

IMPACTOS DA ADOÇÃO DOS IFRSs NA PERÍCIA CRIMINAL

RESUMO

Os impactos da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs) tem sido objeto de debates nos meios profissionais e acadêmicos, entretanto, pouco tem sido pesquisado sobre as repercussões da adoção dos IFRSs na atividade pericial. Portanto, o objetivo deste estudo é analisar a percepção dos Peritos Criminais Federais sobre os impactos da adoção dos IFRSs na atividade de perícia criminal realizada em fraudes contábeis. Para verificar associações entre as percepções, usou-se o teste Qui-quadrado de Pearson e a análise de conteúdo. Os resultados evidenciaram que a maior parte dos respondentes concorda parcial ou totalmente que a adoção dos IFRSs facilitará o trabalho de perícia criminal federal, encontrando associação estatística com a percepção de que fraudes cometidas sem engenharia financeira são mais fáceis de comprovar. Outros benefícios apontados foram o aumento da comparabilidade, a diminuição da complexidade e a valorização profissional. Entretanto, constatou-se como riscos a possibilidade de aumento nas contestações técnicas aos laudos periciais, o risco de viés e a necessidade de qualificação, porém sem associação estatística com a percepção de que os IFRSs facilitarão ou não o trabalho pericial. Não foram identificadas diferenças estatísticas de percepção em função do nível de conhecimento dos preceitos sobre os IFRSs e da formação em Ciências Contábeis ou Economia.

Palavras-chave: Perícia Criminal Federal – IFRSs – Fraude

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, um dos temas que mais são discutidos na área contábil diz respeito ao processo de convergência das normas contábeis pátrias aos padrões internacionais com a adoção dos IFRSs (*International Financial Reporting Standards*).

Conforme ressaltado por Niyama et al (2010), esse processo contempla uma discussão mais profunda e complexa do que apenas uniformizar as regras para a produção da informação contábil, pois subjacente a estas questões situa-se a definição de qual deve ser a linha mestra para a estruturação normativa do sistema contábil em nível mundial, trazendo consigo as suas vantagens e desvantagens.

Dessa forma, esse processo de harmonização da Contabilidade pressupõe a superação de um padrão normativo eminentemente baseado em regras, dando lugar a um sistema normativo baseado em princípios, no qual a maior subjetividade na definição das escolhas contábeis poderá possibilitar a produção de informações que atendam melhor às necessidades dos usuários e que reflitam mais enfaticamente a essência econômica das transações.

E nessa linha, acadêmicos e profissionais apontam o risco de que a prerrogativa da maior subjetividade não seja utilizada adequadamente, aumentando os riscos de ações equivocadas por parte dos preparadores, ou ainda a utilização dessas normas como um instrumento para ações de má fé, voltadas à obtenção de benefícios indevidos (NIYAMA et al, 2010).

Tratando de um estudo exploratório, escolheu-se então os Peritos Criminais Federais como objeto de estudo, pois são servidores públicos investidos na função de perito oficial de natureza criminal, responsáveis pela produção da prova pericial criminal em casos de fraudes contábeis.

Embora o Brasil tenha decidido adotar os IFRSs entre 2006 e 2007, conforme afirmado por Cardoso et al (2009) e as demonstrações contábeis para uso geral relativas ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010 já tenham sido elaboradas em conformidade com os IFRSs e publicadas em 2011, as normas internacionais ainda não fazem parte da realidade profissional dos peritos criminais do Departamento de Polícia Federal (DPF). As fraudes, eventualmente perpetradas durante o período de adoção dos IFRSs, somente serão descobertas em períodos seguintes, quando então os profissionais que trabalham com a análise pericial criminal de fraudes contábeis terão a efetiva percepção dos impactos desse processo.

Com base nessa inquietação e com essas perspectivas, o presente estudo visa a responder ao seguinte problema de pesquisa: **na percepção dos Peritos Criminais Federais da área contábil-financeira, quais os impactos esperados da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade sobre a perícia contábil oficial realizada para materializar e comprovar fraudes contábeis no Brasil?**

Este artigo apresenta seis seções, contando com esta introdução. A próxima seção aborda alguns aspectos da adoção das IFRS, principalmente seus impactos. A terceira seção trata dos procedimentos metodológicos. Na quarta seção são apresentados os resultados e na quinta são apresentadas discussões complementares desses resultados. A sexta seção apresenta as considerações finais sobre a pesquisa.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade

Niyama et al (2010, p.4) afirmam que embora o objetivo central da convergência às normas internacionais de Contabilidade seja produzir informações de alto nível de qualidade para os mercados, enfatizam que ele contempla uma discussão mais profunda sobre qual a base do sistema normativo contábil que fundamentará o julgamento profissional na área contábil-financeira.

A literatura apresenta basicamente dois tipos de sistemas normativos, o baseado em regras e o baseado em princípios. No ambiente de normas baseadas em regras, o juízo profissional é fundamentado em normas detalhadas e métodos específicos para o tratamento de todas as situações esperadas. No ambiente de normas baseadas em princípios, as normas emitidas são alicerçadas por uma estrutura conceitual e principiológica que fundamentam o julgamento profissional, não estabelecendo critérios detalhados e específicos para todas as situações (SCHIPPER, 2003; NELSON, 2003; BENSTON, BROMWICH e WAGENHOFER, 2006).¹

Essas duas linhas encerram divergências não só estruturais, mas de essência e de objetivos que podem ser avaliados como dois verdadeiros paradigmas: a busca pela *Image Fidèle* ou pelo *True and Fair View*.

