

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

CAIO LUCAS NADONE

**COMPETÊNCIAS NECESSÁRIAS PARA O CONTADOR FORENSE NO
BRASIL: PERCEPÇÃO DE ESPECIALISTAS EM FRAUDES**

BELO HORIZONTE

2017

CAIO LUCAS NADONE

**COMPETÊNCIAS NECESSÁRIAS PARA O CONTADOR FORENSE NO
BRASIL: PERCEPÇÃO DE ESPECIALISTAS EM FRAUDES**

Dissertação apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade Financeira.

Orientador: Prof. Dr. Rafael Morais de Souza.

Coorientadora: Prof.^a Dr.^a Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.

BELO HORIZONTE
2017

N138c 2017	<p>Nadone, Caio Lucas. Competências necessárias para o contador forense no Brasil [manuscrito] : percepção de especialistas em fraudes / Caio Lucas Nadone. - 2017 119 f., enc. : il.</p> <p>Orientador: Rafael Morais de Souza. Coorientador: Jacqueline Veneroso Alves da Cunha. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade. Inclui bibliografia (f. 98-106) e apêndices.</p> <p>1. Auditoria - Teses. 2. Perícia contábil - Teses. 3. Fraude - Teses. 4. Contabilidade - Teses. I. Souza, Rafael Morais de. II. Cunha, Jacqueline Veneroso Alves da. III. Universidade Federal de Minas Gerais. Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria. IV. Título</p> <p>CDD: 657.45</p>
---------------	---

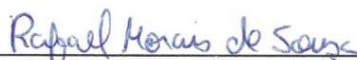
Caio Lucas Nadone

Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Belo Horizonte, 31 de maio de 2017.

Prof. Wagner Moura Lamounier
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA



Prof. Rafael Morais de Souza
(Orientador)



Profª Jacqueline Veneroso Alves da Cunha
Co-orientadora
CEPCON/UFMG



Prof. João Estevão Barbosa Neto
CEPCON/UFMG



Prof. Jorge Eduardo Scarpin
UFPR

Belo Horizonte, 2017

*Dedico este trabalho a Deus, pelo dom da vida.
Aos meus pais, Ednel e Kátia,
pelo amor e dedicação.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por ter sido presente em todos os momentos deste mestrado e ter me concedido forças e sabedoria para concluir esta etapa tão satisfatória da minha vida.

Aos meus pais Ednel e Kátia, pelo apoio e incentivo. Um dos ensinamentos que escutei da minha mãe foi “Filho, invista em você!”. Assim, o término desta pós-graduação me traz um contentamento e amadurecimento pessoal e profissional.

À minha noiva Wallery, pela compreensão, sei que estive ausente em alguns momentos, mas a vida é feita de fases, e acredito que apesar desta ausência fomos felizes e hoje só temos a comemorar. Agradeço também pelas sugestões e apoio neste processo.

Aos meus tios Kamila e André, que tão gentilmente, me receberam em sua casa em Belo Horizonte, saibam que foi muito bom o tempo que passamos juntos. Lembro das nossas conversas sobre os seminários do mestrado. A minha avó Zilda pela ajuda, incentivo e exemplo de vida. A toda minha família pelas orações e a torcida.

Aos meus orientadores Professores Doutores Rafael Morais de Souza e Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, por aceitarem o convite de me orientar e terem feito isso com muita competência, paciência e disponibilidade. Também agradeço pela confiança depositada em mim no desenvolver deste estudo. Professores Rafael e Jacqueline, certamente eu não obteria êxito neste trabalho sem a participação de vocês, por isso deixo o meu sincero agradecimento!

Aos professores Doutores Jorge Eduardo Scarpin e João Estevão Barbosa pelas valiosas contribuições feitas no exame de qualificação do projeto de dissertação. Não há dúvidas, de que as sugestões dos professores permitiram o enriquecimento desta pesquisa.

A todos os professores do mestrado, que devido suas posições instigantes e questionadoras me fizeram expandir meus conhecimentos contábeis. Aos amigos do mestrado, em especial, a Niara Gonçalves, pelas inúmeras discussões que contribuíram muito, tanto nas disciplinas, como no processo de elaboração desta pesquisa.

A comissão de especialistas da técnica *Delphi* composta pelos peritos, auditores e profissionais contábeis: Alan Teixeira de Oliveira, Adilson Carvalho Silva, Audrey Jones de Souza, Arnaldo Antonio Duarte Ribeiro, Cláudio Roberto Caríssimo, Deosio Cabral Ferreira, Domingos Sávio Alves da Cunha, Eduardo Costa de Freitas, Edson Jorge Pacheco, Enelson Candeia da Cruz Filho, Fernando Nazareth Cardoso, Humberto Ferreira Oriá Filho, Jose Viana Amorim, Júnior César Brasil de Moraes, Leandro Inácio Bicalho, Luciana Lopes Coelho Nabak, Lúcio Pinto Moreira, Michelcove Soares de Araújo, Robson Maciel da Silva e Vania Pereira Muzel.

Por fim, digo que mais uma etapa se finaliza para que com a ajuda de Deus outras possam iniciar. Assim, deixo a todos que, de forma direta ou indireta tenham participado deste percurso, o meu agradecimento!

“Dar menos do que seu melhor é sacrificar o dom que você recebeu.”

Steve Prefontaine

RESUMO

NADONE, Caio Lucas. *Competências Necessárias para o Contador Forense no Brasil: Percepção de Especialistas em Fraudes*. Belo Horizonte, 2017. 119 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

O presente estudo teve como objetivo geral encontrar evidências que permitam identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes. Para tanto, foram examinados os estudos de Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013) e Bhasin (2013), no intuito de identificar as competências para o contador forense. O termo competência foi definido como o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características. Essa definição fundamentou-se no modelo de Green (1999) *KSAO – Knowledge, Skill, Ability, Other*. A metodologia de pesquisa foi predominante quantitativa e como estratégia utilizou-se a técnica *Delphi*, que consiste em um questionário que circula várias vezes em um grupo de *experts* no intuito da obtenção de um consenso sobre determinado assunto. Por meio da revisão de literatura, foram levantadas 23 competências necessárias para a atuação do contador forense que, posteriormente, foram submetidas à apreciação do grupo de especialistas da *Delphi*. O questionário construído baseou-se nessas competências e foi aplicado para 20 especialistas em fraudes. Na primeira etapa do processo, a comissão de especialistas concordou com todas as competências evidenciadas na literatura e ainda sugeriu 14 novas competências, mediante seus conhecimentos e experiências, que foram incluídas na etapa seguinte. Na segunda rodada, primeiramente, foram apresentados os resultados da rodada anterior. Em seguida, foi solicitado aos especialistas que avaliassem as competências em grau de importância atribuindo notas de 0 a 10. Na terceira e última rodada, novamente, foi enviado um *feedback* para os participantes, apresentando os resultados da segunda rodada sintetizados por meio de estatística descritiva. Posteriormente, foi perguntado aos respondentes se gostariam de reavaliar suas notas mediante os dados evidenciados. Ao final da aplicação da técnica *Delphi*, foi possível elaborar uma classificação para as competências investigadas. Como principais resultados, constatou-se que todas as competências levantadas na literatura são necessárias para a atuação do contador forense. Adicionalmente, os especialistas da *Delphi* propuseram 14 novas competências para o profissional contábil forense. Nesse contexto, destacam-se as 5 competências com melhor classificação, aquelas que obtiveram mais de 95% de score, sendo: imparcialidade, compreensão dos objetivos de um caso, flexibilidade investigativa, pensamento crítico e resolução de problemas não estruturados. Em contrapartida, a competência conhecimento em psicologia obteve score de 69%, sendo o menor por parte do comitê de especialistas. Salienta-se que os resultados desta pesquisa podem auxiliar na formação dos contadores forenses, fornecendo bases para criação de grades curriculares de disciplinas para cursos de graduação ou pós-graduação em universidades, como também treinamentos e cursos profissionais em Contabilidade Forense.

Palavras-chave: Contabilidade Forense. Fraudes. Competências. Técnica *Delphi*.

ABSTRACT

NADONE, Caio Lucas. Skills Required for the Forensic Accountant in Brazil: Perception of Fraud Specialists. Belo Horizonte, 2017. 119 f. Dissertation (Master in Controllershship and Accounting) Faculty of Economic Sciences, Federal University of Minas Gerais, Belo Horizonte, 2017.

The present study had as general objective to find evidences that allow to identify which are the necessary competences for the performance of the forensic accountant in Brazil in the perception of specialists in frauds. To do so, the studies of Digabriele (2008) were examined; Davis, Farrell and Ogilby (2010); Okoye and Jugu (2010); Astutie and Utami (2013) and Bhasin (2013), in order to identify the skills for the forensic accountant. The term competence was defined as the set of knowledge, skills, abilities and other characteristics. This definition was based on the Green model (1999) KSAO - Knowledge, Skill, Ability, Other. The research methodology was predominantly quantitative and as strategy the Delphi technique was used, which consists of a questionnaire that circulates several times in a group of experts in order to obtain a consensus on a certain subject. By means of the literature review, 23 competences required for the performance of the forensic accountant were collected and later submitted to the Delphi group of specialists. The built-in questionnaire was based on these competencies and was applied to 20 fraud specialists. In the first stage of the process, the committee of experts agreed with all the competencies evidenced in the literature and also suggested 14 new competences, through their knowledge and experiences, which were included in the next step. In the second round, first, the results of the previous round were presented. Next, the experts were asked to evaluate the competences in grade of importance assigning grades from 0 to 10. In the third and last round, again, feedback was sent to the participants, presenting the results of the second round synthesized by means of descriptive statistics. Subsequently, the respondents were asked if they would like to re-evaluate their scores using the evidence. At the end of the application of the Delphi technique, it was possible to elaborate a classification for the competences investigated. As main results, it was verified that all competencies raised in the literature are necessary for the forensic accountant's performance. In addition, Delphi specialists have proposed 14 new skills for the forensic accounting professional. In this context, the five competencies with the best classification are those that have obtained more than 95% of the score, being: impartiality, understanding of the objectives of a case, investigative flexibility, critical thinking and unstructured problem solving. On the other hand, the knowledge competence in psychology obtained a score of 69%, being the lowest by the expert committee. It should be noted that the results of the research can assist in the training of forensic accountants, providing bases for the creation of curricular degrees for undergraduate or graduate courses in universities, as well as training and professional courses in Forensic Accounting.

Key words: Forensic Accounting. Frauds. Skills. Delphi technique.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Diagrama dos Conhecimentos Básicos do Contador Forense	25
Figura 2 - Triângulo da Fraude.....	27
Figura 3 - Três Dimensões da Competência.....	44
Figura 4 - Competências Visíveis e Ocultas.....	45
Figura 5 – Sequência de Execução de uma Pesquisa <i>Delphi</i>	59
Figura 6 - Títulos da Comissão de Especialistas	73

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais Definições de Contabilidade Forense	24
Quadro 2 - Idealizadores, Vítimas e Objetivos das Fraudes nas Organizações	28
Quadro 3 - Diferenças entre Fraude Contábil, Erro e Gerenciamento de Resultados	31
Quadro 4 - Diferenças das Atividades de Contabilidade Forense e Auditoria	33
Quadro 5 - Auditoria <i>versus</i> Perícia Contábil	35
Quadro 6 - Diferença das Atividades de Auditoria, Perícia e Contabilidade Forense	37
Quadro 7 - Legislações de Atos Fraudulentos	39
Quadro 8 - Normas Nacionais e Internacionais sobre Auditoria, Perícia e Contabilidade Forense	41
Quadro 9 - Modelo de Competências <i>KSAO</i>	46
Quadro 10 – Competências do Contador Forense	54
Quadro 11 – Vantagens e Desvantagens da Técnica <i>Delphi</i>	60
Quadro 12 – Competências do Contador Forense Evidenciadas na Literatura	74
Quadro 13 – Competências do Contador Forense Sugeridas pelos Especialistas	79

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Participantes da Técnica <i>Delphi</i>	68
Tabela 2 - Resultados da Primeira Rodada <i>Delphi</i>	77
Tabela 3 - Resultados da Segunda Rodada <i>Delphi</i>	82
Tabela 4 - Resultados da Terceira Rodada <i>Delphi</i>	84
Tabela 5 - Grau de Importância das Competências Investigadas para o Contador Forense ...	86
Tabela 6 - Competências do Contador Forense ordenadas conforme Modelo <i>KSAO</i> de Green (1999)	87
Tabela 7 - Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Digabriele (2008)	90
Tabela 8 - Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Davis, Farrel e Ogilby (2010)	90
Tabela 9 - Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Okoye e Jugu (2010)	91
Tabela 10 - Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Astutie e Utami (2013)	92
Tabela 11 - Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Bhasin (2013)	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- ACFE: *Association of Certified Fraud Examiners*
- AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants*
- ANP: Academia Nacional de Polícia
- CFC: Conselho Federal de Contabilidade
- CNPq: Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
- CPC: Código de Processo Civil
- CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CRC: Conselho Regional de Contabilidade
- CVM: Comissão de Valores Mobiliários
- EUA: Estados Unidos da América
- FGV: Fundação Getúlio Vargas
- IES: Instituição de Ensino Superior
- IFAC: *International Federation of Accountants*
- INC: Instituto Nacional de Criminalística
- ISA: *International Standard on Auditing*
- ISRS: *International Standard on Review Engagements*
- NBC: Norma Brasileira de Contabilidade
- PUC-MG: Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
- PUC-SP: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
- UEE: *Union Européenne des Experts Comptables*
- UFBA: Universidade Federal da Bahia
- UFAM: Universidade Federal do Amazonas
- UFC: Universidade Federal do Ceará
- UFF: Universidade Federal Fluminense
- UFMG: Universidade Federal de Minas Gerais
- UFPE: Universidade Federal de Pernambuco
- UFRJ: Universidade Federal do Rio de Janeiro
- UnB: Universidade de Brasília
- UNIFAL-MG: Universidade Federal de Alfenas
- UNEB: Universidade do Estado da Bahia
- UPE: Universidade de Pernambuco
- USP: Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	Contextualização	16
1.2	Questão de Pesquisa	19
1.3	Objetivos	19
1.3.1	Objetivo Geral	19
1.3.2	Objetivos Específicos	19
1.4	Justificativa	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	Contabilidade Forense	22
2.2	Fraude	26
2.3.1	Contabilidade Forense <i>versus</i> Auditoria	32
2.4.1	Contabilidade Forense <i>versus</i> Perícia Contábil	34
2.5	Legislações e Normas Vigentes	38
2.6	Conceito e Dimensões da Competências	42
2.7	Estudos Empíricos	47
2.7.1	Estudos sobre Contabilidade Forense	47
2.7.2	Estudos sobre Competências do Contador Forense	50
3.	METODOLOGIA	56
3.1	Caracterização da Pesquisa	56
3.2	Técnica <i>Delphi</i>	57
3.2.1	Seleção dos Especialistas	60
3.2.2	Elaboração do Questionário <i>Delphi</i>	62
3.2.3	Tabulação dos Resultados das Rodadas <i>Delphi</i>	63
3.2.4	Elaboração do Questionário Seguinte e <i>Feedback</i>	63
3.2.5	Conclusões Gerais e Relatório Final	64
3.3	Aplicação da Técnica <i>Delphi</i> para identificação das competências necessárias para a atuação do Contador Forense	64
3.3.1	Seleção dos Especialistas	64
3.3.2	Elaboração do Questionário <i>Delphi</i> e Primeira Rodada	65
3.3.3	Segunda Rodada <i>Delphi</i>	66
3.3.4	Terceira Rodada <i>Delphi</i>	67
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	68

4.1	Resultados de Aplicação da Técnica <i>Delphi</i>	68
4.1.1	Caracterização dos Especialistas	68
4.1.2	Primeira Rodada da Técnica <i>Delphi</i>	74
4.1.3	Segunda Rodada da Técnica <i>Delphi</i>	81
4.1.4	Terceira Rodada da Técnica <i>Delphi</i>	83
4.2	Considerações sobre os Resultados de Aplicação da Técnica <i>Delphi</i>	88
4.3	Discussão dos Resultados	89
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	94
	REFERÊNCIAS	98
	APÊNDICES	107

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo contextualiza o surgimento da Contabilidade Forense no processo de detecção e combate às fraudes, de maneira a estabelecer a questão de pesquisa, os objetivos e a justificativa da dissertação.

1.1 Contextualização

A ocorrência de fraudes contábeis vem ocupando grande espaço seja no âmbito internacional ou brasileiro, fato que pode ser constatado por meio das diversas manchetes na mídia. Destacam-se aquelas que tiveram grande repercussão na América do Norte e na Europa, como, por exemplo os casos *Enron Corporation* (EUA), *WorldCom* (EUA), *Global Crossing* (Bermudas), *Parmalat* (Itália) e *Royal Ahold* (Holanda) (GORNIK-TOMASZEWSKI; MCCARTHY, 2005).

No cenário brasileiro, casos de fraudes também foram amplamente difundidos, como Banco Santos, Boi Gordo e Daslu (COSTA; WOOD JR., 2012). Outro acontecimento que foi alvo de matérias e de diversas reportagens foram às irregularidades contábeis ocorridas no Banco Panamericano (SALIM; FACCIN, 2010). Desde 2009, a Operação Lava Jato iniciada por irregularidades na empresa Petrobras tem sido a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que já ocorreu no Brasil, conseqüentemente, o caso de fraude com maior evidenciação na mídia. Filgueiras (2015) argumenta que os balanços enganosos da empresa colocaram a própria auditoria na berlinda, evidenciando que a auditoria apresenta limitações no que tange à detecção e combate às fraudes (MOREIRA, 2009).

Cabe destacar que a contabilidade chegou a ser apontada como a grande responsável dos acontecimentos, tendo em vista que grande parte das fraudes foram realizadas por meio de práticas contábeis questionáveis (SOUZA; SCARPIN, 2006). Gelatti e Meneghetti (2010) argumentam que as informações geradas pela contabilidade devem cumprir os objetivos que se destinam, respeitando, portanto, padrões de confiabilidade.

Nesse aspecto, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro, estabelece como uma das características qualitativas da informação contábil a representação fidedigna, denominada anteriormente confiabilidade. Portanto, de acordo com a norma citada, para ser fiel, a informação deve representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para tanto, são necessários três atributos: a informação ser completa, neutra e livre de erros.

Entretanto, a confiabilidade das informações produzidas pela contabilidade foi posta em dúvida, tendo em vista a ocorrência das fraudes. Silva (2012) relata que a perda de credibilidade no meio corporativo, ocorrida nos últimos anos, promoveu o fortalecimento de outro campo de trabalho para contadores e auditores, a Contabilidade Forense. Manning (2005) define a Contabilidade Forense como a ciência de coletar e apresentar informações econômico-financeiras de maneira que seja admitida como prova por uma Corte julgadora contra perpetradores de crimes de natureza econômica. Em outras palavras, o contador forense tem por objetivo, encontrar provas da existência de uma fraude, bem como desenvolver ações preventivas no intuito de detectar e eliminar práticas fraudulentas.

Nesse contexto, surge a oportunidade da Contabilidade Forense ser a protetora dos interesses dos investidores e ainda, uma especialidade responsável pela recuperação da credibilidade da ciência contábil (RIBEIRO, 2009). No entendimento de Cardoso (2008) a Contabilidade Forense mostra-se como uma evolução do processo de controle do patrimônio, ampliando suas fronteiras além da coleta, registro e evidenciação das informações contábeis e se tornando uma ciência responsável pelo combate às fraudes.

Ressalta-se que a Contabilidade Forense incorporou diversas características da contabilidade tradicional, porém possui foco diferenciado, tendo em vista a busca, no âmbito interno, isto é, nos registros contábeis, em apurar atos fraudulentos que geram como consequência prejuízos à empresa ou à pessoa para o alcance de suas metas (SILVA, 2011). Nesse direcionamento, as atividades do contador forense normalmente envolvem conhecimentos e habilidades especiais em contabilidade, auditoria, finanças, métodos quantitativos, direito e de investigação para coleta, análise e avaliação da prova (CRUMBLY; HEITGER; SMITH, 2007).

Luccas e Relvas (2013) argumentam que existe um nicho de mercado, bem como demanda para atuação do contador forense no Brasil, haja vista, seu trabalho ser considerado diferenciado em casos de fraudes. Kahan (2006) afirma que Bruce Dubinsky, sócio diretor da *Bethesda, Maryland*, empresa de *Dubinsky & Company*, enfatizou que muitos contadores, pensam que a Contabilidade Forense é simplesmente investigação de fraudes, quando na realidade não é. Essa especialização é muito mais do que lidar com números, não se tratando apenas de trabalho básico de fraude, é preciso compreendê-la. Dessa forma, destaca-se a dificuldade de encontrar profissionais competentes nesse campo de atuação da contabilidade.

Com isso, torna-se importante identificar as competências que esse profissional deve possuir para o exercício de suas atividades. Dutra (2004) destaca que as competências necessárias de um profissional podem ser previstas e estruturadas de modo a determinar um conjunto ideal de conhecimentos, qualificações técnicas, valores e atitudes éticas que se desenvolvidas proporcionam *performance* superior ao exercer do trabalho.

Estudos internacionais buscaram identificar quais as características e habilidades, ou seja, quais são as competências relevantes para o desenvolvimento das atividades dos contadores forenses, no intuito de proporcionar um aprimoramento nos seus trabalhos (DIGABRIELE, 2008; DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010; OKOYE; JUGU, 2010; ASTUTIE, UTAMI; 2013; BHASIN, 2013). No âmbito nacional, não foram encontradas pesquisas sobre as competências necessárias para o contador forense. Encontrou-se estudos com a finalidade de identificar o grau de desenvolvimento da Contabilidade Forense; a importância dessa área do conhecimento como ferramenta de combates às fraudes e; uma proposição de um modelo básico de procedimentos para a investigação contábil forense (CARDOSO, 2008; RIBEIRO, 2009; SILVA, 2011).

Adicionalmente, ressalta-se que a identificação de competências, além de gerar um aperfeiçoamento nas tarefas do trabalho, pode auxiliar no desenvolvimento de treinamentos profissionais, bem como matrizes curriculares para cursos na área da Contabilidade Forense (DIGABRIELE, 2008; DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010; OKOYE; JUGU, 2010; ASTUTIE, UTAMI; 2013; BHASIN, 2013). Dessa forma, com os motivos enumerados, o próximo tópico enfatiza o problema de pesquisa desta investigação.

1.2 Questão de Pesquisa

Mediante o exposto e considerando a relevância da Contabilidade Forense na detecção e no combate às fraudes, destaca-se ser fundamental que os profissionais exerçam suas atividades com precisão. Nesse sentido, o profissional necessita de competências para obter maior êxito no desenvolvimento de seus trabalhos. Assim, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: *Quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes?*

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O presente estudo busca encontrar evidências que permitam identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes.

1.3.2 Objetivos Específicos

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

- Discutir diferenças no campo de atuação, bem como legislações aplicáveis aos auditores, peritos contábeis, e contadores forenses;
- Identificar, junto à literatura pertinente, as competências necessárias para a atuação do contador forense;
- Validar, por meio da técnica *Delphi*, quais das competências evidenciadas na literatura, são necessárias para a atuação do profissional contábil forense no Brasil.

1.4 Justificativa

Além do aumento do número de casos de fraudes ocorridos no país, da relevância da Contabilidade Forense no processo de detecção e combate às fraudes e da necessidade da identificação de competências para a atuação do contador forense, outros pontos merecem ser destacados para justificar a importância e a contribuição deste estudo.

Assim, a justificativa desta pesquisa se dá em três vertentes, sendo: i) acadêmica; ii) profissional e; iii) social. Sobre o aspecto acadêmico, destaca-se a insipiência do tema no Brasil, haja vista a ausência de pesquisas e a escassa literatura envolvendo a Contabilidade Forense (CARDOSO, 2008). Ribeiro (2009) reforça esse argumento, evidenciando a carência de pesquisas e trabalhos científicos relacionados à temática da Contabilidade Forense. Ademais, de acordo com pesquisa realizada em 2017 no Diretório dos Grupos de Pesquisa no Brasil do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) não existe grupo de pesquisa registrado sobre Contabilidade Forense, ou Ciência Forense na área de Contabilidade. Dessa forma, torna-se relevante elucidar sobre essa área ainda pouco explorada no país, almejando contribuir para o seu processo de evolução. Além disso, pesquisas em Contabilidade Forense tornam-se benéficas, considerando sua relação no ambiente das fraudes.

No que se refere ao aspecto profissional, de acordo com Cardoso (2008) no Brasil a atuação do contador forense é desconhecida no mercado, e existe falta de atenção legislativa quanto à profissão. Nesse sentido, ao identificar as competências necessárias para o profissional contábil forense esta pesquisa contribui para as Instituições de Ensino Superior (IES), levando-se em conta que por meio das competências mapeadas, obtém-se um direcionamento para a elaboração das matrizes curriculares para cursos de pós-graduação, bem como a inclusão da disciplina de Contabilidade Forense na grade curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis. Além de servir como base para treinamentos profissionais, gerando, por consequência, um aprimoramento no desenvolvimento das atividades no trabalho.

Sobre o aspecto social, Ferreira, Borba e Wuerges (2013) argumentam que a fraude é um assunto de preocupação mundial, haja vista suas consequências serem sociais, políticas,

econômicas e financeiras. Ainda, é relatado pelos autores que a ocorrência de fraudes ocasiona prejuízos, como: perdas de postos de trabalho, perda de arrecadação de tributos e contribuições para o governo, bem como danos no mercado de capitais em virtude da perda de confiança dos usuários. Nesse cenário, entende-se que a Contabilidade Forense contribui para a minimização desses prejuízos, considerando que tem por objetivo detectar e combater o acontecimento de fraudes. Ressalta-se que o contador forense atua de maneira proativa, diferente de outras especializações da área contábil que possuem caráter reativo.

Ainda no aspecto social, salienta-se que a criminalidade no mundo vem utilizando práticas contábeis para, por meio de operações econômico-financeiras, legitimar os recursos alcançados de forma ilícita (RIBEIRO, 2009). Todavia, no intuito de mudar essa realidade, destaca-se a atuação do contador forense em identificar e prevenir a ocorrência dessas práticas nas organizações. Nesse contexto, a principal pretensão desta pesquisa é contribuir para o desenvolvimento e elucidação de uma especialização da contabilidade que opera na repreensão de fraudes, gerando reflexos positivos para amenizar um problema econômico-financeiro, político, como também social.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordados conceitos e definições da Contabilidade Forense, como também das fraudes e da atuação do contador forense nesse processo. Em seguida, são apresentadas as diferenças existentes e as legislações sobre Contabilidade Forense, Auditoria e Perícia Contábil. São discutidos ainda, os conceitos relacionados à competência. Adicionalmente, são apresentados os principais estudos empíricos sobre o tema e o problema deste estudo.

