições de ensino da disciplina Perícia Contábil em cursos de Ciências Contábeis em São Paulo.	Planos de ensino da disciplina de Perícia Contábil, formação acadêmica e a experiência profissional dos docentes.	Ausência de artigos publicados e diversos erros encontrados nos planos de ensinamentos, como por exemplo, referências bibliográficas.	Peleias, Ornelas, Henrique e Weffort (2011)

Fonte: Elaboração do autor (2016)

Quadro 7 - Pesquisas sobre Etapas da Perícia Contábil

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Demonstraram o modo prático de como se processa uma perícia contábil na fase de liquidação de sentença trabalhista.	Cálculos do quantum devido a um ex-empregado que moveu uma reclamatória trabalhista.	Torna-se possível ao condutor judicial determinar a execução em face da devedora. A prova pericial é de grande importância para a sociedade, contribuindo para a solução de litígios.	Carvalho e Marques (2005)

Fonte: Elaboração do autor (2016)

Quadro 8 - Pesquisas sobre Importância/Relevância e Qualidade da Perícia Contábil

(Continua)

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Discutiram sobre a perícia contábil na visão do seu verdadeiro significado.	Cópia do laudo pericial elucidativo de uma controvérsia entre partes.	Constatou que a perícia contábil é uma prova irrefutável.	Pires (2010)

(Continuação)

Proposta	Variáveis	Achados	Autores (Ano)
Buscaram verificar a qualidade dos trabalhos dos peritos contadores na visão dos magistrados.	Percepção dos magistrados em relação à qualidade dos trabalhos	O estudo revelou que a qualidade é considerada boa. Os peritos precisam melhorar suas técnicas.	Medeiros e Neves Júnior (2006)
A importância de se apresentar um Laudo Pericial Contábil com qualidade e evidenciar a sua influência na decisão do magistrado.	Qualidade do laudo pericial contábil e sua influência na decisão de magistrado	Os laudos atingiram a eficiência a que se propuseram e são extremamente elucidativos, podendo servir de prova e influenciar na decisão de uma lide, dada a importância da prova técnica para a convicção jurídica do magistrado.	Neves Júnior e Rivas (2007)
Investigaram a importância, os objetivos, as necessidades que envolvem a perícia contábil na percepção de juízes.	Laudo pericial	Destacou-se que 72% dos entrevistados consideram muito boa a qualidade dos trabalhos desenvolvidos pelos peritos contadores. Também se verificou que o perito contábil deve estar em constante especialização.	Bleil e Santin (2008)
Analisaram a utilização dos laudos periciais contábeis na visão dos magistrados. Concluíram que os juízes têm uma percepção satisfatória dos laudos periciais.	Fatores do pedido da prova, palavras em sentido dúbio, leitura e estética do laudo.	De um modo geral os magistrados destacam ainda a importância de dar-se maior evidenciação das peças que são relevantes para fundamentar as conclusões do trabalho pericial, bem como as decisões judiciais.	Anjos, Freire, Freitas, Sales e Silva (2010)
Abordaram a influência do laudo pericial na decisão judicial, constatando que desde que bem elaborado torna-se fator determinante para o Magistrado tomar sua decisão.	Análises de pesquisas publicadas sobre essa temática.	O laudo pericial bem elaborado torna-se fator determinante oferecendo ao Magistrado o suporte necessário para que este possa proferir a sentença.	Travassos e Andrade (2010)
Buscaram evidenciar a percepção de um juiz sobre a relevância da perícia contábil.	Perfil do perito, qualidade do laudo, uso do laudo, deficiências do laudo, principais contribuições do laudo.	O laudo pericial atende ao fim que se propõe, contribuindo e auxiliando no julgamento dos processos.	Leitão Júnior, Slomsk, Peleias e Mendonça (2012)
Apresentaram a opinião dos juízes que atuam na Primeira Instância da Justiça do Trabalho acerca da qualidade e relevância do trabalho desenvolvido pelo perito contábil.	Laudo pericial	Os resultados obtidos revelaram que 58% dos entrevistados consideram como bons e indispensáveis o trabalho desenvolvido pelo perito-contador.	Neves Júnior, Moreira, Ribeiro e Silva (2013)
Investigaram a importância da perícia contábil nas decisões judiciais nas Varas Cíveis no Estado do Rio Grande do Sul.	Avaliação para a nomeação dos peritos contadores, elaboração do laudo.	O laudo pericial vem sendo utilizado pelo magistrado e serve como peça importante nas decisões. A pesquisa constatou que existem pontos onde os laudos podem ser melhorados, como a fundamentação e o conteúdo.	Silveira, Pegorini, Motta, Pacheco, Camargo e Zanandrea (2013).

Fonte: Elaboração do autor (2016)

Os dados demonstram que são poucas as iniciativas relacionadas ao âmbito administrativo, sendo um dos motivadores para a realização dessa pesquisa com o intuito de aprofundar o conhecimento sobre essa temática no campo científico.

Na esfera internacional, as pesquisas destacam a perícia contábil como uma técnica bastante útil na detecção e no impedimento de atividades fraudulentas, seja nas organizações públicas ou privadas (SILVERSTONE e SHEETZ, 2007; OZKUL e PAMUKC, 2012; BRONNER, 2013; AKKEREN *et al.*, 2013; ENOFE *et al.*, 2013).

Enofe *et al.* (2013) apontam ainda que devido a essa possibilidade, essa é uma das melhores carreiras para o futuro pois segundo sua pesquisa, investir materialmente e moralmente nesta profissão, seria garantir mais proteção aos países e assim o mundo seria um lugar melhor para todos.

A fim de quantificar a conclusão da pesquisa de Enofe *et al.* (2013), alguns dados trazidos em sua pesquisa são revelados, como por exemplo os estudos realizados em países desenvolvidos revelam que as empresas perdem 6% da sua renda anual devido as atividades fraudulentas e ainda estima-se que a quantidade de perda diária por pessoa devido à fraude gire em torno dos \$ 9 nos EUA.

A perícia contábil é ainda apontada como indispensável, na esfera internacional, na área do direito familiar, como por exemplo, em casos de divórcio no apontamento do correto patrimônio, assim como na área do processo civil em uma ampla variedade de casos, fornecendo as provas necessárias para apoiar alegações de deturpações financeiras, interrupções de negócios ou casos de disputas de acionistas (BELLO, 2015).

Analisando os estudos acima mencionados, constata-se o baixo número de pesquisas sobre a temática Perícia Contábil, porém aqueles existentes possibilitam aferição empírica sobre esse instrumento, a saber: desde que bem produzidos, de forma clara, objetiva e com o devido embasamento técnico científico, terá sua utilização efetiva.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia demonstra, através de técnicas, o caminho escolhido para se chegar à resolução do problema proposto na pesquisa (GERHARDT; SILVEIRA, 2009; SCHMITZ *et al.*, 2013). Dessa forma, neste tópico será abordada a maneira como a pesquisa foi desenvolvida, apresentando a sua classificação, a técnica utilizada para a coleta e obtenção dos dados, a forma como esses dados foram analisados e trabalhados, e os procedimentos aplicados na amostra utilizada.

3.1 Classificação da Pesquisa

A pesquisa é tipificada como quali-quantitativa, e quanto aos objetivos, é classificada como descritiva. De acordo com Gil (2010), a pesquisa descritiva estabelece relações de causalidade entre as variáveis do fenômeno analisado e assim descreve as características de determinada população, buscando evidenciar respostas com relação ao problema de pesquisa. Verifica também a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características e causas (GIL, 2010; PRODANOV; FREITAS, 2013).

Em se tratando dos procedimentos adotados, primeiramente foi realizada uma pesquisa bibliográfica, onde foram consultados livros, publicações em periódicos e artigos científicos, dissertações, teses, entre outras fontes com o intuito de aprimorar a fundamentação teórica acerca da Perícia contábil e do tratamento desse instrumento junto ao Ministério Público, observando as possíveis incoerências ou contradições que as obras possam apresentar (PRODANOV; FREITAS, 2013).

3.2 Coleta de dados, população e amostra

Primeiramente, os dados foram coletados através do levantamento de informações das perícias solicitadas junto a FUNPEC e ao Ministério Público. De posse dessas informações, começou-se a investigação do *status* de cada procedimento, através de e-mails e ligações telefônicas para cada promotoria pública. As listas de emails e de números de telefone foram obtidas por meio de consulta ao sítio do MP/RN.

A população da pesquisa corresponde aos processos administrativos de natureza contábil e/ou de atividades compartilhadas, instaurados pelo Ministério Público do RN, que

foram objeto de trabalhos realizados pelos professores do Departamento de Ciências Contábeis, através da FUNPEC.

A amostragem não probabilística por conveniência dessa pesquisa é de 143 procedimentos administrativos, conforme demonstrado na Tabela 4, e foi construída a partir de 209 procedimentos extrajudiciais que envolveram o requerimento de realização de perícias contábil aos professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN nos anos 2011, 2012, 2014 e 2015. No ano de 2013 não foram realizadas perícias, apenas a requisição de complementação de algumas já solicitadas nos anos anteriores.

Foram consultadas 67 promotorias de Justiça (PJ) distribuídas em 47 municípios do RN. As promotorias de Arez (1PJ), Ceará Mirim (1PJ), CJUD (1PJ), Currais Novos (1PJ), Florânia (1PJ), Macau (1PJ), Mossoró (4PJ, 7PJ, 19PJ), Natal (9PJ, 27PJ, 29PJ, 35PJ, 44PJ, 45PJ, 46PJ, 59PJ, 60PJ, 78PJ, PGJ), Nísia Floresta (1PJ) e Parnamirim (4PJ) não informaram o status dos procedimentos, sendo, portanto excluídos da amostra.