O conceito de *True and Fair View* (TFV) teria surgido no Reino Unido em 1947 por ocasião do *British Companies Act*, e embora possa parecer sinônimo, ele é substancialmente diferente do conceito francês de *Image Fidèle*, que é apresentado por Colasse (1997) como um conceito presente no Código Comercial Francês, que definia que as demonstrações contábeis deveriam ser regulares e sinceras com o objetivo de transmitir uma imagem fiel às prescrições formais da lei.

¹ Um característico ambiente de normas baseadas em regras é o norte-americano (US-GAAP) emitido pelo FASB. Por outro lado, os IFRSs emitidos pelo IASB são majoritariamente reconhecidos como baseados em princípios (SCHIPPER, 2003; BENSTON, BROMWICH e WAGENHOFER, 2006).

Diferentemente, a busca do TFV implica que nos casos em que os preparadores e auditores entendam que determinada disposição normativa prejudique de forma significativa a apresentação da realidade econômica, tais prescrições normativas não devem ser aplicadas.

Dentro dessa dicotomia, a literatura aponta uma série de impactos de cada um desses sistemas sobre a informação contábil e sobre os profissionais de contabilidade, conforme demonstrado a seguir.

2.2 Reflexos potenciais da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade

Embora esses dois tipos de sistemas (regras vs. princípios) não sejam apontados como os únicos responsáveis pela qualidade e forma como a informação contábil é produzida, sobretudo com relação às posturas oportunistas dos preparadores, parte da literatura tece críticas, enfatizando efeitos esperados tanto pela adoção de normas baseadas em regras, quanto baseadas em princípios; vejamos algumas dessas críticas.

Comparabilidade: Benston, Bromowich e Wagenhofer (2006) alertam que a comparabilidade deve ser vista com especial importância em um ambiente internacional, pois há o risco de que contabilistas locais e reguladores cheguem a pontos de vista divergentes sobre a interpretação das questões contábeis em sistemas sem regras detalhadas.

Risco de litígios: FASB (2002) ressalta que o grande número de regras, definidas e detalhadas, é uma exigência dos próprios interessados (gestores e profissionais da contabilidade), uma vez que eles querem respostas claras para toda a questão contábil perceptível, estando em linha com Schipper (2003), que afirma que as detalhadas guias de implementação não somente reduzem a incidência de disputas com agências fiscalizadoras, mas também reduzem a incidência de litígios sobre os tratamentos contábeis e fornecem proteção aos preparadores e auditores, funcionando como uma espécie de escudo contra processos por supostos erros.

Capacitação técnica: AAA (2003) apresenta uma faceta da adoção de normas mais principiológicas na qual o julgamento profissional exigido é de “*expert*”, com uma excelente base conceitual, o que teria consequências também na estrutura de formação dos profissionais da área contábil, não só do ponto de vista técnico, mas também ético e moral. O paradigma cultural brasileiro (pelo menos aquele observado durante as décadas de 1980 e 1990) seria de respeito às regras e com um nível menor de profissionalismo, indicando que os profissionais da área contábil nacional não são preparados a atuar num ambiente de maior julgamento profissional (GRAY, 1998).

Alguns levantamentos recentes realizados no Brasil demonstram que a percepção dos profissionais da contabilidade é a de que não estão preparados para atuar em ambiente de maior julgamento profissional, e que as universidades também não estão preparadas a capitanear esse processo de mudança cultural (NIYAMA, COSTA e AQUINO, 2005; FERNANDES et al, 2010) .

Manipulação da informação contábil: A literatura apresenta resultados antagônicos quanto aos impactos da adoção dos IFRSs sobre a propensão à manipulação da informação contábil. Há estudos que apontam ausência de impacto (TENDELOO e VANSTRAELEN, 2005), que mostram aumento da propensão à manipulação da informação contábil (GONCHAROV e ZIMMERMANN, 2006) e que mostram diminuição (BARTH, LANDSMAN e LANG, 2007). Nelson, Elliott e Tarpley (2002) demonstram que a existência de detalhamentos nas normas diminui o gerenciamento de resultados por meio do julgamento profissional, mas aumentam o gerenciamento por meio da estruturação de operações. Já a pesquisa de Cuccia, Hackembrak e Nelson (1995) relatam que os preparadores de

informações fiscais são igualmente agressivos quando atuam sob regras detalhadas ou sob regras flexíveis, variando apenas a forma da agressividade.

A SEC (2003), ao tratar do assunto, entende que padrões baseados em regras fornecem um roteiro para evasão dos objetivos inerentes ao sistema, onde se recompensam aqueles que estão dispostos a recorrer à engenharia financeira para driblar a intenção das normas, podendo resultar em relatórios que não representem a essência das transações, além de criar um ciclo de complexidade crescente, com a engenharia financeira via implementação normativa, para um manter o outro.

3. METODOLOGIA

O trabalho contou com pesquisa de campo por meio da aplicação de questões fechadas e abertas. O questionário ficou à disposição de todos os peritos criminais que atuam na área contábil-financeira, num universo de 200 profissionais, formados em Ciências Contábeis ou Economia, por um período de 30 dias, obtendo-se 60 formulários adequadamente preenchidos (30% de taxa de resposta). Optou-se por submeter o questionário a todos os Peritos Criminais Federais da área contábil-financeira, independentemente da graduação, uma vez que o recrutamento e seleção desses profissionais são feitos num mesmo concurso público, de ampla concorrência para um mesmo número de vagas e com a realização de uma mesma prova que engloba conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos.

Como as questões fechadas buscaram verificar o impacto das normas internacionais sobre a perícia criminal, o conceito de impacto foi tratado como uma variável qualitativa. Dessa forma, foi necessário definir uma escala para que esta variável fosse trabalhada de forma quantitativa nos questionários, optando pela escala de tipo *Likert*, pois tal escala permite apresentar um conjunto de itens em forma de afirmações, a partir das quais os respondentes manifestaram concordância, concordância parcial, indiferença, discordância parcial e discordância.

