DOI: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v14n43p63-73

O ENSINO DA PERÍCIA CONTÁBIL EM BRASÍLIA: PERCEPÇÕES DOS ESTUDANTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THE TEACHING OF FORENSIC ACCOUNTING IN BRASILIA: PERCEPTIONS OF ACCOUNTING UNDERGRADUATE STUDENTS ON THE ACCOUNTANCY COURSE IN HIGHER EDUCATION

JOSÉ ANTÔNIO DE FRANÇA
Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília, Doutorando em Ciências Econômicas. ***Endereço:*** *Campus Universitário Darcy Ribeiro | Asa Norte | Prédio da Face | Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais | 70910-970 | Brasilia/DF | Brasil.*
E-mail: *franca@itecon.com.br*

ALINE BORGES BARBOSA
Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília. ***Endereço:*** *Campus Universitário Darcy Ribeiro | Asa Norte | Prédio da Face | Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais | 70910-970 | Brasilia/DF | Brasil.*
E-mail: *alinebbarbosa@gmail.com*

RESUMO

O presente artigo evidencia e traz para discussão resultados obtidos em pesquisa com 201 alunos dos cursos de ciências contábeis ofertados por instituições de ensino superior (IES) da região de Brasília, no Distrito Federal, relativos ao ensino e mercado de trabalho da perícia contábil. A pesquisa foi realizada por meio de questionário aplicado aos alunos do 7º ao 10º período semestral, abrangendo alunos concludentes, no segundo semestre de 2013. A questão de pesquisa consiste em obter evidências, sob a perspectiva dos alunos, de como as instituições de ensino superior, que ofertam o curso de ciências contábeis, preparam seus alunos para o exercício da profissão, na atividade pericial, nos quesitos relativos à motivação de interesse pela perícia e de informação sobre desafios e oportunidades do mercado de trabalho. No sentido de viabilizar respostas para essa questão, a pesquisa teve por objetivo verificar como as IES ofertam o conteúdo de perícia contábil visando a preparar seus egressos para atender ao mercado de Perito-Contador. Para a obtenção das respostas que satisfizessem à investigação, utilizou-se como metodologia a análise da variância (ANOVA) por meio do teste de médias, auxiliada por análise das estatísticas descritivas. Os resultados finais obtidos mostram, com confiança de 90% e 95%, que os alunos que cursaram o conteúdo curricular se interessam pela perícia. Há um alto grau de desinformação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador. Esses resultados sugerem a necessidade de que as IES promovam adequação curricular para eliminar as deficiências evidenciadas.

Palavras-chave: Perícia contábil. Mercado de trabalho de perícia. Ensino de perícia no Distrito Federal.

Submissão em 16/05/2015. **Revisão em** 15/06/2015. **Aceito em** 27/07/2015.

(cc) BY-NC

ABSTRACT

This paper highlights and brings to discussion results obtained in a research with 201 students of Accounting in higher education institutions (HEIs) in the region of Brasilia, Federal District, concerning training in forensic accounting and its position in the labor market. The research was conducted by means of a questionnaire for undergraduate students from the 7th to the 10th semiannual period, including undergraduating students in the second half of 2013. The question in the research consisted in obtaining evidence from the perspective of the students on how the HEI's Accounting program they were enrolled in could prepare them for the forensic accounting practice. Questions related to whether or not students felt motivated to pursue a career in the field and how informed they were on challenges and opportunities in the labor market. In order to bring possible answers to this question, the research aimed at verifying how HEIs provide its undergraduates with the contents of forensic accounting so as to prepare them to become forensic accountants. In order to obtain answers that conformed to the objective of this research, the analysis of variance methodology (ANOVA) with tests of means aided by descriptive statistical analysis were used. The final results showed with 90-95% confidence that: students who attended to classes in the program are interested in forensic accounting; and there is high degree of misinformation about the challenges and opportunities related to the labor market. These results suggest the need for HEIs to promote adjustments in their curricula in order to eliminate these weaknesses highlighted.

Keywords: *Forensic accounting. Forensic accounting and the labor market. Training in forensic accounting in the Federal District.*

1 INTRODUÇÃO

Perícia contábil, possivelmente, é um dos métodos de investigação de maior acurácia no contexto da contabilidade aplicada. Seus resultados, apresentados por meio de relatório ou laudo pericial, são de significativa relevância para a solução de controvérsias nos âmbitos judicial e extrajudicial, auxiliando na tomada de decisão para a justa aplicação do direito. Nesse contexto, juízes, síndicos, administradores e litigantes se utilizam da prova pericial para dirimirem dúvidas e assegurarem tanto a preservação do contencioso quanto a integridade das provas.

A perícia contábil, como uma especialização da profissão de Contador, pode ser uma área de interesse para esse profissional, em função de oportunidades como flexibilidade do horário de trabalho e remuneração, entre outros, mas impõe desafios como a exigência de conhecimento técnico avançado do regramento contabilístico, da legislação aplicável, de tecnologias, de outras áreas correlatas, como cálculo financeiro, por ser atividade multidisciplinar (SINGLETON, 2006). Além desses requisitos o profissional da perícia, para ter um desempenho adequado do seu mister, necessita prestar obediência aos preceitos do código de ética profissional, no relacionamento com as partes e com o Juízo. Para além do desafio exigido, é esperada boa comunicação, clareza e objetividade na apresentação do trabalho conhecido como laudo pericial, como abordam Soares *et al.* (2012), que deve ser um documento conclusivo.