Além disso, em Caicó, 1 procedimento da terceira PJ, em Extremoz 2 procedimentos da PJ, em Janduís 1 procedimento da PJ, em João Câmara 1 procedimento da PJ e em Porto Alegre 1 procedimento da PJ não foram encontradas as numerações informadas pelo MP/RN.

Dessa forma, após essas exclusões, a distribuição da amostra por município pode ser vista na Tabela 4.

Tabela 4 – Demanda de perícia contábil nos procedimentos do MP/RN por município

(Continua)

Municípios	2011	2012	2014	2015	Total
Parnamirim	4	7	7	5	23
São Gonçalo do Amarante	11	1	2	3	17
Natal	3	0	3	4	10
Patu	5	2	0	0	7
São Bento do Norte	3	1	0	2	6
Ceará-Mirim	0	0	2	3	5
Jardim do Seridó	2	2	0	1	5
São José do Campestre	1	3	1	0	5
Extremoz	0	0	3	1	4
Janduís	2	0	0	2	4
Jucurutu	0	3	1	0	4
Parelhas	0	0	2	2	4
São João do Sabugi	2	1	0	1	4
Umarizal	1	2	0	1	4
Caicó	0	0	0	3	3
Goianinha	2	0	1	0	3
Ipanguaçu	0	3	0	0	3
Martins	0	2	0	1	3

(Continuação)

Municípios	2011	2012	2014	2015	Total
Santana dos Matos	2	1	0	0	3
João Câmara	0	2	0	0	2
Luís Gomes	0	0	0	2	2
Macaíba	0	1	0	1	2
Pau dos Ferros	0	1	0	1	2
Poço Branco	0	1	1	0	2
Santo Antônio	0	0	2	0	2
Acari	0	0	1	0	1
Apodi	1	0	0	0	1
Assú	0	0	0	1	1
Campo Grande	0	1	0	0	1
Cruzeta	0	0	1	0	1
Lajes	0	1	0	0	1
Pedro Velho	0	0	0	1	1
Pendências	0	0	0	1	1
Portalegre	0	0	0	1	1
São Miguel	0	0	0	1	1
São Rafael	0	0	1	0	1
Serra Negra do Norte	1	0	0	0	1
Taipu	1	0	0	0	1
Tangará	0	0	1	0	1
Total	41	35	29	38	143

Fonte: Elaborado pelo autor, de acordo com dados fornecidos pelo Ministério Público (2016)

As variáveis analisadas justificam-se nos estudos de Neves Júnior e Brito (2007), Martins, Dos Anjos e Lima (2008), Espindola, Mecheln e Nunes (2011), que investigaram, entre outras, a frequência de solicitações das perícias contábeis, os honorários periciais, a eficácia da perícia na solução de litígios, o cumprimento do prazo estabelecido e as informações sobre o perfil dos peritos como formação acadêmica e as áreas de atuação.

Assim, no momento seguinte, buscou-se identificar o *status* e a data de cada procedimento. Com essas informações foi possível verificar o tempo de duração em dias entre a realização da perícia e o último trâmite de cada inquérito civil. Devido ao baixo número de estudos no âmbito extrajudicial sobre a duração razoável do processo, essa pesquisa utiliza como base o tempo médio divulgado pelo Poder Judiciário, por meio da Resolução nº 70 de 18/3/2009 do CNJ.

Dessa forma, assume-se que possui efetividade ou influencia a decisão, o laudo/parecer pericial contábil relacionado ao procedimento administrativo que, de sua origem ao estágio atual observado, esteja na condição *ajuizado ação civil pública* ou

arquivado, no prazo estabelecido pelo planejamento estratégico do Poder Judiciário, mencionado no Quadro 4. O procedimento que excede esse período terá seu laudo pericial considerado não efetivo.

Essa delimitação de prazo é importante porque o processo pode ainda estar enquadrado em outros *status*, a saber: em *sigilo*, *tramitando*, *concluso para promotoria*. Assim, por exemplo, um procedimento que teve sua perícia solicitada em 2011 terá sua efetividade analisada baseado no prazo de 629,87 dias. Para aqueles solicitados em 2012, o prazo é de 540,80 dias e assim sucessivamente.

Inicialmente foram estabelecidos três *status* dos procedimentos de acordo com a Figura 4:

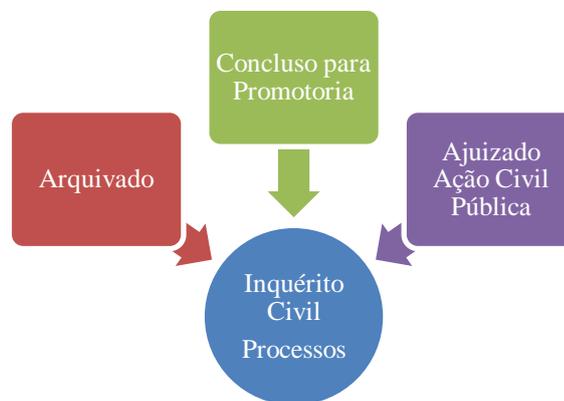


Figura 4 – *Status* dos procedimentos administrativos do MP/RN
Fonte: Elaborado pela autora

Os 143 procedimentos administrativos da amostra são inquéritos civis. Esses inquéritos visam apurar irregularidades através da coleta de informações utilizando inclusive a perícia contábil. Enquanto está sob análise, o *status* apontado é o *concluso para promotoria*. Caso seja comprovada a veracidade dos fatos, caberá ao Promotor Público *ajuizar uma ação civil pública* ou na ausência dessa irregularidade, proceder com o termo de *arquivamento*, desde que esse esteja fundamentado (BENVINDO, 2014). O ajuizamento da ação civil pública marca o encerramento desse procedimento na esfera administrativa e o seu respectivo nascimento na esfera judicial.

Durante a coleta de dados junto às promotorias do MP do RN, através do envio de 154 emails e da realização de 67 chamadas telefônicas, com a ocorrência de mais de uma ligação por promotoria, verificou-se a necessidade da inclusão de mais dois *status*, a saber: *sigiloso* e *tramitando*. Essa inclusão foi motivada pela constatação de que os três *status* iniciais levantados na pesquisa não acorbetavam todos os procedimentos da amostra. Dessa forma,

assumiram-se no total, cinco *status* para os procedimentos administrativos, a saber: *sigiloso*, *arquivado*, *concluso para promotoria*, *tramitando* e *ajuizado ação civil pública*.



Figura 5 – *Status* Finais dos procedimentos administrativos do MP/RN
 Fonte: Elaborado pela autora

Para análise da efetividade baseado no tempo, foram consideradas algumas prerrogativas, a saber: para os procedimentos que estão tramitando e em sigilo, foi considerada a data de 18/12/2015 como a data final desse *status*. Sabe-se que esses processos que estão em tramite e em sigilo, ainda não foram conclusos, porém para efeito de cálculo do prazo de duração, foi adotado o dia da consulta desses procedimentos junto a Promotoria.

3.3 Tratamento dos dados

Para a análise dos dados, utilizou-se o método da estatística descritiva e a tabulação cruzada a fim de identificar as relações existentes, devido às próprias características desta pesquisa. Além dessa análise, a pesquisa foi complementada com os seguintes testes estatísticos: teste qui-quadrado, análise de agrupamento (*cluster analysis*) e o teste binomial, a fim de mensurar e verificar as relações de causalidade entre as variáveis do estudo.

3.3.1 Teste Qui-quadrado

O teste de independência qui-quadrado, simbolizado por χ^2 , é uma metodologia utilizada para verificar a associação entre duas variáveis. A técnica verifica se há ou não associação entre as variáveis linha e coluna de uma tabela de contingência construído a partir dos dados coletados na amostra. É um teste não paramétrico, ou seja, não depende de parâmetros populacionais, como média e variância. O princípio basilar desse método é comparar as possíveis divergências ou associação entre as frequências observadas e esperadas para determinado evento (MARTINS; THEÓFILO, 2009).

Existem três tipos de testes: o da aderência, que verifica se os dados obtidos se ajustam a probabilidade teórica; o de comparação de proporções, usado para comparar duas ou mais populações quanto a uma variável qualitativa; e o de independência, que verifica se duas variáveis estão ou não ligadas, ou seja, em uma relação de dependência Cordeiro et al. (2014).

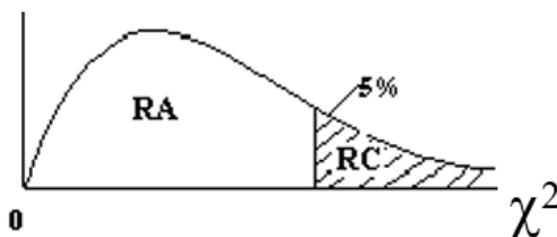
Esse estudo utiliza a metodologia para testar a independência das variáveis, comparando a frequência dos valores esperados e observados. Nessa comparação é verificado o valor qui-quadrado em relação ao grau de liberdade e o nível de significância, a fim de constatar a rejeição ou aceitação da hipótese nula. Se essa hipótese for rejeitada, significa dizer que a hipótese alternativa não pode ser rejeitada.

A fórmula do qui-quadrado:

$$\chi^2 = \sum \left(\frac{|\text{observado} - \text{esperado}| - 0,5}{\text{esperado}} \right)^2$$

Onde a Frequência esperada = (soma da linha i) x (soma da coluna J)/(total de observações).

O gráfico abaixo demonstra o nível de aceitação e o nível de rejeição de H_0 .



Se χ^2 calculado $>$ ou $=$ χ^2 tabelado: *Rejeita-se* H_0 .

Se χ^2 calculado $<$ χ^2 tabelado: *Aceita-se* H_0 .

