

Conteúdos do Ensino em Contabilidade Forense: Percepção de Especialistas em Fraudes

Leonardo Barbosa Amaral (Doutorando em Controladoria e Contabilidade)
Universidade Federal de Minas Gerais
leonardoamaral@ufmg.br

Márcio Augusto Gonçalves (PhD em Administração)
Universidade Federal de Minas Gerais
marcioag@face.ufmg.br

Jacqueline Veneroso Alves da Cunha (Doutora em Controladoria e Contabilidade)
Universidade Federal de Minas Gerais
jvac@face.ufmg.br

Resumo:

O ensino da Contabilidade Forense tem sido um tema recorrente na literatura internacional e não sem controvérsias. Este estudo relata as percepções de especialistas em fraudes sobre o ensino da Contabilidade Forense, mais especificamente, procura identificar os conteúdos que devem ser abordados para que sejam desenvolvidos conhecimentos e habilidades inerentes à Contabilidade Forense, utilizando-se da técnica *Delphi*. Para tal propósito, foi formada uma comissão de 25 especialistas brasileiros, com formação heterogênea, representativa dos campos acadêmico e profissional. Com base em levantamentos na literatura, inicialmente, 34 conteúdos foram apresentados à comissão, sendo um desses excluído após a primeira rodada. Além disso, os especialistas acrescentaram 14 novos conteúdos e vários comentários foram feitos ao longo do processo. Para que se atingisse o consenso, foram necessárias três rodadas. Os resultados do estudo indicam que os especialistas percebem que a maioria dos conteúdos propostos pela literatura internacional são relevantes, e a técnica *Delphi* evidenciou o *ranking* dos mais importantes. Entre os conteúdos mais bem avaliados, em sua maioria, estão aqueles relacionados ao exame de fraudes e corrupção, incluindo conteúdos, tais como: “Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes”, “Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)”, “Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes”, “Definição de Fraude”, “Tipos de Fraude”, “Prevenção à Lavagem de Dinheiro”, “Técnicas de Localização de Ativos Ocultos” e “Triângulo da Fraude”. Este estudo avança na literatura sobre o ensino da Contabilidade Forense e seus resultados fornecem uma visão útil sobre esse recorrente tema de pesquisa. Este trabalho pode ser especialmente prático para contratadores, estudantes e universidades, ou qualquer pessoa que nunca tenha ouvido falar sobre a Contabilidade Forense.

Palavras-Chave: Contabilidade Forense. Currículo Acadêmico. Ensino.



1. Introdução

A atividade de contador forense existe há quase 200 anos. A referência mais antiga foi encontrada em 1824 em uma circular de publicidade de um contador em Glasgow, na Escócia. Árbitros, juízes e conselheiros usavam contadores forenses para investigar atividades fraudulentas. O interesse pela Contabilidade Forense se espalhou pelos Estados Unidos e Inglaterra no início do século XX. Uma das primeiras instituições a usar os serviços de tais contadores investigativos foi o *Internal Revenue Service* (IRS), um serviço de receita do Governo Federal dos Estados Unidos. Durante a Segunda Guerra Mundial, o *Federal Bureau of Investigation* (FBI), unidade de polícia do Departamento de Justiça dos Estados Unidos, decidiu usar contadores forenses e empregou quase 500 desses agentes (RAMASWAMY, 2007; NUNN *et al.*, 2006).

Silva (2012) esclarece que, a partir dos escândalos financeiros da Enron e WorldCom, teve início uma grave crise de confiança no conjunto de sistemas de controle dessas empresas, em que milhares de pessoas depositaram seus recursos. Segundo o autor, essa perda de credibilidade no ambiente corporativo provocou o fortalecimento da Contabilidade Forense, que consiste na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria. É vista como uma área de especialização para contadores e outros profissionais em áreas afins, como direito, criminologia, sociologia, psicologia, inteligência, informática e outras ciências forenses (KRANACHER *et al.*, 2008).

A Contabilidade Forense é pouco explorada no Brasil, sendo que a maior parte da produção científica sobre o tema é oriunda de literatura estrangeira (IMONIANA; AQUINO, 2017). Segundo Ribeiro (2009), o papel da Contabilidade Forense pode ser confundido com o da Auditoria e da Perícia Contábil. Por outro lado, Ramaswamy (2007) argumenta que a Auditoria assumiu a posição de que não é atribuição do auditor externo detectar fraudes, sendo que o objetivo da Auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis (ISA 200, 2009). Enquanto a Perícia Contábil ocupa-se em atestar a veracidade de informações perante um julgador (IMONIANA; AQUINO, 2017), a Contabilidade Forense tem como foco principal a prevenção, detecção e investigação de fraudes e de corrupção.

Considerando os aspectos apresentados e a restrição da responsabilidade da Auditoria e da Perícia Contábil pela detecção de fraudes, torna-se necessária a sensibilização para medidas de prevenção, detecção e investigação de fraudes e de corrupção, a fim de abordar com eficácia esse problema crescente na sociedade. Consequentemente, a demanda por profissionais com maior conscientização sobre fraudes e Contabilidade Forense cresceu. Como parte dessa demanda, torna-se imprescindível que as partes interessadas compreendam os conhecimentos e as habilidades necessárias, para que esses profissionais possam desenvolver as atividades da Contabilidade Forense (KRANACHER *et al.*, 2008).