O questionário foi dividido da seguinte forma: inicialmente buscou-se traçar um perfil dos pesquisados; em seguida buscou-se verificar qual a base de julgamento profissional utilizada pelos peritos para analisar casos de fraude em demonstrações contábeis; ao final, buscou-se verificar qual a percepção dos Peritos Criminais Federais sobre os impactos da adoção das normas internacionais sobre a sua atividade, bem como foram apresentadas questões abertas onde os respondentes foram instigados a responderem livremente sobre aspectos positivos e negativos da adoção das normas internacionais de contabilidade.

Os dados foram tratados com uma abordagem quantitativa e qualitativa. Inicialmente, realizou-se a análise descritiva dos dados com o objetivo de apresentá-los e sintetizá-los, e em seguida, foi realizada a análise comparativa das diferenças de percepções em relação a determinados fatores, utilizando o teste Qui-Quadrado de *Pearson*. Esse teste é considerado adequado quando se busca verificar se duas variáveis são independentes (FIELD, 2000).

No tocante aos dados qualitativos obtidos nas questões abertas, realizou-se a análise de conteúdo. Bardin (2004) define a análise de conteúdo como um conjunto de instrumentos metodológicos em constante aperfeiçoamento, os quais se aplicam às diversas formas de comunicação existente. O presente estudo se apoiou no cálculo de frequências das categorias observadas (BARDIN, 2004), seguida da interpretação das mesmas, associando os resultados ao referencial teórico utilizado, procedendo-se ao final à comparação (VERGARA, 2009).

4 RESULTADOS

4.1 Perfil característico da amostra de Peritos Criminais Federais pesquisados

Conforme se observa na tabela 1, entre os 60 questionários respondidos, a grande maioria é constituída por bacharéis em Ciências Contábeis (88,3%), que declararam ter, no máximo, conhecimento intermediário sobre os IFRSs (81,7%) e até 10 anos de experiência profissional em auditoria ou perícia contábil (81,7%). Considerando a efetiva distribuição geográfica do contingente de Peritos Criminais Federais que atuam na área contábil-financeira, constata-se que a amostra, embora só represente 30% da população, representa adequadamente a distribuição desses profissionais pelo território nacional.

Tabela 1: Perfil dos Respondentes

Variável	N	%
Formação acadêmica	Ciências Contábeis	53 88,30
	Ciências Econômicas	7 11,70
Conhecimento sobre IFRSs	Desconhece	3 5,00
	Superficial	16 26,70
	Intermediário	30 50,00
	Substancial	10 16,70
	Domina	1 1,60
Experiência em auditoria ou perícia	Menos de 5 anos	24 40,00
	Entre 5 e 10 anos	25 41,70
	Mais de 10 anos	11 18,30
Região de atuação	Norte	6 10,00
	Nordeste	17 28,30
	Centro-Oeste	18 30,00
	Sudeste	12 20,00
	Sul	7 11,70

Procurando verificar o grau de associação existente entre o perfil dos respondentes e as opiniões expressas nas questões formuladas, realizou-se crosstabs para apurar se variáveis como formação e nível de conhecimento dos preceitos dos IFRSs, proxies para conhecimento teórico, e experiência profissional em auditoria e/ou perícia, proxies para conhecimento aplicado, possuíam alguma associação com os padrões das respostas.

O valor do teste de independência Qui-Quadrado de Pearson (χ^2) e do *p-value* acima de 0,05 obtidos nos cruzamentos realizados separadamente entre cada uma das variáveis, utilizadas como *proxies* para conhecimento teórico e aplicado, e as questões propostas revelaram que não há diferença de percepção da amostra sobre os impactos da adoção das normas internacionais em função do nível de conhecimento teórico e prático.

4.2 Base do julgamento profissional para comprovar as fraudes

Para captar e analisar a percepção dos pesquisados sobre a base do julgamento profissional utilizado para comprovar e materializar fraudes em demonstrações contábeis foi formulada a questão 1, onde se buscou testar qual a base de julgamento profissional dos peritos criminais da área contábil-financeira.

A questão 1 está resumida na tabela 2, sendo que os itens 1 (Etapa de cada operação e resultado final), 4 (Tempo decorrido entre as transações) e 5 (Contexto no qual o fato ocorreu) são considerados como relacionados à essência, enquanto que os itens 2 (Documentos de suporte) e 3 (Regra de contabilização que rege a matéria) são relacionados à forma.

Tabela 2 - Convencimento sobre a ocorrência de fraude

1. Numa análise pericial realizada nos autos de um processo que investiga a suposta prática de crime de gestão fraudulenta de instituição financeira , para que você constate que houve uma fraude nas demonstrações contábeis divulgadas, quais os elementos mais importantes para formar seu convencimento sobre a ocorrência ou não de fraudes em demonstrações contábeis? Marque 1 para o elemento menos importante, seguindo até 5 para o elemento mais importante.						
Importância		Percentual	Média	Mediana	Moda	Desvio
(1) Etapas e resultado final das operações	Grau 1	6,7	3,48	4	4	1,25
	Grau 2	18,3				
	Grau 3	21,7				
	Grau 4	26,7				
	Grau 5	26,7				
Importância		Percentual	Média	Mediana	Moda	Desvio
(2) Documentos de suporte às contabilizações	Grau 1	5	3,75	4	4	1,19
	Grau 2	13,3				
	Grau 3	15				
	Grau 4	35				
	Grau 5	31,7				
Importância		Percentual	Média	Mediana	Moda	Desvio
(3) Regra contábil aplicada às transações	Grau 1	8,3	3,45	4	4	1,23
	Grau 2	13,3				
	Grau 3	26,7				
	Grau 4	28,3				
	Grau 5	23,3				
Importância		Percentual	Média	Mediana	Moda	Desvio
(4) Tempo decorrido entre as operações	Grau 1	45	2,07	2	1	1,19
	Grau 2	20				
	Grau 3	23,3				
	Grau 4	6,7				
	Grau 5	5				
Importância		Percentual	Média	Mediana	Moda	Desvio
(5) Contexto no qual as operações foram realizadas	Grau 1	15	3,13	3	5	1,41
	Grau 2	21,7				
	Grau 3	23,3				
	Grau 4	15				
	Grau 5	25				

As análises das médias e dos percentuais demonstram que a amostra considera a seguinte ordem decrescente de importância: documentos (3,75), etapas e resultado final (3,48), a regra contábil (3,43), contexto (3,13) e o tempo (2,07).