3.3.2 Análise de Agrupamento (*Cluster Analysis*)

A análise de agrupamento, ou *clustering*, é um grupo de técnicas estatísticas computacionais que consiste em separar os objetos em grupos baseado nas características que estes possuem, permitindo ao pesquisador separar ou classificar objetos observados em um grupo ou em número específico de subgrupos ou conglomerados (*clusters*) mutuamente exclusivos. Sendo assim, em um determinado grupo, serão colocados os objetos que sejam similares, ou tenham características de grande similaridade interna e grande dissimilaridade externa, de acordo com algum critério pré-determinado. Os grupos são determinados de forma a obter-se homogeneidade dentro dos grupos e heterogeneidade entre eles (MOORI *et al.*, 2002; LINDEN, 2009).

Os resultados dessa análise são organizados em gráfico do tipo dendrograma, que irá mostrar as relações das amostras agrupadas, segundo os níveis de similaridade que agruparam pares de espécimes ou de variáveis. Albuquerque (2005, pg. 8) explica que “os nós do dendrograma representam agrupamentos. E os nós são compostos pelos grupos e ou objetos ligados a ele (nó). Se cortarmos o dendrograma em um nível de distância desejado, obteremos uma classificação dos números de grupos existentes nesse nível e dos indivíduos que os formam.”.

A distância entre os elementos é o critério utilizado para identificar essa similaridade, sendo que quanto menor for a distância entre um par de elementos, maior será a similaridade entre eles. Essa distância é denominada distância Euclidiana (RODRIGUES, 2009).

3.3.3 Teste Binomial

Fávero *et al.* (2006) conceitua o teste binomial como sendo o teste estatístico aplicado em uma amostra em que a variável de interesse (x) é binária (dummy) ou dicotômica, isto é, tem apenas duas possibilidades de ocorrência: sucesso ou fracasso. Dessa forma, para um teste bilateral, consideram-se as seguintes hipóteses:

- $H_0: p = p_0$
- $H_1: p \neq p_0$

A proporção é um valor fixo para determinada população e a hipótese testa justamente se o valor da população é igual a essa proporção.

4 DESCRIÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são evidenciados e analisados os resultados desse estudo. Inicialmente é realizada a análise descritiva dos dados obtidos e em seguida efetua-se a análise da hipótese, formulada na introdução.

4.1 Análise descritiva dos resultados

Este tópico apresenta uma descrição dos dados obtidos através da planilha desenvolvida durante a coleta de dados. Para uma melhor evidenciação dos resultados, a análise subdivide-se em: identificação dos procedimentos por Municípios do Estado do Rio Grande do Norte e por ano, perfil dos peritos (professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN), assunto dos procedimentos e análise temporal.

4.1.1 Identificação dos procedimentos por Municípios do estado do Rio Grande do Norte e por ano

Os municípios de Parnamirim e São Gonçalo representaram aproximadamente 30% do total de perícias realizadas no período analisado. Essa representatividade possui uma relação diretamente proporcional à estimativa da população dos municípios do Estado do RN em 2015 do IBGE, pois 3 municípios com mais requisições de perícias estão entre as 4 maiores populações. Já os municípios de Taipu, Assú, São Rafael, Portoalegre, Cruzeta, Tangará, São Miguel, Pedro Velho, Serra Negra do Norte, Lajes, Acari, Pendências, Campo Grande e Apodi tiveram apenas 1 procedimento administrativo que envolvia a realização de perícia durante todo o período analisado.

Tabela 5 – Identificação dos procedimentos por Município e por ano

(Continua)

Solicitante	2011	2012	2014	2015	Total geral	%
Parnamirim	4	7	7	5	23	16,08%
São Gonçalo do Amarante	11	1	2	3	17	11,89%
Natal	3		3	4	10	6,99%
Patu	5	2			7	4,90%
São Bento do Norte	3	1		2	6	4,20%
São José do Campestre	1	3	1		5	3,50%
Ceará-Mirim			2	3	5	3,50%

(Continuação)

Solicitante	2011	2012	2014	2015	Total geral	%
Jardim do Seridó	2	2		1	5	3,50%
Janduís	2			2	4	2,80%
Extremoz			3	1	4	2,80%
São João do Sabugi	2	1		1	4	2,80%
Jucurutu		3	1		4	2,80%
Umarizal	1	2		1	4	2,80%
Parelhas			2	2	4	2,80%
Santana dos Matos	2	1			3	2,10%
Caicó				3	3	2,10%
Martins		2		1	3	2,10%
Ipanguaçu		3			3	2,10%
Goianinha	2		1		3	2,10%
Poço Branco		1	1		2	1,40%
João Câmara		2			2	1,40%
Santo Antônio			2		2	1,40%
Luís Gomes				2	2	1,40%
Pau dos ferros		1		1	2	1,40%
Macaíba		1		1	2	1,40%
Taipu	1				1	0,70%
Assú				1	1	0,70%
São Rafael			1		1	0,70%
Portalegre				1	1	0,70%
Cruzeta			1		1	0,70%
Tangará			1		1	0,70%
São Miguel				1	1	0,70%
Pedro Velho				1	1	0,70%
Serra Negra do Norte	1				1	0,70%
Lajes		1			1	0,70%
Acari			1		1	0,70%
Pendências				1	1	0,70%
Campo Grande		1			1	0,70%
Apodi	1				1	0,70%
Total geral	41	35	29	38	143	100,00%

Fonte: Elaborado pela Autora

Em se tratando do ano de solicitação, não há variações significativas, sendo realizada uma média de 25% do total de perícias por ano, sendo o ano de 2014 com a menor quantidade de perícias solicitadas e o ano de 2011 com a maior. Os anos de 2012 e 2015 tiveram praticamente a mesma quantidade de procedimentos, 35 e 38 respectivamente.

4.1.2 Perfil dos peritos (professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFRN)

Por meio da tabela 6, verifica-se que 51,05% ou 73 procedimentos administrativos foram diligenciados por peritos doutores, seguidos por mestres que representam 44,06%.

Tabela 6 - Distribuição da quantidade de processos segundo a titulação e faixa de honorários

Titulação	Quantidade	%	Acumulado	
			Quantidade	%
Bacharel	1	0,70	1	0,70
R\$ 2.001 a R\$ 4.000	1			
Especialista	6	4,20	7	4,90
R\$ 500 a R\$ 2.000	2			
R\$ 2.001 a R\$ 4.000	2			
R\$ 4.001 a R\$ 6.000	1			
R\$ 6.001 a R\$ 8.000	1			
Mestre	63	44,06	70	48,95
R\$ 500 a R\$ 2.000	23			
R\$ 2.001 a R\$ 4.000	28			
R\$ 4.001 a R\$ 6.000	7			
R\$ 6.001 a R\$ 8.000	3			
Acima de R\$ 8.000	2			
Doutor	73	51,05	143	100,00
R\$ 500 a R\$ 2.000	5			
R\$ 2.001 a R\$ 4.000	44			
R\$ 4.001 a R\$ 6.000	16			
R\$ 6.001 a R\$ 8.000	4			
Acima de R\$ 8.000	4			
Total	143	100,00	-	-

Fonte: Elaborado pela Autora

Lazarini (2012) menciona ainda que a proposta de honorários deverá revestir-se de caráter personalíssimo, visto ser imanente ao processo discutido e a própria experiência e titulação do profissional nomeado, visto à complexidade da matéria discutida. Assim, com relação aos honorários, observa-se que há uma tendência lógica, pois quanto maior a titularidade, maior foi a cobrança de honorários. Para efeito dessa constatação, foi desconsiderado o tempo gasto na realização da perícia. Apenas se analisou a relação entre as variáveis “titulação” e “honorário”.

Porém, é necessário destacar que no código de ética do profissional contábil ou ainda na tabela de honorário do sindicato dos profissionais de contabilidade do Estado do Rio Grande do Norte, não há previsão explícita do honorário em função da titulação.

4.1.3 Assunto dos procedimentos

Do total dos procedimentos envolvidos na amostra, 32 tratam sobre irregularidade na aplicação do Fundef e Fundeb, 24 investigam irregularidades na licitação e 21 investigam irregularidade na contratação entre as Prefeituras e empresas privadas, totalizando esses 60,84% da quantidade total. Esse resultado destaca as áreas que necessitam de mais atenção ou maior fiscalização por parte dos governantes bem como dos governados.

Os procedimentos que tratam de desvio de recursos públicos, atualização de valores e investigação de evolução patrimonial são os que possuem menores quantidades representando um total de 4,2% do total dos procedimentos da amostra.

Tabela 7 – Quantidade por assunto dos procedimentos administrativos

Código	Assunto	Quantidade	%
I	Atualização de valores	2	1.40
II	Desvio de recurso público	2	1.40
III	FUNDEF / FUNDEB	32	22.38
IV	Improbidade Administrativa	5	3.50
V	Investigar a evolução patrimonial	2	1.40
VI	Irregularidade na contratação entre Prefeitura e empresas	21	14.69
VII	Irregularidade na licitação	24	16.78
VIII	Irregularidade nas verbas parlamentares	10	6.99
IX	Prestação de contas	14	9.79
X	Outras irregularidades	31	21.68
Total		143	100.00

Fonte: Elaboração da Autora

Vale destacar que em 2000 foi editada a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei complementar nº 101, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal com objetivo de ampliar a transparência nos atos administrativos, buscando diminuir a corrupção e os desvios do dinheiro público, porém por meio dos dados da Tabela 7 percebe-se que ainda é preciso atenção em assuntos que podem trazer prejuízos para a sociedade como, por exemplo, a má aplicação dos recursos públicos.

Tabela 8 – Média do tempo por assunto

(Continua).

	Assunto	Quantidade	Media do tempo(dia)	Desvio Padrão
1	Atualização de valores	2	288,00	200,82
2	Auditoria	3	586,00	41,24
3	Desvio de recurso público	2	425,00	224,86
4	Fundef / Fundeb	32	562,81	428,75

(Continuação).