A obtenção do conhecimento exigido para a prática pericial contábil, como analisado por Pereira (2006), deve ter inicio no conteúdo da disciplina "perícia" que intuitivamente deve ser ministrada nos cursos superiores de contabilidade. Para tanto, referido conteúdo deveria ser incluso de forma obrigatória na grade curricular de cada curso. Essa inclusão foi um dos itens de interesse da pesquisa, integrante do questionário respondido pelos alunos e que se mostrou não ser observada, de forma obrigatória, por todas as instituições de ensino superior que ofertam o curso de contabilidade na região de Brasília, no Distrito Federal. Há IES que oferta o conteúdo da disciplina de forma opcional.

Para a obtenção e retenção do conhecimento do conteúdo curricular de perícia contábil seria desejável que as IES também ofertassem práticas, ainda que restritas a laboratório, da atividade pericial, considerando que para o egresso do curso de ciências contábeis, sem instrumental prático adequado, adentrar ao mercado de trabalho, pode ser um desafio e risco para a credibilidade da profissão de Contador. Contudo, os sinais apresentados de que essas dificuldades estariam sendo mitigadas podem ser considerados tênues, tendo em vista que há curso de contabilidade que ainda não contempla o conteúdo de perícia como obrigatório, assim como há curso que não oferta qualquer conteúdo prático de perícia.

Para que a perícia contábil possa desempenhar um papel relevante na sociedade, auxiliando e dando suporte às decisões sobre controvérsias, como sugere Rezaee *et al.* (2004), é imprescindível que haja atitudes de melhor planejamento na educação considerando os benefícios esperados para os estudantes, para a comunidade de negócios e para a profissão contábil.

Ainda que não praticada por muitos profissionais contadores, perícia contábil pode ser considerada um interessante mercado de trabalho, tanto pela demanda de usuários quanto pela segurança que pode proporcionar à sociedade, por ser um importante instrumento de apoio para auxiliar a justa decisão das causas que envolvem discussão patrimonial. No entanto, a exploração do mercado de perícia no Distrito Federal, por possível insuficiência de oferta de conteúdo prático pelas instituições de ensino superior de contabilidade, não se apresenta bem difundida como outros ramos da profissão contábil.

Como o perito-contador é um profissional autônomo e independente, tanto nas causas judiciais quanto nas extrajudiciais, seu risco não pode ser compartilhado e isso pode ser também uma das restrições à entrada de novos profissionais no mercado. Mas esse questionamento não foi abordado no questionário aplicado.

Essa restrição, se assim considerada, poderia ser mitigada pela ação das instituições de ensino superior de contabilidade na oferta de práticas periciais, já que durante o período de formação no curso de contabilidade a presença de caçadores de talento para recrutar estagiários para perícia parece ter menor demanda do que para auditoria. Não obstante essa restrição, o mercado de trabalho do perito-contador é função da demanda de litigantes, tanto como Perito do Juízo, quando por este nomeado, quanto como perito assistente, quando contratado pelas partes. Para além disso, o trabalho do perito-contador precede à instauração da lide, tendo em vista que é necessário para sustentar a elaboração de quesitos exigidos para elucidar os direitos controversos dos litigantes.

Assim, nesse contexto, a questão da pesquisa consiste em obter evidências, sob a perspectiva dos alunos, de como as instituições de ensino superior (IES), que ofertam o curso de ciências contábeis, na região de Brasília, no Distrito Federal, preparam seus egressos para o exercício da profissão contábil na atividade pericial, nos quesitos de motivar o interesse pela perícia e informar sobre as oportunidades do mercado de trabalho, inclusive remuneração.

Como expectativa de resultados, nas formas nula e alternativa, em média, espera-se que:

> **H_0:** os alunos que já cursaram a disciplina manifestem interesse pela perícia e demonstrem conhecimento sobre desafios e oportunidades do mercado de trabalho do Perito-Contador;
>
> **H_1:** os alunos que já cursaram a disciplina não demonstrem interesse pela perícia, não manifestem conhecimento sobre desafios e oportunidades do mercado de trabalho do Perito-Contador.

Para possibilitar a obtenção de respostas à questão declarada, a pesquisa teve por objetivo verificar como as IES ofertam o conteúdo de perícia contábil visando a preparar seus egressos para atender ao mercado de Perito-Contador.

Por ser a perícia uma atividade multidisciplinar, a identificação do nível de conhecimento dos alunos sobre técnicas e práticas periciais é relevante, para, quando couber, motivar uma reformulação nos conteúdos curriculares das instituições de ensino superior, de forma que os egressos possam ser candidatos naturais e potenciais a concorrer no mercado de trabalho, com oportunidade de sucesso, caso elejam a perícia como atividade profissional.

Em todo o Distrito Federal, no período da pesquisa, 30 instituições de ensino superior foram identificadas como autorizadas a ofertar o curso de bacharelado em Ciências Contábeis. Contudo, desse total, somente quatorze estavam com o curso em funcionamento e, dessas, somente as seis inclusas na amostra tinham alunos cursando entre o 7º e o 10º semestre. Confirmam o alegado por Soares *et al.* (2012): é o período em que o conteúdo de perícia é ofertado.

Assim, no contexto apresentado, acredita-se que uma importante contribuição dos resultados desta pesquisa é despertar, nos coordenadores de cursos de contabilidade e professores, alguma reflexão sobre o conteúdo curricular de perícia, considerando que o mercado exige profissional adequadamente preparado e essa preparação deve ser iniciada durante a formação profissional.