Esses dados revelam uma preponderância de aspectos relacionados à forma, pois os itens 2 (documentos) e 3 (regra contábil) praticamente ocupam duas das três primeiras posições. Entretanto, as altas notas atribuídas aos itens 1 (etapas e resultado final) e 5 (contexto) demonstram que a amostra não está atrelada apenas à forma, mas procura analisar a essência das transações nos casos que requerem um maior cuidado.

Esse resultado demonstra que embora a forma seja considerada muito importante, a essência não é desconsiderada na análise realizada pelos Peritos Criminais Federais, sugerindo que os respondentes podem adotar a supremacia da essência sobre a forma, exercitando a subjetividade no julgamento profissional, nas análises periciais em que a forma esteja a serviço da fraude, desafiando um resultado contrário que seria esperado em função dos valores culturais do profissional brasileiro, conforme exposto por Gray (1988).

4.3 Vantagens e desvantagens ao trabalho de perícia oficial criminal

Para captar a percepção dos pesquisados sobre as vantagens e desvantagens da adoção dos IFRSs para o trabalho pericial criminal foram formuladas as questões 2 a 5, em que se solicitou ao respondente posicionar-se quanto à concordância/discordância, conforme detalhado a seguir.

A tabela 3 a seguir demonstra que dois terços dos respondentes entendem que a adoção desse padrão facilitará o trabalho pericial de comprovação e materialização de fraudes em demonstrações contábeis.

Tabela 3 – Facilita/difículta o trabalho pericial

2. A adoção de um padrão no qual o julgamento profissional será baseado em conceitos e princípios facilitará o seu trabalho de comprovação e materialização de fraudes em demonstrações contábeis.		
Variável	N	%
Discordo totalmente	2	3,3
Discordo	14	23,3
Indiferente	4	6,7
Concordo	31	51,7
Concordo totalmente	9	15

A tabela 4 demonstra que 65% dos respondentes concordam que fraudes realizadas por meio de engenharia financeira são mais difíceis de serem comprovadas e materializadas do que as fraudes realizadas por meio do abuso na discricionariedade conferida aos gestores e contadores.

Tabela 4 – Ferramenta para o cometimento de fraude

3. A expressão “engenharia financeira” ganhou notoriedade ao representar ações que desrespeitam a essência da norma, mas respeitam o seu conteúdo formal. Fraudes realizadas por meio de engenharia financeira são mais difíceis de serem comprovadas e materializadas do que as fraudes realizadas por meio do abuso na discricionariedade conferida aos gestores e contadores.		
Variável	N	%
Discordo totalmente	2	3,3
Discordo	10	16,7
Indiferente	9	15
Concordo	32	53,3
Concordo totalmente	7	11,7

A análise cruzada das respostas às questões 2 e 3 (tabela 5) demonstra que dos 34 indivíduos que concordaram que a adoção de um padrão no qual o julgamento profissional se baseará em conceitos e princípios irá facilitar o trabalho de comprovação e materialização de

fraudes em demonstrações contábeis, 29 indivíduos (85,3%) também concordaram que fraudes realizadas por meio de engenharia financeira são mais difíceis de serem comprovadas e materializadas do que as fraudes realizadas por meio do abuso na discricionariedade conferida aos gestores e contadores, contra 5 (14,7%) indivíduos que discordaram. O *p-value* de 0,016 indica que há diferença estatística entre os grupos, ou seja, o fato dos respondentes concordarem/discordarem que fraudes realizadas por meio de engenharia financeira são mais difíceis de serem comprovadas interfere na percepção de que o novo padrão facilita/não facilita o trabalho pericial.

Tabela 5 - Crosstab entre as questões 2 e 3

		Engenharia financeira dificulta trabalho		Total	
		Discordo	Concordo		
Adoção dos IFRSs facilita o trabalho	Discordo	Observada	7	8	15
		Esperada	3,7	11,3	15
	Concordo	Observada	5	29	34
		Esperada	8,3	25,7	34
Total	Observada	12	37	49	
	Esperada	12	37	49	
Qui-quadrado (χ^2)		5,749			
Significância (p)		0,016			

Essa percepção parece normal e em linha com a afirmação da SEC (2003) de que a complexidade crescente das normas pode criar um movimento cíclico no qual a engenharia financeira ocorrerá via implementações normativas.

Conforme será observado na tabela 9, a questão da diminuição da complexidade das normas contábeis com a adoção dos IFRSs foi pontuada pelos pesquisados nas questões abertas como um aspecto muito positivo em 24% das vezes. Para eles a diminuição da complexidade das normas em termos quantitativos e qualitativos proporciona uma melhora na análise das situações e em seu enquadramento, conforme se observa a seguir:

Questionário 23 – “maior liberdade de compreensão da essência econômica (sic) das operações”.

A tabela 6 demonstra que 71,6% dos respondentes concordam que a falta de normas detalhadas pode aumentar no número de contestações técnicas por parte de assistentes de defesa e acusação sobre as conclusões da Perícia Criminal Oficial.