	Assunto	Quantidade	Media do tempo(dia)	Desvio Padrão
5	Improbidade Administrativa	5	841,60	652,10
6	Investigar a evolução patrimonial	2	718,00	135,76
7	Irregularidade na contratação entre Prefeitura e empresas	21	508,67	523,32
8	Irregularidade na licitação	24	366,92	258,63
9	Irregularidade nas verbas parlamentares	10	264,00	55,54
10	Outras irregularidades	28	397,46	403,46
11	Prestação de contas	14	444,64	449,97
	Total	143	491,19	306,77

Fonte: Elaboração da Autora

Em relação ao tempo médio de duração do procedimento por assunto investigado, verifica-se que aqueles que tratam de improbidade administrativa, a média de tempo é de 841,60 dias, ou seja, desconsiderando a quantidade de procedimentos esse assunto foi o que obteve a maior média de tempo, acompanhado daqueles que investigaram a evolução patrimonial.

Holo (2011) apresenta uma das possíveis justificativas para essa demora ao explicar que a dificuldade da efetiva punição e o embasamento à autoridade julgadora a fim de fundamentar sua decisão de condenação estando livre de dúvidas, comporta diversos recursos e requer uma apuração excessivamente minuciosa dos atos praticados, motivando assim a exaustão procedimental.

Por outro lado, aqueles que envolvem irregularidade nas verbas parlamentares levam em média 264 dias, menor média de tempo entre os assuntos analisados.

4.1.4 Análise Temporal

Nesse subtópico, analisa-se o intervalo de tempo compreendido entre a data da solicitação da perícia e a data do *status*. O que se pretende é verificar se as provas periciais contábeis influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos baseado nesse intervalo de tempo.

Para isso, inicialmente demonstra-se no gráfico 1 a distribuição dos procedimentos administrativos de acordo com seus *status*. Dessa forma, 45 (ou 31%) procedimentos ajuizaram ação civil pública, 35 (ou 24%) foram arquivados, 34 (ou 24%) estão tramitando, 23 (ou 16%) foram concluso para promotoria e 6 (ou 4%) estão em sigilo.

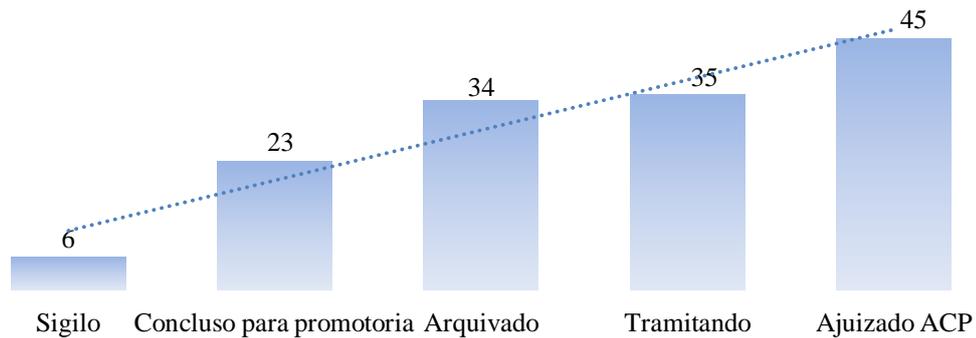


Gráfico 1 – Estágios dos procedimentos

Fonte: Elaboração da Autora

Dentre os 5 estágios apontados na pesquisa, os procedimentos que de fato tiveram seu encerramento no âmbito administrativo foram aqueles que *ajuizaram uma ação civil pública* ou aqueles que foram *arquivados*, perfazendo um total de 55,24%, sendo 23,77% arquivados e 31,47% ajuizado ação civil pública.

Em seguida, e com relação à análise da duração dos procedimentos, tomou-se como base o lapso temporal mensurado em dias entre a data da solicitação da perícia contábil e a data fornecida na coleta de dados pelas promotorias. Sendo assim, a Tabela 9 demonstra o tempo dos procedimentos por estágio e por ano estudado.

Tabela 9 – Quantidade de procedimentos por estágio e por ano estudado baseado no tempo médio do CNJ

Ano	Tempo do processo (dia)	Arquivado	Ajuizado ACP	Sigilo	Concluso	Tramitando	Total
2011	0 ----- 629,87	14	14	0	0	0	28
	628,87 ----- 1800,00	4	4	1	1	3	13
	Total em 2011	18	18	1	1	3	41
2012	0 ----- 540,80	3	15	0	2	0	20
	540,80 ----- 1800,00	4	6	0	0	5	15
	Total em 2012	7	21	0	2	5	35
2014	0 ----- 417	6	2	0	5	0	13
	417 ----- 1800,00	1	1	4	2	8	16
	Total em 2014	7	3	4	7	8	29
2015	0 ----- 351	2	2	1	13	18	36
	351 ----- 1800,00	0	1	0	0	1	2
	Total em 2015	2	3	1	13	19	38
	Total	34	45	6	23	35	143

Fonte: Elaboração da Autora

As representações da figura anterior evidenciam que apenas em 2014, os procedimentos que excederam o prazo médio do CNJ foram maiores dos que não excederam. Os estágios que apontam nessa direção são *em sigilo* e *tramitando*, onde 100% deles no ano

de 2014 excederam o prazo. Nos anos de 2011, 2012 e 2015, 68%, 57% e 95% dos procedimentos, respectivamente ocorreram dentro do prazo estipulado pela meta do CNJ, ou seja, 629,87, 540,80 e 351 respectivamente, que por sua vez é a métrica adotada nessa pesquisa para mensuração da efetividade.

Em 2011, foram realizados 41 procedimentos administrativos. Destes, 28 referem-se ao somatório dos que foram *arquivados* e *ajuizados ação civil pública* dentro da meta, perfazendo um total de 78%. Em 2012, 64% desses procedimentos atingiram a meta. Em 2014 e 2015, 80% ocorreram dentro do prazo. Essa análise foi feita em particular com esses dois estágios, pois neles é possível verificar a efetiva conclusão do processo na área administrativa.

Os procedimentos *sigilosos* foram os únicos que em sua maioria excederam o tempo médio de duração do processo, onde apenas um dos seis procedimentos foi realizado dentro do prazo. Com relação aos outros quatro estágios, aqueles que foram *conclusos para promotoria* obtiveram o maior percentual (87%) de ocorrência dentro do prazo, acompanhado dos *arquivados* (74%) e *ajuizada ação civil pública* (73%), conforme demonstrado no Gráfico 2.

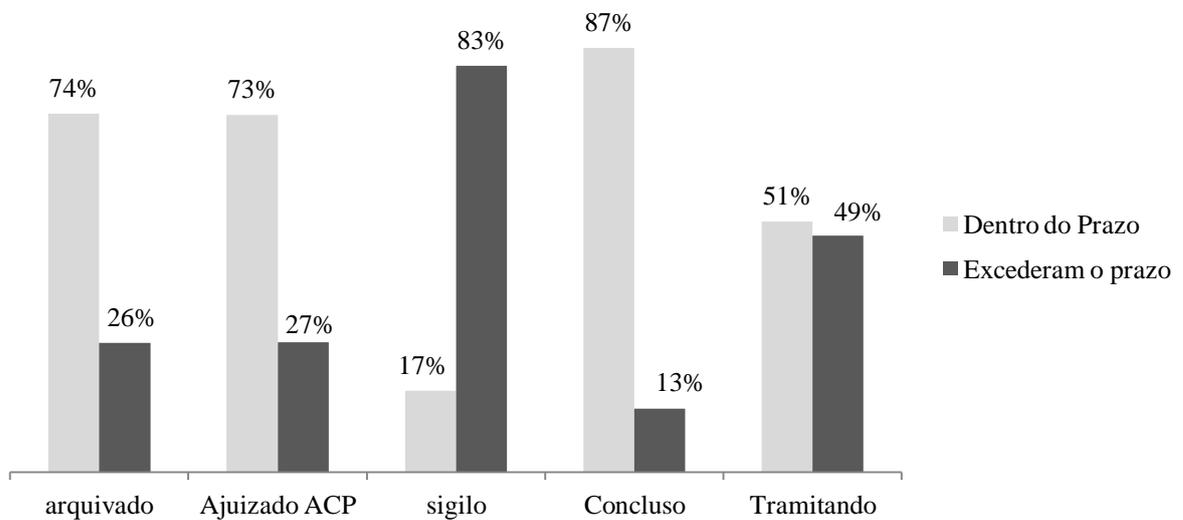


Gráfico 2 – Os procedimentos que excederam e não excederam o prazo

Fonte: Elaboração da Autora

Diante da tabela 10, constatou-se que 68% dos laudos/pareceres periciais foram contribuíram de forma efetiva enquanto 32% por terem excedido o tempo de duração estabelecido, não. Verifica-se também que 2014 foi o único ano que a quantidade de processos que excederam o prazo foi maiores do que ficaram dentro do prazo.