2.1 Contabilidade Forense

A Contabilidade Forense é conhecida como *Forensic Accounting* nos países de língua inglesa. Sobre aspectos gerais, de acordo com Ribeiro (2009) em alguns países, a Contabilidade Forense é uma disciplina do curso de graduação, outros, possuem curso de especialização (*lato sensu*), e na Austrália existe um curso de mestrado (*stricto sensu*). Ainda, é relatado pelo autor que a temática da Contabilidade Forense tem sido amplamente discutida em congressos e encontros com participantes do Canadá, Chile, Colômbia, Estados Unidos, Equador, Filipinas, Guatemala, México, Panamá, Venezuela, dentre outros.

Nos Estados Unidos, a Contabilidade Forense é bastante conhecida e possui grande demanda profissional. Destaca-se que desde os anos 2000, é notória a expectativa de crescimento dessa especialização da contabilidade, havendo inclusive relatos de que a carreira de contador forense é uma das oito mais promissoras dos Estados Unidos (REZAEI; CRUMBLEY; ELMORE, 2004). Ramaswamy (2007) reforça este argumento afirmando que o contador forense vem sendo fortemente procurado por instituições públicas e privadas, haja vista o profissional exercer suas atividades com honestidade e imparcialidade, o que contribui para o aumento da transparência na produção e certificação da informação contábil.

Nesse contexto, Gray (2008) argumenta que o contador forense tem sido empregado pelo *Federal Bureau of Investigation (FBI)*, *Central Intelligence Agency (CIA)*, *Internal Revenue Service (IRS)*, *Federal Trade Commission (FTC)*, *Homeland Security*, *Bureau of Alcohol, Tobacco and Firearms*, *Governmental Accountability Office (GAO)*, dentre outras agências governamentais americanas. O autor argumenta que o principal foco de atuação do contador

forense é o combate a crimes de colarinho branco. Fora das instituições públicas, os grandes empregadores dos contadores forenses são bancos, organizações de seguros e advogados.

Além disso, o desenvolvimento da Contabilidade Forense teve alguns marcos que merecem destaque, como por exemplo, a primeira obra a utilizar o termo “*Forensic Accounting*”. Ramaswamy (2007, p. 32, tradução nossa) enumera os seguintes:

1942: Maurice E. Peloubet publicou “*Forensic Accounting; It’s place in today’s economy*”.

1982: Francis C. Dykman escreveu “*Forensic Accounting: The Accountant as an Expert Witness*”.

1986: O AICPA emitiu o *Practice Aid 7*, descrevendo seis áreas de atuação para os serviços de litígio: danos, leis, contabilidade, avaliação, consultoria e análises.

1988: Estabelecida à *Association of Certified Fraud Examiners*;

1988: Um novo gênero de novelas policiais, onde o contador forense foi o principal.

1992: Fundação da *The American College of Forensic Examiners*.

1997: Fundação da *The American Board of Forensic Accountants*.

2000: Fundação do *The Journal of Forensic Accounting, Auditing, Fraud e Taxation*.

Contudo, não é em todos os países que a Contabilidade Forense é reconhecida. Em Portugal, de acordo com Moreira (2009) a Contabilidade Forense não se encontra reconhecida social e institucionalmente, isto é, não existe regulamentação, tão pouco o seu enquadramento legal ou formal nas atribuições de profissionais reconhecidos oficialmente, como os auditores.

No Brasil, admite-se que a Contabilidade Forense encontra-se com situação similar a de Portugal, haja vista a não existência de normatizações para a atuação do profissional contador forense. Sobre o aspecto acadêmico, destaca-se, como o primeiro registro encontrado na literatura contábil, a dissertação de mestrado de Cardoso (2008) que relatou o desconhecimento sobre a Contabilidade Forense por parte dos profissionais de controle. Em seguida, outros estudos foram feitos (RIBEIRO, 2009; SILVA, 2011; SILVA, 2012). Contudo, a Contabilidade Forense, ainda se evidencia como uma área introdutória que carece de publicações e disseminação no país.

Nota-se que esse fato relembra o que ocorreu com a perícia contábil no país até 1992 quando não fazia parte da grade curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis, além de não possuir regulamentações. O interesse acadêmico e profissional nessa especialização contábil acentuou-se somente após as regulamentações (SANTANA, 1999).

Em um contexto geral, Moreira (2009) argumenta que a Contabilidade Forense, com exceção dos países de origem anglo-saxônica, destacando-se os Estados Unidos, possui aspecto incipiente, especialmente na União Européia. Golden, Skalak e Clayton (2006) reforçam este argumento, relatando que, comparada a outras áreas da contabilidade como a auditoria que se encontra bem definida e alicerçada, a Contabilidade Forense está na sua infância.

Assim, dada a relevância da Contabilidade Forense como especialidade da ciência contábil, torna-se interessante identificar seus principais conceitos, bem como requisitos para desenvolvimento desta atividade profissional. Por meio do Quadro 1 é possível observar as principais definições da Contabilidade Forense.

Quadro 1 – Principais Definições de Contabilidade Forense

Autor (es)	Definições de Contabilidade Forense
Bologna e Lindquist (1995, p. 42)	É a ligação e aplicação de fatos financeiros para os problemas jurídicos, tendo como função orientar o tribunal de justiça para a apresentação de provas contundentes que auxiliem no julgamento de demandas e constatações.
Grippio e Ibex (2003, p.4)	Ciência que lida com fatos contábeis reunidos por meio de métodos e procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem legal, usualmente afetos a questões contábeis e de avaliação.
Manning (2005, p. 5)	Ciência de coletar e apresentar informações financeiras em uma forma que seja aceita como prova por uma corte julgadora contra perpetradores de crimes de natureza econômica.
Singleton <i>et al.</i> (2006, p. 43)	Um olhar abrangente da investigação de fraudes, incluindo as tarefas de auditoria das informações contábeis, sendo competente para caracterizar ou descaracterizar o acontecimento de fraudes.
Hopwood, Leiner e Young (2007, p.3)	A aplicação de habilidades investigativas e analíticas com o propósito de solucionar problemas financeiros de modo a atingir os padrões requeridos por Cortes judiciais, não se limitando àqueles que efetivamente resultem em ações judiciais.
Ramaswamy (2007, p. 33)	Análise de fatos contábeis que podem revelar possível fraude, sendo adequada para apresentação em tribunal.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Neste estudo definiu-se a Contabilidade Forense como uma especialização da área contábil, sendo um pouco diferente das demais, em virtude de tratar de questões referentes à detecção e controle de fraudes. Para tanto, faz uso de legislações e técnicas para que seu trabalho possa ser aceito judicialmente. Entretanto, destaca-se que o contador forense não necessita que seu trabalho seja apreciado judicialmente, ou seja, ele não exerce suas atividades exclusivamente para o juiz. O seu objetivo é detectar, prevenir, controlar, isto é, gerar provas da existência de uma fraude.

DiGabriele (2008) salienta que a Contabilidade Forense faz uso da contabilidade, da auditoria e de competências de investigação para analisar as demonstrações contábeis de uma entidade, ou no intuito de resolver determinados problemas financeiros para o tribunal. Observa-se por meio da Figura 1, os conhecimentos básicos e habilidades utilizados por um especialista em Contabilidade Forense.

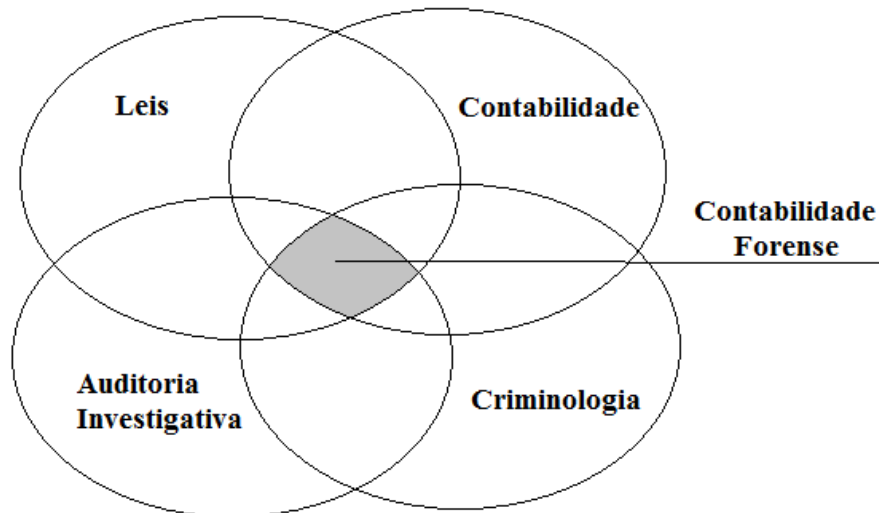


Figura 1 – Diagrama dos Conhecimentos Básicos do Contador Forense
Fonte: Adaptado de Crumbley, Heitger e Smith (2007)

Percebe-se que as competências exigidas para um contador forense encontram-se na interseção do ambiente jurídico, ou seja, as legislações, com a utilização da contabilidade, bem como a auditoria investigativa e a criminologia. Por fim, Golden, Skalak e Clayton (2006) destacam a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), fundada em 1988, nos EUA, como a maior e mais reconhecida organização profissional no âmbito da Contabilidade Forense. A ACFE é uma associação profissional presente em todo o mundo, com mais de 31.000 membros, divididos em mais de 100 países e conta com os maiores recursos de informação em relação às fraudes.

Mediante o exposto, pode-se inferir que a Contabilidade Forense age na detecção e combate às fraudes tendo como principal objetivo produzir provas para sua existência. Assim, o contador forense é o profissional que atua principalmente na investigação de fraudes. Com isso, torna-se relevante elucidar e conceituar o termo fraude.

2.2 Fraude

Singleton *et al.* (2006) argumenta que fraude é um termo genérico, envolvendo todos os múltiplos meios que a ingenuidade humana oferece para que outra pessoa, ou grupo de pessoas, leve vantagem por intermédio de representações falsas. A fraude pode ser considerada uma atividade que ocorre em meio social, possuindo responsabilidade por graves consequências para a economia, para as corporações e indivíduos, ou seja, uma infecção oportunista que penetra no momento em que a ganância encontra a possibilidade de enganar (SILVERSTONE; SHEETZ, 2004).

Sá (2012) define fraude como uma lesão, ou seja, o erro premeditado, feito de maneira proposital para lesar algum indivíduo. O referido autor, ainda caracteriza a fraude como desvios de numéricos, recebimento de créditos sem a devida baixa, despesas fictícias, desvios de mercadorias, adulteração de documentos, bem como a falsificação de demonstrativos contábeis, dentre outros.

Nascimento (2003) argumenta que fraudes contábeis acontecem no registro contábil dos fatos ocorridos na entidade e, por sua natureza, agridem o ambiente interno e externo do empreendimento. Nesse sentido, cabe levantar que as fraudes na contabilidade visam manipular os resultados da empresa, almejando evidenciar uma situação diferente da veracidade dos fatos, o que gera como consequências graves problemas aos usuários da informação (ALBRECHT, 2003).

No ambiente da fraude envolvendo a Contabilidade Forense, cabe mencionar o Triângulo da Fraude. Wells (2005) relata que Donald R. Cressey em sua tese de doutorado em criminologia, concentrou-se nos perpetradores de desfalques, visitando e entrevistando aproximadamente duzentos presidiários de uma prisão estadunidense. A hipótese formulada por Cressey (1953) fundamenta-se na proposição de que pessoas ocupantes de cargos de confiança tornam-se violadores, no momento em que se veem diante de um problema não compartilhado, e estão cientes de que podem solucioná-lo de maneira secreta com a violação do cargo de confiança. Assim, no entendimento do autor os violadores são capazes de aplicar

a sua própria conduta em situações que os capacitam a ajustar os conceitos que possuem de si mesmos como usuários ou proprietários dos fundos confiados.

A hipótese de Cressey ficou conhecida como Triângulo da Fraude, que explora os motivos psicológicos para o indivíduo cometer a fraude. O triângulo é composto por três vértices, sendo as causas para a ocorrência de fraudes (Figura 2). A primeira é denominada pressão, conhecida também por incentivo ou motivação e está relacionada a algo que aconteceu na vida pessoal do fraudador e que gera uma necessidade estressante motivando-o a fraudar; a segunda causa é a oportunidade, que tem como pressuposto o fato dos fraudadores possuírem o conhecimento e a oportunidade para cometerem a fraude (SINGLETON; SINGLETON, 2010).

Por fim, a terceira causa é a racionalização, que é o processo pelo qual o funcionário determina mentalmente que o comportamento fraudulento é uma atitude correta, justificando-se que a entidade merece que o ato seja cometido, ou ainda que ninguém perde recursos ou bens na execução da fraude (SINGLETON; SINGLETON, 2010). Nesse aspecto Cressey (1953) determina que a racionalização é essencial, haja vista ser por meio dela que os violadores encontram razões pertinentes para agir. Isto é, se auto convencem que violar a confiança financeira é um ato justificável e aceito. Nessas circunstâncias, o Triângulo da Fraude pode ser evidenciado na Figura 2.



Figura 2 – Triângulo da Fraude
Fonte: Adaptado de Wells (2005)

Percebe-se que o Triângulo da Fraude de Cressey (1953) está relacionado com a Teoria da Agência de Jensen e Meckling (1976) levando-se em conta que uma das proposições do triângulo é que o fraudador assumiu uma posição de confiança. A Teoria da Agência é regida por termos contratuais, entre duas partes, o principal e o agente que são maximizadores de utilidade, e possuem diferentes objetivos e interesses, bem como preferências diferentes no que tange ao risco do investimento (JESSEN; MECKLING, 1976).

Nesse sentido, pode-se inferir que existe uma relação de confiança entre o principal e o agente, na qual o principal acredita que o agente exercerá suas atividades com o objetivo de atender o principal. Entretanto, a Teoria da Agência apregoa que em meio a uma escolha racional, isto é, na existência de duas alternativas, o indivíduo tende a buscar aquela que irá contribuir para maximização de seus próprios interesses (JESSEN; MECKLING, 1976). Nessas circunstâncias identifica-se que o fraudador é um agente do principal que violou a sua posição de confiança financeira ao fazer uso das oportunidades encontradas para a realização de uma fraude. Contudo, essa hipótese não elimina a possibilidade de o principal ser o fraudador.

Além disso, é relevante identificar os idealizadores, as vítimas e as finalidades das fraudes praticadas no ambiente das organizações, conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Idealizadores, Vítimas e Objetivos das Fraudes nas Organizações

Idealizador ou Perpetrador da Fraude	Vítimas	Conceito e Objetivos da Fraude
Presidente, diretores, gerentes e administradores	Acionistas, credores e outros que utilizam as demonstrações contábeis	Fraude praticada pela alta direção da empresa que envolve desvios mediante operações danosas para a entidade com a manipulação dos dados constantes das demonstrações contábeis com os seguintes objetivos: <ol style="list-style-type: none"> 1. declarar vendas fictícias visando aumentar o resultado líquido do qual participam; 2. diluir contas a pagar com apresentação de demonstrações enganosas para que os acionistas acreditem estarem diante de uma boa situação financeira; 3. apresentação de situações irreais junto a banqueiros, fornecedores ou investidores mediante sobreavaliação de ativos e passivos omitidos ou subavaliados; 4. redução do lucro (ou aumento do prejuízo) mediante: <ol style="list-style-type: none"> a) forjar despesas ou provisões irreais;

Continua

Continuação

Idealizador ou Perpetrador da Fraude	Vítimas	Conceito e Objetivos da Fraude
Presidente, diretores, gerentes e administradores	Acionistas, credores e outros que utilizam as demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> b) diminuir o resultado da contagem dos inventários físicos; c) transferir receita de vendas realizadas num exercício para o exercício seguinte (<i>cut-off</i> irregular das vendas). 5. aumento do lucro (ou diminuição do prejuízo mediante: <ul style="list-style-type: none"> a) forjar receitas de vendas inexistentes; b) aumentar o resultado da contagem física dos inventários; c) antecipar receita de vendas do exercício seguinte para o exercício atual.
Empregados	Empregadores	<p>Esta fraude pode ser classificada em direta ou indireta.</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. será direta nos casos de fruto de dinheiro, mercadorias, ferramentas, suprimentos ou qualquer outro ativo, falsificação de somas de saldos em fichas e livros; 2. será indireta quando o empregado recebe propinas e suborno de fornecedores por meio de um aumento indevido do preço de compra.
Fornecedores	Empresas adquirentes de bens e serviços	<p>Esta fraude pode ser praticada de duas formas: (1) com atuação solitária dos fornecedores e (2) mediante conluio entre compradores (da empresa vítima) e vendedores (empresa fornecedora). Tal prática resulta normalmente das seguintes ações:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. compra de mercadorias, matérias-primas ou bens, de fornecedores por valor superior ao praticado no mercado na data da aquisição; 2. declaração falsa de recebimento de mercadorias, bens que não entraram fisicamente no Ativo; 3. declaração falsa de recebimento de serviços.
Clientes	Empresas que vendem bens e serviços	<p>As fraudes de clientes podem ocorrer de duas formas: (1) com atuação isolada dos clientes e (2) mediante conluio entre vendedores (da empresa vítima) e compradores (da empresa cliente). Tal prática resulta normalmente das seguintes ações:</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. venda de mercadorias ou produtos a clientes por valor inferior ao preço de tabela; 2. concessão de desconto ou vantagem não prevista na operação.
Indivíduos estranhos à empresa	Sócios, acionistas e investidores	<ul style="list-style-type: none"> 1. manipulação ou furto de dados com a utilização da <i>Web</i> (Internet); 2. corretores ou indivíduos que em grupo ou isoladamente enganam as pessoas com promessas de alta rentabilidade na aplicação em ativos inexistentes ou desvalorizados.

Fonte: Silva (2012)

Relativo às fraudes nas organizações, cabe destacar a diferença existente entre fraude e erro. A Resolução CFC nº 836/1999, NBC T11 - IT3 Fraude e Erro do Conselho Federal de Contabilidade, embora tenha sido alterada pela Resolução NBA TA 200 (R1) fornece conceitos relevantes para essa diferenciação.

O termo **fraude** refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis. A fraude pode ser caracterizada por:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação;
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

O termo **erro** refere-se a ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- a) aplicação incorreta das normas contábeis; e
- b) interpretação errada das variações patrimoniais.

Consoante com os conceitos do Conselho Federal de Contabilidade, Murcia (2007) afirma que ao contrário de erro que se relaciona a um ato não intencional, a fraude refere-se ao ato proposital de obter benefício próprio mediante determinada situação. Assim, observa-se que o erro acontece na constituição das demonstrações contábeis de modo não premeditado. Em contrapartida, a fraude é premeditada e ocorre por meio de manipulações, apropriações, falsificações, dentre outros atos.

Outra diferenciação de relevante elucidação se deve aos termos gerenciamento de resultados (*earnings management*) e fraude. Destaca-se que o gerenciamento de resultados ocorre na medida em que os gestores fazem uso de escolhas para alterar as demonstrações financeiras na expectativa de enganar os usuários das informações contábeis sobre a situação econômica da empresa (HEALY; WAHLEN, 1999). De acordo com Martinez (2001) o gerenciamento de informações contábeis não se trata de fraude, mas sim de uma discricionariedade, isto é, poder de escolha, e acontece dentro do que preconiza a legislação contábil. Por meio do Quadro 3 destacam-se as principais diferenças entre gerenciamento de resultados, erro e fraude contábil.

Quadro 3 – Diferenças entre Fraude Contábil, Erro e Gerenciamento de Resultados

Itens	Fraude Contábil	Erro	Gerenciamento de Resultados
Métodos	Omissão e falsificação.	Não é intencional.	<i>Accruals</i> discricionários; Escolha de métodos contábeis; Decisões e atos concretos.
Motivos	Manter os investidores satisfeitos e atrair novos acionistas; Obter financiamento externo; Evitar penalidades contratuais (violação de <i>covenants</i>); Garantir o bônus dos executivos.	Imperícia e negligência.	Evitar reportar prejuízo; Diminuir a volatilidade dos retornos; Piorar os resultados atuais para reportar lucro no futuro.
Exemplos	Registrar venda fictícia; Antecipar (documentalmente) a data de realização das vendas; Superestimar o estoque pelo registro de inventário fictício.	Esclarecimentos insuficientes para a compreensão completa das demonstrações financeiras; Uso de métodos inadequados para avaliação de ativos.	Evitar ou reduzir o reconhecimento de provisões; Reduzir as cotas de depreciação e amortização; Reconhecimento de receitas durante a produção.
Punição/ Consequências Legais	Comissão de Valores Mobiliários (CVM): Republicação. Em caso de atraso na republicação, é aplicada multa de R\$1.000/dia. Justiça Criminal: Um a quatro anos de reclusão; Multa.	CVM: Republicação. Em caso de atraso na republicação, é aplicada multa de R\$1.000/dia (sem prejuízo de outras sanções administrativas).	Republicação.

Fonte: Adaptado de Wuerges (2010)

Conforme observa-se no entendimento de Wuerges (2010) enquanto a fraude contraria a legislação de maneira proposital, o gerenciamento de resultados é elaborado dentro das limitações da lei, não sendo punível pela CVM, tão pouco pelo poder judiciário. Os erros são não proposital, mas violam a legislação e geram uma republicação ordenada pela CVM. Cabe levantar que tanto a fraude, como o erro e o gerenciamento de resultados são meios de violações das demonstrações contábeis.

Definido o contexto de fraude nas organizações, bem como a diferenciação entre fraude, erro e gerenciamento de resultados, destaca-se que a ciência contábil apresenta algumas ferramentas que auxiliam na identificação de erros nos relatórios contábeis, dentre elas a auditoria. Dessa forma, torna-se relevante identificar o papel dos auditores, bem como as diferenças existentes em relação à Contabilidade Forense.

2.3 Contabilidade Forense *versus* Auditoria

Attie (2010) afirma que a auditoria é uma especialização da área contábil direcionada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com a finalidade de expressar uma opinião sobre determinado dado. Nesse sentido, a auditoria pode ser realizada no intuito de confirmar a exatidão das demonstrações contábeis, possibilitar melhor controle administrativo, atender exigências legais, averiguar o cumprimento das obrigações perante o fisco e apurar erros e fraudes (FRANCO; MARRA, 2011).

Além disso, destaca-se que a auditoria é dividida em duas vertentes: a auditoria interna e a auditoria externa, também denominada auditoria independente. No entendimento de Nascimento (2003) a auditoria interna está voltada para garantir a transparência, qualidade e segurança dos controles internos implantados com o objetivo de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, estando diretamente ligada ao setor interno da organização. Na auditoria externa, o profissional deve expressar uma opinião por meio de parecer em relação à veracidade das informações contidas nas demonstrações contábeis em conformidade com os princípios contábeis usualmente aceitos (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2003). Para tanto, a auditoria independente é realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a empresa auditada (FRANCO; MARRA, 2011).

Nesse direcionamento, a principal função do auditor externo é validar as demonstrações contábeis diante daqueles que não possuem o mesmo acesso à informação que os usuários internos da entidade (MURCIA, 2007). Na visão de Porter, Simon e Hatherly (2003), a independência do auditor nos serviços de auditoria é fundamental para a credibilidade da sua opinião em relação às demonstrações contábeis. Entretanto, os escândalos contábeis dão evidências que existe um *gap* entre o que a sociedade espera dos auditores e o que os auditores esperam deles mesmos (REZAEI, 2004).

Grippio e Ibex (2003) argumentam que a Contabilidade Forense age com fatos contábeis reunidos por meio de métodos e procedimentos de auditoria aplicados a problemas de ordem geral, comumente afetos a questões contábeis e de avaliação, assim, de maneira significativa é

diferente da auditoria tradicional, levando-se em conta que as evidências obtidas devem ser capazes de serem demonstradas em âmbito judicial.

Gray (2008) argumenta que a auditoria tem como foco a identificação e prevenção de erro, já, o contador forense identifica a fraude, diferente do contador tradicional que não é responsável pela identificação de fraudes. Ainda, na visão do autor, o auditor analisa por amostragem, a eficácia do sistema de controle interno, procedimento que pode identificar erros, a exemplo pode-se citar a omissão de empréstimos. No que se refere à prevenção de erro, destaca-se ser o resultado de um sistema de controle interno eficaz.

Golden, Skalak e Clayton (2006) salientam que a preocupação dos contadores forenses não é formar opinião geral sobre os demonstrativos contábeis, mas sim, efetuar um exame detalhado sobre a situação patrimonial da organização, por meio de evidências documentais e testemunhais, e que tem como objetivo apresentar provas e ações preventivas para eliminar irregularidades. Nesse contexto, por meio do Quadro 4 identificam-se as diferenças existentes no desenvolvimento das atividades de Contabilidade Forense e Auditoria.

Quadro 4 – Diferenças das Atividades de Contabilidade Forense e Auditoria

Características	Auditoria	Contabilidade Forense
Perspectiva tempo	Histórico	Futuro e Histórico
Foco Primário	Periódico	Proativo e Contínuo
Escopo Investigação	Estreito	Amplio Alcance
Principal produto do trabalho	Opinião Auditor (Parecer)	Relatório
Responsabilidade principal por	Companhia e público	Interessados ou terceiros
Normas são	Com base em regras	Com base em princípios
Propósito do relatório	Assegurar acompanhamento dos princípios contábeis geralmente aceitos	Avaliação do Risco de fraude e serviços estratégicos
Posição Profissional	Não contraditório	Contraditório e não contraditório

Fonte: Adaptado de Smith e Crumbley (2009)

Nota-se que nos Estados Unidos as diferenças entre as atividades de auditores e contadores forenses estão bem definidas, especialmente no que se refere às responsabilidades e ao campo de atuação profissional. Em contrapartida, no Brasil essa diferenciação ainda não é bem definida, fato que ocorre em virtude do caráter iniciante da Contabilidade Forense, além da falta de regulamentações específicas para o desenvolvimento da atividade de contador forense. Todavia, autores brasileiros já enfatizaram as diferenças existentes nessas

especializações (CARDOSO, 2008; RIBEIRO, 2009; SILVA, 2011; SILVA, 2012; IMONIANA; ANTUNES; FORMIGONI, 2013).

Silva (2012) relata que a auditoria não se confunde com a investigação forense, uma vez que, a finalidade do auditor é emitir sua opinião sobre as demonstrações contábeis, já, a investigação forense envolve questões referentes à determinação da probabilidade e magnitude de fraudes ocorridas no contexto empresarial. Para Imoniana, Antunes e Formigoni (2013) a Contabilidade Forense está fortemente relacionada à auditoria, porém existem diferenças entre essas especialidades, a exemplo destaca-se que não há entidades reguladoras que controlem os esforços a serem aplicados à Contabilidade Forense, como ocorre na auditoria.