Tabela 6 – Aumento de contestações

4. Iniciada uma ação penal pela suposta prática de crime de omissão de informação em demonstração contábil alegada pela CVM e pelo BACEN, o perito criminal verificou que o ponto sob discussão não possuía uma norma detalhada de contabilização. A falta de normas detalhadas pode impactar negativamente a formação de entendimento comum entre os profissionais da área contábil envolvidos nas análises de processos de crimes financeiros, gerando assim um aumento no número de contestações técnicas por parte de assistentes de defesa e acusação sobre as conclusões da Perícia Criminal Oficial.		
Variável	N	%
Discordo totalmente	0	0
Discordo	8	13,3
Indiferente	2	3,3
Concordo	41	68,3
Concordo totalmente	9	15

A análise cruzada das respostas às questões 2 e 4 (tabela 7) informa que dos 39 indivíduos que concordaram que a adoção de um padrão no qual o julgamento profissional se baseará em conceitos e princípios irá facilitar o trabalho de comprovação e materialização de fraudes em demonstrações contábeis, 33 indivíduos (84,6%) também concordaram que a falta de normas detalhadas pode impactar negativamente a formação de entendimento comum entre os profissionais da área contábil envolvidos nas análises de processos de crimes financeiros, gerando assim um aumento no número de contestações técnicas por parte de assistentes de defesa e acusação sobre as conclusões da Perícia Criminal Oficial, contra 6 (15,4%) indivíduos que discordaram. O *p-value* de 0,845 indica que não há diferença estatística entre os grupos, ou seja, o fato dos respondentes concordarem/discordarem que pode haver um aumento no número de contestações não interfere na percepção de que o novo padrão facilita/não facilita o trabalho pericial.

Tabela 7 - Crosstab entre as questões 2 e 4

Adoção dos IFRSs...			Aumenta contestações		Total
			Discordo	Concordo	
Facilita o trabalho	Discordo	Observada	2	13	15
		Esperada	2,2	12,8	15
	Concordo	Observada	6	33	39
		Esperada	5,8	33,2	39
Total		Observada	8	46	54
		Esperada	8	46	54
Qui-quadrado (χ^2)			0,036		
Significância (p)			0,849		

Embora o teste de independência não tenha revelado associação entre as respostas às questões 2 e 4, a análise de conteúdo das questões abertas revelou que o receio do aumento no número de contestações técnicas foi o terceiro item mais pontuado como aspecto negativo, com 17% das menções, atrelando justamente à falta de uma base comum de conhecimento e interpretação, e que podem gerar erros de julgamento, conforme apontado nos questionários a seguir:

Questionário 23 – “Maior exposição a erros, divergências e riscos de litigância, apontando a busca por mais pronunciamentos contábeis de órgãos (sic) emissores de normas para suprir lacunas normativas ou pacificar divergências (sic), o que pode travar muitas análises periciais”.

Questionário 22 – “possibilidade de não apontar uma falha por medo de errar.”

O risco do aumento de contestações está atrelado também ao aumento na possibilidade de julgamentos periciais com viés acusatório, sendo objeto de preocupação de alguns respondentes, conforme descrito a seguir:

Questionário 54 – “A possibilidade de profusão de normas contábeis, potencializando a geração de irregularidades culposas, facilmente confundíveis com infrações criminais em função de viés de julgamento”.

O risco de viés está intimamente atrelado ao aspecto cultural, voltado para seguir normas codificadas e detalhadas, e mostra também um aspecto institucional que pode

potencializar esse risco em função da necessidade de autonomia da perícia oficial, conforme enfatizado por Tsunoda (2011).

“o ambiente organizacional existente na Polícia Federal é desfavorável quanto ao cumprimento de leis e recomendações, internacionais e nacionais, que preconizam a necessidade de autonomia para a realização do trabalho pericial, de forma a garantir a prova isenta e neutra em busca da justiça”.

A percepção de risco dos peritos criminais corrobora também o resultado do estudo realizado por Santos e Lopes (2011) que constatou que um dos riscos embutidos nos conceitos oriundos dos IFRSs é a maior propensão a conflitos em função da subjetividade.

Especificamente em relação à função de perícia oficial, os respondentes percebem que a necessidade de julgamento profissional mais subjetivo pode trazer consigo o risco de uma maior refutação às evidências, e por consequência, às conclusões periciais apresentadas.

Esse cenário poderá potencializar as recentes modificações no Código de Processo Penal, que ao privilegiar o contraditório e a ampla defesa, preceitos fundamentais previstos na Constituição Federal Brasileira de 1988, teve alterado o parágrafo 3º do artigo 159, possibilitando ao Ministério Público, ao assistente de acusação, ao ofendido, ao querelante e ao acusado a formulação de quesitos e a indicação de assistentes técnicos em matéria pericial.

Outra alteração que segue nessa linha é a prevista no parágrafo 5º do artigo 159, que prevê que no curso do processo judicial é permitido às partes requerer oitiva dos peritos para esclarecer a prova, além da possibilidade de indicar assistentes técnicos para apresentar pareceres sobre a prova e a oitiva.

Essas oitivas dos peritos podem revelar a necessidade de preparar os profissionais a defenderem oralmente suas conclusões durante uma audiência, por exemplo, sendo contraditados por assistentes técnicos de defesa e de acusação.

4.4 Preparação dos peritos para atuar em ambiente IFRSs

A tabela 8 demonstra que 83,3% entendem que os Peritos Criminais Federais não estão aptos a atuarem em casos que envolvam fraudes nas demonstrações contábeis em crimes financeiros com base nas normas internacionais de contabilidade.