Tabela 10 – Efetividade dos laudos baseado no tempo

Ano	Tempo do processo (dia)	Total	Dentro do prazo	Excedeu o prazo
2011	0 ----- 629,87	28	28	0
	628,87 ----- 1800,00	13	0	13
Total em 2011		41	28	13
2012	0 ----- 540,80	20	20	0
	540,80 ----- 1800,00	15	0	15
Total em 2012		35	20	15
2014	0 ----- 417	13	13	0
	417 ----- 1800,00	16	0	16
Total em 2014		29	13	16
2015	0 ----- 351	36	36	0
	351 ----- 1800,00	2	0	2
Total em 2015		38	36	2
Total		143	97	46
%			68%	32%

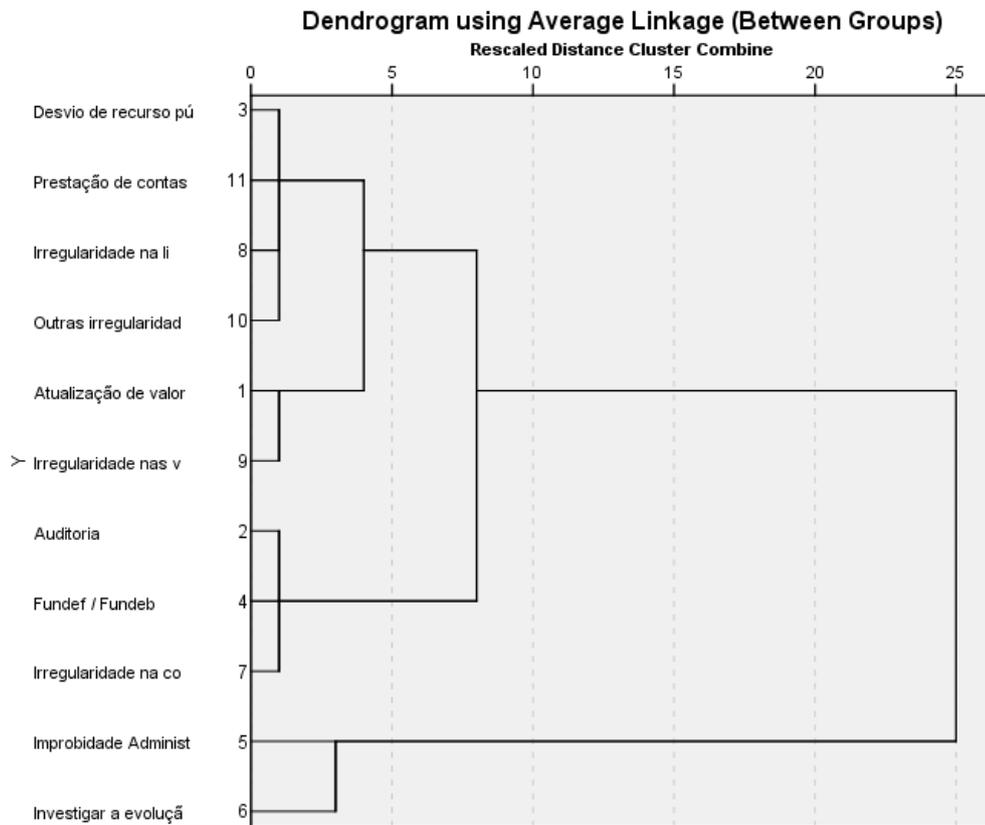
Fonte: Elaboração da Autora

4.2 Análises dos testes

Os testes estatísticos foram elaborados com o intuito de executar comparações entre as variáveis, ou entre os grupos estabelecidos, examinar correlações e associações, considerando o nível de significância ou o erro estabelecido. Dessa forma, a análise de agrupamento verifica a correlação entre os assuntos envolvidos nos processos administrativos e o grupo de tempo de duração. O teste qui-quadrado analisa a associação ou independência entre as variáveis o tempo (em dias) da duração e os cinco *status* apontados na metodologia. Por fim, o teste binomial demonstra a correlação entre a influência da efetividade dos laudos periciais contábeis na decisão administrativa e a meta de tempo estabelecido para cada ano.

Em se tratando dos assuntos envolvidos nas perícias dos procedimentos da amostra, foi elaborado um dendograma, verificado na Figura 6, que é o produto informativo da Análise de Agrupamento (*Cluster Analysis*) realizada com agrupamento hierárquico pelo método da ligação média e a medida de distância euclidiana, apropriada para este tipo de variável. Os assuntos são: 1) atualização de valor; 2) auditoria; 3) desvio de recurso público; 4) Fundef/Fundeb; 5) improbidade administrativa; 6) investigar a evolução patrimonial; 7) Irregularidade na contratação de empresas pelas prefeituras; 8) irregularidade na licitação; 9) irregularidade na aplicação das verbas públicas; 10) outras irregularidades e 11) prestação de contas.

Figura 6 - Dendrograma



Fonte: Elaboração da Autora

Pode-se perceber que o diagrama de árvore dividiu-se em dois grupos, com destaque para a associação entre os assuntos número 5, que trata de improbidade administrativa e o número 6, a cerca da investigação da evolução patrimonial. Estes são os assuntos que se caracterizam pelo maior tempo médio se tornando os menos efetivos.

Nessa análise é possível então classificar os assuntos por grupos dentre os que possuem menor tempo aos que possuem maior tempo de duração. Sendo assim, o outro grupo dividiu-se em três aglomerados que foram designados pelos conjuntos $A_1 = \{3, 8, 10, 11\}$, $A_2 = \{1, 9\}$ e $A_3 = \{2, 4, 7\}$. Observa-se que no conjunto A_2 estão os assuntos com menor tempo médio, seguido pelo A_1 e pelo A_3 .

Tabela 11: Classificação do tempo médio de execução dos assuntos e sua estimativa por intervalo a 95% de confiança.

Grupo de assunto	Execução	IC 95%
{1, 9}	Muito rápida	179,56 a 342,44
{3,8,10,11}	Rápida	367,85 a 529,66
{2,4,7}	Lenta	453,02 a 651,97
{5,6}	Muito lenta	415,48 a 1144,12

Fonte: Elaboração da Autora

O teste Qui-quadrado para independência ou associação, foi feito baseado nas duas principais variáveis analisadas nessa pesquisa: o tempo (em dias) da duração e os cinco *status* apontados na coleta de dados dos procedimentos administrativos. Inicialmente, verificaram-se os valores observados na pesquisa, dividindo-os em duas categorias nomeadas de dentro e fora do prazo. Dentro do prazo foram considerados aqueles procedimentos que atingiram a meta estabelecida pelo CNJ nos períodos analisados, a saber: 2011, 2012, 2014 e 2015. As que foram classificadas fora do prazo são as que excederam essa meta.

Em seguida, foi apontado o valor esperado para cada situação. O grau de liberdade do teste foi 4, definido pelo número de coluna menos um, multiplicado pelo número de linhas menos um, e o nível de significância foi de 5%, ou seja, 5% é o nível máximo de erro permitido e é determinado pelo autor. As hipóteses analisadas foram:

- H0: As variáveis tempo e *status* não estão associadas, ou em outras palavras, elas são independentes;
- H1: As variáveis tempo e *status* estão associadas, ou em outras palavras, elas são dependentes;

Figura 7 – Teste Qui-quadrado

Valores observados						
Tempo do processo (dia)	arquivado	Ajuizado ACP	sigilo	Concluso	Tramitando	Total
Dentro do Prazo	25	33	1	20	18	97
Excedeu o Prazo	9	12	5	3	17	46
total	34	45	6	23	35	143

Valores esperados						
Tempo do processo (dia)	arquivado	Ajuizado ACP	sigilo	Concluso	Tramitando	Total
Dentro do Prazo	23,06	30,52	4,07	15,60	23,74	97,00
Excedeu o Prazo	10,94	14,48	1,93	7,40	11,26	46,00
total	34	45	6	23	35	143

Tempo do processo (dia)	arquivado	Ajuizado ACP	sigilo	Concluso	Tramitando	Total
Dentro do Prazo	0,16	0,20	2,32	1,24	1,39	5,31
Excedeu o Prazo	0,34	0,42	4,88	2,62	2,93	11,19
Qui Quadrado						16,50
GL						4
Nível de significância						5%
Ponto crítico da tabela do Qui-quadrado						9,48

Fonte: Elaboração da Autora

É possível observar através da Figura 7, que a estatística do qui-quadrado (16,50) é maior que o ponto crítico verificado usando a Tabela da distribuição Qui-Quadrado (9,48). Dessa forma, rejeita-se a hipótese nula ou H0, o que leva a conclusão que as variáveis tempo e status são dependentes, ou seja, o tempo influencia diretamente os status dos procedimentos.

Para avaliar a efetividade nos anos apresentados na Tabela 9 utilizou-se o teste binomial com proporção de 50% (0,5), ou seja, os laudos periciais efetivos são aqueles que ocorreram no tempo abaixo da meta estabelecida para cada ano, e nível de significância de 5%. Essa proporção de 50% aponta que na pior das hipóteses, seria admitido que pelo menos metade dos processos influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN pois atingiram a meta de tempo estabelecido. Sendo assim, as hipóteses levantadas são:

- H0: os laudos periciais influenciam na efetividade da decisão administrativa quando o p-valor é menor ou igual a 0,5;
- H1: os laudos periciais não influenciam na efetividade da decisão administrativa quando o p-valor é maior que 0,5.

Tabela 12 – Valor-p do Teste Binomial

Ano	Tempo do processo (dia)		Total	Valor-p
2011	0	----- 629,87	28	0,028
	628,87	----- 1800,00	13	
Total em 2011			41	
2012	0	----- 540,80	20	0,500
	540,80	----- 1800,00	15	
Total em 2012			35	
2014	0	----- 417	13	0,711
	417	----- 1800,00	16	
Total em 2014			29	
2015	0	----- 351	36	< 0,001
	351	----- 1800,00	2	
Total em 2015			38	

Fonte: Elaboração da Autora

O p-valor fornece uma ideia de quanto os dados contradizem a hipótese nula. Para a conclusão do teste é necessário fazer uma análise para cada p-valor, ou seja, para cada ano. Dessa forma, nos anos de 2011, 2012 e 2015, com um nível de significância de 5%, não é possível rejeitar a hipótese nula, pois o p-valor é menor ou igual a 0,5, sendo que em 2011 esse valor é de 0,028, em 2012 de 0,5 e em 2015 menor que 0,001. Com relação ao ano de

2014, rejeita-se a hipótese nula, não sendo possível rejeitar a hipótese alternativa (H1), pois o p-valor é 0,711 ou seja, maior que 0,5.