2 DISCUSSÃO TEÓRICA

Pesquisas sobre inclusão e desempenho de disciplinas ou conteúdos em grades curriculares dos cursos de ciências contábeis têm despertado interesse de pesquisadores. Alguns desses interesses, divulgados na literatura contabilística, estão referenciados neste artigo e contribuem para sustentação dos argumentos apresentados, nos campos do ensino e da aplicação, em que se inclui a perícia, como uma especialização da contabilidade.

A demanda por perícia contábil, em juízo ou fora dele, no Brasil, tem sido recorrentemente requerida quando há necessidade de prova documentada por especialista, da profissão de Contador, sobre a fidedignidade de dados e informações de natureza contábil ou produzidos pela contabilidade. Essa fidedignidade é obtida por meio de investigação localizada, em que o especialista procura uma contraprova do que está declarado. Para obtenção

dessa contraprova, como argumenta Gray (2008), é necessário que haja uma combinação de conhecimento e habilidades em métodos de investigação, pesquisa, regulação, métodos quantitativos, finanças, auditoria e contabilidade, porque perícia é uma especialização multidisciplinar, principalmente quando o seu objeto é investigar crimes do colarinho branco, como faz o governo dos Estados Unidos. Com entendimento semelhante, Hao (2010) declara que na China a perícia contábil tem sido requerida por várias necessidades, entre elas a contribuição para as áreas econômica e social, por deficiência da contabilidade tradicional e devido ao falseamento das informações contábeis.

2.1 Discussão no contexto do ensino da Contabilidade

Huber (2012) analisa que a contabilidade nos Estados Unidos é uma profissão, não apenas porque é definida como tal pelo Estado, mas também porque preenche um número significativo de critérios sociológicos aceitos como uma profissão. Associa esses atributos da contabilidade tradicional com a perícia contábil (forensic accounting) e com a auditoria para justificar sua tese. Revela que o aumento recente na demanda por peritos-contadores resultou em um significativo crescimento do número de certificações em perícia contábil e que esse mercado vem sendo ocupado por auditores que não são originalmente certificados para o exercício da perícia contábil. Argumenta que em função de a perícia exibir muitas das mesmas características da profissão contábil, também poderia ser considerada uma profissão.

De Souza *et al.* (2008) analisaram ementas curriculares dos cursos de ciências contábeis de universidades brasileiras, relativas às competências essenciais para formação de contadores gerenciais, listadas pelo *Institute of Management Accounting* – IMA, e concluíram que diversas competências são abordadas de forma limitada nos cursos de graduação selecionados e que algumas competências praticamente inexistem nos cursos de determinadas universidades.

Calixto (2006) analisou o grau de inserção da disciplina contabilidade ambiental na matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis oferecidos por universidades brasileiras e a importância dessa disciplina na visão dos coordenadores e possíveis dificuldades para a sua inclusão nos respectivos cursos. Declara que utilizou procedimentos exploratórios e bibliográficos de campo e que os resultados obtidos indicaram que a disciplina é oferecida por um número reduzido de universidades, ainda que seja considerada importante na formação dos acadêmicos.

Andrade (2002) analisou as condições de ensino da disciplina contabilidade introdutória, no curso de ciências contábeis, de 90 universidades públicas brasileiras, com o objetivo de conhecer os métodos de ensino utilizados e o interesse de professores por tecnologias educacionais. Seus resultados mostram que 100% dos professores respondentes utilizam o método de aulas expositivas, embora manifestem desejo pelo uso de outras tecnologias.

Leal e Cornachione (2006) analisaram a relação entre a utilização do método de ensino por meio de aula expositiva e a qualidade do aluno que se forma nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil com a utilização desse método. Declaram que realizaram pesquisas empírico-bibliográficas baseadas em entrevistas com professores e alunos do curso de Ciências Contábeis da FEA/USP e, também, em dados relativos ao Exame Nacional de Cursos (provão) promovido pelo INEP-MEC nos anos de 2002 e 2003 e que, como resultado, verificaram que o desenvolvimento de competências de formação foi maior nos contadores recém-formados, submetidos ao método de exposição combinado com participação, do que pelos que tiveram preponderantemente o método da exposição nos seus cursos.

Silva (2008) analisou o resultado do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) – 2006 para o curso de Ciências Contábeis. Declara que a metodologia utilizada foi a análise documental do relatório do ENADE/2006 acompanhada de uma pesquisa bibliográfica sobre o ensino da contabilidade. Em suas conclusões sugere mudanças que oportunizem a melhoria da aprendizagem pelos educandos.

Peleias *et al.* (2007) analisaram a evolução do ensino de Contabilidade no Brasil e o impacto que alguns eventos econômicos, políticos e sociais tiveram nessa evolução, por meio de pesquisa histórica, documental, bibliográfica e descritiva. Declaram que os resultados obtidos permitiram identificar como algumas ocorrências econômicas, políticas e sociais afetaram o ensino contábil e a forma como a legislação analisada evoluiu até os dias atuais.