Tabela 8 – Nível de preparação dos Peritos Criminais Federais

Variável	N	%
Discordo totalmente	8	13,3
Discordo	42	70
Indiferente	5	8,3
Concordo	5	8,3
Concordo totalmente	0	0

Essa percepção dos respondentes pode corroborar o entendimento de Schipper (2003) sobre a necessidade de mudar a expertise requerida dos profissionais de contabilidade para que exerçam adequadamente seus julgamentos profissionais num ambiente caracterizado por normas baseadas em princípios e comprometidos a elaborar demonstrações contábeis que primem pela apresentação da essência econômica das transações.

O traço cultural identificado na questão 1 e apontado como comum no Brasil por Gray (1988), foi identificado como aspecto negativo na análise das questões abertas, pois os

profissionais da área são egressos de uma cultura de uso das normas para fundamentar suas convicções, conforme destacado pelo questionário 32, a seguir reproduzido:

Questionário 32 – “os peritos que hoje atuam são todos formados num paradigma cultural de julgamento baseado na lei. Só vale o que está escrito, interpretar e ser subjetivo é quase uma heresia”.

Mesmo com essa questão demonstrada na revisão bibliográfica e reforçada na questão 1, deve-se ressaltar que embora tendentes a fundamentar seu julgamento profissional nas normas e formas, os Peritos Criminais Federais não se abstêm de desconsiderá-las quando entendem que estão sendo utilizadas para burlar ou ocultar a essência econômica das transações, conforme revelado na questão 2.

Essa percepção dominante dos respondentes de que não estão aptos a atuarem sob o paradigma dos IFRSs era de certa forma esperada e também pode estar atrelada a questões institucionais relacionadas a falta de capacitação, conforme apontado por alguns respondentes nos seguintes termos:

Questionário 38 – “Necessidade de atualização, diante de falta de investimentos constantes em capacitação e da falta de tempo para se reciclar (incentivo do DPF)”.

Questionário 27 – “Pouca capacitação fornecida pelo DPF na área contábil. Os cursos sobre o tema não saíram do papel. Não é só de equipamentos que vive a perícia”.

4.5 Outros resultados obtidos na análise de conteúdo das questões abertas

Este tópico sintetiza as percepções colhidas mediante análise das questões abertas, sendo destacadas na tabela 9 as categorias com frequência maior ou igual a 5%. Conforme demonstrado na referida tabela, os respondentes reconhecem o aumento da comparabilidade como principal aspecto positivo da adoção dos IFRSs, mesmo diante de algumas evidências empíricas de que a sua adoção não alterou significativamente a comparabilidade na Espanha (CALLAO, JARNE e LAINEZ, 2007). Essa percepção está associada em grande parte ao uso de técnicas de análise de balanços, conforme se observa a seguir:

Questionário 17 – “melhora a análise financeira entre empresas e a identificação de fraudes a serem aprofundadas (sic)”.

O respondente 17 cita uma ferramenta usada para identificar *red flags* por meio da análise entre empresas, por exemplo. Nessa seara, constata-se que uma ferramenta que é utilizada pelos profissionais que militam na área de fraudes nas demonstrações contábeis é a técnica de análise de balanços, que é considerada de raro valor para a pesquisa de fraudes ao fornecer elementos indiciários, como afirmado por Sá e Hoog (2010), pois, são capazes de direcionar as investigações e análises periciais.

Além do aumento na comparabilidade e na diminuição da complexidade, percebe-se também que a amostra entende como ponto positivo o aumento na valorização da opinião do profissional da área, estando em linha com a percepção exposta por Santos e Lopes (2011) em relação aos profissionais portugueses.

A tabela 9 ainda revela que o aumento na subjetividade dos peritos foi apontada como principal aspecto negativo da adoção dos IFRSs, o que não causa espanto, pois essa questão é bastante atacada e discutida em relação aos preparadores e gestores. No caso dos peritos, esse aspecto pode estar relacionado ao já discutido risco de aumento nas contestações.

A possibilidade de diminuição potencial de fraudes foi apontada pelos respondentes, porém numa dimensão bastante reduzida, principalmente quando comparada com aqueles que

entendem que o novo padrão traz como aspecto negativo o aumento potencial da ocorrência de fraudes.

Questões relacionadas à necessidade de requalificação dos peritos que atuam na área contábil-financeira, em função das normas internacionais, foram apontadas numa dimensão positiva e também numa dimensão negativa. Os respondentes associaram positivamente a necessidade de qualificação profissional como uma espécie de desafio a ser vencido; enquanto que se associou negativamente devido à falta de incentivo institucional à capacitação na área, destacando a necessidade de diferenciação em termos de investimentos e capacitação entre o trabalho de perícia criminal e o trabalho de polícia.

Tabela 9 – Categorias e Frequências Observadas

Painel A: ASPECTOS POSITIVOS			
Categorias	Descrição	N	%
Qualificação	Necessidade de qualificação do perito	8	7,48%
Subjetividade	Maior liberdade de julgamento profissional do perito	11	10,28%
Valorização	Valorização da perícia contábil criminal	12	11,21%
Complexidade (-)	Diminuição da complexidade das normas contábeis	26	24,30%
Comparabilidade (+)	Aumento da comparabilidade das demonstrações	42	39,25%
Painel B: ASPECTOS NEGATIVOS			
Categorias	Descrição	N	%
Cultura	Dificuldade de atuação em função da cultura profissional	5	5,56%
Viés	Risco de viés acusatório	6	6,67%
Fraude (+)	Aumento de oportunidades de fraudes	10	11,11%
Contestações	Risco de aumento das contestações	17	18,89%
Qualificação	Dificuldade de requalificar peritos criminais	20	22,22%

Nota: os percentuais foram obtidos dividindo o N pela frequência total (aspectos positivos com frequência igual a 107 e aspectos negativos com frequência igual a 90).