O teste binomial demonstra então que os anos de 2011, 2012 e 2015 os laudos periciais influenciam na efetividade da decisão administrativa, pois 50% ou mais atingiram a meta estabelecida, mas em 2014, os laudos periciais não influenciam na efetividade, pois mais que 50% dos processos excederam a meta estabelecida.

Dessa forma, corroborando com os estudos de Neves Júnior e Rivas (2007) e Anjos *et al.* (2010), os laudos periciais influenciam a efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN, levando-se em consideração o tempo. Para tanto, deve-se verificar a qualidade desse instrumento, que poderá servir de prova balisadora para a autoridade julgadora (BLEIL; SANTIN, 2008; TRAVASSOS; ANDRADE, 2010; LEITÃO *et al.*, 2012; SILVEIRA *et al.*, 2013).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A perícia contábil é um instrumento auxiliar na tomada de decisões das autoridades julgadoras que não possuem o conhecimento técnico científico do assunto que está sendo pleiteado. O laudo precisa ser claro, objetivo, sucinto e tempestivo, para que possa cumprir o seu papel de orientador, contendo todas as informações necessárias. Analisando a tempestividade da informação, a presente dissertação teve o objetivo geral verificar se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN.

A escolha do indicador da efetividade se deu pela preocupação em averiguar a qualidade dos resultados e a própria necessidade de certas ações ou programas públicos. Ao ser analisado baseado no tempo, constata-se a tempestividade da informação, verificando se a mesma possui a plena potencialidade de influenciar na tomada de decisão.

A amostragem não probabilística por conveniência foi de 143 procedimentos administrativos, construída a partir de uma população de 209 procedimentos extrajudiciais que envolveram o requerimento de realização de perícias contábil aos professores do departamento de ciências contábeis da UFRN nos anos 2011, 2012, 2014 e 2015.

Desse modo, para atingir o objetivo geral foram elencados os seguintes objetivos específicos: identificar os fundamentos teóricos da prova pericial e sua aplicação no contexto administrativo; estabelecer, a partir dos fundamentos estudados, uma métrica de avaliação da efetividade das provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN; e analisar, a partir dos dados obtidos, se as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN. Para atingir esses objetivos, a pesquisa adotou a metodologia descritiva, tipificada como quali-quantitativa, bem como utilizou testes estatísticos para correlacionar ou associar as variáveis analisadas.

Assim, o primeiro objetivo específico, estabelecer os fundamentos teóricos da prova pericial e sua aplicação no contexto administrativo, foi observado e atingido no referencial teórico, mais especificamente nos capítulos 1 e 2, onde se realizou uma pesquisa bibliográfica da temática, através de consultas de livros, dissertações, teses, artigos e periódicos. Ficou constatado, principalmente no item 2.3, que as pesquisas com esse tema ainda são pouco exploradas seja no meio acadêmico ou no meio profissional, necessitando de novos estudos a fim de enriquecer a ciência e desenvolver essa temática.

Em relação ao segundo objetivo específico, foi estabelecido a variável tempo como métrica de avaliação da efetividade das provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN. Para tanto, analisou-se o intervalo de tempo compreendido entre a data da solicitação da perícia e a data dos cinco *status* estabelecidos na coleta dos dados, a saber: sigiloso, tramitando, concluso para promotoria, ajuizado ação civil pública e arquivado.

Quanto ao terceiro objetivo específico, a análise foi realizada, a partir dos dados obtidos na coleta. Através da análise descritiva, foi apontado que dos 143 procedimentos da amostra, 97 dos laudos/pareceres periciais influenciam na efetividade da decisão administrativa nos processos oriundos do Ministério Público do RN, enquanto que 46 por terem excedido o tempo de duração estabelecido, não o foram. Em se tratando dos anos analisados, as análises evidenciaram que apenas em 2014, os procedimentos que excederam o prazo médio do CNJ foram maiores dos que não excederam. Nos anos de 2011, 2012 e 2015, 68%, 57% e 95% dos procedimentos, respectivamente ocorreram dentro do prazo estipulado pela meta do CNJ, ou seja, 629,87, 540,80 e 351 respectivamente. Além disso, foi apontado pelo teste qui-quadrado a dependência entre as variáveis tempo e status, onde o tempo influencia diretamente os status dos procedimentos.

Em resumo, analisando a hipótese nula levantada no início desta pesquisa, pode-se afirmar que as provas periciais contábeis produzidas pelos professores da UFRN influenciam positivamente a efetividade da decisão administrativa sobre os processos oriundos do Ministério Público do RN.

As limitações do trabalho dizem respeito inicialmente ao baixo número de pesquisas já realizadas na área de Perícia Contábil. Outro ponto limitador refere-se principalmente à amostra. Não foi possível acessar todos os processos desde o ano de criação do convênio, 2008, realizado entre a UFRN, a FUNPEC e o MP/RN bem como as informações adicionais acerca dos procedimentos da amostra não foram disponibilizadas. Em virtude dessas limitações, recomenda-se para estudos futuros, a ampliação da amostra englobando todos os processos envolvidos no convênio, ou até mesmo fora dele, desde que envolva a realização de perícia contábil, assim como a inclusão de outras variáveis, a fim de indagar as relações de causalidade e suas implicações no assunto em análise.

Espera-se que a presente pesquisa possa contribuir para a realização de futuros estudos sobre perícia contábil, bem como contribua também como instrumento para auxiliar na constatação da efetividade dos programas ou ações públicas.

6 REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ANJOS, Luiz C. M. dos; FREIRE, Rommel de S.; FREITAS, Aline R. F. de; SALES, Jefferson D. A.; SILVA, Daniel J. C. da. A utilização do laudo pericial elaborado pelo perito contador: um estudo descritivo nas varas cíveis estaduais da cidade de Maceió-Alagoas. **Revista Contabilidade UFBA – Salvador-BA**, v.4, n.1, p.23-35. Jan-Abr/2010.

ARANTES, Rogério Bastos. Direito e política: o Ministério Público e a defesa dos direitos coletivos. **Revista brasileira de ciências sociais**, v. 14, n. 39, p. 83-102, 1999.

ARAÚJO, Thicianna da Costa Porto. ACESSO À JUSTIÇA E A EFETIVIDADE DO PROCESSO. **TEMA-Revista Eletrônica de Ciências (ISSN 2175-9553)**, v. 8, n. 12, 2010.

ARAÚJO, João Gabriel N. de; MEIRA, Juliana M. de; LOPES, Leandro da C.; MEDEIROS, Priscilla M. de; SOEIRO, Tiago de M. Um estudo bibliométrico sobre as características dos artigos de perícia contábil dos principais congressos de Ciências Contábeis. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 2, p. 23-41, Jul-Dez/2014.

ARAÚJO, João Gabriel N. de; MEIRA, Juliana M. de; LOPES, Leandro da C.; MEDEIROS, Priscilla M. de; SOEIRO, Tiago de M. Um estudo bibliométrico sobre as características dos artigos de perícia contábil dos principais congressos de Ciências Contábeis. **Revista UNIABEU Belford Roxo**, v.8, n.18, Jan-Abr/2015.

ARNOLDI, Nicole Gonzalez Colombo. Ministério Público: instrumentos extrajudiciais e a implementação de políticas públicas. 2012. 85 f. **Dissertação** (mestrado) - Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho, Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, 2012. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11449/98950>>.

BÄCHTOLD, C. Capacitação Profissional e Funcionalismo Público no Brasil: a educação à distância como instrumento de mudança. 2013. Dissertação (Mestrado em Gestão Urbana). Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUCPR. Curitiba, 2013.

BELLO, Marc D.; PIERCE, Jason R. Discovering the value in forensic accounting. **Massachusetts Lawyers Weekly** 26 Feb. 2015. Academic OneFile. Web. 16 Dec. 2015.

BENVINDO, Adelson Júnior Alves. **Noções quanto a atuação extrajudicial do Ministério Público**. 2014. Disponível em <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9935>. Acessado em 25 de Maio de 2015.

BHATTACHARYA, Sukanto; KUMAR, Kuldeep. Forensic Accounting and Benford's Law. **IEEE Signal Processing Magazine** [1053-5888] Bhattacharya, Sukanto yr:2008 vol:25 iss:2 pg:150 -152.

BLEIL, Claudedir; SANTIN, Luciane A. B. A perícia contábil e sua importância sob o olhar dos magistrados. **Revista de Administração e Ciências Contábeis do IDEAU**, v. 3, n. 7, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 70, de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 198, de 01 de julho de 2014**. Dispõe sobre o Planejamento e a Gestão Estratégica no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências

_____. Lei 13.105, de 16 de março de 2015. **Código de Processo Civil**. Diário Oficial da União, Brasília, 16 março 2015.

BRONNER, Kevin M. Using Forensic Accounting to Detect Fraud in Public Service Organizations. **New York State Political Science Association Conference**, Maxwell School of Public Administration at Syracuse University, April 20, 2013.

CAMARGO, F. de O.; GUIMARÃES, K. M. S. O princípio da eficiência na gestão pública. **Revista CEPPG - CESUC - Centro de Ensino Superior de Catalão**, Ano XVI nº 28, 1º Semestre/2013.

CARVALHO, Edjan B. de; MARQUES, Claudio. Perícia Contábil nas relações de trabalho em processos judiciais. **Reflexão Enfoque Contábil**, v. 24, n. 2, p. 36-52, Jul./Dez. 2005.

CARVALHO, Ernani; LEITÃO, Natália. O novo desenho institucional do Ministério Público e o processo de judicialização da política. **Revista Direito GV**. São Paulo, p.399-422, jul/dez. 2010.

CASTILHO, E. W. V. de; SADEK, M. T. **O Ministério Público Federal e a administração da justiça no Brasil**. SciELO-Centro Edelstein, 2010.