Silva e Oliveira Neto (2010) avaliaram o impacto dos estilos de aprendizagem dos alunos e professores e estilos das disciplinas no desempenho acadêmico dos alunos de um curso de graduação em contabilidade no Brasil utilizando o questionário ILS de Felder e Soloman (1991), baseado no modelo teórico de Felder e Silverman (1988). Seus resultados mostraram que os estilos de aprendizagem predominantes nos alunos são ativo, sensorial, visual e sequencial e nos professores são reflexivo, intuitivo, visual e sequencial. Nas disciplinas são predominantes os estilos reflexivo, sensorial, verbal e sequencial.

2.2 Discussão no contexto do ensino da perícia

Perícia contábil, como comentam Singleton *et al.* (2006), é por vezes utilizada como um instrumento de detecção de fraudes. Pode ser requerida de forma judicial ou extrajudicial. Para qualquer que seja a forma requerida o *expert* deve ter sólidos conhecimentos de sistemas contábeis, sistemas de controles, regramento contabilístico, legislação aplicável, cálculo financeiro, e tecnologias, para o desempenho adequado do mister.

Rezaee *et al.* (2004) investigaram a opinião de acadêmicos e profissionais a respeito da importância e relevância da educação em perícia. Seus resultados mostram que a demanda e o interesse pela educação em perícia nos Estados Unidos é crescente e que tanto acadêmicos quanto profissionais planejam melhorar essa educação considerando os benefícios para os estudantes, para a comunidade de negócios e para a profissão contábil.

Okoye e Chukwunedu (2011) pesquisaram se na percepção de professores de contabilidade da Nigéria, uma ênfase das técnicas em perícia, com base em custo benefício, seria capaz de aumentar a capacidade de auditores descobrirem fraudes. Seus achados sinalizam que tal ênfase poderia ter impactos positivos tanto na educação quanto nas práticas contábeis.

Zadeh e Ramazani (2012) argumentam que perícia contábil é considerada um campo de especialização da contabilidade que se relaciona frequentemente com litígios, e que por isso peritos-contadores são normalmente chamados de auditores-peritos ou contadores-detectores. Em sua pesquisa procuraram investigar a taxa de percepção de contadores a respeito da perícia-contábil considerando o fato de que quando a percepção de contadores sobre regras financeiras aumenta, o número de firmas que recorrem aos tribunais com reclamação financeira diminui. Seus achados indicam baixo nível de percepção de contadores sobre os métodos de perícia contábil.

Okoye e Gbegi (2013) analisaram a evolução da perícia no planejamento de detecção do risco de fraudes na realização de auditoria na Nigéria. Em seus achados observaram que a perícia-contábil modifica a extensão e a natureza dos testes de auditoria, quando o risco fraude é alto. Como conclusão recomendam que peritos-contadores devem ser envolvidos no planejamento de auditoria, antes e depois de identificado o gerenciamento do risco de fraude e que isso impõe a necessidade de mais treinamento e acreditação dos peritos-contadores nigerianos.

Soares *et al.* (2012) pesquisaram sobre as características do ensino de perícia nos cursos de ciências contábeis das universidades federais brasileiras. Declaram que seus resultados mostram que os principais tópicos abordados na disciplina são o laudo pericial, a legislação acerca da perícia e do perito, os procedimentos da realização da perícia, conceitos e áreas de abrangência da perícia contábil, e ainda identificaram que a disciplina é ministrada sempre entre o quinto e décimo semestres e que em quase todas as universidades analisadas a disciplina é obrigatória.

Peleias *et al.* (2011) analisaram as condições de ensino da disciplina perícia contábil em dois grupos de cursos, um classificado pelo ENADE e outro por acessibilidade. Seus resultados declarados sinalizam que os cursos classificados pelo ENADE possuem melhores condições de ensino, revelando maiores preocupações e cuidados com: estratificação dos grupos de conteúdos oferecidos, completude dos planos de ensino, variação nas estratégias de ensino, ênfase em determinados grupos de conteúdos e variedade nos critérios de avaliação.

Pereira (2006) investigou como promover o ensino-aprendizagem da disciplina perícia contábil no curso de ciências contábeis, com o objetivo de preparar o exercício profissional dos egressos, por meio de consulta a magistrados e professores. Suas conclusões sugerem conteúdo programático e metodologias para a disciplina perícia contábil.

Santana (1999) analisa o papel do perito-contador na relação com o juiz, identificado como usuário. Conclui que a perícia contábil como instrumento de prova é relevante mas não plenamente satisfatório.

Knackfuss (2010) analisou a influência do laudo pericial contábil nas decisões judiciais de primeiro grau na justiça do trabalho. Suas conclusões evidenciaram que os laudos periciais são eficazes para atender às necessidades informacionais dos magistrados de primeira instância.

Neves Junior e Moreira (2011) analisaram a relevância da perícia contábil como meio de prova para a solução de controvérsias relativas ao crime organizado, utilizando questionário aplicado a agentes policiais. Como conclusão declaram que o resultado da análise comprovou a validade da perícia contábil.

Magalhães *et al.* (2009) argumentam que perícia, em uma ótica mais ampla, pode ser entendida como qualquer trabalho de natureza específica com rigor na execução. Quando essa execução for feita por contadores, esses devem ter práticas e ser conhecedores de sistema de informações contábeis para que possam elucidar fatos relacionados com variações patrimoniais.

O disciplinamento emanado das Normas Brasileiras de Contabilidade, NBCT TP 01, Resolução CFC n. 1243/09, define perícia contábil como o conjunto de procedimentos técnicos, que tem por objetivo a emissão de laudo sobre questões contábeis, mediante

exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, avaliação ou certificado.