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O presente estudo pretendeu captar a percepção dos Peritos Criminais Federais sobre os impactos da adoção dos IFRS para a sua atividade de comprovação e materialização de fraudes contábeis no Brasil, sendo utilizada uma abordagem quantitativa baseada na análise estatística e qualitativa baseada na análise de conteúdo.

A tabela 2 permitiu observar que os respondentes fundamentam seu julgamento profissional dando mais ênfase em aspectos formais que privilegiam a existência de normas de contabilização baseadas em regras. Entretanto, os resultados demonstram também que valorizam fortemente os aspectos ligados à essência das transações, sugerindo que ao se convencerem de que a norma está sendo utilizada para ocultar a verdadeira essência de uma transação, os Peritos Criminais Federais não se absterem de desconsiderar a *image fidèle* à norma, em benefício da busca da *true and fair view*, que se confunde nestes casos com a verdade a ser buscada no processo penal.

As tabelas 3 a 9 permitiram constatar que a maior parte dos respondentes considera que a adoção dos IFRS irá facilitar o trabalho pericial, apontando como vantagens ou benefícios: maior facilidade na comprovação e materialização de fraudes, quando comparadas com fraudes realizadas com o uso da norma; o aumento da comparabilidade, relacionando-a ao uso de técnicas de análise de balanços, muito úteis para a identificação de *red flags* de

fraudes em demonstrações contábeis; a diminuição da complexidade das normas contábeis, não só em nível quantitativo, mas também em nível qualitativo, associando a diminuição da complexidade ao aumento na facilidade de se analisar a essência econômica das transações; a valorização da opinião pericial, associando essa valorização a uma mudança de paradigma na condução das investigações criminais, que passariam a ser conduzidas por profissionais que efetivamente possuem expertise na área contábil-financeira.

Por outro lado, embora compreendam que há benefícios que superam os custos, os respondentes se revelaram preocupados com a possibilidade do aumento do número de contestações técnicas e com a possibilidade da existência de viés acusatório nas análises periciais, atrelando esses aspectos a questões institucionais do DPF.

Além desses aspectos, as questões abertas revelaram que os peritos apontam que a falta de detalhamento das normas gera maior responsabilidade e o aumento do medo de errar, além de citarem o paradigma cultural no qual os peritos que hoje atuam foram forjados, ou seja, de julgamento baseado em aspectos formais (legais), sem primar pela subjetividade.

Questões relacionadas à necessidade de requalificação dos peritos que atuam na área contábil-financeira, em função das normas internacionais, foram apontadas numa dimensão positiva e também numa dimensão negativa. Os respondentes associaram positivamente a necessidade de qualificação profissional como uma espécie de desafio a ser vencido, enquanto que se associou negativamente devido à falta de incentivo institucional à capacitação na área, destacando a necessidade de diferenciação em termos de investimentos e capacitação entre o trabalho de perícia criminal e o trabalho de polícia.

Questões relacionadas às oportunidades de ações fraudulentas em função da adoção das normas internacionais foram apontadas em dimensões positivas e negativas. Na dimensão positiva, foi apontada com pouca frequência, relacionando-se ao aumento na transparência das informações. Por outro lado, os respondentes se revelaram muito receosos com o potencial aumento no número de fraudes, manifestadas em função do aumento na subjetividade da interpretação das normas.

Em linhas gerais, os peritos pesquisados não se sentem aptos a atuarem em casos de fraudes em demonstrações contábeis ocorridos em ambiente IFRSs, demonstrando uma necessidade urgente de se preparar profissionais que se sintam aptos, notadamente em função da evolução dos mercados financeiros e de capitais no Brasil.

O presente estudo apresenta limitações que dizem respeito principalmente à generalização dos resultados, uma vez que a abordagem pretendida foi qualitativa e quantitativa e o número de questionários respondidos não possibilitou realizar testes estatísticos com maior robustez. Outra questão diz respeito às opiniões expressas nas respostas às questões, que podem não refletir adequadamente o ponto de vista dos respondentes.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar de os Peritos Criminais Federais que atuam na área contábil-financeira do Departamento de Polícia Federal (DPF) do Brasil ainda não terem atuado em nenhum caso de suspeita de fraude em que a entidade analisada adotasse os IFRSs, esses servidores públicos demonstram-se conscientes quanto à necessidade de educação continuada, uma vez que a adoção dos IFRSs pelas empresas implicará (está implicando) numa mudança significativa de paradigma: de *image fidèle* para a *true and fair view*. Não obstante os peritos se auto avaliarem como “formados num paradigma cultural de julgamento baseado na lei”, eles

afirmam buscar avaliar se a essência econômica das transações estão adequadamente representadas nas demonstrações contábeis.

Um dos fatores que justifica a necessidade de treinamento e capacitação em IFRSs é a expectativa de que aumentará a frequência de contestações dos laudos periciais pelas partes envolvidas na lide. Ressalte-se que equalizar a demanda por cursos de capacitação na área pericial corresponde a um desafio a ser vencido pelo DPF, conforme apontado por Tsunoda (2011).

O desafio com capacitação é muito grande, principalmente quando se confrontam as necessidades da perícia e a disponibilidade de recursos financeiros. Na Lei Orçamentária Anual de 2011 foram aprovados gastos totais de R\$4.553.750.250,00, sendo que apenas R\$1.500.000,00 (0,03% do total) foram previstos para ações de capacitação profissional a serem distribuídas por todas as áreas da Polícia Federal, inclusive à perícia criminal.

Observa-se também que esse aumento de contestações poderá ser potencializado pelas recentes alterações no Código de Processo Penal (CPP), o que poderá levar estes profissionais a terem que realizar sustentações orais de seus trabalhos, o que demandará também a preparação dos mesmos.