CASTRO, Rodrigo B. de. Eficácia, eficiência e efetividade na administração pública. Anpad. **Anais do XXX Encontro ANPAD**. 2006.

CORDEIRO, Rebeca Albuquerque; SANCHES, Paula Luciana Bruschi; CAVALCANTE, Keliane de Oliveira; PEIXOTO, Amanna Ferreira; LEITE, José Carlos de Lacerda. Pesquisa quantitativa em finanças: uma análise das técnicas estatísticas utilizadas por artigos científicos publicados em periódicos qualificados no triênio 2007 a 2009. **Revista de administração da UFSM**, Santa Maria, v. 7, número 1, p. 117-134, MAR. 2014.

COSTA, F. L. da; CASTANHAR, J. C. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. **RAP Rio de Janeiro**, v. 37, n. 5, p. 969-92, 2003.

COSTA, D. F., SILVA, M. E. D., FRAZÃO, R. O., CORREIA, A. A. Fatores Determinantes na Atuação dos Contadores em Perícias Contábeis Judiciais: Um Estudo na Cidade de Formiga-MG. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, 5(2), 73-89. 2013.

DANTAS, Francisco Wildo Lacerda. A questão do prazo razoável da duração do processo. **Revista CEJ**, Brasília, Ano XIV, n. 48, p. 4-13, jan./mar. 2010.

ENOFÉ, A. O.; OKPAKO, P. O.; ATUBE, E. N. The impact of forensic accounting on fraud detection. **European Journal of Business and Management**, v. 5, n. 26, p. 61-72, 2013.

ESPINDOLA, E. E.; MECHELN, P. J. V.; NUNES, J. P. O. A expectativa profissional dos peritos contadores do Estado de Santa Catarina. **Revista Perspectivas Contemporâneas**, Campo Mourão, v.6, n.2, p.29-52, jul./dez. 2011.

FAGUNDES, J. A., POSSAMAI, A. K., CIUPAK, C., LAVARDA, C. E. F. (2008). Perícia contábil trabalhista: um estudo multi-caso em processos lotados no Tribunal de Justiça do Trabalho da Comarca de Sorriso (MT). **ConTexto**, v. 8, n. 14, 2008.

FÁVERO, Luiz Paulo Lopes; BELFIORE, Patricia Prado; FOUTO, Nuno Manoel Martins Dias. Escolha de meios de pagamento por populações de média e baixa renda: uma abordagem sob a perspectiva da análise fatorial e de correspondência. **Revista de Economia e Administração**, v. 5, n. 2, 2006.

FERREIRA, Tarciana B., MIRANDA, Luiz C., MEIRA, Juliana M. de; SANTOS, Aldemar de A. Qualidade do laudo pericial contábil trabalhista: percepção dos magistrados das varas trabalhistas do Recife. **RECONT – Registro Contábil**. v.3, n.3, 2012.

FIGLIARELLI, Ricardo. Gestão processual – mecanismo de efetividade e celeridade da atividade jurisdicional. **Revista TST**, Brasília, vol. 77, nº 4, out/dez 2011

FLAY, Brian R.; BIGLAN, Anthony; BORUCH, Robert F.; CASTRO, Felipe G.; GOTTFREDSON, Denise; KELLAM, Sheppard; MOSCICKI, Eve K.; SCHINKE, Steven; VALENTINE, Jeffrey C.; JI, Peter. Standards of evidence: criteria for efficacy, effectiveness and dissemination. **Prevention Science**. v.6, n.3, Set/2005.

FONTE, M. **A validação e avaliação de impacto social**. 2005. Disponível em: <www.socialtec.org.br>. Acesso em: 30 nov. 2015.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. Eficiência administrativa na Constituição Federal. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 220: 165-177, abr./jun.2000.

FREIRE, Cláudio J. M. M. O papel democrático do Ministério Público no processo coletivo: o Ministério Público como garantia institucional do cidadão na democratização do acesso à justiça. **Revista do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios**, v. 1, n. 6, p. 129-256, 2012.

GARCIA, Monique J. A origem do Ministério Público e sua atuação no direito comparado. **Revista Jurídica da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo**, v. 2, p. 131-155, 2012.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de pesquisa**. PLAGEDER, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES FILHO, João Gilberto. **O princípio constitucional da eficiência no processo civil**. 2010. Tese (Doutorado em Direito Processual) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-17112011-085839/>>. Acesso em: 2015-12-10.

GONÇALVES, Patrícia C.; MACHADO, Michele R. R.; MACHADO, Lúcio de S.; ZANOLLA, Ercílio. Características do perito-contador: perspectiva segundo juízes da Justiça Federal, advogados da União e peritos-contadores no contexto goiano. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 22, p. 119-140, jan./abr.2014.

GUAGLIARIELLO, Glaucio. Efetividade da jurisdição: razoável duração do processo. **Jus Navigandi, Teresina, ano**, v. 11, 2011.

GUIMARÃES, Pollyanna Silva. Análise constitucional do instituto da súmula vinculante sob o parâmetro do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica e da celeridade processual. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, ano 15, n. 61, p. 247-267, out./dez. 2007.

HAIR, Jr; BLACK, W. C; BABIN, B. J; ANDERSON, R. E; TATHAM, R. L. **Multivariate Data Analysis**. 6ª edição. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall, 2006.

HOOG, Wilson A. Z. **Prova Pericial Contábil**: aspectos práticos & fundamentais. Curitiba: Juruá, 2007. 5º ed.

HUBER, Wn. Dennis. Is Forensic Accounting in the United States Becoming a Profession? **Journal of Forensic & Investigative Accounting**, v. 4, Issue 1, 2012.

IGARASHI, Deisy C. C.; GALLINA, André S. Análise de cálculos periciais e a utilização destas informações no auxílio à tomada de decisão. **Ciências Sociais em Perspectiva**.

Disponível em <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/ccsaemperspectiva/article/view/4772/4640>>. Acesso em 21 de Setembro de 2015, p. 63-84, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 338 p.

JANNUZZI, P. M. Indicadores para diagnóstico, monitoramento e avaliação de programas sociais no Brasil. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 2, p. 137-160, abr./jun. 2005.

KERCHE, Fábio. Autonomia e discricionariedade do Ministério Público no Brasil. **DADOS – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 50, n. 2, 2007, p. 259 a 279.

LEITÃO JÚNIOR, Luiz R.D.; SLOMSK, Vilma G.; PELEIAS, Ivam R.; MENDONÇA, Janete de F. Relevância do laudo pericial contábil na tomada de decisão judicial: percepção de um juiz. **RIC – Revista de Informação Contábil**. v.6, n.2, p.21-39, Abr-Jun/2012.

LIMONGI, Bernadete; MIGUEL, Marco A. B. O Impacto da Atividade Lúdica no Desempenho de Alunos que Cursam a Disciplina “Perícia Contábil” em Cursos de Graduação em Contabilidade Oferecidos por IES da Grande Florianópolis – SCr. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 3, p. 73-110, jul./set. 2010.

LINDEN, Ricardo. Técnicas de agrupamento. **Revista de Sistemas de Informação da FSMA**, v. 1, n. 4, p. 18-36, 2009.

LUCON, Paulo Henrique dos Santos. Duração razoável e informatização do processo judicial. **Panóptica**, Vitória, ano, v. 1, p. 368-384, 2007.

MACEDO JÚNIOR, RP. A evolução institucional do ministério público brasileiro. SADEK, MT., org. In Uma introdução ao estudo da justiça [online]. Rio de Janeiro: **Centro Edelstein de Pesquisas Sociais**, 2010. pp. 65-94. ISBN: 978-85-7982-032-8. Available from Scielo Books <<http://books.scielo.org>>.

MAGALHÃES, Antonio de D. F.; SOUZA, Clóvis de; FAVERO, Hamilton L.; LONARDONI, Mário. **Perícia Contábil**: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MALVESTIO, Anne C. Análise da efetividade da Avaliação Ambiental Estratégica como instrumento de política ambiental no Brasil. **Dissertação** (Mestrado em Ciências da Engenharia Ambiental). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo. São Carlos. 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Efetividade do processo e tutela de urgência**. Sérgio Antonio Fabris, 1994.

MARTINATO, Roberto; KEMPFER, Marlene. Efetividade do direito fundamental a razoável duração do processo. **Revista do Direito Público**, v. 1, n. 2, p. 55-74, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓFILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Joana D. M.; ANJOS, Luiz C. M. Dos; LIMA, Márcia M. S. de. O papel do perito contador na solução de litígios judiciais – um estudo nas varas cíveis de Maceió/AL. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 37, n. 172, p. 49-61, jul. 2008.

MARTINS, Humberto F.; MARINI, Caio. **Um guia de governança para resultados na administração pública**. Publix Editora, 2010.

MEDEIROS, Thaís A.; NEVES JÚNIOR, Idalberto J. das. A qualidade do laudo pericial elaborado pelo perito contador na visão de magistrados do Rio de Janeiro e Brasília. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 159, mai-jun/2006.

MITRIC, Milos; STANKOVIC, Aleksandra; LAKICEVIC, Andrijana. Forensic Accounting – the missing link in education and practice. **Management Journal for Theory and Practice Management**. 2012.

MOORI, Roberto Giro; MARCONDES, Reynaldo Cavalheiro; ÁVILA, Ricardo Teixeira. A análise de agrupamentos como instrumento de apoio à melhoria da qualidade dos serviços aos clientes. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 6, n. 1, p. 63-84, 2002.

MUNIZ, Cibele Cristina Baldassa. O princípio da eficiência na administração pública brasileira. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 6, p. 85-100, 2007.

NEGRA, Carlos A. S.; SOUZA, Milanez S. de; COUTINHO, Walter R. Juros do Sistema Financeiro da Habitação: a falácia dos sistemas de amortização no âmbito da perícia contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 5, n. 13, p. p. 27-42, 2006.