De Sá (2009) entende que perícia contábil é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando a oferecer opinião, mediante questão proposta. Para tal opinião realizam–se exames, vistorias, indagações, investigações, avaliações, arbitramentos, em suma, todo e qualquer procedimento necessário à opinião.

Para Alberto (2009) e Zanna (2011), perícia é caracterizada como um delimitado e definido instrumento auxiliar em decisões judiciais, extrajudiciais, coletivas ou particulares.

Para Moraes e De França (2000), Alberto (2009) e Magalhães *et al.* (2009), uma das obrigações do perito é contribuir para a promoção da justiça social a partir de um trabalho legal e estritamente profissional com a finalidade de elucidar a veracidade dos fatos no conflito instalado, além do conteúdo ético e moral.

Quando se tratar da aceitação do trabalho, como menciona Alberto (2009), deve o perito ter comprovada habilitação profissional, e no curso do trabalho devem ser evitadas interpretações tendenciosas e mantidos os compromissos moral e ético. Assim não o fazendo, como comenta Zanna (2009), o perito expõe-se à punição de ordem cível e pecuniária.

Em um contexto amplo o papel do perito-contador é de grande valia no cenário capitalista. Como ensinam Moraes e De França (2000), o contador, quando investido da função de perito, assume responsabilidades penal, civil, moral e social e delas deve desincumbir-se com um trabalho honesto, ético e impessoal.

Ainda, para Moraes e De França (2000), o laudo pericial deve ser esclarecedor e responder com objetividade aos quesitos formulados pelas partes e evitar juízo de valor que possa conduzir o julgador a erro.

3 METODOLOGIA

O procedimento metodológico utilizado permite organizar as respostas obtidas a partir do questionário aplicado segregando os atributos de interesse da pesquisa para tratamento por modelagem quantitativa. Os dados objeto das respostas requeridas no questionário foram tabulados por categoria e por instituição de ensino superior, como demonstrado na Tabela 1 da subseção 3.2 subsequente, referentes à análise da amostra, para alimentar o modelo eleito pela pesquisa.

A modelagem quantitativa eleita utiliza a análise da variância (ANOVA), por meio do teste de médias, que exige comparação com a estatística "*t*", como teste de hipótese. A caracterização em quantitativa aplica-se às variáveis numéricas quantificáveis, capturadas pelos itens de interesse definidos no questionário, capazes de oferecer as respostas exigidas pela questão de pesquisa. Nesse contexto, o teste de médias permite concluir, de forma comparativa, se os estimadores de médias são ou não diferentes, ao nível de significância desejado. Podem com base naqueles estimadores inferir sobre o comportamento das variáveis a partir dos dados amostrais. Para alimentação do modelo são utilizadas as seguintes variáveis: (GM) gênero masculino; (GF) gênero feminino; (CD) cursou a disciplina; (CI) interesse pela disciplina; (INF) informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador e (RA) remuneração do perito-contador atraente.

3.1 Modelagem do teste de médias

O modelo do teste de médias produzirá um valor teórico a ser confrontado com a estatística crítica que permite validar a significância do teste, com confiança de 90% e 95%, como mostrará a seção (4) mais adiante. Com este propósito o modelo é definido da seguinte forma, como demonstra a equação (1) seguinte:

$$Estatística_{teste} = \frac{\bar{x}_1 - \bar{x}_2}{\sqrt{\frac{s_1^2}{n_1} + \frac{s_2^2}{n_2}}} \qquad (1)$$

Em que $\bar{x}_1$ é a média da variável indicativa de que cursou a disciplina (CD); $\bar{x}_2$ é a média da variável de comparação (CI, INF, RA); s_1^2 é a variância da variável indicativa de que cursou a disciplina (CD); s_2^2 é variância da variável de comparação (CI, INF, RA); n1 é o tamanho da amostra da variável indicativa de que cursou a disciplina (CD) e n2 é o tamanho da amostra das variáveis de comparação (CI, INF, RA).

3.2 Análise da amostra

A amostra obtida por meio da aplicação do questionário "in loco" totaliza as respostas de 201 alunos do curso de ciências contábeis, das seis instituições de ensino superior da região de Brasília, no Distrito Federal, que ofertavam a disciplina de perícia no primeiro semestre de 2013. Os alunos entrevistados cursavam do 7º ao 10º períodos semestrais em cada instituição de ensino superior, abrangidos os concludentes. As respostas ao questionário mostram que das instituições de ensino pesquisadas somente a Universidade de Brasília (UnB) não oferta o conteúdo de perícia como obrigatório, mas o faz de forma opcional. Os dados mostram que os alunos dessas IES que manifestam interesse cursam a disciplina e dessa forma não prejudicam a análise e nem os resultados.

A Tabela 1 seguinte mostra que do total dos 201 alunos entrevistados, 101 são do gênero masculino e 100 do gênero feminino e que, desse total, 101 já cursaram a disciplina e 100 ainda não o fizeram, apresentando uma relação proximamente paritária por gênero. Do total dos respondentes 88 (43,78%) manifestaram que tem interesse no mercado de perícia e 113 (56,22%) não manifestaram esse interesse; 38 (18,91%) responderam que têm informação sobre o mercado de perícia, enquanto que 163 (81,09%) não se mostraram informados; e ainda 59 (29,35%) consideram que o mercado de perito tem remuneração atraente, enquanto que 142 (70,65%) apresentam percepção diferente.