Embora existam disposições do CPP que regulam a questão, atribuindo aos peritos criminais disciplina judiciária, com as mesmas hipóteses de suspeição e impedimento dos juízes, o estudo do risco apontado na pesquisa de viés acusatório deve ser aprofundado, principalmente no tocante ao reforço da necessária autonomia da perícia criminal oficial para a produção de provas com isenção, imparcialidade e neutralidade.

Outros trabalhos podem ser realizados no futuro com o objetivo de aprofundar algumas outras questões levantadas aqui, principalmente à medida que casos de fraudes forem sendo investigados sob o novo arcabouço conceitual. Questões relacionadas à qualificação dos peritos criminais devem ser acompanhadas, inclusive a preparação desses profissionais para atuarem em ambiente de maior pressão, sujeitos a participação em embates técnicos e defesas orais de seus trabalhos. Além disso, entende-se que também será pertinente avaliar a percepção dos profissionais sobre as normas produzidas e sua aceitação pelos organismos reguladores, sobretudo em seus aspectos operacionais, voltados à identificação de fraudes em itens com carência de detalhamento e, portanto, mais sujeitas à subjetividade.

7. REFERÊNCIAS

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). *Financial Accounting Standards Committee: Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting*. *Accounting Horizons*, March 2003.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.

BARTH, Mary E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. *International accounting standards and accounting quality*. **Series Research Papers**. Stanford Graduate School of Business, n.º 1976, 2007.

BENSTON, George J.; BROMWICH, Michael; WAGENHOFER, Alfred. *Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Santandard Setting Strategy*. **Abacus**, v. 42, 2, 2006.

BRASIL. Decreto-lei n.º 3.689, de 3 de outubro de 1941. **Código de Processo Penal**. Brasília, DF, Presidência da República, 1941.

------. Lei n.º 12.381, de 09 de fevereiro de 2011. **LOA-Lei Orçamentária Anual**. Brasília, DF, Presidência da República, 2011.

CALLAO, Susana; JARNE, José I.; LAÍNEZ, José A. *Adoption of IFRSs in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting*. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 16, pp. 148-178, 2007.

CARDOSO, Ricardo Lopes; SARAIVA, Enrique; TENÓRIO, Fernando Guilherme; SILVA, Marcelo Adriano. Regulação da Contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRSS. **RAP-Revista de Administração Pública-EBAPE/FGV**, v. 4, jul/ago de 2009, p. 773-799.

COLASSE, Bernard. *The French notion of the image fidèle: the power of words*. **The European Accounting Review**, v.6, n.4, 1997, p.681-692.

CUCCIA, Andrew; HACKENBRACK, Karl; NELSON, Mark W. *The ability of professional standards to mitigate aggressive reporting*. **The Accounting Review**. April, 1995.

FIELD, Andy. **Discovering Statistics using SPSS for Windows**. London: Sage, 2000.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (FASB). **Proposal for a Principles-Based Approach to U.S. Standard Setting**. October, 2002. Disponível em <<http://www.fasb.org.br>>. Acesso em 30 de março, 2011.

GODOY, Arnaldo Sampaio de. Interpretação econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (*business purpose*) e da substância sobre a forma (*substance over form*). **Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jun. 2010.

GONCHAROV, Igor. ZIMMERMANN, Jochen. *Do Accounting standards influence the level of earnings management? Evidence of Germany*. **SSRN**, 2006. Disponível em http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=386521. Acesso em 03 de Nov. de 2011

GRAY, Sidney J. *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally*. **Abacus**. Scotland, v. 24, n. 01, p. 1-15, mar/1988.

NELSON, Mark. *Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards*. **Accounting Horizons**, v. 17, 1, 2003, p.91-104.

NELSON, Mark; ELLIOTT, J.; TRAPLEY, R. *Evidence from auditors about managers and auditors earnings-management decisions*. **The Accounting Review**, 77 (Supplement): 175-202, 2002.

NIYAMA, Jorge Katsumi; COSTA, P. S.; AQUINO, D. R. B. Principais causas das diferenças internacionais no *financial reporting*: uma pesquisa empírica em instituições de ensino superior do nordeste e centro-oeste do Brasil. **ConTexto**, Porto Alegre, vol. 5, n. 8, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; MENDES, Paulo César de Melo. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **RCO - Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v.4, n.9, p.3-29, mai-ago 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; FERNANDES, Bruno V. R.; LIMA, Diogo H. Silva de; VIEIRA, Eduardo Tadeu. Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas no Brasil. In: **10º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, 2010, São Paulo. Anais... São Paulo, 2010.

- ROLIM, João Dácio. **Normas antielisivas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 142
- SÁ, Antonio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. Curitiba: Juruá, 2010.
- SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planejamento fiscal. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- SANTOS, Maria João; LOPES, Patrícia Teixeira. A percepção dos profissionais da Contabilidade sobre a adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC). **XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria**. Disponível em <http://www.acim2011.org/tema_normalizacao.html>, acesso em junho de 2011.
- SCHIPPER, Katherine. *Principles-based Accounting Standards*. **Accounting Horizons**, vol. 17, n.1, p.61-72, 2003.
- SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC). **Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System**. 2003. Disponível em <www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>. Acesso em 15 mar de 2011.
- TENDELOO, Brenda Van; VANSTRAELEN, Ann. *Earnings management under German GAAP versus IFRSs*. **European Accounting Review**, vol. 14, nº 1, p. 155-180, 2005
- TSUNODA, Márcia Aiko. O processo de construção da identidade do profissional perito criminal federal. **Dissertação de Mestrado em Administração Pública**. Rio de Janeiro, 2007. EBAPE/FGV-Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.