Dessa forma, pode-se inferir que o auditor possui fundamentalmente o intuito de descobrir desvios significativos da contabilidade geralmente aceita (normas contábeis) e efetuar a verificação se foram utilizadas na preparação das demonstrações contábeis práticas aceitáveis de contabilidade e auditoria. O contador forense adota uma abordagem muito mais pró-ativa, haja vista buscar descobrir fraude e não apenas verificar o que se evidencia nas demonstrações financeiras (CRUMBLEY; APOSTOLOU, 2002).

Estabelecidas as diferenças entre a Contabilidade Forense e a Auditoria, nota-se que o trabalho do contador forense se assemelha também às atividades do perito contador desenvolvidas no Brasil, considerando que o último trabalha produzindo provas que serão utilizadas possivelmente no âmbito judicial. Entretanto, essas duas especializações da contabilidade se diferem, assim, é necessário elucidar sobre a perícia contábil, bem como sua diferenciação para a Contabilidade Forense.

2.4 Contabilidade Forense *versus* Perícia Contábil

Considerando que a Contabilidade Forense ainda é uma área introdutória no país, observa-se uma confusão em relação à Perícia Contábil. Cabe mencionar que esse fato ocorreu com a perícia, que anteriormente era confundida com a auditoria no Brasil, por não possuir legislações específicas. Hoog (2008, p. 130) afirma que a “perícia prova e a auditoria é uma

opinião”. Assim, previamente, por meio do Quadro 5 identificam-se as diferenças entre a Auditoria e a Perícia Contábil.

Quadro 5 – Auditoria *versus* Perícia Contábil

	TIPO	USUÁRIOS	OBJETIVO
PERÍCIA CONTÁBIL	1. Judicial	Juiz (poder judiciário), litigantes e árbitros	Realizar o trabalho tendo como parâmetro os fatos que já se encontram em discussão no âmbito do processo.
	2. Extrajudicial	Pessoa Física ou Jurídica	Necessidade de opinião técnica especializada sobre um fato controverso. Esse tipo de perícia se processa mediante exames que podem ser genéricos ou específicos.
AUDITORIA	1. Interna	Acionistas, gestores, etc.	Verificar o cumprimento das políticas administrativas e financeiras e das diretrizes operacionais ditadas pela administração, com o intuito de salvaguardar os ativos e atingir as metas da empresa.
	2. Independente	Acionistas, credores e administradores, primariamente	Expressar opinião conclusiva sobre a adequação das demonstrações financeiras em relação aos princípios contábeis.

Fonte: Santana (1999)

Destaca-se que o Poder Judiciário Brasileiro se depara com várias situações técnicas fora da área do Direito que precisam de esclarecimentos. Assim, o magistrado busca um profissional de apoio, isto é, um *expert* (perito) para contribuir com sua convicção na decisão judicial. A perícia é uma das ramificações existentes na área contábil, porém, evidencia-se sendo um pouco diferente das demais especializações por seguir linha de contatos diretamente com a Justiça.

O Conselho Federal de Contabilidade por intermédio da Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TP 01 de 2015 define perícia contábil como:

Constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio ou constatação de um fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente.

Alberto (2007) afirma que a perícia é um meio de prova, constatação ou demonstração, que com o uso de técnicas e métodos científicos visa à identificação e materialização da verdade dos fatos. Hoog (2008) assinala que o perito são os olhos de caráter tecnológico científico do magistrado, ou seja, o apoio científico ao condutor judicial. Tomando por base as opiniões desses autores, entende-se que o perito tem por objetivo subsidiar a decisão do juiz. Ainda, destaca-se que a perícia contábil é de competência exclusiva do contador que possui situação regular perante o Conselho Regional de Contabilidade da sua jurisdição (NBC TP 01, 2015).

De acordo com Alberto (2007) a perícia contábil divide-se em quatro espécies: i) judicial: elaborada dentro do Poder Judiciário, por requerimento de seus agentes ativos, se processando em conformidade com regras legais; ii) semijudicial: realizada dentro do aparato institucional do Estado, no entanto fora do Poder Judiciário, tendo por objetivo ser meio de prova nos ordenamentos institucionais; iii) extrajudicial: realizada fora do Estado, devido a necessidade e vontade de entes físicos e jurídicos particulares no sentido estrito; e iv) arbitral: instância decisória gerada pela vontade das partes.

O resultado final da perícia é o laudo pericial. No entendimento de Hoog (2008, p. 191) o “laudo pericial é a peça probante escrita objetiva, clara, precisa e concisa, na qual os peritos contábeis expõem, de forma circunstanciada, as observações e estudos que fizerem e registrem as conclusões fundamentadas da perícia”. Em outras palavras, o laudo pericial deve ser o mais objetivo, completo e claro possível tendo em vista que o mesmo será um dos fundamentos que o Magistrado terá para solucionar o litígio.

No Brasil, existe uma área específica da perícia contábil que se assemelha à Contabilidade Forense. Trata-se da perícia criminal contábil que está relacionada ao ambiente da criminalística. Para Oliveira (2012, p.33) a perícia criminal se “constitui num ato instrutório do processo penal e é considerada como órgão auxiliar do Judiciário”. Dessa forma, a perícia na área penal, envolve grande responsabilidade e uma visão específica que requer astúcia e cautela redobrada a fim de evitar a imputação de prova de culpa, sem fundamento inequívoco (SÁ, 2012).

Conforme Oliveira (2012) tratando-se especificamente de perícia criminal contábil, o delegado de polícia (civil ou federal) é quem requer o seu serviço e o laudo é encaminhado ao inquérito policial. Ainda, segundo o autor a atividade de realização de exame e elaboração do laudo pericial para o Departamento de Polícia Federal é feita por servidores concursados e nomeados para a função de perito criminal federal, onde para executar a função é necessário diploma de nível superior, em várias áreas do conhecimento.

Ribeiro (2009) destaca como principal objetivo da Contabilidade Forense a produção de provas da existência de uma fraude, o que aproxima a verdade real da verdade processual. Nesse contexto, no âmbito brasileiro, de acordo com o artigo 139 do Código de Processo Civil (CPC) o perito contador é o profissional que, devido a seus conhecimentos técnicos e científicos, é chamado para auxiliar o juiz no descobrimento da verdade sobre determinado fato.

Partindo dessa perspectiva a Contabilidade Forense aproxima-se bastante da Perícia Contábil. Todavia, encontra-se voltada para a apuração de fraudes. Com isso, entende-se que a Perícia Contábil e a Contabilidade Forense podem ser consideradas duas especializações distintas existentes na contabilidade. Por meio do Quadro 6 pode-se identificar as principais diferenças entre as atividades de Auditoria, Perícia Contábil e Contabilidade Forense.

Quadro 6 – Diferença das Atividades de Auditoria, Perícia e Contabilidade Forense

Característica do trabalho	Auditoria	Perícia	Contabilidade Forense
Objetivo	Emitir opinião	Emitir opinião	Apurar fatos
Natureza	Específica	Ampla	Ampla
Foco	Ambiente de controles internos	Processo ou ação específica	Processo, ação específica ou demanda executiva
Periodicidade	Periódico (trimestral e anual)	Pontual	Pontual
Demandantes	Órgãos reguladores, legislação e acionistas	Juiz ou partes envolvidas	Fraudado (vítima)
Produto final	Parecer / Relatório	Laudo	Relatório
Escopo	Demonstrações financeiras	Quesitos	Denúncia
Tempo	Histórico	Histórico	Histórico e futuro
Tipo	Apuração	Detectivo	Detectivo e Preventivo
Apuração	Fatos e estimativas	Fatos	Fatos
Formação	Contador	Contador	Multidisciplinar

Fonte: Silva (2011)

Percebe-se que a Contabilidade Forense aproxima-se muito da auditoria, bem como da perícia contábil, porém é nítida que esta especialização se difere em vários pontos. Em alguns aspectos, os procedimentos das atividades dos peritos são os mesmos em relação à Contabilidade Forense (natureza ampla, periodicidade pontual, apuração de fatos) conforme evidenciados no Quadro 6, Todavia, não é correto afirmar que a Contabilidade Forense trata-se da perícia contábil no Brasil. Embora essas duas especializações possuam muitos pontos em comum, não há de se confundir os conceitos (CARDOSO, 2008).

Luccas e Relvas (2013) buscaram identificar quais profissionais devem se especializar no combate à fraude no Brasil. Os resultados demonstraram que 100% dos entrevistados não concordam que o perito contador especialize-se em fraudes tendo em vista que este fato limitaria a atividade do profissional. Essa afirmação está em consonância com a visão de Ribeiro (2009) relata que a perícia contábil aproxima-se muito da Contabilidade Forense, porém a mesma se difere tendo em vista a atuação do contador forense ser voltada para fraudes.

Por fim, destaca-se a carência de estudos na literatura, envolvendo a diferenciação entre a Contabilidade Forense e a Perícia Contábil. Outro ponto que torna difícil elencar essas diferenciações é que a atuação do contador forense no Brasil, não possui normatizações, fato que limita essa análise. Contudo, torna-se pertinente abordar as legislações e normas existentes sobre a Contabilidade Forense, auditoria, perícia contábil e práticas fraudulentas.

2.5 Legislações e Normas Vigentes

No que se refere à legislação vigente no âmbito das fraudes, Silva (2011) argumenta que as punições para os atos fraudulentos ocorrem de forma reativa e não preventiva, considerando que em grandes casos, as leis foram instituídas após as ações criminosas. O autor ainda relata que no ambiente corporativo ocorre o mesmo, visto que ações corretivas somente são tomadas posteriormente a ocorrência de atos ilícitos, não existindo preocupação com a prevenção de fraudes. Assim, por meio do Quadro 7 é possível observar os atos considerados fraudulentos pelo legislador e suas respectivas penalidades no Brasil.

Quadro 7 – Legislações de Atos Fraudulentos

Ação Fraudulenta	Legislação	Penalidade
Sonegação Fiscal	Lei nº 8.137 de 27/12/1990	Reclusão de dois a cinco anos e multa.
Falsificação da escrituração e de seus comprovantes	Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000 de 26/03/1999 – art. 256	Submeterá o sujeito passivo a multa, independente da ação penal que couber.
Inobservância do regime de competência	Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, conforme previsão do §2º do art.177 da Lei 6.404 de 1976 e alterações posteriores.	Depende da interpretação do fiscal.
Crimes contra investidores	Lei nº 7.913 de 07/07/1989 e Lei nº 9.008 de 21/03/1995	Multas e indenizações.
Colarinho branco	Lei nº 7.492 de 16/06/1986	Reclusão de dois a doze anos e multa.
Abertura de contas bancárias fantasmas	Lei nº 8.383 de 30/12/1991 – art. 64	Ação criminal como coautores.
Quebra de sigilo bancário	Lei complementar nº 105 de 10/01/2001	Reclusão de um a quatro anos e multa.
“Lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores	Lei nº 9.613/1998	Reclusão de três a dez anos e multa. Com possível aumento de um a dois terços quando cometido de forma habitual ou por organização criminosa. Além da perda, em favor da União, de todos os bens, direitos e valores.
Crimes contra a ordem econômica e tributária	Lei nº 8.137 de 27/12/1990	Detenção ou reclusão de seis meses a oito anos e multa.
Estelionato e outras fraudes	Código Penal Brasileiro – Capítulo VI (art. 171 ao 179)	Detenção de quinze dias a dois anos, e/ou multa. Reclusão de seis meses a seis anos, e multa.
Falsificação de documento público	Código Penal Brasileiro – Capítulo VI (art. 297 ao 302)	Reclusão, se o documento for público: dois a seis anos, e multa; se o documento for privado: um a cinco anos acrescidos de multa.
Falsificação de documento privado	Código Penal Brasileiro – Capítulo VI (art. 298 ao 302)	
Falsidade ideológica	Código Penal Brasileiro – Capítulo VI (art. 299)	Reclusão, se o documento for público: um a cinco anos e multa; se o documento for privado: um a três anos acrescidos de multa.
Distribuição disfarçada a acionista controlador	Decreto-Lei nº 1.598 de 26/12/1977 – arts. 60 e 61 / Decreto-Lei nº 2.065 de 26/10/1983 – art. 20, Incisos II ao VI	Multa
Violação aos direitos autorais nos meios eletrônicos	Lei nº 9.610/1996 – art. 103	Pagará o infrator o valor de três mil exemplares, além dos apreendidos.
Crimes contra o mercado de capitais	Lei nº 6.385 de 07/12/1976 – art. 27 e Lei nº 10.133 de 31/10/2001	Detenção de seis meses a dois anos, e multa ou Reclusão de um a oito anos, e multa de até três vezes o montante da vantagem ilícita.
Crimes contra o sistema financeiro	Lei nº 7.492 de 16/06/1986	Reclusão de um a doze anos e multa.

Fonte: Silva (2011)

Percebe-se que a legislação brasileira trata os atos fraudulentos de maneira específica, isto é, para cada ação existe uma lei e uma penalidade mediante a gravidade do ato. Com relação à auditoria, as legislações e normas em vigência, sejam nacionais ou internacionais, eximem a

responsabilidade dos auditores da detecção de fraudes durante a realização de seus trabalhos. Nesse ponto, cabe destacar que a formação dos auditores não contempla técnicas de investigação para a identificação e prevenção de fraudes (SILVA, 2011).

No Brasil, os objetivos do auditor no âmbito da fraude foram previstos por meio da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade NBC TA 240 (R1) Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, no Contexto da Auditoria das Demonstrações Contábeis. Assim, destaca-se:

- (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude;
- (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
- (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

Ainda, de acordo com a NBC TA 240 (R1) a responsabilidade principal pela prevenção e detecção de fraudes é dos responsáveis pela administração e governança da organização. O auditor, por sua vez, realiza a auditoria com base nas normas de auditoria, e é responsável pelo alcance de segurança razoável, de que como um todo, as demonstrações contábeis não possuem distorções importantes ocasionadas por fraude ou erro. Nessas circunstâncias, cabe levantar que em virtude das limitações inerentes da auditoria, existe um risco inevitável de que alguma distorção relevante não seja detectada, apesar da auditoria ser adequadamente planejada e executada segundo as normas de auditoria (NBC TA 200 R1).

No que diz respeito à perícia contábil, as normatizações existentes no exterior confundem-se com aquelas relacionadas aos auditores (ALBERTO, 2007). Nesse contexto, Oliveira (2012) destaca a *International Federation of Accountants (IFAC)* nos Estados Unidos e a União Européia dos *Experts-Comptables (UEE)* na Europa, como os órgãos que, além de dedicarem normatizações para o trabalho dos auditores, também destinam parte de seus regulamentos para os peritos contadores. No Brasil, o autor argumenta que os principais órgãos reguladores da atividade pericial são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), e no âmbito criminal o Instituto Nacional de Criminalística (INC).

Nesse contexto, por intermédio do Quadro 8, identificam-se as legislações e normas vigentes para os auditores, peritos contábeis e contadores forenses.

Quadro 8 – Normas Nacionais e Internacionais sobre Auditoria, Perícia e Contabilidade Forense

Tipo de Trabalho		Objetivo a atingir	Normas técnicas
Auditoria Independente	Auditoria	Opinião sobre as demonstrações contábeis	1. Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCTA) do CFC. 2. International Standards on Auditing (ISAs) do IFAC.
	Revisão		1. NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com Normas de Auditoria. 2. ISA 200 – Overall objectives of the Independent Auditor and conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.
	Procedimentos acordados	Levantamentos específicos de inventários, de sistemas, procedimentos administrativos ou outros fatos	1. NBC TSC 4.400 - Trabalhos e procedimentos previamente acordados. 2. ISRSs 4.400 – Contratações para executar procedimentos pré-acordados (antiga ISA 920).
	Compilações	Preparar e Revisão da informação contábil	1. NBC TR 2400 – Trabalho de Revisão das Demonstrações Contábeis. 2. ISREs 2400 – Engagements to Review Financial Statements (antiga ISA 910).
Auditoria Interna		Implantação, avaliação e revisão dos controles internos. Verificação da adesão de todos os agentes às normas estabelecidas.	1. NBC TI 01 – Da Auditoria Interna.
Perícia		Resposta a quesitos formulados pelas partes	1. NBC T 13 – Da Perícia Contábil.
Auditoria e Contabilidade Forense		Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	1. NBC TA 240 Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude no contexto de auditoria de Demonstrações Contábeis. 2. ISA 240 – The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in na audit of financial statements. 3. ISAS 99 (2002) emitida pela AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) - Considerações sobre fraude nas demonstrações financeiras (revisão da SAS 92 1997).

Fonte: Adaptado de Silva (2012)

Ressalta-se que o artigo 139 do Código de Processo Civil (CPC) estabelece que, por disposição legal, o perito é considerado auxiliar do juízo e em virtude de seus conhecimentos técnicos e científicos, é chamado para assessorar o juiz no descobrimento da verdade sobre determinado fato. Nesse sentido, destaca-se que o profissional contábil ao exercer atividades de perícia, pode obter duas funções: perito contador oficial ou judicial e perito contador assistente. A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TP 01 (2015) Perito Contábil – conceitua as funções do perito, sendo:

Perito oficial é o investido na função por lei e pertencente a órgão especial do Estado destinado, exclusivamente, a produzir perícias e que exerce a atividade por profissão.

Perito do juízo é nomeado pelo juiz, árbitro, autoridade pública ou privada para exercício da perícia contábil.

Perito-assistente é o contratado e indicado pela parte em perícias contábeis.

Dessa forma, conclui-se que tanto a auditoria externa (independente) quanto à auditoria interna não possui a finalidade de investigação de fraudes (Quadro 8). A perícia contábil, como evidenciado, tem as suas atividades voltadas para a resolução de quesitos, desse modo, não possui o propósito de prevenir as fraudes. Silva (2011) relata que na auditoria, não existe prioridade para estratégia de mitigação das fraudes e a perícia não atua de forma proativa na prevenção, mas sim de forma reativa na mensuração dos atos fraudulentos. Finalmente, a Contabilidade Forense tem por objetivo a detecção e prevenção das fraudes, atuando de maneira proativa.

2.6 Conceito e Dimensões da Competência

Dutra, Hipólito e Silva (2000) argumentam que existem dificuldades para se definir competência, devido às múltiplas interpretações dadas ao termo. A discussão sobre o conceito de competência na literatura teve seu início na década de 1970, com o estudo de David McClelland (1973) que questionou os testes tradicionais de inteligência e conhecimento utilizados, afirmando que os mesmos não eram capazes de prever o sucesso de um candidato no trabalho e nem na vida.

Nesse sentido, competência é uma característica subjacente a um indivíduo que é casualmente associada com desempenho superior na realização de um trabalho ou em

determinada situação (MCCLELAND, 1973). Ressalta-se que a partir da pesquisa de McClelland (1973) iniciou-se uma discussão sobre a temática da competência nos Estados Unidos da América.

Em seguida, surgiram os estudos de Boyatzis (1982) e, mais tarde, Spencer e Spencer (1993). Boyatzis (1982) em análise feita novamente com os dados de pesquisas realizadas em relação às competências gerenciais, encontrou um conjunto de características e traços que, mediante seu pensamento, definem um desempenho superior. Spencer e Spencer (1993) elaboraram o denominado dicionário de competências de várias profissões por meio de estudos empíricos.

Parry (1996) define competências como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes que influenciam a maior parte dos trabalhos, sejam papéis ou responsabilidades de um indivíduo e se correlaciona com o desempenho em um trabalho. Complementando o pensamento do autor, Cardoso e Riccio (2010) afirmam que o termo competência é oriundo da palavra *competentia*, do latim, e possui como significado a qualidade de quem é capaz de apreciar e decidir certo assunto, de realizar determinada coisa com capacidade, aptidão, habilidade e idoneidade. Ainda, na visão dos autores a definição de competência é um constructo em desenvolvimento, motivo pelo qual apresenta diversos conceitos.

Durand (1998) defende um conceito de competência que se fundamenta em três dimensões: conhecimentos, habilidades e atitudes. Na visão do autor, essas dimensões são interdependentes, vez que, para a exibição de uma habilidade, julga-se necessário que a pessoa conheça princípios e técnicas específicas. Dessa forma, por meio da Figura 3 observam-se as três dimensões da competência.

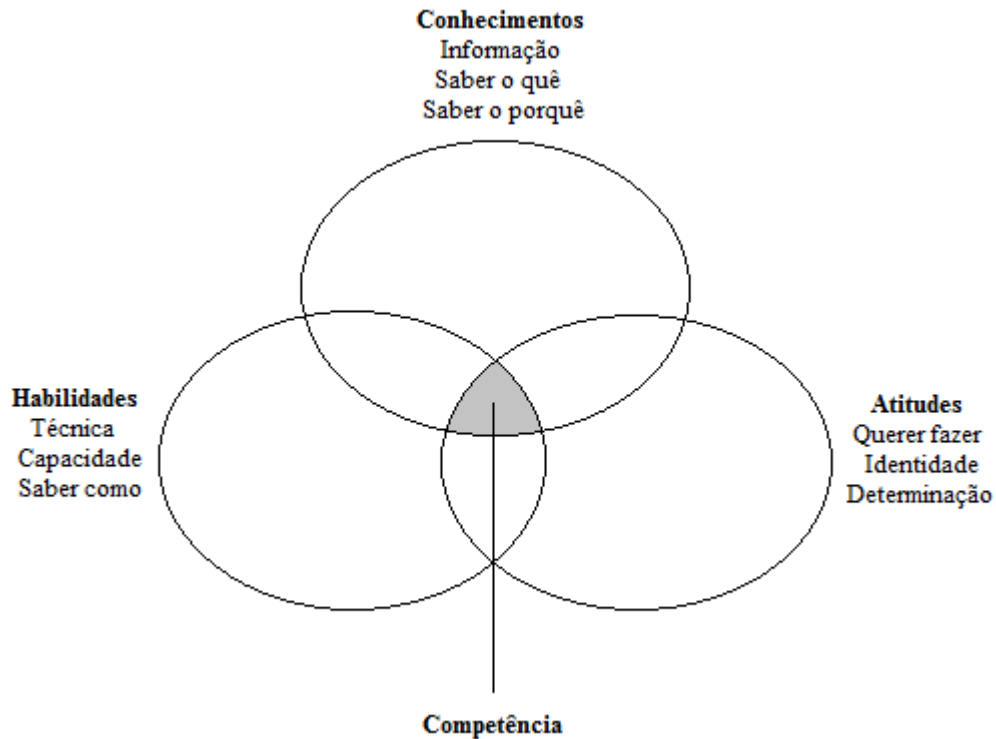


Figura 3 – Três Dimensões da Competência
Fonte: Adaptado de Durand (1998)

Nesse contexto, Durand (1998) esclarece os conceitos das três dimensões da competência, sendo: i) conhecimento: uma série de informações assimiladas e estruturadas pela pessoa que possibilite entender o mundo; ii) capacidade ou habilidade: poder de recebimento de informações e integração em esquema pré-existente, o pensamento e a visão estratégica, o saber, o que e o por quê, habilidade que possui relação com saber fazer, envolvendo técnica, aptidão, proficiência física e mental, sendo normalmente adquiridas por meio de treinamentos e experiências; iii) atitudes: se refere a aspectos efetivos e sociais relacionados ao trabalho, incluindo também a identidade da pessoa com os valores da organização e conseqüentemente sua motivação e comprometimento para atingir o comportamento esperado, gerando elevado desempenho no trabalho.

Partindo dessa premissa, o conceito de competência pode ser considerado um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários ao desempenho superior de uma função, isto é, trabalho ou atividade (MCCLELLAND, 1973; BOYATZIS, 1982; SPENCER; SPENCER, 1993). Assim, na visão dos referidos autores, a competência pode ser prevista ou estruturada, de maneira que se determine um conjunto qualificador ideal para que o indivíduo mostre desempenho superior em seu trabalho.

Na visão de Dutra (2004) as competências podem se subdividir em duas grandes vertentes: a primeira considera a competência como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias para a pessoa exercer seu trabalho, já a segunda vertente, sugere a competência como sendo o compromisso da pessoa à organização. Entretanto, abordagens como a de Durand (1998) possuem melhor aceitação, seja no ambiente empresarial, como no meio acadêmico, haja vista que procuram integrar vários aspectos associados ao trabalho (BRANDÃO; GUIMARÃES, 2001).

Spencer e Spencer (1993) classificam as competências em dois níveis: ocultas e visíveis. No entendimento do autor as competências habilidades e conhecimento propendem a ser mais visíveis e fáceis de serem identificadas e mapeadas, bem como são mais simples para serem desenvolvidas. Em contrapartida, as competências ocultas, são características mais profundas e centrais no que se refere à personalidade do indivíduo, sendo, portanto, mais difíceis de serem avaliadas e desenvolvidas, à medida que, autoconceito, atitudes e valores são características que podem ser alteradas por treinamentos, dinâmicas de grupo, dentre outras. De acordo com a Figura 4 observam-se as competências em seus dois níveis.

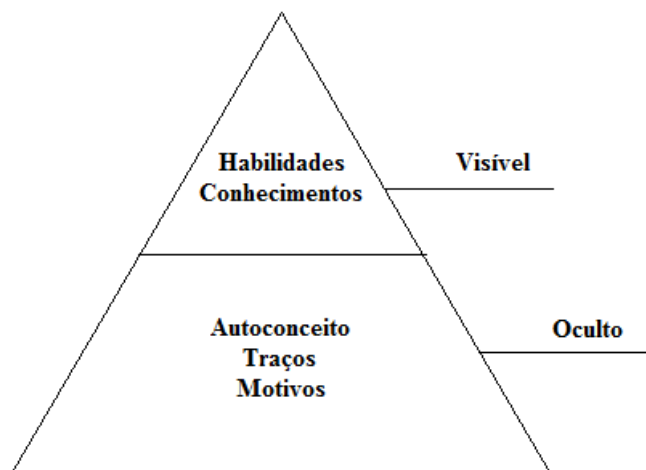


Figura 4 – Competências Visíveis e Ocultas
Fonte: Adaptado de Spencer e Spencer (1993)

Em continuidade aos estudos de dimensões da competência, Green (1999) propôs o Modelo *KSAO* – *Knowledge, Skill, Ability, Other*, conforme evidenciado no Quadro 9.

Quadro 9 – Modelo de Competências *KSAO*

Conhecimento <i>(Knowledge)</i>	A informação específica necessária para desempenhar as tarefas de um trabalho. Este conhecimento é adquirido tipicamente por meio da educação formal, treinamento e experiência no trabalho.
Habilidade <i>(Skill)</i>	Proficiência em usar ferramentas e equipamentos no trabalho. Esta habilidade pode ser adquirida em um ambiente educacional ou ser apreendida no trabalho em ambiente informal, como por exemplo, dirigir equipamentos pesados e utilizar um processador de textos.
Capacidade <i>(Ability)</i>	Conceitos como inteligência, orientação espacial, tempo de reação e resistência. Capacidades são sempre medidas por testes que fornecem estimativas, pelas quais o indivíduo tem uma capacidade específica necessária para desempenhar uma tarefa do trabalho.
Outras <i>(Other)</i>	Características adicionais necessárias para fazer bem um trabalho. Esta categoria inclui <i>performance</i> da habilidade, atitudes, personalidades e outras características pessoais requeridas pelo funcionário, como por exemplo, criatividade e capacidade em enfrentar problemas.