Tabela 1 – Respostas de 201 alunos do curso de ciências contábeis de 6 instituições de ensino da região de Brasília no Distrito Federal no segundo semestre de 2013, relativas ao ensino de perícia

CURSOS	GM	GF	CD	NCD	CI	NI	INF	NINF	RA	NRA	SOMA
UnB	31	13	2	42	25	19	8	36	22	22	44
UPIS	12	21	32	1	6	27	5	28	6	27	33
UDF	14	18	8	24	14	18	4	28	9	23	32
UNIEURO	9	11	15	5	6	14	5	15	4	16	20
UNEB	17	13	10	20	13	17	8	22	4	26	30
UCB	18	24	34	8	24	18	8	34	14	28	42
SOM A	101	100	101	100	88	113	38	163	59	142	201

GM=gênero masculino; GF=gênero feminino; CD=cursou disciplina; NDC=não cursou disciplina; CI=interesse em perícia; NI=não tem interesse em perícia; INF= informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador; NINF=não informado sobre demanda do mercado de perícia; RA=remuneração atraente; NRA=remuneração não atraente.
Fonte: Resultados da pesquisa.

Em relação aos (113) alunos que não despertam interesse pela perícia, seja nas IESs que ofertam a disciplina como conteúdo obrigatório (UPIS, UDF, UNIEURO,UNEB E UCB) ou nas IES que a ofertam como conteúdo opcional (UnB), esse resultado também pode ser interpretado em função de que a metade dos respondentes (100) ainda não cursou o conteúdo curricular de perícia, sinalizando que a integralização desse conteúdo por parte dos alunos pode ocorrer mais para o final do curso.

4 ANÁLISES E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados dos testes produzidos pelo modelo descrito na seção 3 precedente, equação 1, estão demonstrados e discutidos nesta seção juntamente com as estatísticas descritivas.

4.1 Análise das estatísticas descritivas

A Tabela 2 seguinte mostra os principais estimadores das estatísticas descritivas, em que se verifica, em média, que cada IES contribuiu com respostas de menos de 17 alunos por gênero (GM e GF). Observa-se ainda, em média, que a quantidade de alunos que já cursaram o conteúdo de perícia é muito próxima da quantidade dos que ainda não o fizeram, em ambos os casos, menos de 17 alunos por IES (CD e NCD). Em relação ao interesse dos alunos pela perícia (CI e NI), a leitura dos estimadores mostra, em média, que os alunos que não manifestaram esse interesse é superior aos que manifestaram (18,83 contra 14,67). Relativamente à informação sobre demanda do mercado de trabalho de perícia (INF e NINF), os alunos que manifestaram não ter informação representam mais de 4 vezes os que tem informação (27,17 contra 6,33). Por fim, quando a resposta foi sobre o quesito remuneração, os alunos que manifestaram que a remuneração do perito não é atraente representa mais de duas vezes as respostas dos alunos que consideram-na atraente (23,67 contra 9,83). Nesse contexto, aprecia-se que as médias das respostas ofertadas aos questionamentos elaborados pelo questionário são relativamente próximas das medianas, configurando-se uma tendência à distribuição normal.

A dispersão entre os extremos e as médias, do conjunto de alunos respondentes, indicada pelos coeficientes de variação, mostra-se entre 18,6% a 91,5% desvios-padrão. A menor dispersão é referente aos alunos que não consideram atraente a remuneração do perito-contador e a maior a que se refere aos alunos que ainda não cursaram o conteúdo disciplinar de perícia. O menor/maior intervalo de variação por instituição de ensino é de 4/41. 4 é o intervalo dos alunos com informação sobre demanda do mercado de trabalho e 41 o intervalo dos alunos que ainda não cursaram a disciplina, respectivamente, em média, por IES. Nesse

contexto a pesquisa revela que a maior contribuição ao despreparo dos egressos para o mercado da perícia pode ter sido da UnB por não contemplar o conteúdo de perícia como disciplina obrigatória. Esses resultados corroboram a sinalização de que a distribuição dos dados amostrais se aproxima da distribuição normal, à medida que o coeficiente de variação decresce e a mediana se aproxima da média, sugerindo alguma assimetria.

Tabela 2 – Estimadores das estatísticas descritivas das respostas dos 201 alunos entrevistados nas 6 instituições de ensino da região de Brasília no Distrito Federal no segundo semestre de 2013 relativos ao ensino de perícia

PARÂMETROS	GM	GF	CD	NCD	CI	NI	INF	NINF	RA	NRA
Média	16,83	16,67	16,83	16,67	14,67	18,83	6,33	27,17	9,83	23,67
Mediana	15,50	15,50	12,50	14,00	13,50	18,00	6,50	28,00	7,50	24,50
Desvio padrão	7,68	5,16	13,21	15,25	8,33	4,36	1,86	7,76	7,05	4,41
Variância	58,97	26.67	174.57	232.67	69.47	18.97	3.47	60.17	49.77	19.47
Coef. variação	0,456	0,309	0,784	0,915	0,568	0,231	0,294	0,285	0,717	0,186
Mínimo	9	11	2	1	6	14	4	15	4	16
Máximo	31	24	34	42	25	27	8	36	22	28
Soma	101	100	101	100	88	113	38	163	59	142

GM=gênero masculino; GF=gênero feminino; CD=cursou disciplina; NDC=não cursou disciplina; CI=interesse em perícia; NI=não tem interesse em perícia; INF= informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador; NINF=não informado sobre demanda do mercado de perícia; RA=remuneração atraente; NRA=remuneração não atraente.
Fonte: Resultados da pesquisa.