NERY JÚNIOR, Nelson. Princípios do Processo Civil na Constituição Federal. 8. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2004.

NEVES, Antônio Gomes da. **Curso Básico de Perícia Contábil**. 2 ed. São Paulo: LTR, 2004.

NEVES JÚNIOR, Idalberto J. das; BRITO, Cristiane Pereira. A competência profissional de peritos contadores no desenvolvimento da prova pericial contábil no âmbito do ministério público do distrito federal e territórios. **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 168, novembro/dezembro-2007.

NEVES JUNIOR, Idalberto J. das; RIVAS, IIV. A qualidade do laudo pericial contábil e sua influência na decisão de magistrados nas comarcas localizadas no Distrito Federal e na cidade

de Fortaleza/CE. **Revista Brasileira de Contabilidade - Universidade Católica de Brasília**, n. 165, p. 53-64, 2007.

NEVES JÚNIOR, Idalberto J. das; MOREIRA, Evandro M. de S. Perícia contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. **REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v.5, Ed. Especial, art.6, p.126-153, nov/2011.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; CERQUEIRA, João Guilherme Moreira; GOTTARDO, Michelle dos Santos Povoas; BARRETO, Marcelo Dala. Perícia Contábil na Visão dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro. **Revista Pensar Contábil**, v. 16, n. 59, p. 49-57, jan/abril 2014.

NEVES JÚNIOR, I. J. das; FLORIDO, M. A. B.; ESTEVES, V. P.; BARRETO, M. D.. Perícia Contábil: Fatores Utilizados para a Escolha e na Manutenção de Peritos Contadores como Peritos do Juízo, na Opinião dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro. In: **VI Congresso Nacional de Administração e Contabilidade-AdCont 2015**. 2015.

NOVAIS, Liliane C. C.; VIANNA, Silvana C. A via do controle social pelo Ministério Público Brasileiro. In: **IV Jornada Internacional de Políticas Públicas**. 2009. Disponível em <http://www.joinpp.ufma.br/jornadas/joinppIV/OLD/eixosOLD/9.%20Estado,%20Lutas%20Sociais%20e%20Políticas%20P%C3%BAblicas/A%20via%20do%20controle%20social%20pelo%20Minist%C3%A9rio%20P%C3%BAblico%20brasileiro.pdf> Acessado em 10 de Setembro de 2015.

OLIVEIRA, Alan Teixeira de. A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil: evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária. 2012. **Tese** (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11072012-164606/>. Acesso em: 2015-12-28.

ÖZKUL, Fatma Ulucan; PAMUKÇU, Ayşe. Fraud Detection and forensic accounting. In: **Emerging Fraud**. Springer Berlin Heidelberg, 2012. p. 19-41.

PAES, José E. S. O Ministério Público perante os Poderes Judiciário, Executivo e Legislativo. **Revista de informação legislativa**, n. 159-160, p. 199, 2003.

PELEIAS, Ivam R.; ORNELAS, Martinho M. G. de; HENRIQUE, Marcelo R.; WEFFORT, Elionor F. J.. Perícia Contábil: Análise das condições de ensino em cursos de ciências contábeis na grande São Paulo. **Educação em Revista**. Belo Horizonte, v.27, n.03, p.79-108, dez/2011.

PELEIAS, Ivam R.; PICCOLO, Erasmo A.; WEFFORT, Elionor F. J.; ORNELAS, Martinho M. G. de. Procedimentos Periciais em Ações Cíveis de Cheque Especial na Região de Bauru-SP. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 1, 2015.

PINHEIRO, Guilherme César. A razoável duração, a efetividade e o "tempo" do processo: qual é o tempo do processo civil brasileiro? **MPMG Jurídico**, Belo Horizonte, n.23, p.41-46, 2012.

PIRES, Marco Antônio Amaral. A Perícia Contábil: reflexões sobre seu verdadeiro significado e importância. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v.10, n.1, p.28-39, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.

RAMOS, M. P.; SCHABBACH, L. M. O estado da arte da avaliação de políticas públicas: conceituação e exemplos de avaliação no Brasil. **Revista Adm. Pública** – Rio de Janeiro 46(5): 1271-294, set./out. 2012.

RIBEIRO, Sílvia Paula. Perícia contábil: a necessidade da prática dos estudos de caso, no processo de aprendizagem do discente. **Congresso Virtual Brasileiro de Administração**. Disponível em <www.convibra.com.br> acessado em 20 de novembro de 2014.

RODRIGUES, Fabiene Silva. Métodos de agrupamento na análise de dados de expressão gênica. 2009. 95f. **Dissertação** (Mestrado em estatística). Departamento de Estatística da Universidade Federal de São Carlos. São Paulo.

SÁ, Antônio Lopes. **Perícia Contábil**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SANTANA, Creuza Maria dos S. de. **Perícia contábil e sua contribuição na sentença judicial: um estudo exploratório**. São Paulo, 1999. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Economia da Universidade de São Paulo, 1999.

SANO, Hironobu; MONTENEGRO FILHO, Mário J. F. As técnicas de avaliação da eficiência, eficácia e efetividade na gestão pública e sua relevância para o desenvolvimento social e das ações públicas. **Desenvolvimento em Questão**, v. 11, n. 22, p. 35-61, 2013.

SANTOS, Ananias F. dos; RAUSCH, Rita B.. Perícia Contábil na Revista Brasileira de Contabilidade: uma análise bibliométrica do período de 1992 a 2008. **In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2009.

SANTOS, Vanderlei dos; CUNHA, Paulo R. da; TANQUELLA, Marciane; VALENTIM, Ilda. Ruídos no Processo de Comunicação de Perícias Contábeis: um estudo na região do Alto Vale do Itajaí-SC. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 3, set./dez. 2013.

SAVAGET, Júnia C. O papel do Ministério Público perante a justiça do trabalho. **Revista Tribunal Regional do Trabalho 3ª Reg.** - Belo Horizonte, 31 (61): 119-130, Jan./Jun.2000.

SCHMITZ, Tatiane; SANTOS, Vanderlei dos; DALLABONA, Lara Fabiana; TRUPPEL, Elaine Kammers; TRUPPEL, Leomar. Perícia contábil: análise bibliométrica e sociométrica em periódicos e congressos nacionais no período de 2007 a 2011. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, ISSN 1808-378, Florianópolis, v. 12, Edição Especial n. 37, p. 64-79, dez. 2013

SILVA, Filipe O.; ARANTES, Jeniffer L. Q.; PAULA, Leticia N.; PERUZZI, Marcelo H. de. PERÍCIA CONTÁBIL: O laudo pericial e sua influência na decisão judicial. **Revista Conexão Eletrônica**, Três Lagoas/MS, v.12, n. 1, 2015.

SILVEIRA, C.; PEGORINI, M.A.; MOTTA, M.E.V.; PACHECO, M.T.M.; CAMARGO, M.E.; ZANANDREA, G.; A influência da perícia contábil nas decisões judiciais. **Scientia Plena**. Caxias do Sul, v.9, n.11, nov/2013.

SILVERSTONE, Howard; SHEETZ, Michael. Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts Second editions J Wiley and sons. **Hoboken**, New Jersey, 2007.

SMITH, Ernest Patrick. "The basics of business valuation, fraud and forensic accounting, and dispute resolution services." **The CPA Journal** June 2012: 6+. Academic OneFile. Web. 16 Dec. 2015.

SOUZA, Victor Roberto Corrêa de. Ministério Público – aspectos históricos. **Revista Eletrônica PRPE**, Fevereiro de 2004.

TAVEIRA, L. D. B.; MEDEIROS, A. W.; CAMARA, R. P. de B.; MARTINS, J. D. M. Uma análise bibliométrica dos artigos científicos em perícia contábil publicados entre os anos de 1999 a 2012. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 18, n. 2, p. 49-64, 2013.

TELLES, Bruno. Análise da efetividade organizacional perante a autonomia das perícias criminais brasileiras. 2013. 88f. **Dissertação** (Mestrado em gestão empresarial). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. Rio de Janeiro, 2013.

TORRES, Marcos Alcino de Azevedo. A função social da posse – a efetividade dos princípios constitucionais conformadores da prevalência da posse sobre a propriedade sem função social. **Tese** (Doutorado em Direito Civil). Rio de Janeiro, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 2004.

TRAVASSOS, S. K. de M.; ANDRADE, M. D. Perícia contábil: uma abordagem influenciada do laudo na decisão judicial. **TEMA-Revista Eletrônica de Ciências** (ISSN 2175-9553), v. 8, n. 12, 2010.

TRENTIN, Sandro Seixas. Acesso à justiça: a mediação como política pública de garantia de efetividade do tempo e da tutela jurisdicional. **Seminário Internacional de Mediação de Conflitos e Justiça Restaurativa**, 2013.

TUMELERO, Cleonir; DOS SANTOS, Silvio Aparecido; PLONSKI, Guilherme Ary. Inovação tecnológica em empresas intensivas na utilização de conhecimentos técnico e científico: um estudo a partir da visão baseada em recursos (VBR) DOI: 10.5773/rai. V9i4. 879. **RAI: Revista de Administração e Inovação**, v. 9, n. 4, p. 202-220, 2012.

VAN AKKEREN, Jeanette; BUCKBY, Sherrena; MACKENZIE, Kim. A metamorphosis of the traditional accountant: An insight into forensic accounting services in Australia. **Pacific Accounting Review**, v. 25, n. 2, p. 188-216, 2013.

VIANA, ADRIANA GRANDINETTI. A razoável duração do processo como mecanismo de desenvolvimento social. 2007. **Dissertação** (Mestrado em Direito Econômico e Social). Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

WERMANN, José Jair. **Perícia contábil e o laudo de exame contábil**. Monografia (Ciências Contábeis). Porto Alegre, 2010.