Fonte: Adaptado de Green (1999)

Assim, conhecimento é definido como um acervo de informações conservadas e entendidas, isto é, assimiladas, por um indivíduo ou cultura (CABRAL; NICK, 2001). Em outras palavras, conhecimento pode ser entendido como algo que se aprende por meio da educação, experiência, ou treinamentos. Na visão de Green (1999) conhecimento é o conjunto de fatos, informações, princípios e conceitos relevantes para resolver questões e problemas relacionados ao trabalho.

Spencer e Spencer (1993) entendem que o termo habilidade significa a capacidade de desempenhar uma determinada tarefa, seja física ou mental. Na visão dos autores, a habilidade se mostra, por exemplo, na capacidade de operar algum maquinário, (habilidade física); ou em reconhecer os dados de um relatório e verificar possíveis falhas (pensamento analítico), dentre outras. Complementando Cabral e Nick (2001) argumentam que habilidade é a capacidade para a realização de tarefas complexas, sejam motoras ou mentais, apresentando precisão, facilidade e adaptabilidade em variadas condições.

O termo *ability*, do inglês, pode ser traduzido como capacidade, talento e aptidão. Para discussão desse termo, embora Green (1999) tenha rejeitado a definição de capacidade cognitiva, julgou-se interessante elucidar sobre esta classificação. Furnham (1992) considera as capacidades, leitura, uso de linguagem, numérica, científica, dentre outras como cognitivas. As capacidades liderança, destreza manual, organização, dentre outras são consideradas não cognitivas para o autor. Por fim, entende-se que as capacidades podem ser físicas ou mentais e estão relacionadas com o desempenho no trabalho (BOYATZIS, 1982).

As outras características conforme proposto por Green (1999) estão ligadas a atitudes, personalidades e traços do indivíduo. De acordo com Robbins (1998) as atitudes possuem componentes cognitivos, comportamentais, como também afetivos. A personalidade é entendida como a totalidade peculiar de características de um indivíduo, expostas em seu comportamento e vivência (BRUNNER; ZELTNER, 2010). Assim, ressalta-se que a inter-relação entre traços compõe a personalidade da pessoa (CABRAL; NICK, 2001).

Mediante o exposto e considerando a falta de consenso na literatura em relação ao que seja competência, neste estudo optou-se por definir competência como o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características do indivíduo. Conceito baseado no modelo *KSAO – Knowledge, Skill, Ability, Other* proposto por Green (1999). Destaca-se que esta abordagem foi escolhida em virtude de estar alinhada aos traços que possuem os estudos internacionais sobre competências do contador forense.

2.7 Estudos Empíricos

Além dos estudos empíricos já discutidos anteriormente, é importante destacar os principais trabalhos realizados na temática da Contabilidade Forense. Assim, como critérios para escolha optou-se por estudos relacionados com o tema e o problema de pesquisa desta investigação.

2.7.1 Estudos sobre Contabilidade Forense

Rezaee, Crumbley e Elmore (2004) realizaram uma pesquisa nos Estados Unidos com o objetivo de determinar a importância e demanda da educação em Contabilidade Forense entre acadêmicos e profissionais contábeis. Na metodologia, foram utilizadas as estratégias de pesquisa análise de conteúdo e *survey*. A princípio, foram analisadas 21 grades curriculares de cursos de Contabilidade Forense por meio da técnica análise de conteúdo. Posteriormente, essas informações foram organizadas e inseridas junto a outros tópicos na elaboração do questionário. Como respondentes da *survey*, a pesquisa obteve amostra de 258, sendo 153 acadêmicos em contabilidade e 195 profissionais contábeis.

Os autores enumeraram os principais achados da pesquisa, sendo: 1) acredita-se que a demanda e interesse pela Contabilidade Forense aumente; 2) mais universidades estão planejando ofertar educação em Contabilidade Forense; 3) os dois grupos de respondentes consideram a educação em Contabilidade Forense importante e benéfica para acadêmicos de contabilidade, bem como a comunidade empresarial, a profissão contábil e programas de disciplinas em contabilidade; 4) a maioria dos 49 conteúdos sugeridos para a Contabilidade Forense foram considerados muito relevantes para a incorporação no currículo do profissional por ambos os grupos de acadêmicos e profissionais, e; 5) a importância relativa dessas sugestões obteve variações entre os dois grupos de respondentes, porém, há um consenso geral quanto à importância desses conteúdos para a Contabilidade Forense.

Moreira (2009) elaborou um estudo com o objetivo de obter evidências empíricas que permitissem concluir se existe ou não trabalho desenvolvido em Portugal que possa ser enquadrado na amplitude conceitual da Contabilidade Forense. Adicionalmente, pretendeu-se verificar se o perfil e atividade desenvolvida pelos profissionais, Administrador de Insolvência, Auditor Interno e Polícia Judiciária, se enquadram empiricamente nesta área do conhecimento. Na metodologia, foram utilizados inquéritos (questionários) e entrevistas estruturadas como estratégia de pesquisa. A amostra obteve 33 respostas dos inquéritos enviados aos Administradores de Insolvência, 41 inquéritos recebidos por parte dos Auditores Internos e 2 entrevistas da Polícia Judiciária.

Como principais resultados o autor constatou que em Portugal, a Contabilidade Forense não está reconhecida social e institucionalmente, não existindo regulamentações. Entretanto, numa primeira aproximação da teoria à realidade portuguesa, concluiu-se pela existência de 3 classes profissionais com potencial enquadramento na Contabilidade Forense, apesar de adotarem denominações profissionais distintas como Administrador de Insolvência, Auditor Interno e Polícia Judiciária.

No Brasil, Cardoso (2008) foi o primeiro a investigar o conhecimento da Contabilidade Forense por parte dos profissionais de controle externo e interno. O objetivo do estudo foi verificar o grau de desenvolvimento e a percepção de profissionais de controle em relação à Contabilidade Forense no país. Na metodologia, como estratégia de pesquisa foram utilizados

questionários. Foram recebidas 396 respostas dos questionários enviados aos profissionais de controle externo e interno da Administração Pública Federal, direta e indireta.

Como principais resultados, o autor destaca a insipiência do tema, isto é, o desconhecimento dos profissionais de controle sobre a Contabilidade Forense. Além disso, pode-se destacar no estudo, que diversas técnicas e ferramentas da Contabilidade Forense já são utilizadas pelos profissionais pesquisados, porém os mesmos desconhecem a matéria. Outro apontamento importante citado pelo autor é a Contabilidade Forense como novo campo de pesquisa e de desenvolvimento profissional no Brasil, apresentando um alto grau de atraso em relação aos Estados Unidos da América.

Ribeiro (2009) pesquisou a relevância da Contabilidade Forense nas investigações de organizações criminosas. O objetivo do estudo foi verificar o grau de percepção dos profissionais ligados ao combate à lavagem de capitais da importância da Contabilidade Forense como um instrumento auxiliar nas práticas investigativas das organizações criminosas. Como estratégia de pesquisa foram utilizados questionários estruturados e entrevistas destinadas aos participantes do módulo III do curso de combate à lavagem de dinheiro realizado em 2009 no Banco Central – BACEN. Os respondentes eram de várias formações e oriundos de Órgãos e Instituições de Pernambuco, como: Ministério Público de Pernambuco, Secretaria de Defesa Social do Estado de Pernambuco, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Banco Central, Departamento de Polícia Federal, Ministério Público Federal, Tribunal de Justiça de Pernambuco. O estudo contemplou uma amostra de 84 indivíduos.

Os resultados do estudo permitiram concluir que a Contabilidade Forense é um elemento importante dentre as principais ferramentas utilizadas pelos profissionais ligados ao combate à lavagem de capitais como auxílio no processo investigatório. O autor salienta a necessidade da criação de cursos de graduação, e de pós-graduação, seja na modalidade *lato sensu*, bem como *stricto sensu*, visando habilitar os profissionais e acadêmicos a atuarem na área de investigação forense.

Silva (2011) elaborou um estudo com o objetivo de identificar quais são os procedimentos básicos para a execução de uma investigação contábil forense. A metodologia da pesquisa foi predominantemente qualitativa. Dessa forma, foram realizadas entrevistas com roteiro semiestruturado e com questões abertas. A amostra foi não probabilística, uma vez que o universo de profissionais atuantes com Contabilidade Forense no Brasil é muito pequeno. Para definição da amostra foi aplicada a técnica *snowball sampling*, ou bola de neve, em que cada participante indica outro possível respondente. Foram entrevistados um total de oito profissionais que exercem a prática de investigação forense no Brasil e em alguns países da América Latina. Cabe destacar que esses profissionais atuam nas principais empresas de auditoria, conhecidas como “*Big Four*” ou em pequenas empresas de consultoria especializadas em gestão de riscos, avaliação de controles internos e em investigação. Para a análise de resultados foi utilizada a técnica análise de conteúdo.

O autor constatou que a Contabilidade Forense se assemelha muito à perícia contábil no Brasil, porém diferenciam-se pelo fato de que a perícia é solicitada pelo judiciário e a investigação forense pelos executivos das empresas fraudadas. Os procedimentos propostos para a investigação forense foram os seguintes: I) análise financeira; II) análise de contratos; III) análise de relacionamento de pagamentos; IV) análise Dupont; V) *compliance*; VI) análise estatística; VII) *CAAT (Computer Assisted Auditing Techniques)*; VIII) análise de perfil de acesso; IX) recuperação de dados eletrônicos; X) entrevista investigativa; XI) ata notarial; XII) análise de dados públicos e inspeção física (*in loco*).

2.7.2 Estudos sobre Competências do Contador Forense

Digabriele (2008) elaborou um estudo com o objetivo de investigar se existem diferenças nas competências relevantes de contadores forenses na visão de profissionais de Contabilidade Forense, acadêmicos de contabilidade e usuários dos serviços da Contabilidade Forense. A metodologia utilizada foi a *survey*. A amostra foi composta por 252 acadêmicos de contabilidade, profissionais de Contabilidade Forense e usuários de serviços de Contabilidade Forense nos Estados Unidos. Responderam à *survey*, 102 profissionais de Contabilidade Forense, 72 usuários dos serviços de contabilidade e 78 acadêmicos de contabilidade.

Os resultados indicaram que os profissionais e acadêmicos concordam que o pensamento crítico, a resolução de problemas não estruturados, a flexibilidade investigativa, a proficiência analítica e o conhecimento jurídico são habilidades importantes para os contadores forenses. Ainda, destacam-se as competências investigadas pelo autor na opinião de todos os respondentes do estudo, em ordem de relevância: pensamento crítico, análise dedutiva, proficiência analítica, comunicação escrita, flexibilidade investigativa, resolução de problemas não estruturados, comunicação oral, conhecimento jurídico e compostura. Por fim, tendo em vista que universidades estão considerando adicionar cursos de Contabilidade Forense em suas grades, os resultados forneceram orientações importantes para os educadores, em razão de possibilitar a construção de uma grade curricular, a partir das habilidades identificadas como pertinentes ao contador forense.

Davis, Farrel e Ogilby (2010) realizaram uma pesquisa com o objetivo de obter uma compreensão dos traços, características essenciais e competências que os contadores forenses devem possuir. A metodologia utilizada foi a *survey*, e teve como respondentes três grupos de pessoas: i) contadores principalmente os que trabalham como contadores forenses; ii) advogados que empregam os serviços dos contadores forenses e; iii) acadêmicos da área. A amostra foi de 779 respondentes nos Estados Unidos, sendo 50 acadêmicos, 126 advogados e 603 contadores.

Os resultados evidenciaram que habilidades analíticas são traços esperados do contador forense. As competências evidenciadas como mais relevantes segundo a percepção dos três grupos de respondentes, foram: i) contadores: pensamento crítico, comunicação escrita, comunicação oral, flexibilidade investigativa e intuição investigativa; ii) advogados: comunicação oral, simplificação da informação, pensamento crítico, identificação de questões-chaves, flexibilidade investigativa e habilidades de auditoria e; iii) acadêmicos: pensamento crítico, habilidades de auditoria, flexibilidade investigativa, análise e síntese dos resultados das descobertas e pensamento como o malfeitor. Ademais, os autores destacaram que, em virtude da crescente demanda por contadores forenses, mais esforços devem ser dirigidos em pesquisas sobre suas características e habilidades, no intuito de proporcionar treinamentos e aprimoramentos para o profissional.

Okoye e Jugu (2010) elaboraram uma pesquisa com o objetivo de examinar as competências necessárias para os contadores forenses com o propósito de recomendar as universidades da Nigéria a possíveis inclusões em seus cursos. A metodologia utilizada foi a *survey*. A pesquisa foi realizada em quatro estados da Nigéria, Plateau, Anambra, Nasarawa, Bauchi e no território da capital federal Abuja. A amostra foi composta por 200 pessoas entre acadêmicos de contabilidade, contadores forenses potenciais (auditores externos) e potenciais utilizadores de serviços de Contabilidade Forense. A pesquisa contou com 40 profissionais, 80 usuários da Contabilidade Forense e 80 acadêmicos.

Como resultados, todos os respondentes consideraram o pensamento crítico, a comunicação escrita e a postura relevantes para os contadores forenses. A comunicação oral obteve 95% de concordância por parte dos participantes da pesquisa. Ressalta-se que os autores identificaram habilidades pertinentes para acompanhar um programa de estudo, fornecendo orientações necessárias para os educadores no que tange ao desenvolvimento do currículo do contador forense. Nesse contexto, os pesquisadores recomendam que todas as Instituições de Ensino Superior (IES) da Nigéria que ofereçam cursos de contabilidade, incluam a Contabilidade Forense como disciplina, e/ou abordem tópicos que enfatizem o pensamento crítico, comunicação escrita, postura, conhecimento jurídico, comunicação oral, análise dedutiva, flexibilidade investigativa, proficiência analítica e resolução de problemas não estruturados.

Astutie e Utami (2013) elaboraram uma pesquisa, tendo como principal objetivo investigar se existem diferenças nas percepções das características e habilidades relevantes que os contadores forenses devem possuir para os variados processos de investigação. A metodologia utilizada foi a *survey*. A pesquisa foi realizada na Indonésia e os questionários foram enviados a quatro grupos, sendo: i) acadêmicos; ii) contadores forenses; iii) advogados e; iv) a sociedade. A pesquisa contou com 126 respondentes, sendo: 15 contadores forenses, 9 advogados, 24 acadêmicos de contabilidade e 78 respostas da sociedade.

Os resultados identificaram que os acadêmicos e os profissionais concordam que as habilidades mais relevantes são: pensamento crítico, flexibilidade investigativa, conhecimento jurídico, análise e síntese dos resultados das descobertas. Entretanto, os advogados e a sociedade avaliaram a análise e síntese dos resultados das descobertas como menos

importante do que os acadêmicos. A pesquisa dos autores enumera algumas contribuições, como: i) auxiliar no desenvolvimento da profissão do contador forense; ii) fornecer uma recomendação para a grade curricular da disciplina Contabilidade Forense nas universidades; iii) proporcionar informação útil para o processo de aprendizagem e implementação do currículo do contabilista forense, e; iv) explicar sobre as habilidades requeridas por um contador forense, no intuito de auxiliar atender as necessidades dos usuários.

Bhasin (2013) realizou um estudo tendo como objetivo principal avaliar as habilidades necessárias para os contadores forenses na Índia para proporcionar o desenvolvimento de um currículo padronizado para o estudo da Contabilidade Forense como um curso nas universidades. A metodologia utilizada foi a *survey*. A pesquisa foi realizada na Índia, na região metropolitana de Delhi, National Capital Region (NCR). Assim, a *survey* foi aplicada em Delhi e nas cidades satélites Gurgaon e Ghaziabad. A amostra foi composta de profissionais contábeis, acadêmicos em contabilidade e usuários potenciais dos serviços de Contabilidade Forense. Ao todo, a pesquisa contemplou 65 respondentes, sendo 20 profissionais contábeis, 20 acadêmicos em contabilidade e 25 usuários dos serviços da Contabilidade Forense.

Como principais resultados, as habilidades mais relevantes foram: habilidades de auditoria, pensamento crítico, comunicação oral, comunicação escrita, identificação de questões-chave, flexibilidade investigativa, intuição investigativa, organização de uma situação não estruturada, e competências jurídicas. Foi relatado pelo autor que as universidades na Índia estão considerando a adição de curso de Contabilidade Forense em suas grades. Além disso, os entrevistados evidenciaram que as universidades devem considerar essas competências ao projetar as grades curriculares. Com isso, o autor salienta que pesquisas nesta área ainda se mostram necessárias.

Mediante o exposto, observa-se que no âmbito internacional foram realizados diversos estudos relacionados à identificação das competências relevantes para o contador forense (DIGABRIELE, 2008; DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010; OKOYE; JUGU, 2010; ASTUTIE; UTAMI, 2013; BHASIN, 2013). Em contrapartida, no Brasil, segundo o levantamento bibliográfico desta pesquisa, ainda não foram encontrados estudos nessa temática.

Dessa forma, considerando que esta pesquisa tem por objetivo identificar as competências necessárias para o profissional contábil forense, por meio do Quadro 10 observa-se o conjunto de competências do contador forense conforme registros da literatura.

Quadro 10 - Competências do Contador Forense

Competências	Autores
Análise Dedutiva	Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010); Bhasin (2013);
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Ceticismo	Astutie e Utami (2013);
Compostura	Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010); Bhasin (2013);
Compreensão dos Objetivos de um Caso	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Comunicação Escrita	Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Comunicação Oral	Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Conhecimento Jurídico	Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Detalhismo	Astutie e Utami (2013);
Flexibilidade Investigativa	Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Habilidades de Auditoria	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Habilidades de Pesquisa	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Identificação de Questões-Chaves	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Intuição Investigativa	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Narração de Fatos	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Observação de Fatos em sua Amplitude	Davis, Farrell e Ogilby (2010);
Organização de uma Situação Não Estruturada	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Pensamento Crítico	Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013);
Pensamento como o Malfeitor	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Proficiência Analítica	Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010); Bhasin (2013);
Resolução de Problemas Estruturados	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);
Resolução de Problemas Não Estruturados	Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Bhasin (2013);
Simplificação da Informação	Davis, Farrell e Ogilby (2010); Bhasin (2013);

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com o modelo *KSAO* – *Knowledge, Skill, Ability, Other* proposto por Green (1999) essas competências podem ser classificadas em:

- **Conhecimentos:** Jurídico.
- **Habilidades:** Auditoria e Pesquisa.

- **Capacidades:** Análise Dedutiva, Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas, Compreensão dos Objetivos de um Caso, Comunicação Escrita, Comunicação Oral, Flexibilidade Investigativa, Identificação de Questões-Chaves, Narração de Fatos, Observação de Fatos em sua Amplitude, Organização de uma Situação Não Estruturada, Pensamento Crítico, Pensamento como o Malfeitor, Proficiência Analítica, Resolução de Problemas Estruturados, Resolução de Problemas Não Estruturados e Simplificação da Informação.
- **Outras Características:** Ceticismo, Compostura, Detalhismo e Intuição Investigativa.

Nota-se que o contador forense apresenta uma quantidade maior de competências classificadas como capacidades. Destaca-se que essas são consideradas essenciais para o desenvolvimento das atividades no ambiente de trabalho. O profissional também combina conhecimentos e habilidades, além de possuir atitudes e características pessoais. Ressalta-se que esse conjunto de competências foi testado empiricamente pelos autores por meio de levantamentos (*survey*) realizados nos Estados Unidos e outros países.

3 METODOLOGIA

No intuito de responder ao problema de pesquisa e alcançar o objetivo proposto, este estudo apresenta algumas etapas metodológicas. É apresentada a caracterização da pesquisa, bem como técnicas e procedimentos empregados no desenvolver do estudo.

3.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa científica pode ser compreendida como uma inquirição, uma exploração, um procedimento sistemático e intensivo que tem por finalidade explicar e entender os fatos que estão inseridos ou que compõem uma realidade estabelecida (BARROS; LEHFELD, 2007). Nessas circunstâncias, para a elaboração da pesquisa científica de maneira correta, torna-se indispensável à observância de pré-requisitos.

Dessa forma, este estudo se classifica, quanto aos objetivos como, exploratório e descritivo. Exploratório porque, conforme afirmam Sampieri, Collado e Lucio (2006) esse tipo de estudo normalmente é mais adequado quando o objetivo da pesquisa é examinar um tema ou problema de investigação ainda não satisfatoriamente estudado. Andrade (2001) argumenta que esse tipo de estudo configura-se como a fase preliminar, buscando proporcionar maiores informações sobre o assunto onde será feita a investigação. Assim, considerando o aspecto introdutório e a escassez da literatura envolvendo a Contabilidade Forense no Brasil, esta pesquisa, almeja contribuir para o desenvolvimento dessa temática no país.

A classificação desta pesquisa como descritiva deve-se ao fato de que estudos com essa natureza possuem por finalidade relatar características de determinada população ou fenômeno, podendo, ainda, determinar relações entre diversas variáveis (VERGARA, 2000). Desse modo, por intermédio da identificação das competências do contador forense torna-se possível descrever as características desse novo campo profissional.

Quanto à abordagem do problema, o presente estudo caracteriza-se como quantitativo. Segundo Richardson (1999) a pesquisa quantitativa se configura pelo uso da quantificação, tanto no processo de coleta de informações, como no seu tratamento por meio de técnicas

estatísticas simples até as mais complexas. Assim, destaca-se que este trabalho faz uso de estatística descritiva para sintetizar seus resultados.

Quanto aos procedimentos, nesta pesquisa utilizou-se a técnica *Delphi*. Salienta-se que essa estratégia de pesquisa foi implementada no intuito de identificar as competências necessárias para a atuação do Contador Forense no Brasil. Nesse sentido, a técnica *Delphi*, tem por objetivo alcançar o consenso de um grupo de peritos sobre determinado assunto, com base em respostas anônimas a questionários e *feedback* controlado, sendo, portanto, uma forma estruturada de obter a opinião de especialistas (VIANNA, 1989).

3.2 Técnica *Delphi*

Delphi é uma metodologia utilizada para estruturar, de maneira eficaz, um processo de comunicação coletivo que possibilite a um grupo de indivíduos, lidar como um todo, com um problema complexo (GIOVINAZZO, 2001; LINSTONE; TUROFF, 2002). Kayo e Securato (1997) relatam que a técnica pretende basicamente elaborar a predição de tendências futuras, para um determinado objeto de estudo.

A *Delphi* foi desenvolvida na *RAND Corporation* localizada em Santa Mônica (Califórnia, EUA) que iniciou uma pesquisa denominada *Project Delphi*, financiada pela força aérea dos Estados Unidos na década de 1950 (LINSTONE; TUROFF, 2002). Ainda, segundo os autores, o estudo possuía por finalidade identificar a opinião de especialistas a respeito de quais seriam os alvos mais apropriados e a quantidade de bombas atômicas necessárias para diminuir a capacidade industrial americana em uma quantidade estipulada, sobre o ponto de vista de um estrategista soviético. Nesse contexto, a *Delphi* pode ser definida como uma técnica de pesquisa que se baseia na opinião de especialistas, possuindo como finalidade um consenso sobre determinado tema (DALKEY; HELMER, 1963).

Cabe levantar que a utilização de especialistas justifica-se pelo fato de serem pessoas formadoras de opiniões, com declarações respeitadas e confiáveis (KAYO; SECURATO, 1997). Além disso, segundo Grisham (2009) a técnica *Delphi* foi criada no intuito de afastar o viés que ocorre quando os participantes se reúnem, por esse motivo, os especialistas não

possuem as informações sobre quem são os outros respondentes durante o processo de aplicação.

Dalkey e Helmer (1963) enumeram três características básicas da técnica, a saber: i) questiona os especialistas individualmente repetidas vezes; ii) evita confronto direto entre os especialistas e; iii) fornece *feedback* controlado. Dessa forma, entende-se que a técnica *Delphi* é um questionário interativo, que circula diversas vezes por um grupo de peritos, preservando o anonimato das repostas individuais (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000).

Os procedimentos para execução de uma pesquisa *Delphi* são, os seguintes: em um primeiro momento é feito o desenvolvimento e pré-teste do questionário da primeira rodada, ao mesmo tempo em que são selecionados os especialistas. Em seguida, eles são contatados de maneira individual, explicando o que é a técnica *Delphi*, bem como o objetivo do estudo, e a importância da participação no mesmo (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000). Dando seguimento, os referidos autores estabelecem que a próxima etapa consiste em enviar o questionário aos especialistas que aceitaram participar e na sequência, após os recebimentos dos questionários da primeira rodada, procede-se à análise e tabulação dos dados, normalmente com uso de estatística simples.

Em continuidade, conforme afirma Grisham (2009) os resultados são devolvidos aos especialistas, que ao conhecer os resultados, podem alterar suas respostas, assim, esse processo acontece até que o consenso seja formado. Destaca-se que o *feedback* a cada rodada, proporciona aos especialistas a reavaliação de suas respostas com base nas respostas dos outros participantes, o que dirige a uma posição de consenso. Todavia, o anonimato prevalece, evitando vieses no estudo. Os procedimentos necessários para aplicação da técnica *Delphi*, de maneira detalhada, estão evidenciados por meio da Figura 5.