4.2 Análise dos resultados dos testes de médias

A Tabela 3 mostra os estimadores das estatísticas dos testes de médias para as variáveis da pesquisa, caracterizadas pelas respostas dos alunos que se manifestaram sobre (a) interesse em perícia (CI), (b) informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador (INF) e (c) remuneração atraente do perito-contador (RA), comparadas com os alunos que já cursaram a disciplina (CD). Essas variáveis são as que se relacionam com o problema de pesquisa, descrito na seção 1, que se pretende responder por meio dos resultados produzidos pelo modelo descrito na seção 3 precedente.

A confiança foi testada para os níveis de 90% e 95%, com consequentes significâncias (α) de 10% e 5%. Com 5% e 10% de significância (α = 0,05; α = 0,10) os resultados do teste sinalizam que, estatisticamente, não há diferença de interesse pela perícia (CI) entre os alunos que já cursaram o conteúdo da disciplina (CD).

Em relação à disponibilização de informação, os testes revelam que, com 5% e 10% de significância, embora tenham cursado a disciplina, os alunos não demonstram que tem informação suficiente sobre os desafios e oportunidades do mercado de perícia. Isso sinaliza omissão de algum curso na preparação do conteúdo curricular em relação a esse quesito.

Quanto ao conhecimento sobre a remuneração do Perito-Contador, também aos níveis de 5% e 10% de significância, os testes revelam situação de desinformação dos alunos, ainda que já tenham cursado o conteúdo curricular.

Os resultados desse teste corroboram as sinalizações das estatísticas descritivas e das premissas obtidas na análise da amostra, de deficiências no conteúdo informacional da disciplina perícia ofertada por algumas IES.

Esses resultados sugerem que a hipótese de nulidade ($\mathbf{H_o}$) não pode ser rejeitada no quesito interesse pela perícia (CI), tendo em vista que a estatística-teste (1,36), com 90% e 95% de confiança, está na região de não-rejeição (-1,96 < Estatística $_{(teste)}$ <1,96). Isso sugere que o aluno, quando cursa o conteúdo disciplinar, manifesta seu interesse pela perícia.

Mas, em relação à informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perícia e remuneração do Perito-Contador, não se pode *não rejeitar a hipótese nula*, considerando que as estatísticas-teste (7,78; 4,36), com 90% e 95% de confiança, estão na região de rejeição (-1,96 > Estatística $_{(teste)}$ >1,96). Essa situação sinaliza que as IESs não contemplam em seus conteúdos curriculares argumentos suficientes para que os alunos tenham informação necessária sobre esse quesito de pesquisa, o que remete à não rejeição da hipótese alternativa ($\mathbf{H_1}$).

Tabela 3 – Estimadores da estatística dos testes de médias das variáveis CI, INF e RA comparadas com CD

CATEGORIAS	Estatística-teste	Estatística crítica (α =0,10)	Estatística crítica (α=0,05)
(CI)	1, 36	1.645	1,96
(INF)	7,78	1.645	1.96
(RA)	4,36	1.645	1.96

CI=interesse em perícia; INF= informação sobre desafios e oportunidades do mercado de perito-contador; RA=remuneração atraente.
Fonte: Resultados da pesquisa.

Como conclusão dos testes, os resultados sinalizam, estatisticamente, que as IES enfatizam formas de despertar nos seus alunos interesse pela perícia, mas não o fazem em relação ao conteúdo informacional de remuneração e de desafios e oportunidades da atividade do Perito-Contador.

Em que pese os resultados dos testes se parecerem robustos, ainda não é possível generalizá-los para todos os cursos de ciências contábeis da região de Brasília ou Distrito Federal, em função das limitações da pesquisa informadas na seção 1 e das características de cada IES em ofertar o conteúdo curricular mais para o final do curso, como sinalizado pela análise dos dados amostrais.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa foi idealizada com base na inquietação de obter evidências de que as instituições de ensino superior que ofertam o curso de ciências contábeis na região de Brasília, no Distrito Federal, motivam seus alunos a se interessarem pela perícia contábil, assim como se são disponibilizados conteúdos informacionais suficientes para que referidos alunos se inteirem dos desafios e oportunidades da atividade pericial, na profissão de contador.

Os resultados preliminares sinalizados pela análise da amostra sugerem que o quantitativo de alunos respondentes, por gênero, é proximamente paritário, com 101 do gênero masculino e 100 do gênero feminino. Para além dessa tendência, os alunos que cursaram o conteúdo de perícia também correspondem a 101 e os que não cursaram correspondem a 100, para ambos os gêneros. A análise da amostra ainda evidencia que das IESs inclusas na pesquisa, apenas uma não oferece o conteúdo de perícia como disciplina obrigatória, o que pode contribuir para algum viés dos resultados.

Os estimadores das estatísticas descritivas sinalizam, em média, que cada IES inclusa na amostra contribuiu com aproximadamente 16 alunos respondentes por gênero (masculino e feminino) e, nos quesitos de interesse relevante da pesquisa, esses estimadores mostram que em torno de 56% dos alunos respondentes não manifestaram interesse pela perícia, 71% não acreditam que a remuneração do perito-contador seja estimulante e 81% declararam que não receberam informação sobre os desafios e oportunidades da atividade pericial na profissão de contador. Essas respostas se referem ao total dos alunos (que cursaram e ainda não cursaram a disciplina).