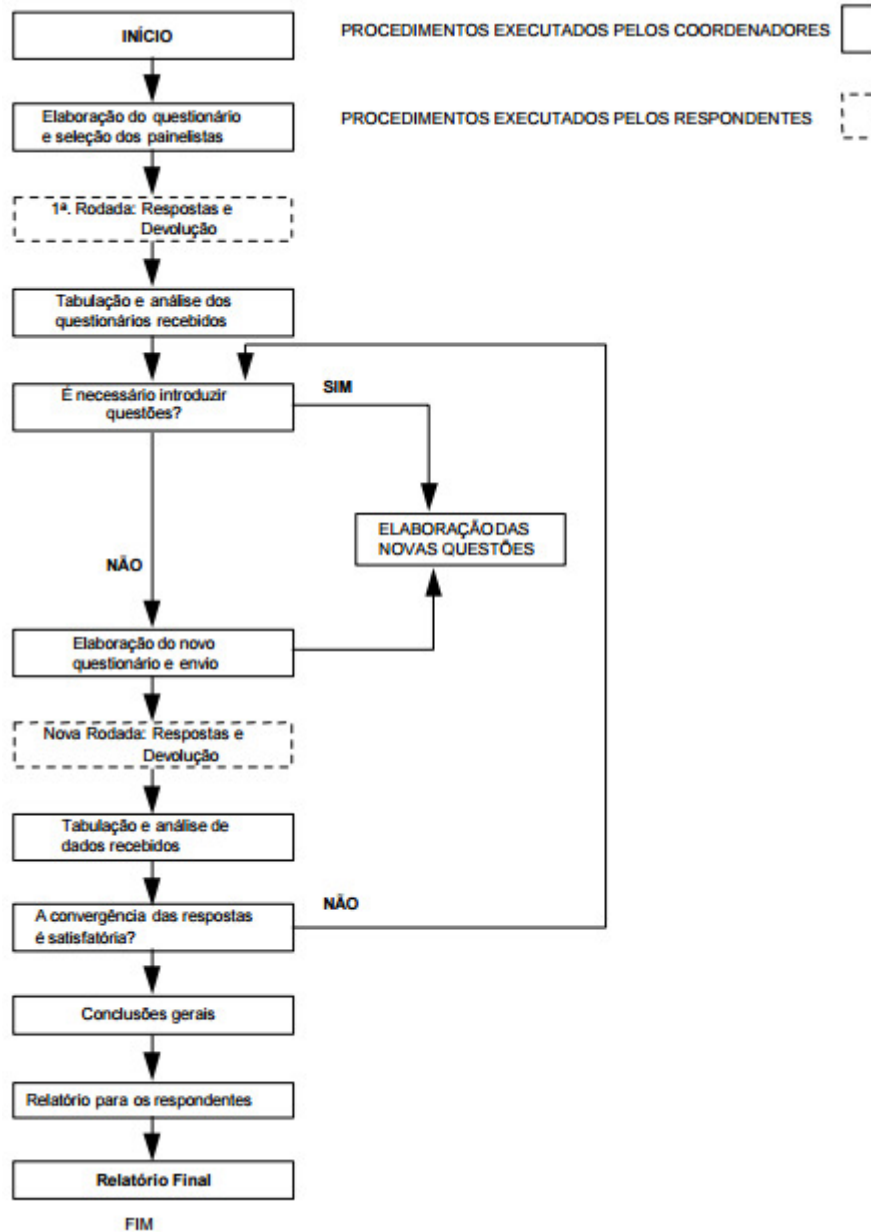


Figura 5 – Sequência de Execução de uma Pesquisa *Delphi*
 Fonte: Wright e Giovinazzo (2000)

Em relação ao número de rodadas da aplicação da técnica *Delphi*, Kayo e Securato (1997) afirmam que, no máximo, quatro rodadas, são suficientes. Todavia, não existe impedimento para um número menor de rodadas, desde que o objetivo tenha sido alcançado. Porém um número maior não é aconselhável, haja vista as restrições de tempo e o fato de não ocorrerem alterações significativas de opiniões (GIOVINAZZO, 2001). Em análise ao Quadro 11 observa-se que a técnica *Delphi* apresenta pontos positivos e negativos, como toda técnica de pesquisa.

Quadro 11 – Vantagens e Desvantagens da Técnica *Delphi*

Características	Vantagens	Desvantagens
Anonimato	Igualdade de expressão de ideias. O anonimato faz com que a interatividade aconteça com maior espontaneidade.	—
<i>Feedback</i>	Redução de ruídos. Evita desvios no objetivo do estudo. Fixação do grupo das metas propostas. Possibilidade de revisão de opiniões pelos participantes.	Pode determinar o sucesso ou o insucesso da técnica. Risco de excluir da análise pontos de discordância.
Flexibilidade	No decorrer das discussões os participantes recebem opiniões, comentários e argumentações dos outros especialistas, podendo, assim, rever suas posições diante do assunto pesquisado. As barreiras à comunicação são superadas.	Dependendo de como são apresentados os resultados e <i>feedbacks</i> , é possível se criar consensos, forçados, ou artificiais, em que os respondentes podem aceitar de forma passiva a opinião de outros especialistas e passar a defendê-las.
Uso de especialistas	São formados conceitos, julgamentos, apreciações e opiniões confiáveis a respeito do assunto.	Possibilidade de obter consenso de forma demasiadamente rápida.
Consenso	Sinergia de opiniões entre os especialistas. Identificação do motivo de divergência de opiniões.	Risco de formar um consenso artificial.
Interatividade	A interatividade foge de uma conjuntura hierárquica, pois formata as respostas e, em seguida, faz com que elas sejam compartilhadas. Adequação das respostas, pois tende a excluir excentricidades que estejam fora do contexto solicitado. Aprendizado recíproco entre os respondentes.	Rodadas interativas e realizadas em rede são apontadas como desvantagens por críticos a técnica. Apesar de tornar o processo mais rápido e menos oneroso, o sincronismo possibilitado pela internet, contraria o benefício de obter respostas melhor refletidas e elaboradas.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Costa, Wille e Marchiori (2008)

Em análise ao Quadro 11, nota-se que uma das vantagens da técnica *Delphi* é o anonimato dos respondentes, que evita possíveis vieses, além do *feedback*, que permite reavaliar as respostas, com base na opinião dos outros especialistas participantes. Como ponto negativo destaca-se a tendência em querer forçar um consenso de maneira indevida.

3.2.1 Seleção dos Especialistas

A seleção dos especialistas é considerada uma etapa de grande relevância para a pesquisa *Delphi*, levando-se em conta que os resultados do estudo dependem fundamentalmente dos participantes. Dessa forma, cabe ao pesquisador realizar tal seleção com o maior rigor possível, para evitar questionamentos e vieses em relação à validade da sua comissão de especialistas.

Grisham (2009) argumenta que é importante eleger um painel de especialistas que esteja balanceado no que se refere à imparcialidade e interesses no assunto. Nesse sentido, destaca-se que os especialistas escolhidos para emitirem sua opinião devem ser selecionados buscando distribuição equilibrada entre elementos de dentro e fora da entidade interessada, recorrendo a universidades, indústrias, institutos e outros setores da sociedade (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000). Ainda, é recomendado que não se coloque respondentes que se encontrem envolvidos pessoalmente na situação pesquisada (VIANNA, 1989; GIOVINAZZO, 2001).

Outro fator que deve ser analisado é a quantidade de especialistas para aplicação da *Delphi*. Giovinazzo (2001) estabelece que em relação ao número de participantes, algo em torno de 15 a 30 pessoas é suficiente para gerar informações relevantes e proveitosas. Cunha (2007) argumenta que alguns autores orientam que o número de participantes esteja entre 10 e 15, tendo em vista que a inclusão de mais participantes não trará resultados tão mais significativos, isto é, a proporção do benefício será muito pequena. Um fato harmonioso entre os autores é que um número de participantes abaixo de 10 limita o processo de análise das respostas, bem como o grau de confiança de agir como um consenso e também na geração de informações relevantes e proveitosas, em contrapartida, um número excessivo, torna a administração muito complexa (CUNHA, 2007).

Foram revistos os estudos que utilizaram a técnica *Delphi* na área contábil no intuito de identificar a quantidade de especialistas usados. Cunha (2007) utilizou a técnica *Delphi* para identificar os fatores que são influenciados pelo doutorado no desenvolvimento dos indivíduos e da sociedade. Para tanto, a autora obteve um painel composto por 15 (quinze) especialistas e 3 (três) rodadas não presenciais. Vieira (2009) fez aplicação da técnica *Delphi* no intuito de identificar os constructos para a avaliação educacional sobre qualidades de programas de especialização para executivos. O estudo foi desenvolvido com um painel de 12 (doze) especialistas e 3 (três) rodadas não presenciais.

Lyra (2008) utilizou a técnica para identificar indicadores contábeis e estabelecer uma estrutura hierárquica entre estes indicadores. O autor contou com um painel de 19 (dezenove) especialistas, realizada em 3 (três) rodadas. Miranda (2011) fez uso da *Delphi* para estabelecer os fatores componentes das qualificações acadêmica, profissional e pedagógica dos docentes de contabilidade. O autor obteve comissão composta por 21 (vinte e um) especialistas e foi

realizada em 3 (três) rodadas não presenciais. Brito (2016) utilizou a *Delphi* para identificar fatores de sucesso no universo dos pequenos e micro-empresendedores. A autora contou com um painel de 20 (vinte) especialistas e realizou a pesquisa por meio de 3 (três) rodadas.

Portanto, os estudos elaborados com aplicação da técnica *Delphi* na área da contabilidade em específico, possuem painel de especialistas compostos entre 12 a 21 participantes (CUNHA, 2007; LYRA, 2008; VIEIRA, 2009; MIRANDA, 2011; BRITO, 2016).

3.2.2 Elaboração do Questionário *Delphi*

A coleta de dados em pesquisas que utilizam a técnica *Delphi* ocorre por meio de questionários. Para Dalkey e Helmer (1963) estes devem focar um problema central e seus questionamentos devem ser desenvolvidos de modo que revele o raciocínio do respondente em relação à questão principal.

Para Wright e Giovinazzo (2000) o questionário para aplicação da técnica *Delphi*, deve ser planejado visando à conveniência do respondente, para isso, questões do tipo “preencha o espaço em branco” ou “concorda ou discorda” são bastante úteis, no entanto não podem substituir questões para discorrer sobre o assunto. Assim, destaca-se que um ponto importante na construção dos questionários é que se disponibilize espaço para que os respondentes façam eventuais comentários (KAYO; SECURATO, 1997).

Percebe-se que na literatura, uma preocupação bastante enfatizada se dá acerca do tamanho do questionário. Nesse aspecto, ainda que não existam regras específicas para tal, a recomendação é que o questionário não seja extensivo, para não despender de muito tempo dos respondentes (GALL; GALL; BORG, 2007).

Nesse contexto, Cunha (2007) apresentou aos especialistas 17 fatores de desenvolvimento de indivíduos e da sociedade (escolaridade) e os questionou se concordavam que cada fator influenciava o título de doutor. Vieira (2009) apresentou 9 fatores de avaliação educacional para analisar se os especialistas concordavam que tais fatores seriam corretos para avaliar a qualidade de programas de especializações para executivos. Miranda (2011) apresentou 8

fatores para avaliação de docentes no intuito de confirmar se os especialistas concordavam com os fatores encontrados na literatura. Brito (2016) apresentou 16 fatores de sucesso para verificar se os especialistas concordavam que tais fatores, eram considerados como fatores de sucesso do microemprededor individual no Brasil.

3.2.3 Tabulação dos Resultados das Rodadas *Delphi*

Salienta-se que no intervalo de cada rodada são elaborados tratamentos estatísticos das respostas e o resultado é compilado em novos questionários que, mais uma vez, são distribuídos ao grupo (KAYO; SECURATO, 1997). Dessa forma, no que se refere ao tratamento estatístico das respostas alcançadas, não existe na literatura sobre *Delphi* uma regra estipulada. Wright e Giovinazzo (2000) relatam que a análise e tabulação dos dados, normalmente acontecem com o uso de estatística simples.

3.2.4 Elaboração do Questionário Seguinte e *Feedback*

O questionário da segunda rodada da técnica *Delphi*, essencialmente, apresenta os resultados da primeira rodada (*feedback*). Após os questionários respondidos, o pesquisador sintetiza as respostas, elabora um novo questionário e o remete para o grupo de respondentes, o que ocasiona uma oportunidade para que os especialistas reavaliem suas respostas originais com base na análise das respostas do grupo (LINSTONE; TUROFF, 2002). Giovinazzo (2001) argumenta que em virtude da inclusão dos resultados da rodada anterior, e possivelmente a inclusão de novas questões, o segundo questionário normalmente é mais extenso.

Assim, esse procedimento é realizado até que se obtenha o consenso por parte da comissão de especialistas. No mínimo, duas rodadas se mostram fundamentais para caracterização do processo *Delphi*, sendo raros os estudos que utilizaram mais de 3 rodadas de questionários (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000). Destaca-se que as pesquisas que utilizaram a técnica *Delphi* na área contábil em específico, conseguiram o consenso do grupo de especialistas por meio da realização de três rodadas (CUNHA, 2007; LYRA, 2008; VIEIRA, 2009; MIRANDA, 2011; BRITO, 2016).

3.2.5 Conclusões Gerais e Relatório Final

Vianna (1989) argumenta que para determinar o fim das rodadas *Delphi*, é preciso analisar a estabilidade, isto é, quando novas rodadas não trouxerem contribuições para a pesquisa. Nesse sentido, um dos parâmetros para determinação do consenso por parte dos respondentes é o coeficiente de variação, que é uma medida de dispersão dos dados. Assim, quando o coeficiente de variação for inferior a 15%, ocorre baixa dispersão; quando o valor estiver entre 15% e 30%, ocorre média dispersão; e quando for maior que 30%, considera-se alta dispersão (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Ressalta-se que quanto menor a dispersão, maior o consenso. Desse modo, após alcançar o consenso, procede-se com a elaboração do relatório final, onde os resultados são processados de forma sintética ou analítica.

3.3 Aplicação da Técnica *Delphi* para identificação das competências necessárias para a atuação do Contador Forense

3.3.1 Seleção dos Especialistas

A técnica *Delphi* foi desenvolvida com um painel composto por 20 especialistas e 3 rodadas não presenciais. Destaca-se que o termo “especialistas em fraudes” refere-se a peritos criminais, auditores e profissionais contábeis com experiências em fraudes. Tais profissionais foram escolhidos considerando que a profissão de contador forense ainda não se encontra regulamentada no Brasil. Dessa forma, entende-se que os profissionais citados contribuem para o combate às fraudes no país. Cabe relatar que foram inseridos profissionais tanto do setor público, como privado, para evitar possíveis vieses. Ainda, optou-se em mesclar a atuação dos profissionais para a *Delphi* ser heterogenia, conforme indica a literatura.

Foram respeitados os seguintes critérios para seleção dos especialistas: i) ter pelo menos 1 (uma) das titulações em Ciências Contábeis (graduação, especialização, mestrado ou doutorado); ii) experiência de mercado na área contábil por um período igual ou superior a 5 anos; iii) contribuição acadêmica por meio de publicações e/ou docência nas áreas de Contabilidade Forense, auditoria/perícia contábil e fraudes.

Para selecionar os componentes da comissão de especialistas da *Delphi* foi realizada pesquisa nos *websites* *Google*, *Currículo Lattes* e *Linkedin*. Assim, foram buscados nos *websites* os seguintes termos “auditor de fraudes”, “perito criminal” e “Contabilidade Forense”. Logo, foram baixados todos os currículos nos *websites* do CNPq e *Linkedin*. Vários currículos foram excluídos por não seguirem os critérios estabelecidos, principalmente pela falta de formação em contabilidade. Ressalta-se que esse critério foi determinado considerando que a pesquisa aborda em específico as competências requeridas para o profissional contábil.

Os selecionados para compor a comissão dos especialistas foram convidados por meio de uma carta enviada por *email*, no dia 20/01/2017. Inicialmente, foram enviados 31 convites, onde foi solicitado uma resposta com a aceitação até o dia 27/01/2017. No transcorrer do período estabelecido, 14 especialistas aceitaram participar da comissão, porém os outros 17 não se manifestaram. Vencido o prazo estipulado, as cartas convites foram enviadas novamente para os não respondentes e ainda foram acrescentados 13 nomes à lista. Dessa forma, foram enviados 30 convites no dia 31/01/2017, solicitando-se o aceite até o dia 06/02/2017. Ao final desta etapa, mais 8 especialistas se manifestaram positivamente ao convite. Com isso, foram alcançados 22 convites aceitos.

3.3.2 Elaboração do Questionário *Delphi* e Primeira Rodada

O questionário da primeira rodada *Delphi* (Apêndice C), foi elaborado com base na pesquisa bibliográfica levantada sobre as competências do contador forense. Basicamente, o instrumento consistiu em uma lista contendo 23 competências, onde foi solicitado aos especialistas que manifestassem sua concordância ou discordância para cada uma delas. As questões foram fechadas, porém foi acrescentado espaço para que os respondentes pudessem inserir comentários e ainda enumerar novas competências mediante suas experiências profissionais e acadêmicas. Ainda, foi dada uma breve explicação sobre o que é a Contabilidade Forense.

Previamente à aplicação de cada rodada foram realizados pré-testes com 3 contadores e 2 docentes em contabilidade. A aplicação dos pré-testes teve por finalidade averiguar a funcionalidade do questionário, bem como apontar e reparar possíveis erros de comunicação, isto é, certificar-se que estava compreensível.

A primeira rodada foi enviada por *email* aos 22 especialistas no dia 14/02/2017 e foi solicitado resposta até o dia 20/02/2017. Durante este período, 13 especialistas responderam, porém os outros 9 não se manifestaram. Dessa forma, no dia 21/02/2017 foram enviados novamente os questionários aos não respondentes. Com isso, foram alcançadas mais 4 respostas. Por fim, no dia 06/03/2017 os questionários foram enviados mais uma vez aos 6 não respondentes, com prazo de 7 dias para resposta. Ao final, 21 especialistas responderam o questionário da primeira rodada.

3.3.3 Segunda Rodada *Delphi*

Primeiramente, procedeu-se com a tabulação dos dados da rodada anterior (percentual de concordância dos respondentes), com a finalidade de fornecer um *feedback* aos especialistas. Salienta-se que nenhuma das competências teve percentual de concordância inferior a 50%, isto é, menos da metade dos participantes da *Delphi*. Com isso, todos os itens permaneceram para a segunda rodada.

Assim, no questionário da segunda rodada (Apêndice E), foram mantidas as 23 competências e ainda acrescentadas mais 14 competências sugeridas pela comissão de especialistas. Desse modo, foi apresentada uma lista contendo 37 competências e foi solicitado aos especialistas que atribuíssem notas de 0 a 10 em escala de importância. Destaca-se que novamente foi deixado espaço para inserção de comentários.

A segunda rodada foi enviada por *email* dia 15/03/2017, e foi solicitado aos especialistas uma resposta até o dia 21/03/2017. No final do prazo estipulado, foram alcançadas 8 respostas. Com isso, o questionário foi enviado novamente para os outros 13 especialistas no dia 22/03/2017 solicitando resposta até o dia 27/03/2017. Ao final, a segunda rodada obteve a resposta de 20 especialistas.

3.3.4 Terceira Rodada *Delphi*

A terceira rodada foi iniciada com o *feedback* da rodada anterior. Em seguida, foi solicitado aos respondentes que reavaliassem suas respostas com base nos resultados apresentados por meio da estatística descritiva (score, média, mediana e coeficiente de variação).

O questionário da terceira e última rodada (Apêndice G), foi enviado também por *email* dia 30/03/2017 e foi solicitado aos especialistas uma resposta até o dia 06/04/2017. Após esse período 11 respostas foram alcançadas. No dia 07/04/2017, os questionários foram enviados novamente aos não respondentes e mais 5 respostas foram obtidas. Finalmente, no dia 17/04/2017, 4 questionários foram enviados e obtiveram retorno. Dessa forma, a terceira rodada, permaneceu com a resposta de 20 especialistas. Para a classificação das competências em grau de importância utilizou-se o score, que é a soma das notas atribuídas pelo comitê de especialistas.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

O objetivo geral desta pesquisa é investigar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil. Neste capítulo, são apresentados a caracterização dos especialistas e os resultados de aplicação da técnica *Delphi*, e a discussão destes.

4.1 Resultados da Aplicação da Técnica *Delphi*

A técnica *Delphi* foi realizada em três rodadas não presenciais, com o objetivo de estabelecer as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil, conforme a avaliação de uma comissão formada por 20 especialistas.

4.1.1 Caracterização dos Especialistas

Para a escolha do grupo de respondentes, foram observados os critérios da seção 3.3.1. Os especialistas foram convidados por intermédio de uma carta enviada por email (Apêndice A). As cartas-convites foram enviadas a 44 especialistas. Dos 44 convidados, 22 aceitaram participar. Destes, concluíram a primeira rodada, 21 participantes. A segunda rodada obteve 20 respostas. A terceira e última rodada permaneceu com 20 especialistas. Por meio da Tabela 1, apresenta-se o percentual de convites enviados, aceitos, bem como a participação dos respondentes em cada rodada da técnica *Delphi*.

Tabela 1 – Participantes da Técnica *Delphi*

Especialistas	Quantidade	%
Convites	44	100,0%
Aceites	22	50,0%
Respondentes na 1º Rodada	21	47,7%
Respondentes na 2º Rodada	20	45,5%
Respondentes na 3º Rodada	20	45,5%

Fonte: Elaborado pelo autor

Na sequência são apresentados os títulos acadêmicos e experiências profissionais dos 20 (vinte) componentes da comissão de especialistas da técnica *Delphi*, em ordem alfabética:

1. Álan Teixeira de Oliveira: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal (2006 – Atual). Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Administração Pública com ênfase em Criminalística pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ), dentre outras faculdades. Possui vasta experiência em perícia e auditoria no âmbito externo e interno.

2. Adilson Carvalho Silva: Perito Criminal Federal da Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal da Bahia (2006 – Atual). Mestre em Segurança Pública, Justiça e Cidadania pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Graduado em Direito e Especialista em Direito Tributário pela mesma instituição. Especialista em Ciência Policial e Investigação Criminal pela Academia Nacional de Polícia (ANP). Graduado em Ciências Contábeis. Possui diversos cursos na área de investigação criminal.

3. Audrey Jones de Souza: Perito Criminal Federal na Superintendência Regional do Departamento de Polícia Federal no Estado da Bahia, (2002 – Atual), com atuação em investigação de crimes financeiros. Mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas/RJ (FGV), com dissertação na área de perícia criminal. Graduado em Ciências Contábeis. Professor da Universidade Federal da Bahia (UFBA), lecionando disciplinas como perícia e processos criminais. Palestrante sobre temas relacionados a crimes financeiros, investigação criminal e fraudes contábeis. Ministrou no Seminário Nacional de Documentoscopia e Perícia Contábil (2016) sobre a atuação da perícia no âmbito da Operação Lavajato.

4. Arnaldo Antonio Duarte Ribeiro: Professor de diversas universidades ministrando disciplinas de Perícia e Auditoria Contábil em cursos de graduação e pós - graduação na área contábil. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), com dissertação na área de Contabilidade Forense. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Técnico Ministerial do Ministério Público de Pernambuco. Possui ampla contribuição acadêmica para a área da Contabilidade Forense e combate a lavagem de dinheiro.

5. Cláudio Roberto Caríssimo: Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Perícia Contábil pelo Centro Universitário Newton Paiva. Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário UNA - Faculdade de Ciências Gerenciais. Professor da Universidade Federal de Alfenas (UNIFAL - MG). Perito Contábil com experiência de mais de 20 anos, com publicações e participações em eventos.

6. Deosio Cabral Ferreira: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal, (2009 – Atual), onde realiza perícia contábeis e econômicas. Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal do Amazonas (UFBA). Graduado em Ciências Contábeis pela mesma instituição. Professor Substituto na Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina. Possui cursos de formação na área de perícia criminal.

7. Domingos Sávio Alves da Cunha: Perito Contábil do Departamento de Polícia Federal (1999 – Atual). Doutorando em Ciências Econômicas. Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairú, com dissertação na área de fraudes contábeis. Especialista em Gestão de Política de Gestão Pública pela Academia Nacional de Polícia (ANP). Graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Newton Paiva.

8. Eduardo Costa de Freitas: Auditor na Universidade Presbiteriana Mackenzie, (2008 - Atual). Mestre em Controladoria Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, com dissertação na área de combate a fraudes corporativas. Graduado em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor e Coordenador do curso de Ciências Contábeis e de Gestão Financeira. Professor Convidado do curso de Gestão de Fraudes. Possui projeto acadêmico em relação ao combates às fraudes corporativas no Brasil.

9. Edson Jorge Pacheco: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal, (2009 – Atual). Mestre em Perícias Forenses pela Universidade de Pernambuco (UPE). Especialista em Execução de Políticas de Segurança Pública pelo Departamento de Polícia Federal. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Amazonas (UFBA).

Graduado em Direito pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Tem experiência nas áreas de Criminalística, Criminologia, Psicologia Jurídica e Criminal.

10. Enelson Candeia da Cruz Filho: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal de Brasília, (2006 – Atual). Especialista em Ciência Policial e Documentoscopia pela Escola Superior de Polícia da Academia Nacional de Polícia (ANP). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB). Foi instrutor do Curso Identificação de Métodos Empregados na Prática de Crimes Financeiros: uma abordagem da Perícia Criminal Federal, realizado pelo Conselho da Justiça Federal.

11. Fernando Nazareth Cardoso: Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União (1999 – Atual). Possui mestrado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB), com dissertação na área de Contabilidade Forense. Graduado em Ciências Navais pela Escola Naval. Professor do Centro Universitário de Brasília.

12. Humberto Ferreira Oriá Filho: Auditor Interno da Unimed Fortaleza Cooperativa de Trabalho Médico Ltda. (1999 – Atual). Mestre em Controladoria e Especialista em Auditoria Interna pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Contador. Administrador. Economista. Autor do livro “as fraudes contra as organizações e o papel da auditoria interna”, bem com outros artigos na área de auditoria e fraudes.

13. Jose Viana Amorim: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal, Estado da Paraíba (2006 – Atual) atuando na área contábil e financeira, fraudes em procedimentos licitatórios e desvios de recursos públicos. Mestre em Administração Pública pela Fundação Getulio Vargas (FGV), com dissertação na área de perícia criminal. Graduado em Ciências Contábeis Universidade Federal do Ceará (UFC). Foi Auditor Fiscal de Tributos Estaduais na Secretaria de Finanças de Rondônia. Palestrante do Seminário Nacional de Documentoscopia e Perícia Contábil (2016).

14. Júnior César Brasil de Moraes: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal, Estado do Amazonas (2003 – Atual). Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM) e Especialista em Administração Pública pela

mesma instituição. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia (UFR).

15. Leandro Inácio Bicalho: Perito Criminal da Polícia Civil de Minas Gerais, lotado na seção técnica de perícias contábeis. Graduado em Ciências Contábeis. Pós-Graduado em Perícia Contábil Trabalhista, Previdenciária e Tributária.

16. Luciana Lopes Coelho Nabak: Perita Criminal da Polícia Civil de Minas Gerais, atuando como chefe da seção técnica de perícias contábeis (1995 – Atual). Professora da disciplina de perícia contábil da Academia de Polícia Civil de Minas Gerais desde 2001. Graduada em Administração e Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Newton Paiva. Graduada em Ciências Atuariais pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG).

17. Lúcio Pinto Moreira: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal (1996 – Atual). Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairú, com dissertação na área de perícia criminal. Especialista em Perito Criminal Federal pela Academia Nacional de Polícia (ANP). Especialista em Controle Externo pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor Universitário de várias disciplinas, inclusive perícia contábil.

18. Michelcove Soares de Araújo: Perito Criminal Federal do Departamento de Polícia Federal. Mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairú. Especialista em Auditoria pela mesma instituição. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UFBA). Professor do Ensino Superior.

19. Robson Maciel da Silva: Gerente de Auditoria Interna do Instituto Presbiteriano Mackenzie (2008 – Atual). Possui Mestrado em Controladoria Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, com dissertação na área de Contabilidade Forense. Contador. Vivência de mais 25 anos nas áreas de auditoria (interna e externa) e consultoria.