Os resultados finais obtidos pela aplicação do teste de médias sinalizam que, com confiança de 95% e 90%, os alunos que cursaram o conteúdo curricular, de forma obrigatória ou opcional, se interessam pela perícia, mas há um alto grau de desinformação sobre desafios e oportunidades do mercado de trabalho pericial corroborando as estatísticas descritivas.

Esses resultados sinalizam a necessidade de que as instituições de ensino superior da região de Brasília, no Distrito Federal, que ofertam o curso de ciências contábeis, ofereçam o conteúdo de perícia como disciplina obrigatória, incluam em seus conteúdos curriculares atividades que possam despertar nos alunos interesse pela perícia, informando sobre o potencial mercado carente de contadores conhecedores de práticas periciais, normas profissionais, legislação aplicada e conteúdos correlatos.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz P. **Perícia contábil**. 4. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

ANRADE, Cacilda Soares de. **O ensino da contabilidade introdutório nas universidades públicas do Brasil**. São Paulo, 2002. 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, 2002.

CALIXTO, Laura. O Ensino da contabilidade ambiental nas universidades brasileiras: um estudo exploratório. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 3, p. 65-78, set./dez. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade**: NBCT P 01, 2013.

GRAY, Dahli. Forensic accounting and auditing: compared and contrasted to traditional accounting and auditing. **American Journal of Business Education**, v.1, n.2, fourth quarter/2008.

HAO, Xianghua. Analysis of the necessity to develop the forensic accounting in China. **International Journal of Business and Management**, v. 5, n.5, may/2010.

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

KNACKFUSS, Eduardo Luiz D. **Perícia contábil no contexto do processo trabalhista: um estudo sobre a influência do laudo pericial na decisão judicial**. São Leopoldo, 2010. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Rio do Vale dos Sinos, 2010.

LEAL, Douglas Tavares Borges & CORNACHIONE Jr., Edgard. A Aula Expositiva no Ensino da Contabilidade. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 3, p. 91-113, jul./ set. 2006.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F., *et al.* **Perícia Contábil.** 7. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

MORAIS, Antônio C; De FRANÇA, José A. **Perícia Judicial e Extrajudicial**: uma abordagem conceitual e prática. 2. ed. Brasília, 2000.

NEVES JUNIOR, Idalberto J. das; MOREIRA, Evandro Marcos de S. Perícia contábil: uma ferramenta de combate ao crime organizado. **REPeC**, v.5, edição especial, art. 6, p. 126-153, set./dez. 2011.

OKOYE, Emma Ik; GBEGI, D.O. An Evaluation of Forensic Accountants to Planning Management Fraud Risk Detection Procedures. **Global Journal of Management and Business Research**, v. 13, Issue 1, Version 1.0, 2013.

OKOYE, Emma Ik; CHUKWUNEDU, Okaro S. Forensic accounting audit expectation gap – The perception of accounting academics, 2011. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1920865>. Acesso em: 11 jul. 2014.

PELEIAS, Ivam R.; SILVA, Glauco P. da; SEGRETI, João B.;CHIROTTO, Amanda R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **R. Cont. Fin. USP**. p. 19 - 32 Junho 2007.

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 da região metropolitana de São Paulo. **Educação em Revista**, v. 27, n. 03, p. 79-108, dez. 2011.

PEREIRA, Antônio C. **O ensino de perícia contábil em Universidades Federais:** aspectos curriculares. São Paulo, 2006. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2006.

REZAEE, Zabihollah; CRUMBLEY, D. Larry; ELMORE, Robert C. Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners. **Advances in Accounting Education**, Forthcoming. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=518263>. Acesso em: 11 jul. 2014.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia contábil.** 9. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

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.

SILVA, Antonio C. R. da. Ensino da contabilidade: alguns aspectos sugestivos e críticos da graduação após resultado do exame nacional de desempenho dos estudantes (ENADE) 2006. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 82-94, jul./set. 2008.

SILVA, Denise M. Da; OLIVEIRA NETO, J. D. de. O impacto dos estilos de aprendizagem no ensino de contabilidade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v.21 n.4, p.123-156.

SINGLETON, Tommie W.;BOLONA, G. Jack; LINDQUIST, Robert J.; SINGLETON, Aaron J. **Fraud auditing and forensic accounting**. 3rd. ed. New York: Wiley, 2006.

SOARES, Sandro V.; FARIAS, S.; NUNES, Gissele D. de F.; LIMONGI, Bernadete. O ensino de perícia contábil em Universidades Federais: Aspectos curriculares**. RRCF**, v.3, n. 2, Jul./Dez. 2012.

SOUZA, Antônio A. de; AVELAR, Ewerton A.; BOINA, Terence M.; RODRIGUES, Ludmila. Ensino da Contabilidade Gerencial: Estudo dos Cursos de Ciências Contábeis das Melhores Universidades Brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v.1, n. 10, p. 69-90, Jul./Dez., 2008.

ZADEH, Hassan Evaz; RAMAZANI, Morteza. Accountant's Perception of Forensic Accounting (Case Study of Iran). **Global Journal of Management and Business Research**, v. 12, issue 6, versio 1.0, mar/2012.

ZANNA, Remo Dalla. **Prática de Perícia Contábil**. 3. ed. São Paulo: IOB, 2011.