20. Vania Pereira Muzel: Mestranda em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). MBA em Gestão de Negócios pela FIA Business School. Graduada em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Possui experiência profissional de mais de 20 anos em grandes empresas de auditoria.

Por meio da Figura 6, é possível identificar de forma resumida os títulos dos participantes da técnica *Delphi*.

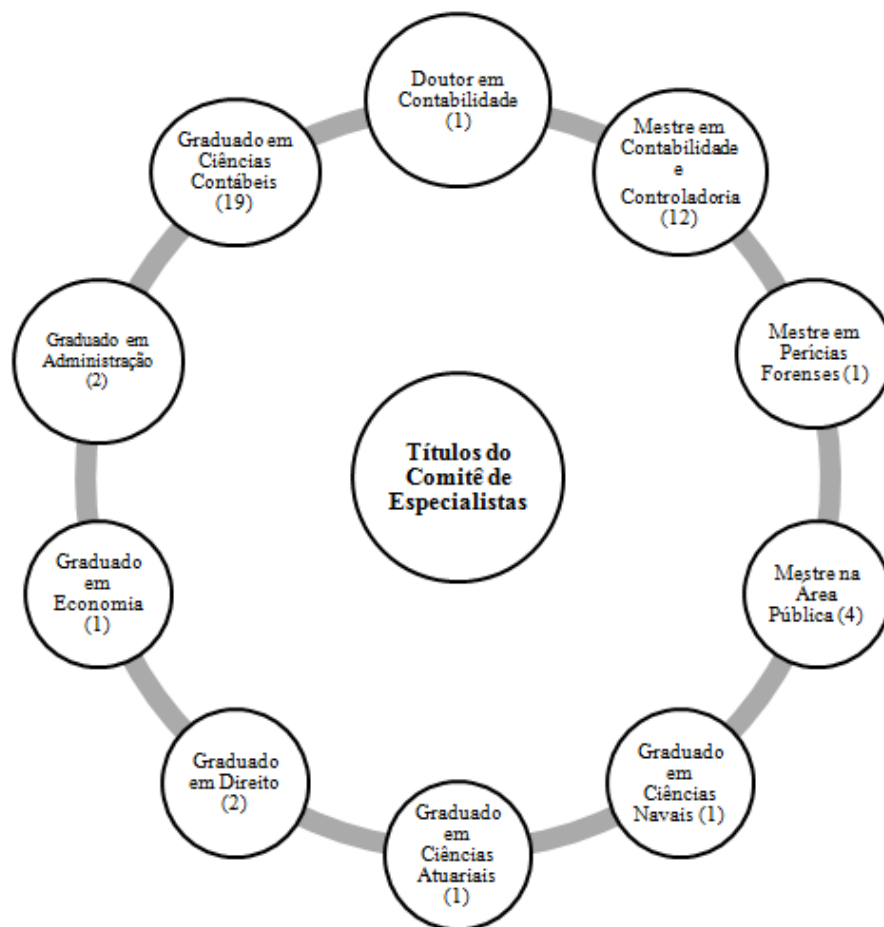


Figura 6 – Títulos da Comissão de Especialistas
Fonte: Elaborado pelo Autor

Nota-se que embora esta pesquisa tenha optado por respondentes com formação em contabilidade, os profissionais atuantes em fraudes também possuíam outras formações, o que demonstra uma multidisciplinaridade nos conhecimentos. Ainda, salienta-se que foram incluídos profissionais com diferentes atuações, sendo: peritos criminais, auditores e profissionais contábeis relacionados às fraudes, além de alguns também atuarem na docência.

4.1.2 Primeira Rodada da Técnica *Delphi*

Na primeira rodada, foi apresentada à comissão de especialistas, uma lista contendo 23 competências, definidas com base na literatura, que são necessárias para a atuação do contador forense no Brasil (Apêndice C). As competências apresentadas ao grupo de especialistas, na primeira rodada do processo, encontram-se no Quadro 12.

Quadro 12 – Competências do Contador Forense Evidenciadas na Literatura

Análise Dedutiva
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas
Compreensão dos Objetivos de um Caso
Comunicação Escrita
Comunicação Oral
Conhecimento Jurídico
Flexibilidade Investigativa
Habilidades de Auditoria
Habilidades de Pesquisa
Identificação de Questões-chaves
Narração de Fatos
Observação de Fatos em sua Amplitude
Organização de uma Situação Não Estruturada
Pensamento Crítico
Pensamento como o Malfeitor
Proficiência Analítica
Resolução de Problemas Estruturados
Resolução de Problemas Não Estruturados
Simplificação da Informação
Ceticismo
Compostura
Detalhismo
Intuição Investigativa

Fonte: Elaborado pelo autor

O significado de cada uma das competências descritas no Quadro 12, conforme o embasamento teórico desta pesquisa é descrito a seguir:

Análise Dedutiva: capacidade de visualizar contradições financeiras que não se encaixam no padrão normal de uma tarefa (DIGABRIELE, 2008).

Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas: capacidade de analisar e condensar as descobertas dos acontecimentos (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Compreensão dos Objetivos de um Caso: capacidade de captar as finalidades dos acontecimentos (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Comunicação Escrita: capacidade de comunicar de maneira eficaz, por escrito, por meio de relatórios, gráficos, tabelas, construindo as bases de opinião (DIGABRIELE, 2008).

Comunicação Oral: capacidade de comunicar de maneira eficaz, por meio da fala ou testemunho do especialista, bem como a explicação geral das bases de opinião (DIGABRIELE, 2008).

Conhecimento Jurídico: compreender os processos legais básicos, como também questões legislativas, incluindo as normas dos meios de prova (DIGABRIELE, 2008).

Flexibilidade Investigativa: capacidade de se afastar da auditoria e procedimentos padronizados, e examinar minuciosamente situações de sinais de alerta atípicos (DIGABRIELE, 2008).

Habilidades de Auditoria: entender técnicas e procedimentos de auditoria (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Habilidades de Pesquisa: compreender métodos e técnicas de pesquisa (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Identificação de Questões-chaves: capacidade de apontar os principais pontos para o descobrimento do problema (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Narração de Fatos: capacidade de contar a história, isto é, visualizar os acontecimentos (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Observação de Fatos em sua Amplitude: capacidade de visualizar os acontecimentos de modo geral (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Organização de uma Situação Não Estruturada: capacidade de ordenar os acontecimentos com abordagem não estruturada (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Pensamento Crítico: capacidade de decifrar entre a opinião e o fato (DIGABRIELE, 2008).

Pensamento como o Malfeitor: capacidade de visualizar a situação como o malfeitor (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Proficiência Analítica: capacidade de examinar o que deve ser fornecido em vez do que é fornecido (DIGABRIELE, 2008).

Resolução de Problemas Estruturados: capacidade de resolver problemas em uma situação com abordagem estruturada, organizada (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Resolução de Problemas Não Estruturados: capacidade de abordar cada situação (única), preparado para resolver problemas com uma abordagem não estruturada (DIGABRIELE, 2008).

Simplificação da Informação: capacidade de simplificar as informações das descobertas de forma escrita e/ou oral para os usuários (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Ceticismo: manter atitude de ceticismo profissional durante as tarefas (ASTUTIE; UTAMI, 2013).

Compostura: manter uma atitude calma em situações de pressão (DIGABRIELE, 2008).

Detalhismo: verificar de forma minuciosa (ASTUTIE; UTAMI, 2013).

Intuição Investigativa: faro investigativo para apuração e descobrimento dos fatos (DAVIS; FARREL; OGILBY, 2010).

Foi requerido aos especialistas que manifestassem sua concordância ou discordância em relação às 23 competências apresentadas, que são fundamentais para a atuação do contador forense. Por meio da Tabela 2, observa-se o percentual das competências aceitas pela comissão.

Tabela 2 – Resultados da Primeira Rodada *Delphi*

Competências	% Concordância
Análise Dedutiva	95,0
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	100,0
Compreensão dos Objetivos de um Caso	100,0
Comunicação Escrita	100,0
Comunicação Oral	85,0
Conhecimento Jurídico	95,0
Flexibilidade Investigativa	100,0
Habilidades de Auditoria	80,0
Habilidades de Pesquisa	95,0
Identificação de Questões-chaves	100,0
Narração de Fatos	85,0
Observação de Fatos em sua Amplitude	95,0
Organização de uma Situação Não Estruturada	100,0
Pensamento Crítico	100,0
Pensamento como o Malfeitor	65,0
Proficiência Analítica	95,0
Resolução de Problemas Estruturados	90,0
Resolução de Problemas Não Estruturados	95,0
Simplificação da Informação	90,0
Ceticismo	85,0
Compostura	85,0
Detalhismo	100,0
Intuição Investigativa	95,0

Fonte: Dados da Pesquisa

Observa-se que as competências que obtiveram aceitabilidade total dos especialistas na primeira rodada, alcançando 100%, foram: “Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas”, “Compreensão dos Objetivos de um Caso”, “Comunicação Escrita”, “Flexibilidade Investigativa”, “Identificação de Questões-Chaves”, “Organização de uma Situação Não Estruturada”, “Pensamento Crítico” e “Detalhismo”. Em contrapartida, destaca-se a competência “Pensamento como o Malfeitor”, com a menor aceitabilidade do grupo, atingindo percentual de 65%. Sobre as competências, os comentários da comissão de especialistas, são apresentados a seguir:

Em relação à competência “Pensamento Crítico”, observa-se que todos os especialistas entendem como importante para a atuação do contador forense. Em contrapartida, a competência “Pensamento como o Malfeitor” mostrou opiniões contrárias.

O pensamento crítico mostra-se bastante adequado, na medida em que promove avaliações não tendenciosas acerca dos fatos em apuração.

Quanto ao pensamento crítico e malfeitor concordo plenamente. Inclusive narro isso quando sou docente na ACADEPOL. Muitas vezes consegui apurar fraudes pensando como investigado.

Apesar de compreender que é interessante que o *expert* tenha tirocínio suficiente para compreender o raciocínio investigado, não compreendo isso como uma necessidade de “pensar como o malfeitor”.

As idéias do “pensamento como o malfeitor” parecem-me inapropriadas, na medida em que tendem a enviesar o exame pericial.

A empatia, ao se colocar como o próprio malfeitor, permite alcançar visões da fraude, que se afastam do senso comum.

Em relação ao “Conhecimento Jurídico”, nota-se que a maioria dos especialistas entende ser essencial para a atuação do contador forense.

O conhecimento jurídico, inclusive na esfera internacional, é de fundamental importância ao se lidar com fraudes extraterritoriais.

O conhecimento jurídico é fundamental para produção do melhor resultado pericial contábil.

Em relação ao item 6, o conhecimento jurídico é bastante necessário para a atuação do contador forense.

Em relação às demais competências, os seguintes comentários foram relatados pela comissão dos especialistas:

Atualmente, com a inovação do assistente técnico no processo judicial, a comunicação oral tem sido uma habilidade cada vez mais demandada do contador forense.

Em relação ao item 8, habilidades de auditoria, não considero como essenciais mas sim, úteis e complementares à formação do contador forense.

O exame forense deve ser utilizado com maior detalhismo possível, dentro do seu objetivo, embora sua conclusão deva ser sintetizada e simplificada para seus usuários. Os detalhes conduzem a verdade.

No tocante à comunicação, o profissional não necessita de ter habilidades associadas à oratória, mas sim o pleno domínio, conhecimento do fato investigado. O que implica, por consequência, que não necessita, ter uma vasta experiência como auditor ou pensar como o perpetrador, sendo suficiente que tenha capacidade cognitiva para compreender o processo delitivo, se for o caso, e defini-lo em termos inteligíveis ao destinatário da informação. Por fim, nem sempre o resultado poderá ser apresentado de modo simplificado, contudo, a simplificação da informação deve sempre ser perseguida.

Alguns especialistas, ainda argumentaram sobre aspetos gerais da Contabilidade Forense:

No Brasil, a doutrina de criminalística é contrária à idéia de pró-atividade do contador forense. Esse é um dos principais fatores que prejudicam o desenvolvimento da Contabilidade Forense no país.

A transversalidade dos conhecimentos utilizáveis pelo Contador Forense impõe a retirada de quaisquer barreiras afetas à análise do objeto da investigação. Nos Estados Unidos da América, mesmo a alienação de computadores que lidaram com informações sigilosas é realizada sob a supervisão de Contadores Forenses.

Foi solicitado ainda aos especialistas que sugerissem outras competências para a atuação do contador forense, mediante seus conhecimentos e própria experiência. Assim, tais sugestões foram incluídas na segunda rodada. Por meio do Quadro 13 observam-se as competências propostas, em ordem alfabética:

Quadro 13 – Competências do Contador Forense Sugeridas pelos Especialistas

Competências
Análise Indutiva
Análise Sistêmica de Fatos Questionados
Compreensão Multidisciplinar
Conhecimento em Lavagem de Dinheiro
Conhecimento em Métodos Quantitativos
Conhecimento em Psicologia
Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças
Habilidades de Entrevista
Habilidades de Informática
Imparcialidade
Inteligência Interpessoal
Liderança
Objetividade
Trabalho em Equipe

Fonte: Elaborado pelo autor

Para as competências sugeridas, os comentários da comissão de especialistas são apresentados a seguir:

Análise Indutiva: provas indiciárias isoladas ou em conjunto podem ser relevantes para elucidação dos fatos.

Análise Sistêmica de Fatos Questionados: entender que os fatos questionados são produtos de um sistema, provido de entradas e processamento.

Compreensão Multidisciplinar: entender as restrições e limites dos exames afetos a contabilidade.

Conhecimento em Lavagem de Dinheiro: dinheiro ilícito precisa ter aparência de lícito.

Conhecimento em Métodos Quantitativos: compreender sobre regressão/correlação para análise dos dados, bem como analisar o comportamento de crimes e desvios.

Conhecimento em Psicologia: auxilia na percepção e análise comportamental das pessoas que possam direta ou indiretamente estarem envolvidas em um processo de investigação e apuração de fraudes.

Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças: profundo conhecimento em contabilidade (normas, legislações, etc.) e finanças empresariais.

Habilidades de Entrevista: compreender como conduzir uma entrevista, persuasão, identificar mentiras e manipulação.

Habilidades de Informática: utilizar ferramentas adequadas de tecnologia da informação para tratamento e análise dos dados disponíveis.

Imparcialidade: os exames devem ser realizados de forma imparcial, livre de qualquer viés acusatório.

Inteligência Interpessoal: permite um melhor entendimento dos elementos pessoais, sociais e outras formas de interação humana, dentro do ambiente no qual se realiza a investigação. Relembre-se que o ambiente citado não é limitado por paredes, envolvendo uma coletividade em seus diversos níveis de convivência.

Liderança: capacidade de liderar equipes multidisciplinares de investigação, considerando a complexidade dos fatos.

Objetividade: agir com objetividade, visando sempre à efetividade da informação contábil forense.

Trabalho em Equipe: capacidade de exercer tarefas em grupo, o que facilita a resolução de problemas.

4.1.3 Segunda Rodada *Delphi*

Para a realização da segunda rodada da técnica *Delphi*, verificou-se o nível de aceitabilidade de cada competência, em números percentuais, por parte da comissão de especialistas na primeira rodada. Seriam excluídas da lista as competências com baixa aceitabilidade, isto é, aquelas que obtivessem menos de 50% de concordância do grupo. Entretanto, todas as competências obtiveram aceitação superior a 50%. Desse modo, nenhuma exclusão foi realizada.

Uma nova lista contendo 37 competências, composta por 23 competências da primeira rodada, e 14 novas competências sugeridas pelos especialistas, foi apresentada ao grupo na segunda rodada (Apêndice D). Foi solicitado a comissão de especialistas, que atribuíssem o grau de importância de cada competência para a atuação do contador forense no Brasil atribuindo uma nota de 0 (zero) a 10 (dez).

Ainda, como na rodada anterior, foi acrescentado espaço para o comitê de especialistas inserirem comentários. Assim, dois especialistas procederam com as seguintes considerações:

Dentre as competências listadas, reputo como a mais importante a “imparcialidade”, devendo essa competência fazer parte da cultura do profissional.

Os trabalhos em Contabilidade Forense são, em sua maior parte, realizados sem contato com pessoas, diretamente. É um do trabalho silencioso, em que a busca do entendimento do todo não prescinde da importância dos detalhes. A Empatia é de fundamental importância, ao permitir se colocar na posição daquele que fraudava, como no jogo de xadrez, para antecipar movimentos e buscar compreender o todo dos fatos. Ferramental Jurídico é de súbita importância, de modo a permitir a máxima efetividade dos esforços de investigação, sem comprometer o produto, qual seja, a produção de provas hábeis a serem levadas a um juiz natural. Tendo suas raízes na Criminologia, desta a Contabilidade Forense retira muitos de seus conceitos multidisciplinares, tão necessários para desenovelar as situações complexas que envolvem a atuação de fraudadores, cuja complexidade tende acompanhar as expectativas de controle.

Os resultados da segunda rodada, com o escore alcançado pelas competências, como também, a média, a mediana e o coeficiente de variação são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Resultados da Segunda Rodada *Delphi*

Competência	Escore	Média	Mediana	Coeficiente de Variação
Análise Dedutiva	185,0	9,3	10,0	11,7%
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	189,0	9,5	10,0	13,5%
Compreensão dos Objetivos de um Caso	193,0	9,7	10,0	11,8%
Comunicação Escrita	186,0	9,3	10,0	14,4%
Comunicação Oral	156,0	7,8	8,0	31,0%
Conhecimento Jurídico	162,5	8,1	8,0	16,2%
Flexibilidade Investigativa	192,0	9,6	10,0	7,9%
Habilidades de Auditoria	162,5	8,1	8,0	21,5%
Habilidades de Pesquisa	185,5	9,3	10,0	14,8%
Identificação de Questões-chaves	187,0	9,4	10,0	9,4%
Narração de Fatos	157,0	7,9	8,8	36,2%
Observação de Fatos em sua Amplitude	175,5	8,8	10,0	27,2%
Organização de uma Situação Não Estruturada	178,0	8,9	10,0	25,8%
Pensamento Crítico	191,0	9,6	10,0	7,9%
Pensamento como o Malfeitor	151,0	7,6	8,0	31,7%
Proficiência Analítica	185,5	9,3	10,0	11,5%
Resolução de Problemas Estruturados	183,0	9,2	9,0	11,4%
Resolução de Problemas Não Estruturados	190,5	9,5	10,0	7,1%
Simplificação da Informação	171,0	8,6	9,0	26,1%
Ceticismo	177,5	8,9	9,0	9,7%
Compostura	163,5	8,2	8,0	16,0%
Detalhismo	177,0	8,9	9,0	13,9%
Intuição Investigativa	183,5	9,2	10,0	15,9%
Análise Indutiva	175,0	8,8	9,0	11,7%
Análise Sistemática de Fatos Questionados	190,0	9,5	10,0	6,4%
Compreensão Multidisciplinar	187,0	9,4	10,0	8,7%
Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	188,0	9,4	10,0	9,4%
Conhecimento em Métodos Quantitativos	165,0	8,3	8,0	11,7%
Conhecimento em Psicologia	143,0	7,2	7,5	32,8%
Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	179,0	9,0	9,5	14,7%
Habilidades de Entrevista	169,0	8,5	9,0	28,9%
Habilidades de Informática	177,0	8,9	9,0	12,3%
Imparcialidade	198,0	9,9	10,0	4,5%
Inteligência Interpessoal	174,0	8,7	9,0	15,9%
Liderança	150,0	7,5	8,0	30,4%
Objetividade	184,0	9,2	10,0	13,0%
Trabalho em Equipe	170,0	8,5	9,0	14,0%

Fonte: Dados da Pesquisa

Nota-se que as competências que alcançaram maior aceitação entre os especialistas na segunda rodada foram: em primeiro lugar, “Imparcialidade”, com escore total de 198 pontos. Em segundo, a competência “Compreensão dos Objetivos de um Caso”, com escore de 193.

Em terceiro, “Flexibilidade Investigativa”, com escore de 192. Outras três competências também alcançaram escores com mais de 190 pontos: “Pensamento Crítico”, “Resolução de Problemas Não Estruturados”, e “Análise Sistemática de Fatos Questionados”, que alcançaram escore de 191, 190,5 e 190 pontos, respectivamente.

Apenas 5 competências apresentaram altos coeficientes de variação, isto é, valor maior que 30%, evidenciando menor consenso entre os especialistas. São elas: “Comunicação Oral” (CV = 31,0%), “Narração de Fatos” (CV = 36,2%), “Pensamento como o Malfeitor” (CV = 31,7%), “Conhecimento em Psicologia” (CV = 32,8%) e “Liderança” (CV = 30,4%). Observa-se que estas competências obtiverem os menores escores de toda a lista, sendo: 156, 160,5, 157, 151, 143 e 150 pontos, respectivamente.

4.1.4 Terceira Rodada *Delphi*

Para elaboração da lista de competências da terceira rodada, foram excluídas as competências que apresentaram baixa dispersão na segunda rodada, isto é, valores do coeficiente de variação inferior a 15%. Entende-se que essas competências já haviam atingido o consenso da comissão dos especialistas.

Dessa forma, não foram apresentadas para os especialistas, as seguintes competências, na terceira rodada: “Análise Dedutiva” (CV = 11,7%), “Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas” (CV = 13,5%), “Compreensão dos Objetivos de um Caso” (CV = 11,8%), “Comunicação Escrita” (CV = 14,4), “Flexibilidade Investigativa” (CV = 7,9%), “Habilidades de Pesquisa” (CV = 14,8%), “Identificação de Questões-chaves” (CV = 9,4%), “Pensamento Crítico” (CV = 7,9%), “Proficiência Analítica” (CV = 11,5%), “Resolução de Problemas Estruturados” (CV = 11,4%), “Resolução de Problemas Não Estruturados” (CV = 7,1%), “Ceticismo” (CV = 9,7%), “Detalhismo” (CV = 13,9%), “Análise Indutiva” (CV = 11,7%), “Análise Sistemática de Fatos Questionados” (CV = 6,4%), “Compreensão Multidisciplinar” (CV = 8,7%), “Conhecimento em Lavagem de Dinheiro” (CV = 9,4%), “Conhecimento em Métodos Quantitativos” (CV = 11,7%), “Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças” (CV = 14,7%), “Habilidades de Informática” (CV = 12,3%), “Imparcialidade” (CV = 4,5%), “Objetividade” (CV = 13,0%) e “Trabalho em Equipe” (CV = 14,0%).

Excluídas as competências citadas, foram apresentadas as demais para o comitê de especialistas (Apêndice F). Foi perguntado aos respondentes se eles gostariam de reavaliar a nota atribuída na segunda rodada, considerando os resultados apresentados por meio de estatística descritiva (média, mediana e coeficiente de variação) das notas obtidas pelo grupo, ou se seria mantida a nota concedida anteriormente. Desse modo, a terceira rodada, basicamente, teve caráter de confirmação ou alteração das notas atribuídas pela comissão de especialistas na rodada anterior.

Apenas dois especialistas mantiveram as notas atribuídas na segunda rodada. Os outros 18 respondentes fizeram alterações nas notas, no entanto, ainda mantiveram algumas notas como antes. De maneira geral, os especialistas realizaram alterações em direção à convergência dos resultados obtidos na segunda rodada. Os resultados alcançados na aplicação da terceira rodada da técnica *Delphi*, são evidenciados na Tabela 4.

Tabela 4 – Resultados da Terceira Rodada *Delphi*

Competência	Escore	Média	Mediana	Coeficiente de Variação
Comunicação Oral	154,0	7,7	8,0	28,0%
Conhecimento Jurídico	163,0	8,2	8,0	10,7%
Habilidades de Auditoria	164,0	8,2	8,5	18,0%
Narração de Fatos	160,0	8,0	8,5	27,8%
Observação de Fatos em sua Amplitude	176,0	8,8	9,0	18,7%
Organização de uma Situação Não Estruturada	179,0	9,0	9,0	16,0%
Pensamento como o Malfeitor	148,0	7,4	8,0	29,9%
Simplificação da Informação	169,0	8,5	9,0	19,0%
Compostura	159,0	8,0	8,0	13,8%
Intuição Investigativa	190,0	9,5	10,0	8,0%
Conhecimento em Psicologia	138,0	6,9	7,0	30,8%
Habilidades de Entrevista	171,0	8,6	9,0	22,6%
Inteligência Interpessoal	175,0	8,8	9,0	15,2%
Liderança	149,0	7,5	8,0	27,7%

Fonte: Dados da Pesquisa

Na terceira rodada, a competência com melhor avaliação foi “Intuição Investigativa”, que obteve escore de 190 pontos. A segunda competência foi “Organização de uma Situação Não Estruturada”, com escore de 179. Seguida da terceira “Observação de Fatos em sua Amplitude”, que atingiu 176 pontos de escore. Destacam-se outras duas competências que

ainda alcançaram escores acima de 170 pontos. São elas: “Inteligência Interpessoal” e “Habilidades de Entrevista”, com escores de 175 e 171 pontos, respectivamente.

Analisando os coeficientes de variação, percebe-se que as competências com baixa dispersão, por consequência, competências de maiores consensos foram: “Intuição Investigativa” (CV = 8,0%), “Conhecimento Jurídico” (CV = 10,7%) e “Compostura” (CV = 13,8%). Os escores dessas competências foram: 190, 163 e 159, respectivamente. Com isso, observa-se que a competência “Intuição Investigativa”, além do maior consenso entre os especialistas, obteve a melhor avaliação.

Algumas competências obtiveram média dispersão das notas, destacam-se: “Comunicação Oral” (CV = 28,0%), “Habilidades de Auditoria” (CV = 18,0%), “Narração de Fatos” (CV = 27,8%), “Observação de Fatos em sua Amplitude” (CV = 18,7%), “Organização de uma Situação Não Estruturada” (CV = 16,0%), “Pensamento como o Malfeitor” (CV = 29,9), “Simplificação da Informação” (CV = 19,0%), “Compostura” (CV = 13,8%), “Habilidades de Entrevista” (CV = 22,6%), “Inteligência Interpessoal” (CV = 15,2%) e “Liderança” (CV = 27,7).

A única competência que continuou com alta dispersão, portanto, o menor consenso entre o grupo foi “Conhecimento em Psicologia” (CV = 30,8%). Ressalta-se que essa competência obteve o menor escore na avaliação dos especialistas, com 138 pontos. Embora não haja relação, na segunda rodada de aplicação da *Delphi*, esse item também obteve o menor escore, sendo 143 pontos.

Ainda, por meio das notas atribuídas pelo comitê de especialistas foi possível elaborar um *ranking* em grau de importância para cada uma das competências investigadas neste estudo para o contador forense, conforme evidenciado na Tabela 5.

Tabela 5 – Grau de Importância das Competências Investigadas para o Contador Forense

Competência	Escore		Ranking
	Bruto	(%) 200 = 100	
Imparcialidade	198,0	99,0%	1°
Compreensão dos Objetivos de um Caso	193,0	96,5%	2°
Flexibilidade Investigativa	192,0	96,0%	3°
Pensamento Crítico	191,0	95,5%	4°
Resolução de Problemas Não Estruturados	190,5	95,3%	5°
Intuição Investigativa	190,0	95,0%	6°
Análise Sistêmica de Fatos Questionados	190,0	95,0%	6°
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	189,0	94,5%	7°
Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	188,0	94,0%	8°
Identificação de Questões-chaves	187,0	93,5%	9°
Compreensão Multidisciplinar	187,0	93,5%	9°
Comunicação Escrita	186,0	93,0%	10°
Habilidades de Pesquisa	185,5	92,8%	11°
Proficiência Analítica	185,5	92,8%	11°
Análise Dedutiva	185,0	92,5%	12°
Objetividade	184,0	92,0%	13°
Resolução de Problemas Estruturados	183,0	91,5%	14°
Organização de uma Situação Não Estruturada	179,0	89,5%	15°
Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	179,0	89,5%	15°
Ceticismo	177,5	88,8%	16°
Detalhismo	177,0	88,5%	17°
Habilidades de Informática	177,0	88,5%	17°
Observação de Fatos em sua Amplitude	176,0	88,0%	18°
Análise Indutiva	175,0	87,5%	19°
Inteligência Interpessoal	175,0	87,5%	19°
Habilidades de Entrevista	171,0	85,5%	20°
Trabalho em Equipe	170,0	85,0%	21°
Simplificação da Informação	169,0	84,5%	22°
Conhecimento em Métodos Quantitativos	165,0	82,5%	23°
Habilidades de Auditoria	164,0	82,0%	24°
Conhecimento Jurídico	163,0	81,5%	25°
Narração de Fatos	160,0	80,0%	26°
Compostura	159,0	79,5%	27°
Comunicação Oral	154,0	77,0%	28°
Liderança	149,0	74,5%	29°
Pensamento como o Malfeitor	148,0	74,0%	30°
Conhecimento em Psicologia	138,0	69,0%	31°

Fonte: Dados da Pesquisa

Nota-se que a competência “Imparcialidade” liderou a classificação, com escore de 198 pontos (99%). Em seguida, a competência “Compreensão dos Objetivos de um Caso” ocupou o segundo lugar, com 193 pontos de escore (96,5%). A competência “Flexibilidade Investigativa” alcançou o terceiro, com escore de 192 pontos (96%). Ocupando o último lugar, destaca-se a competência “Conhecimento em Psicologia”, com a menor pontuação, 138 (69%). Ressalta-se que essa competência foi a única que apresentou valor do coeficiente de variação maior que 30%.

Nesse contexto, destaca-se que esta pesquisa fundamentou-se no Modelo *KSAO* proposto por Green (1999) que define competências como o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características. Dessa forma, por meio da Tabela 6, observam-se as competências esperadas para os contadores forenses ordenadas segundo o referido modelo.

Tabela 6 – Competências do Contador Forense ordenadas conforme Modelo *KSAO* de Green (1999)

	Competência	Ranking
Conhecimentos	Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	8°
	Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	15°
	Conhecimento em Métodos Quantitativos	23°
	Conhecimento Jurídico	25°
	Conhecimento em Psicologia	31°
Habilidades	Habilidades de Pesquisa	11°
	Habilidades de Informática	17°
	Habilidades de Entrevista	20°
	Habilidades de Auditoria	24°
Capacidades	Compreensão dos Objetivos de um Caso	2°
	Flexibilidade Investigativa	3°
	Pensamento Crítico	4°
	Resolução de Problemas Não Estruturados	5°
	Análise Sistêmica de Fatos Questionados	6°
	Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	7°
	Identificação de Questões-chaves	9°
	Compreensão Multidisciplinar	9°
	Comunicação Escrita	10°
	Proficiência Analítica	11°
	Análise Dedutiva	12°
	Resolução de Problemas Estruturados	14°
	Organização de uma Situação Não Estruturada	15°
	Observação de Fatos em sua Amplitude	18°
	Análise Indutiva	19°
	Trabalho em Equipe	21°
	Simplificação da Informação	22°
	Narração de Fatos	26°
	Comunicação Oral	28°
Liderança	29°	
Pensamento como o Malfeitor	30°	
Outras Características	Imparcialidade	1°
	Intuição Investigativa	6°
	Objetividade	13°
	Ceticismo	16°
	Detalhismo	17°
	Inteligência Interpessoal	19°
	Compostura	27°

Fonte: Dados da Pesquisa

Percebe-se que os conhecimentos requeridos para o contador forense que alcançaram melhor classificação nesta pesquisa foram: “Conhecimento em Lavagem de Dinheiro”, ocupando a 8ª

posição e “Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças”, que atingiu a 15ª posição. Entende-se que esses conhecimentos podem ser considerados abrangentes para a atuação do profissional. No que se referem às habilidades, as que atingiram maior escore foram: “Habilidades de Pesquisa”, sendo a 11ª colocada e “Habilidades de Informática”, com a 17ª posição. Destaca-se que essas habilidades são relevantes para a eficiência do profissional.

No que diz respeito às capacidades, várias atingiram elevados escores. Assim, destacam-se: “Compreensão dos Objetivos de um Caso” que alcançou o 2º lugar, “Flexibilidade Investigativa” que obteve o 3º lugar e “Pensamento Crítico”, que atingiu o 4º lugar. Ressalta-se que as capacidades são essenciais para o bom desempenho das tarefas no trabalho. Como outras características do indivíduo, a “Imparcialidade”, obteve o 1º lugar geral nesta pesquisa e a “Intuição Investigativa” atingiu a 6ª posição. Com isso, observa-se que o modo de agir, também é importante para o contador forense. Espera-se que os resultados deste estudo contribuam para as universidades no processo de criação de grades curriculares na área da Contabilidade Forense, como também para o aprimoramento profissional dos contadores forenses.

4.2 Considerações sobre os Resultados de Aplicação da Técnica *Delphi*

Após a apresentação dos resultados encontrados na aplicação da técnica *Delphi*, algumas considerações podem ser relatadas. Foram convidados 44 especialistas. Destes, 22 aceitaram participar da pesquisa e 20 participantes concluíram todas as rodadas (45,5% dos convidados). A aplicação da *Delphi* foi realizada em três rodadas não presenciais. O tempo gasto para aplicação e conclusão das três rodadas foi de 9 semanas. (três semanas, em média, para cada rodada). Durante o processo, a comissão de especialistas concordou com todas as 23 competências levantadas por meio da literatura e ainda sugeriu 14 novas competências necessárias para a atuação do contador forense, além de apresentar vários comentários sobre o tema investigado.

Ressalta-se que na técnica *Delphi*, apresenta-se como uma desvantagem a possibilidade de obter um consenso de forma rápida (OLIVEIRA; COSTA; WILLE; MARCHIORI, 2008). No

entanto, nesta pesquisa, considerando que o processo foi realizado em três rodadas, conforme orienta a literatura (mínimo duas e o máximo quatro), e desde a primeira rodada não ocorreram grandes pontos de discordância, entende-se que o consenso foi obtido dentro de um prazo que pode ser considerado adequado. Dessa forma, na primeira rodada, ocorreu aceitação em todas as competências da lista e ainda a proposição de novas competências. Na segunda rodada, ocorreu a atribuição de notas a cada item por parte dos respondentes. Assim, ao final da aplicação, verificou-se o consenso em 62,2% das competências. A terceira rodada serviu para confirmação da avaliação feita na rodada anterior.

Para determinar o consenso do comitê de especialistas, considerou-se o coeficiente de variação (CV) das notas atribuídas pelos respondentes. Destaca-se que das 37 competências, 26 obtiveram baixa dispersão ($CV < 15\%$), conseqüentemente o maior consenso (70,3% do total), 10 apresentaram média dispersão ($CV < 30\%$) das notas (27,0% do total), e apenas 1 evidenciou alta dispersão ($CV > 30\%$) na avaliação dos participantes (2,7% do total). Desse modo, salienta-se o consenso dos especialistas em 97,3% das competências ao fim da terceira rodada *Delphi*.

4.3 Discussão dos Resultados

Das 37 competências do estudo, 23 foram levantadas por meio da literatura e 14 sugeridas pelo comitê de especialistas. Digabriele (2008) investigou 9 competências para o contador forense na percepção de profissionais contábeis, usuários dos serviços de Contabilidade Forense e acadêmicos em contabilidade. Em análise comparativa dos achados do autor com os desta pesquisa, as competências “Flexibilidade Investigativa (3º)” e “Pensamento Crítico (4º)” ficaram entre as 5 melhores colocadas, obtendo 5º e 1º lugar, respectivamente. As competências “Imparcialidade (1º)”, “Compreensão dos Objetivos de um Caso (2º)” e “Resolução de Problemas Não Estruturados (5º)” não foram investigadas por ele. As competências que obtiveram da 2ª à 4ª posição no estudo do autor retrocitado atingiram classificações mais baixas nesta pesquisa. Todavia, apontar esses resultados como muito divergentes, não seria condizente, considerando que este estudo investigou 37 competências, isto é, número 4 vezes maior do que o investigado por Digabriele (2008).

Por meio da Tabela 7 apresenta-se uma comparação entre as 5 competências com melhor classificação nesta pesquisa e aquelas encontradas por Digabriele (2008).

Tabela 7 – Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Digabriele (2008)

Competência	Dados da Pesquisa	Digabriele (2008)
	Ranking Especialistas em Fraudes	Ranking Profissionais, Usuários e Acadêmicos
Imparcialidade	1º	X
Compreensão dos Objetivos de um Caso	2º	X
Flexibilidade Investigativa	3º	5º
Pensamento Crítico	4º	1º
Resolução de Problemas Não Estruturados	5º	X
Análise Dedutiva	12º	2º
Comunicação Escrita	10º	3º
Proficiência Analítica	11º	4º

x = Competência não investigada pelo autor

Fonte: Elaborado pelo autor

Davis, Farrell e Ogilby (2010) examinaram 17 competências para o contador forense na percepção de 3 grupos de respondentes (Tabela 8). Percebe-se que das cinco competências com melhor classificação nesta pesquisa, duas obtiveram resultados similares ao estudo dos autores. A competência “Flexibilidade Investigativa (3º)” obteve o resultado alinhado à percepção dos acadêmicos em contabilidade, que também ocupou a 3ª posição. A competência “Pensamento Crítico (4º)” alcançou resultado similar em relação aos autores, que evidenciaram 3º lugar na percepção dos advogados e 1º lugar para os contadores e acadêmicos.

Tabela 8 – Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Davis, Farrell e Ogilby (2010)

Competência	Dados da Pesquisa Ranking Especialistas em Fraudes	Davis, Farrell e Ogilby (2010) Ranking		
		Advogados	Acadêmicos	Contadores
Imparcialidade	1º	x	X	X
Compreensão dos Objetivos de um Caso	2º			
Flexibilidade Investigativa	3º	5º	3º	4º
Pensamento Crítico	4º	3º	1º	1º
Resolução de Problemas Não Estruturados	5º			
Comunicação Oral	28º	1º		3º
Simplificação da Informação	22º	2º		
Identificação de Questões-chaves	9º	4º		
Habilidades de Auditoria	24º	5º	2º	
Comunicação Escrita	10º			2º
Intuição Investigativa	6º			5º
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	7º		4º	
Pensamento como o Malfeitor	30º		5º	

x = Competência não investigada pelo autor.

Fonte: Elaborado pelo autor

Observa-se que um resultado um pouco divergente ocorreu na competência “Comunicação Oral (28º)”, que obteve o 1º e 3º lugar no estudo dos autores. Nesse ponto, relata-se que os participantes desta pesquisa não consideraram a oralidade sendo um dos principais requisitos para a atuação do contador forense. Outro ponto de divergência foi à competência “Habilidades de Auditoria (24º)”, que obteve 2º e 5º colocação na pesquisa dos autores. Destaca-se que um dos respondentes desta pesquisa considerou essa competência complementar para as atividades do profissional contábil forense, de acordo com seus comentários. A competência “Simplificação da Informação (22º)”, também obteve uma discordância, ocupando a 2ª colocação, no estudo dos autores. Por último, cita-se a competência “Pensamento como o Malfeitor (30º)”, que atingiu a 5º colocação para os acadêmicos. Ressalta-se que essa competência obteve comentários positivos e negativos por parte dos especialistas participantes da *Delphi*, o que pode ser considerado um parâmetro para justificar a classificação inferior, em relação à pesquisa dos autores.

Okoye e Jugu (2010) investigaram 9 competências para o contador forense entre os acadêmicos de contabilidade, potenciais contadores forenses (auditores externos) e usuários dos serviços da Contabilidade Forense. Observa-se que as competências “Flexibilidade Investigativa (3º)” e “Pensamento Crítico (4º)”, atingiram, no estudo dos autores, a 5ª e 1ª posição, respectivamente. Considerando que esta pesquisa abordou uma quantidade maior de competências, pode-se julgar esses resultados similares. Por meio da Tabela 9, observa-se a comparação do estudo do autor com esta pesquisa.

Tabela 9 – Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Okoye e Jugu (2010)

Competência	Dados da Pesquisa	Okoye e Jugu (2010)
	Ranking Especialistas em Fraudes	Ranking Acadêmicos, Profissionais e Usuários
Imparcialidade	1º	X
Compreensão dos Objetivos de um Caso	2º	X
Flexibilidade Investigativa	3º	5º
Pensamento Crítico	4º	1º
Resolução de Problemas Não Estruturados	5º	X
Compostura	27º	1º
Conhecimento Jurídico	25º	2º
Comunicação Escrita	10º	1º
Comunicação Oral	28º	3º
Análise Dedutiva	12º	4º

x = Competência não investigada pelo autor.

Fonte: Elaborado pelo autor

Percebe-se que ocorreu uma discordância maior na competência “Compostura (27º)”, que obteve 1º colocação no estudo dos autores. As competências “Conhecimento Jurídico (25º)” e “Comunicação Oral (28º)” também obtiveram discordância com os achados dos autores, que atingiram as 2ª e 3ª posições. Nesse sentido, cabe uma reflexão para a competência “Conhecimento Jurídico”, que foi considerada relevante nos comentários da comissão de especialistas, no entanto, a avaliação não obteve notas elevadas.

Astutie e Utami (2013) examinaram 7 competências na opinião de 4 grupos de respondentes. Desse modo, novamente as competências “Flexibilidade Investigativa (3º)” e “Pensamento Crítico (4º)”, alcançaram as melhores classificações nos estudos dos autores, 1º e 5º lugar, respectivamente. Com isso, observa-se uma concordância nessas competências com os achados desta pesquisa. A competência “Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas (7º)” também atingiu classificação próxima, ocupando a 2º posição. As outras competências “Ceticismo (16º)” e “Detalhismo (17º)” ocuparam posições mais distantes. Entretanto, considerando que esta pesquisa investigou 37 competências, não ocorreram grandes discordâncias quando comparada ao estudo dos autores (Tabela 10).

Tabela 10 – Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Astutie e Utami (2013)

Competência	Dados da Pesquisa Ranking Especialistas em Fraudes	Astutie e Utami (2013) Ranking Advogados, Acadêmicos Profissionais e Sociedade
Imparcialidade	1º	x
Compreensão dos Objetivos de um Caso	2º	x
Flexibilidade Investigativa	3º	1º
Pensamento Crítico	4º	5º
Resolução de Problemas Não Estruturados	5º	x
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	7º	2º
Ceticismo	16º	3º
Detalhismo	17º	4º

x = Competência não investigada pelo autor.

Fonte: Elaborado pelo autor

Bhasin (2013) investigou 19 competências fundamentadas no estudo de Davis, Farrell e Ogilby (2010) e 9 competências baseadas na pesquisa de Digabriele (2008). Nota-se que as competências “Flexibilidade Investigativa (3º)” e “Pensamento Crítico (4º)”, como nos outros estudos citados, também ficaram entre as primeiras colocadas, ocupando a 5ª e a 1ª colocação, respectivamente.

Na competência “Compostura (27º)”, ocorreu uma discordância com os achados desta pesquisa. Destaca-se que esse resultado alinhou-se ao estudo de Okoye e Jugu (2010). As competências “Comunicação Escrita (10º)” e “Análise Dedutiva (12º)” obtiveram uma discordância, porém mediante o número de competências examinadas pelos autores, pode-se considerar como baixa discordância (Tabela 11).

Tabela 11 – Análise Comparativa entre os achados desta pesquisa e os de Bhasin (2013)

Competência	Dados da Pesquisa	Bhasin (2013)
	Ranking Especialistas em Fraudes	Ranking Profissionais, Acadêmicos e Usuários
Imparcialidade	1º	x
Compreensão dos Objetivos de um Caso	2º	
Flexibilidade Investigativa	3º	5º
Pensamento Crítico	4º	1º
Resolução de Problemas Não Estruturados	5º	
Compostura	27º	1º
Comunicação Escrita	10º	1º
Conhecimento Jurídico	25º	2º
Comunicação Oral	28º	3º
Análise Dedutiva	12º	4º

x = Competência não investigada pelo autor.

Fonte: Elaborado pelo autor

A competência “Conhecimento Jurídico (25º)”, no estudo dos autores obteve a 2ª posição. Assim, observa-se uma discordância dos achados, apesar da quantidade de competências investigadas. Essa discordância, quando comparada a esta pesquisa, também ocorreu nos estudos de Okoye e Jugu (2010). Por último, a competência “Comunicação Oral (28º)”, que ocupou a 3ª posição na pesquisa do autor também obteve discordância em relação a esta pesquisa. Ressalta-se que esse resultado alinhou-se aos estudos de Okoye e Jugu (2010) e Davis, Farrell e Ogilby (2010).

Em aspectos gerais, os resultados encontrados pelos autores Digabriele (2008), Davis, Farrell e Ogilby (2010), Okoye e Jugu (2010), Astutie e Utami (2013) e Bhasin (2013) para as competências “Flexibilidade Investigativa” e “Pensamento Crítico” obtiveram resultados similares quando comparados a esta pesquisa. Observou-se também que algumas competências alcançaram uma discordância nas classificações, no entanto, devido à diferença na quantidade de competências investigadas neste estudo, salienta-se que não ocorreram grandes divergências.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral encontrar evidências que permitam identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes. Para isso, definiu-se competência como o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características do indivíduo. Esta definição baseou-se no modelo de Green (1999) *KSAO – Knowledge, Skill, Ability, Other*.

O estudo incluiu a revisão dos principais trabalhos sobre competências do contador forense. Destacam-se que os autores Digabriele (2008); Davis, Farrell e Ogilby (2010); Okoye e Jugu (2010); Astutie e Utami (2013) e Bhasin (2013) testaram empiricamente a relevância de competências para o profissional contábil forense por meio de levantamentos realizados nos Estados Unidos e em outros países. Assim, por meio da revisão da literatura, foram levantadas 23 competências para atuação do contador forense.

Para atender o objetivo geral do estudo, a abordagem do problema teve caráter quantitativo. Como estratégia de pesquisa utilizou-se a técnica *Delphi*, que basicamente, trata-se de um questionário que circula várias vezes em um grupo de especialistas, no intuito de obter um consenso sobre determinado problema. Como vantagens, além de possibilitar um *feedback* das respostas do grupo, a técnica garante o anonimato dos participantes.

Dessa forma, as competências evidenciadas na literatura foram submetidas à comissão da técnica *Delphi* composta por 20 especialistas. Na primeira rodada, uma lista contendo 23 competências foi validada pelos respondentes que concordaram com todos os itens e ainda sugeriram 14 novas competências. Na segunda rodada os especialistas atribuíram notas em grau de importância para cada competência considerando o *feedback* da rodada anterior. A terceira e última rodada serviu para os participantes reavaliarem suas notas mediante à apresentação dos resultados da segunda rodada. Ressalta-se que a técnica *Delphi* foi realizada em três rodadas não presenciais, entre os meses de fevereiro a abril de 2017.

Os resultados permitiram constatar que todas as competências evidenciadas na literatura são relevantes para a atuação do contador forense no Brasil, segundo os especialistas. Adicionalmente, a pesquisa ainda propôs 14 novas competências para o profissional contábil forense. As competências foram classificadas segundo o modelo *KSAO* de Green (1999). Portanto, os conhecimentos, com sua respectiva classificação dentre as competências foram: Lavagem de Dinheiro (8º), Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças (15º), Métodos Quantitativos (23º), Jurídico (25º) e Psicologia (31º). Salienta-se que o “Conhecimento em Psicologia” obteve o menor escore (69%) deste estudo na avaliação do grupo de respondentes.

As habilidades evidenciadas como necessárias para o contador forense, foram: Pesquisa (11º), Informática (17º), Entrevista (20º) e Auditoria (24º). As capacidades destacadas neste estudo, em grau de importância, foram: Compreensão dos Objetivos de um Caso (2º), Flexibilidade Investigativa (3º), Pensamento Crítico (4º), Resolução de Problemas Não Estruturados (5º), Análise Sistêmica de Fatos Questionados (6º), Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas (7º), Identificação de Questões-chaves (9º), Compreensão Multidisciplinar (9º), Comunicação Escrita (10º), Proficiência Analítica (11º), Análise Dedutiva (12º), Resolução de Problemas Estruturados (14º), Organização de uma Situação Não Estruturada (15º), Observação de Fatos em sua Amplitude (18º), Análise Indutiva (19º), Trabalho em Equipe (21º), Simplificação da Informação (22º), Narração de Fatos (26º), Comunicação Oral (28º), Liderança (29º) e Pensamento como o Malfeitor (30º).

Por último, as competências classificadas como outras características do indivíduo foram: Imparcialidade (1º), Intuição Investigativa (6º), Objetividade (13º), Ceticismo (16º), Detalhismo (17º), Inteligência Interpessoal (19º) e Compostura (27º). Destaca-se que a “Imparcialidade” alcançou o 1º lugar geral nesta pesquisa, alcançando 99% de escore. Em resumo, nota-se que é importante para o profissional contábil forense combinar conhecimentos, com habilidades e capacidades, além de apresentar características pessoais. Entende-se que esse conjunto de competências quando desenvolvidas, pode trazer um aperfeiçoamento no exercer das tarefas no trabalho.

Além disso, considerando as 5 competências com melhor classificação nesta pesquisa, em análise comparativa, as competências “Flexibilidade Investigativa” e “Pensamento Crítico” alinharam-se aos achados dos estudos de Digabriele (2008), Davis, Farrell e Ogilby (2010),

Okoye e Jugu (2010), Astutie e Utami (2013) e Bhasin (2013) ficando entre as 5 primeiras colocadas. Em contrapartida, as competências “Habilidades de Auditoria”, “Simplificação da Informação” e “Pensamento como o Malfeitor” divergiu do resultado encontrado por Davis, Farrell e Ogilby (2010), obtendo classificação inferior neste estudo.

Destaca-se que outras competências também apresentaram discordância. Assim, as que obtiveram menor classificação nesta pesquisa foram “Comunicação Oral”, “Compostura” e “Conhecimento Jurídico” evidenciadas nas pesquisas de Davis, Farrell e Ogilby (2010), Okoye e Jugu (2010) e Bhasin (2013). Todavia, é importante salientar que os estudos citados examinaram um número menor de competências. Com isso, ressalta-se que não ocorreram grandes divergências nos resultados, quando comparados a este trabalho.

Espera-se que os resultados desta pesquisa contribuam para o desenvolvimento da formação do contador forense, fornecendo bases para a criação de grades curriculares de disciplinas em cursos de graduação e pós-graduação em universidades, bem como para cursos e treinamentos profissionais em Contabilidade Forense. Ademais, a classificação elaborada neste estudo pode agir como uma guia para direcionar a inserção de conteúdos relevantes. Sugere-se que as Instituições de Ensino Superior (IES) brasileiras analisem a inclusão da Contabilidade Forense em seus programas curriculares, haja vista a relevância da temática no ambiente das fraudes, que é um assunto de preocupação mundial.

Considerando a amplitude do universo de profissionais relacionados ao âmbito de fraudes no Brasil, esta pesquisa embora tenha inserido profissionais com diferentes atuações, optou por respondentes com pelo menos uma titulação em contabilidade, levando-se em conta que o objetivo era identificar as competências do contador forense. Dessa forma, o fato da amostra não abranger todos os profissionais atuantes em fraudes, seja de maneira direta ou indireta, apresenta-se como uma limitação da pesquisa.

Por se tratar de um tema introdutório e pouco explorado, a realização de novas pesquisas se faz necessária. Sugerem-se estudos ainda no contexto de competências do profissional forense, porém com diferentes enfoques na composição da amostra. Sendo assim, será possível realizar comparações entre os resultados alcançados nesta pesquisa, com a percepção

de outros profissionais ligados ao âmbito das fraudes. Sugere-se também que a utilização de outras abordagens metodológicas seja implementada. Finalmente, estudos na área de educação em Contabilidade Forense também se mostram relevantes para o desenvolvimento da temática.

REFERÊNCIAS

ALBRECHT, S. **Fraud Examination**. Editora Thomson, 2003.

ALBERTO, V. L. P. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas, 2007.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ASTUTIE, Y. P.; UTAMI, Y. Characteristics and Relevant Skills of the forensic accountant. An empirical study on Indonesia. **3 Annual International Conference on Accounting and Finance**. 2013.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARROS, A. G. S.; LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Pearson, 2007.

BHASIN, M. An Emperical Investigation of the Refevant Skills of Forensic Accountants: experience of a Developing Economy. **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**. Vol. 1, nº 2, pp. 11-52, June 2013.

BOLOGNA, J.; LINDQUIST, R. J. **Fraud Auditing and Forensic Accounting**. 2 ed. USA, 1995.

BOYATZIS, R. E. **The competent manager: A model for effective performance**. New York: John Wiley & Sons, 1982.

BRANDÃO, H. P.; GUIMARÃES, T. A. Gestão de competências e gestão do desempenho: tecnologias distintas ou instrumento de um mesmo construto? **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 41, n. 1, p. 8-15, Jan/Mar. 2001.

BRASIL. **Código de Processo Civil**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRITO, N. D. D. C. **Sucesso do microempreendedor individual no Brasil**. 2016. 114f. (Dissertação de Mestrado) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2016.

BRUNNER, R.; ZETNER, W. **Dicionário de psicopedagogia e psicologia educacional**. Petrópolis: Editora Vozes, 2000.

CABRAL, A.; NICK, E. **Dicionário técnico da Psicologia**. São Paulo: Editora Cultrix, 2001, 331 p.

CARDOSO, F. N. **Contabilidade Forense: Incipiência ou Insiipiência**. 2008. 65f. Dissertação de Mestrado – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pósgraduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2008.

CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L. Existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador? Um estudo sobre os contadores brasileiros. **Revista de Gestão**, São Paulo/SP, v. 17, n. 3, p. 353-367, jul. /set. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Brasília, dez. 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/227_CPC_14.pdf>. Acesso em: 20 Jan. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade – **NBC TP 01 (R1) de 2015 - Perícia Contábil**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2015/NBCTP01>. Acesso em: 09. Out. 2016.

_____. Norma Brasileira de Contabilidade - **NBC TA 200 (R1)** – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>. Acesso em: 23. Nov. 2016.

_____. Norma Brasileira de Contabilidade - **NBC TA 240 (R1)** – Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis. Disponível em: <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBC TA240\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2016/NBC TA240(R1))>. Acesso em: 23. Ago. 2016.

_____. Resolução CFC n.º 836/99. **Fraude e Erro**. Dispõe sobre o item 11 da NBC T11 - Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros nos trabalhos de auditoria. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001203>. Acesso em: 20 de Out. de 2016.

CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO – CNPq. **Plataforma Lattes**. Disponível em: <<http://lattes.cnpq.br/>>. Acesso em: 06 Jan. 2017.

COSTA, A. P. P. da; WOOD JR., Thomaz. Fraudes Corporativas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 4, p. 464–472, 2012.

CRESSEY, D. R. **Other People's Money: A study in the social psychology of embezzlement**. Glencoe, IL: The free press, 1953.

CRUMBLEY, D. L.; APOSTOLOU, N. **Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting**. Ohio CPA Journal, July/September 2002, p 16.

CRUMBLEY, D. L. What is Forensic Accounting. **Journal of Forensic Accounting**. Disponível em: <<http://www.rtedwards.com/journals/JFA/students.html>>. Acesso em: 20 Dez. 2016.

CRUMBLEY, L. D.; HEITGER, L. E.; SMITH, G. S. **Forensic and Investigative Accounting**. 3. Chicago – USA. CCH a Wolters Kluwer Business, 2007.

CUNHA, J. V. A. **Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: Análise sob a óptica da Teoria do Capital Humano**. 2007. 261f. (Tese de Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2007.

DALKEY, N.; HELMER, O. An experimental application of the Delphi method to the use experts. **Management Science**, 9 (3), 458-467, 1963.

DAVIS, C.; FARRELL, R.; OGILBY, S. Characteristics and Skills of the Forensic Accountant. **AICPA**. FVS Section. 2010

DIGABRIELE, J. A. An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. **Journal of Education for Business**. July August 2008, Vol. 83 Issue 6, p. 331-338. 8p. 7 Charts. 2008.

DURAND, T. Forms of incompetence. **Proceedings Fourth International Conference on Competence-Based Management**. Oslo: Norwegian School of Management, 1998.

DUTRA, J. de S.; HIPÓLITO, J. A. M.; SILVA, C. M. **Gestão de pessoas por competência: O caso de uma empresa de telecomunicações.** RAC, Curitiba, v. 04, n. 01, p.161-176, 30 jan. 2000.

DUTRA, J. S.. **Competências: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna.** São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, A. F.; BORBA, J. A.; WUERGES, A. F. E. O que dizem as pesquisas empíricas sobre fraudes contábeis: uma análise das principais revistas internacionais de contabilidade. **Revista RIGC**, v. XI, n. 21, Enero-Junio, 2013.

FILGUEIRAS, M. L. **Escândalo da Petrobrás põe os auditores na berlinda.** Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/dava-para-pegar/>>. Acesso em: 04 Nov. 2016.

FRANCO, H., MARRA, E. **Auditoria Contábil** 4 ed. atualizada, São Paulo, Atlas, 2011.

FURNHAM, A. **Personality at work.** New York: Routledge, 1992.

GALL, M. D.; GALL, J. P.; BORG, W. R. **Educational research: an introduction.** 8th. ed. Person/Allyn and Bacon, 2007.

GELATTI, C. B.; MENEGHETTI, D. Análise da adequação das empresas brasileiras à Lei Sarbanes-Oxley. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 186, p.69-83, Nov/dez. 2010.

GIOVINAZZO, A. S. Modelo de aplicação da metodologia Delphi pela internet – vantagens e ressalvas. **Administração On Line**, v. 2, n. 2, Abr./Maio/Jun. 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art22/renata.htm>. Acesso em: 10. Fev. 2017.

GOLDEN, T. W.; SKALAK, S. L.; CLAYTON, M. M. **A Guide to Forensic Accounting Investigation.** 2 ed. Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2006.

GORNIK-TOMASZEWSKI, S; MCCARTHY, I. N. Response to corporate fraud in the United States and Europe: towards a consistent approach to regulation. **Review of Business**, v. 26, n. 2, p. 15-23, 2005.

GRAY, D. Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing. **American Journal of Business Education** – Fourth Quarter. Orlando, Florida, USA. Volume 1, Number 2, 2008.

GREEN, P. C. Building Robust Competencies: linking human resource systems to organizational strategies. San Francisco: **Jossey-Bass Publishers**, 1999.

GRISHAM, T. The Delphi technique: a method for testing complex and multifaceted topics. **International Journal of Managing Projects Business**, 2(1), p. 112-130, 2009.

GRIPPO, F. I IBEX, IW. Introduction to Forensic Accounting. **The National Public Accountant**, Washington, 2003.

HEALY, P. M.; WAHLEN, J. M. A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. **Accounting Horizons**, v. 13, n. 4, dezembro, p. 365-384. 1999.

HOOG, W. A. Z. **Prova Pericial Contábil: aspectos práticos e fundamentais**. 4 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

HOPWOOD, W. S.; LEINER, J. J.; YOUNG, G. R. **Forensic Accounting**. New York: McGraw-Hill Irwin, 2007.

IMONIANA, J. O.; Antunes, M. T. P ; Formigoni, H. The forensic accounting and corporate fraud. **Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação (Online)**, v. 10, p. 119-144, 2013.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, October 1976.

KAHAN, S. Sherlock Holmes enters accounting: Dramatic increase in fraud brings more CPA sleuths into the industry. **Accounting Today**, 20(8), 1, 32-33. 2006.

KAYO, E. K.; SECURATO, J. R. Método Delphi: Fundamentos, Críticas e Vieses. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v.1, n.4, p. 51-61, 1. sem. 1997.

LINSTONE, H. A.; TUROFF, M. **The Delphi method: techniques and applications**. Massachusetts: Addison-Wesley, 2002.

LUCCAS, R. G.; RELVAS, T. R. S. **O contador forense na investigação e combate a fraude no Brasil: Aplicação da técnica delphi**. 10º congresso USP Iniciação Científica em Contabilidade, p. 18, 2013.

LYRA, R. L. W. C. de. **Análise Hierárquica dos Indicadores Contábeis sob a Óptica do Desempenho Empresarial.** 2008. 161f. Tese. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2008.

MARTINEZ, A. L. **Gerenciamento dos resultados contábeis:** estudo empírico das companhias abertas brasileiras. 2001. 153 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

MANNING, G. A. **Financial investigation and forensic accounting.** Boca Raton: CRC Press, 2005.

MCCLELLAND, D. C. Testing for competence rather than intelligence. **American Psychologist**, n. 28, p. 1-4, 1973.

MARTINS, G. A. THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MIRANDA, G. J. **Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em contabilidade no Brasil.** 2011. 199f. Tese. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2011.

MOREIRA, N. R. de O. **A forensic accounting em Portugal: evidências empíricas.** 2009. 191 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação da Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho. Braga, 2009.

MURCIA, F. **Relevância dos *red flags* na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis:** A percepção de auditores independentes brasileiros. 2007. 105f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

NASCIMENTO, W. S. do. **Um Estudo sobre a atuação da Auditoria Interna na detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privado do Estado de São Paulo.** 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Centro Universitário Álvares Penteado – FECAP. São Paulo, 2003.

OLIVEIRA, A. T. de. **A relação entre o tipo penal e a prova pericial contábil:** evidências nos laudos contábeis da perícia criminal federal sobre o crime de apropriação indébita

previdenciária. 2012. 226f. Tese. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, J. S. P.; COSTA, M. M.; WILLE, M. F. C.; MARCHIORI, P. Z. **Introdução ao Método Delphi**. Curitiba: Mundo Material, 2008 (manual didático).

OKOYE, E. I.; JUGU, Y. G. An Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants in Nigeria. **Journal of Knowledge Management**, 2010. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1797683>. Acesso em: 12. Fev. 2017

PARRY, S. B. The quest for competencies. **Training**, p. 48-54, July 1996.

PORTER, B.; SIMON, J.; HATHERLY, D. **Principles of External Auditing**. Editora Wiley, 2003.

RAMASWAMY, V. **New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program**. University of St. Thomas, Houston. Disponível em: <<http://www.cluteinstitute-onlinejournals.com/abstract.cfm?ArticleD=187>>. Acesso em: 15 Fev. 2017.

ROBBINS, S. P. **Organizational behavior: concepts, controversies, applications**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 675 p. 1998.

REZAEI, Z. Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing. **Managerial Auditing Journal**. vol.19, n.1, p.134-148, 2004.

REZAEI, Z.; CRUMBLEY, L. D.; ELMORE, R. C. Forensic Accounting Education: A survey of academicians and practitioners. **Advances in Accounting Education**, Forthcoming. 2004. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=518263>. Acesso em: 20 Fev. 2017.

RIBEIRO, A. A. D. **Contabilidade forense e lavagem de capitais: um estudo da percepção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas**. 2009. 245 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999

SÁ, A. L. de. **Perícia Contábil**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SALIM, M.; FACCIN, M. **Fraude no Panamericano**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/infograficos/fraude-banco-panamericano/>>. Acesso em: 15 Set. 2016.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, P. B. **Metodologia de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTANA, C. M. S. **A Perícia Contábil e sua Contribuição na Sentença Judicial: um estudo exploratório**. São Paulo: Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de São Paulo FEA/USP. São Paulo, 1999.

SMITH, G. S.; CRUMBLEY, L. D. Defining a forensic audit. **Journal of Digital Forensics: security and law**, v. 4, n. 1, p. 69, 2009. Disponível em: <<http://commons.erau.edu/jdfsl/vol4/iss1/3/>>. Acesso em: 05 Jan. 2017.

SPENCER, L. M.; SPENCER, S. M. **Competence at work models for superior performance**. New York: John Willey, 1993.

SILVA, L. M. **Contabilidade Forense: princípios e fundamentos**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, R. M. **Contabilidade Forense no Brasil: Uma proposição de Metodologia**. 2011. 106 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós- Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 2011.

SILVERSTONE, H.; SCHEETZ, M. **Forensic Accounting and Fraud Investigation for Non-Experts**. Editora Wiley, 2004.

SINGLETON, T. W.; SINGLETON, A. J.; BOLOGNA, G. J.; LINDQUIST, R. J. **Fraud Auditing and forensic accounting**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2006.

SINGLETON, T. W.; SINGLETON, A. J. **Fraud Auditing and Forensic Accounting**. 4. ed. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2010.

SOUZA, J. C.; SCARPIN, J. E. Fraudes Contábeis: As respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. **III SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2006.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

VIANNA, N. W. H. **Subjetividade no processo de previsão**. Tese (Doutorado em Administração) Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 1989.

VIEIRA, S. S. da C. **Avaliação de programas de educação continuada**: análise da percepção do aluno e do seu modelo de decisão para escolhas de programas de especialização para executivos no Brasil. 2009. 236f. Tese. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. São Paulo, 2009.

WELLS, J. T. **Principles of fraud examination**. New Jersey: John Wiley e Sons, 2005.

WUERGES, A. F. E. **Detecção de fraudes contábeis**: é possível quantificar os casos não-descobertos? 2010. 125f. Dissertação. Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.

WRIGHT, J.; GIOVINAZZO, R. A. **Delphi: uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo**. Caderno de Pesquisa em Administração. São Paulo, v. 1, n. 12, p. 54-65, 2000.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Carta de Apresentação e Convite aos Especialistas.....	108
APÊNDICE B - Carta de Agradecimento aos Especialistas	109
APÊNDICE C - Questionário da Primeira Rodada <i>Delphi</i>	110
APÊNDICE D - Carta de Envio da Segunda Rodada <i>Delphi</i>	112
APÊNDICE E - Questionário da Segunda Rodada <i>Delphi</i>	113
APÊNDICE F - Carta de Envio da Terceira Rodada <i>Delphi</i>	116
APÊNDICE G - Questionário da Terceira Rodada da Técnica <i>Delphi</i>	117

APÊNDICE A - Carta de Apresentação e Convite aos Especialistas

Prezado (a) nome do especialista,

É com muita satisfação que o (a) convidamos a participar de uma pesquisa sobre Contabilidade Forense no Brasil, como membro de uma comissão de especialistas.

Sou Mestrando do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, onde desenvolvo dissertação sobre as competências do Contador Forense no Brasil, sob orientação dos Professores Doutores Rafael Morais de Souza e Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.

Para desenvolvimento deste estudo, torna-se essencial a aplicação de uma metodologia para captar a percepção de um grupo de especialistas, denominada *Delphi*. A técnica consiste na aplicação de um questionário individualizado, em 2, ou no máximo 3 rodadas consecutivas, no intuito de obter-se um possível consenso de especialistas sobre determinado problema. Os questionários são breves e a expectativa é que cada rodada não tome mais do que 10 (dez) minutos do seu tempo.

Sua participação é essencial para o desenvolvimento deste estudo.

Por favor, responda esse email até o dia 27/01/2017, indicando sua aceitação para que a primeira etapa do processo lhe seja enviada.

Desde já, antecipamos agradecimentos e nos colocamos à disposição para qualquer esclarecimento.

Caio Lucas Nadone

caionadone@face.ufmg.br / caionadone@gmail.com

(37) 9 9151-5541

Prof. Dr. Rafael Morais de Souza

Prof^a. Dr^a. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

APÊNDICE B - Carta de Agradecimento aos Especialistas

Prezado (a) nome do especialista,

Reiteramos nossos agradecimentos por sua disponibilidade em participar desta pesquisa como membro do painel de especialistas.

Anexo, questionário referente à primeira rodada da aplicação da técnica *Delphi*. Lembramos que a aplicação será feita, no máximo, em três rodadas. Salientamos que, em caso de dúvidas, envie email para caionadone@face.ufmg.br, ou ainda contatar pelo telefone (37) 9 9151-5541.

Cabe levantar que os nomes dos especialistas, seguidos de suas titulações e experiências serão divulgados no relatório desta pesquisa, todavia, os resultados obtidos por meio da técnica *Delphi* serão evidenciados de maneira agregada, não permitindo a identificação das respostas individuais dos especialistas.

Solicitamos a gentileza de responder este questionário até o dia 22/02/2017.

Atenciosamente,

Caio Lucas Nadone

Prof. Dr. Rafael Morais de Souza

Prof^a. Dr^a. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

APÊNDICE C – Questionário da Primeira Rodada *Delphi*

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Pesquisa sobre Competências do Contador Forense no Brasil

Primeira Rodada de Aplicação da Técnica *Delphi*

A Contabilidade Forense é uma especialização da área contábil, com grande reconhecimento e demanda nos países anglo-saxônicos, principalmente nos Estados Unidos. Todavia, possui aspecto principiante no Brasil, e por essa razão é confundida com outras áreas de atuação do contador.

A perícia contábil aproxima-se muito da Contabilidade Forense, no entanto difere-se considerando que a atuação do contador forense é voltada para a apuração de fraudes (RIBEIRO, 2009). A auditoria também está relacionada com a Contabilidade Forense, entretanto, o contador forense adota uma abordagem muito mais pró-ativa do que o auditor, tendo como objetivo descobrir fraudes e não apenas verificar o que se evidencia nas demonstrações financeiras (CRUMBLEY; APOSTOLOU, 2002).

O propósito desta pesquisa é identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes.

1) A literatura internacional sugere as competências listadas abaixo. Para cada uma delas, aponte se concorda ou discorda que a mesma é necessária para a atuação do Contador Forense.

- | | | | | | |
|----|--|--------------------------|----------|--------------------------|----------|
| 1 | Análise Dedutiva | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 2 | Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 3 | Compreensão dos Objetivos de um Caso | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 4 | Comunicação Escrita | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 5 | Comunicação Oral | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 6 | Conhecimento Jurídico | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 7 | Flexibilidade Investigativa | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 8 | Habilidades de Auditoria | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 9 | Habilidades de Pesquisa | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 10 | Identificação de Questões-chaves | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 11 | Narração de Fatos | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 12 | Observação de Fatos em sua Amplitude | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |
| 13 | Organização de uma Situação Não Estruturada | <input type="checkbox"/> | Concordo | <input type="checkbox"/> | Discordo |

- | | | | |
|----|---|-----------------------------------|-----------------------------------|
| 14 | Pensamento Crítico | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 15 | Pensamento como o Malfeitor | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 16 | Proficiência Analítica | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 17 | Resolução de Problemas Estruturados | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 18 | Resolução de Problemas Não Estruturados | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 19 | Simplificação da Informação | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 20 | Ceticismo | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 21 | Compostura | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 22 | Detalhismo | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |
| 23 | Intuição Investigativa | <input type="checkbox"/> Concordo | <input type="checkbox"/> Discordo |

Sinta-se à vontade para inserir comentários em relação às competências listadas, caso julgue necessário.

2) Com base em sua própria experiência e conhecimentos, além das competências listadas acima, existem outras que você julga necessárias à atuação do contador forense?

Competência	Comentários

Para eventuais dúvidas:

Caio Nadone

caionadone@face.ufmg.br / caionadone@gmail.com

(37) 9 9151-5541

APÊNDICE D – Carta de Envio da Segunda Rodada *Delphi*

Caro (a) (nome do especialista),

Renovamos nossos agradecimentos ao aceite em participar desta pesquisa.

Anexo, os resultados da primeira etapa, juntamente com material para segunda rodada de aplicação da técnica *Delphi*. Em caso de dúvidas, favor enviar email para caionadone@face.ufmg.br, ou ainda contatar pelo telefone (37) 9 9151-5541.

Por gentileza, solicitamos que responda esta rodada de aplicação da técnica *Delphi* até o dia 21/03/2017. Por meio dos resultados recebidos desta etapa, teremos condições de finalizar o processo com a terceira e última rodada.

Atenciosamente,

Caio Lucas Nadone

Prof. Dr. Rafael Morais de Souza

Prof^a. Dr^a. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

APÊNDICE E – Questionário da Segunda Rodada *Delphi*

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

Pesquisa sobre Competências do Contador Forense no Brasil

Segunda Rodada de Aplicação da Técnica *Delphi*

Resultados da Primeira Rodada	
Competência	% de Concordância
Análise Dedutiva	95,0
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	100,0
Compreensão dos Objetivos de um Caso	100,0
Comunicação Escrita	100,0
Comunicação Oral	85,0
Conhecimento Jurídico	95,0
Flexibilidade Investigativa	100,0
Habilidades de Auditoria	80,0
Habilidades de Pesquisa	95,0
Identificação de Questões-chaves	100,0
Narração de Fatos	85,0
Observação de Fatos em sua Amplitude	95,0
Organização de uma Situação Não Estruturada	100,0
Pensamento Crítico	100,0
Pensamento como o Malfeitor	65,0
Proficiência Analítica	95,0
Resolução de Problemas Estruturados	90,0
Resolução de Problemas Não Estruturados	95,0
Simplificação da Informação	90,0
Ceticismo	85,0
Compostura	85,0
Detalhismo	100,0
Intuição Investigativa	95,0

Não foram retiradas competências da lista, considerando que todas obtiveram mais de 50% de aceitação pelo grupo.

Questionário da Segunda Rodada *Delphi*

Caro Especialista,

Durante a rodada anterior, recebemos diversas sugestões dos participantes da *Delphi* sobre outras competências. Tais sugestões foram analisadas, sintetizadas (números 24 a 37) e acrescentadas à lista das competências necessárias para a atuação do contador forense.

Por favor, solicitamos que avalie o grau de importância dessas competências atribuindo uma nota de 0 (zero) a 10 (dez) a cada uma delas.

Competência		Nota
1	Análise Dedutiva	
2	Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	
3	Compreensão dos Objetivos de um Caso	
4	Comunicação Escrita	
5	Comunicação Oral	
6	Conhecimento Jurídico	
7	Flexibilidade Investigativa	
8	Habilidades de Auditoria	
9	Habilidades de Pesquisa	
10	Identificação de Questões-chaves	
11	Narração de Fatos	
12	Observação de Fatos em sua Amplitude	
13	Organização de uma Situação Não Estruturada	
14	Pensamento Crítico	
15	Pensamento como o Malfeitor	
16	Proficiência Analítica	
17	Resolução de Problemas Estruturados	
18	Resolução de Problemas Não Estruturados	
19	Simplificação da Informação	
20	Ceticismo	
21	Compostura	
22	Detalhismo	

23	Intuição Investigativa	
24	Análise Indutiva	
25	Análise Sistêmica de Fatos Questionados	
26	Compreensão Multidisciplinar	
27	Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	
28	Conhecimento em Métodos Quantitativos	
29	Conhecimento em Psicologia	
30	Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	
31	Habilidades de Entrevista	
32	Habilidades de Informática	
33	Imparcialidade	
34	Inteligência Interpessoal	
35	Liderança	
36	Objetividade	
37	Trabalho em Equipe	

Sinta-se à vontade para inserir comentários em relação às competências listadas, caso julgue necessário.

Para eventuais dúvidas:

Caio Nadone

caionadone@face.ufmg.br / caionadone@gmail.com

(37) 9 9151-5541

APÊNDICE F – Carta de Envio da Terceira Rodada *Delphi*

Prezado (a) (nome do especialista),

Renovamos nossos agradecimentos à sua participação nesta etapa final da pesquisa.

Anexo, os resultados da segunda rodada de aplicação da técnica *Delphi*, e questões a serem avaliadas nesta última rodada. Em caso de dúvidas, favor enviar email para caionadone@face.ufmg.br, ou ainda contatar pelo telefone (37) 9 9151-5541.

Por gentileza, solicitamos que responda esta última rodada do processo até o dia 11/04/2017, para conseguirmos cumprir nossa agenda. Em breve enviaremos o relatório final com os resultados desta pesquisa.

Atenciosamente,

Caio Lucas Nadone

Prof. Dr. Rafael Morais de Souza

Prof^a. Dr^a. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

APÊNDICE G – Questionário da Terceira Rodada da Técnica *Delphi*

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Pesquisa sobre Competências do Contador Forense no Brasil

Terceira e Última Rodada de Aplicação da Técnica *Delphi*

Na rodada anterior da técnica *Delphi*, pedimos que você avaliasse várias competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil.

Nesta terceira etapa, apresentamos os resultados da segunda rodada, conforme tabela abaixo:

Na primeira coluna consta o escore total recebido para cada uma das competências;

Na segunda, a média da nota atribuída pelos especialistas;

Na terceira, a mediana, que é o valor que ocupa a posição central entre as notas recebidas das competências, e;

Na última, o coeficiente de variação (CV), que é uma medida de dispersão dos dados. Portanto, quanto menor o valor do CV, maior o consenso dos especialistas.

Resultados da Segunda Rodada

Competência	Escore	Média	Mediana	Coeficiente de Variação
Análise Dedutiva	185,0	9,3	10,0	11,7%
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	189,0	9,5	10,0	13,5%
Compreensão dos Objetivos de um Caso	193,0	9,7	10,0	11,8%
Comunicação Escrita	186,0	9,3	10,0	14,4%
Comunicação Oral	156,0	7,8	8,0	31,0%
Conhecimento Jurídico	162,5	8,1	8,0	16,2%
Flexibilidade Investigativa	192,0	9,6	10,0	7,9%
Habilidades de Auditoria	162,5	8,1	8,0	21,5%
Habilidades de Pesquisa	185,5	9,3	10,0	14,8%
Identificação de Questões-chaves	187,0	9,4	10,0	9,4%
Narração de Fatos	157,0	7,9	8,8	36,2%
Observação de Fatos em sua Amplitude	175,5	8,8	10,0	27,2%
Organização de uma Situação Não Estruturada	178,0	8,9	10,0	25,8%
Pensamento Crítico	191,0	9,6	10,0	7,9%

Pensamento como o Malfeitor	151,0	7,6	8,0	31,7%
Proficiência Analítica	185,5	9,3	10,0	11,5%
Resolução de Problemas Estruturados	183,0	9,2	9,0	11,4%
Resolução de Problemas Não Estruturados	190,5	9,5	10,0	7,1%
Simplificação da Informação	171,0	8,6	9,0	26,1%
Ceticismo	177,5	8,9	9,0	9,7%
Compostura	163,5	8,2	8,0	16,0%
Detalhismo	177,0	8,9	9,0	13,9%
Intuição Investigativa	183,5	9,2	10,0	15,9%
Análise Indutiva	175,0	8,8	9,0	11,7%
Análise Sistemática de Fatos Questionados	190,0	9,5	10,0	6,4%
Compreensão Multidisciplinar	187,0	9,4	10,0	8,7%
Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	188,0	9,4	10,0	9,4%
Conhecimento em Métodos Quantitativos	165,0	8,3	8,0	11,7%
Conhecimento em Psicologia	143,0	7,2	7,5	32,8%
Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	179,0	9,0	9,5	14,7%
Habilidades com Entrevista	169,0	8,5	9,0	28,9%
Habilidades com Informática	177,0	8,9	9,0	12,3%
Imparcialidade	198,0	9,9	10,0	4,5%
Inteligência Interpessoal	174,0	8,7	9,0	15,9%
Liderança	150,0	7,5	8,0	30,4%
Objetividade	184,0	9,2	10,0	13,0%
Trabalho em Equipe	170,0	8,5	9,0	14,0%

Observação: se o coeficiente de variação for menor que 15%, há uma baixa dispersão das notas; se tiver valor entre 15% e 30%, há uma média dispersão; e se for maior que 30%, considera-se uma alta dispersão (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Terceira Rodada:

Esta é a etapa final do processo de aplicação da técnica *Delphi*.

Por favor, reavalie suas respostas com base nos resultados encontrados pelo grupo. Destaca-se que também é possível manter a sua nota dada anteriormente. Os itens com alta concordância ($CV < 15\%$), alcançados na rodada anterior foram excluídos nesta rodada. Entende-se que essas competências já alcançaram o consenso entre os especialistas.

Após o término da *Delphi*, você receberá os resultados consolidados.

Competência	Sua nota atribuída anteriormente	Nota atual (reavaliação)
Comunicação Oral		
Conhecimento Jurídico		
Habilidades de Auditoria		
Narração de Fatos		
Observação de Fatos em Sua Amplitude		
Organização de uma Situação Não Estruturada		
Pensamento como o Malfeitor		
Simplificação da Informação		
Compostura		
Intuição Investigativa		
Conhecimento em Psicologia		
Habilidades de Entrevista		
Inteligência Interpessoal		
Liderança		

Para eventuais dúvidas:

Caio Nadone

caionadone@face.ufmg.br / caionadone@gmail.com

(37) 9 9151-5541