Nesse contexto, a proposta deste estudo é responder à seguinte questão: Quais conteúdos programáticos devem ser abordados para que sejam desenvolvidos conhecimentos e habilidades inerentes à Contabilidade Forense, na percepção de especialistas brasileiros? Portanto, o objetivo é identificar os conteúdos programáticos que devem ser abordados para que sejam



desenvolvidos conhecimentos e habilidades inerentes à Contabilidade Forense, na percepção de especialistas brasileiros em fraudes.

A importância de pesquisas sobre o ensino da Contabilidade Forense pode ser justificada por Kranacher *et al.* (2008). Segundo eles, há uma demanda crescente de contadores na área de serviços de consultoria forense e judicial para calcular estimativas de perdas (danos), localizar ativos escondidos em situações de divórcio ou calcular avaliações de negócios. Como resultado dessas tendências, os indivíduos que procuram entrar no campo especializado de fraude e Contabilidade Forense, bem como os empregadores que contratam esses profissionais, acabam por instar as instituições educacionais a aumentar a cobertura da fraude e da Contabilidade Forense em seus programas acadêmicos. Nesse sentido, as instituições acadêmicas são confrontadas com uma série de questões relativas à natureza, à extensão e ao formato de um currículo relevante e abrangente.

Portanto, este estudo tem a intenção de atender às necessidades das (i) comunidades acadêmicas; (ii) profissionais e (iii) da própria sociedade. Dessa forma, pretende-se: auxiliar educadores no desenvolvimento de conteúdos e programas adequados, considerando a fraude em suas multiformas; melhor compreender os conhecimentos e habilidades exigidos aos que querem entrar neste campo profissional e contribuir para o desenvolvimento social, tendo em vista que a fraude e a corrupção produzem graves consequências financeiras e patrimoniais, comprometendo a imagem e a continuidade dos negócios, podendo levar a organização à falência ou mesmo ao encerramento de suas atividades (Silva, 2012). Além disso, esses atos desviam recursos destinados a serviços essenciais, principalmente cuidados de saúde, educação, acesso à água potável, ao saneamento e à habitação.

2. Revisão da Literatura

Nesta seção, são apresentados estudos que servem de referência à pesquisa. Discute-se mais detalhadamente sobre a Contabilidade Forense, para então se aprofundar no conjunto de conteúdos que delineiam o ensino da Contabilidade Forense.

2.1 Definição de Contabilidade Forense

O termo *Forensic Accounting* vem originalmente do idioma inglês. A palavra forense (*forensic* em inglês) é um termo coletivo para áreas de trabalho científico e técnico em que os atos criminosos são sistematicamente investigados. Forense indica ser derivado do latim *forum*, que significa foro (praça pública). Na Roma antiga, os julgamentos, as investigações, os veredictos e o sistema penal eram publicamente mantidos em grande parte na praça pública. A palavra *accounting* significa contabilidade. A Contabilidade Forense é, portanto, uma subárea da ciência forense que lida com atos criminosos no campo da contabilidade, no sentido mais amplo de crimes econômicos (HLAVICA; KLAPPROTH; HÜLSBERG, 2017).

Segundo Özkul e Pamukçu (2012, p. 29), forense significa “pertencer ao tribunal”, “ser aceito como padrão em casos legais”. Os autores esclarecem que a Contabilidade Forense integra os campos de contabilidade, auditoria e habilidades de investigação. Nesse sentido, ela busca reconstituir fatos econômicos e financeiros, por intermédio de evidências na contabilidade e nos seus ambientes auxiliares, para a apuração de atos fraudulentos ou



litigiosos. Por possuir conhecimentos específicos, ela pode atuar tanto de forma detectiva quanto preventiva, mitigando a ocorrência de tais atos (SILVA, 2011).

O que se percebe é que a Contabilidade Forense está fundamentada na integração das habilidades contábeis, investigativas e de auditoria, com ênfase na prevenção, na detecção e na investigação de fraudes e de corrupção. Além disso, os profissionais especializados nessa área podem atuar em uma série de subespecialidades relacionadas a questões econômicas ou financeiras.

2.2 Conteúdos do Ensino em Contabilidade Forense

A ideia de uma estrutura de conteúdos para compor um currículo de Contabilidade Forense usada neste estudo, baseia-se nas pesquisas de Crumbley *et al.* (2004), *West Virginia University* (2007), Ramamoorti (2008), Rezaee *et al.* (2014), Crain *et al.* (2015), Crumbley *et al.* (2015), Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018). A maioria desses conteúdos é derivado de programas de cursos de Contabilidade Forense oferecidos por universidades renomadas, localizadas principalmente nos Estados Unidos, que atualmente ocupam uma posição de liderança mundial no campo da Contabilidade Forense.

Crumbley *et al.* (2004) reuniram as opiniões de acadêmicos e profissionais sobre a importância e relevância da educação em Contabilidade Forense. Foram classificados 49 itens de conteúdo curricular, considerados importantes para a integração no currículo da Contabilidade Forense, por ambos os grupos, tanto os acadêmicos, quanto os profissionais pesquisados.

Um estudo realizado na *West Virginia University* (2007) buscou transformar em realidade um currículo modelo para cursos de Contabilidade Forense. O projeto foi apoiado pelo Instituto Nacional de Justiça dos Estados Unidos (INJ). Na construção do modelo, foram levados em consideração os diferentes pontos de vista do mercado com o intuito de tornar o projeto flexível, ou seja, as diferentes instituições universitárias e outras entidades formadoras conseguirem, deste modo, desenvolver os seus cursos à sua medida, considerando as suas necessidades programáticas e os objetivos pretendidos. As diretrizes do Currículo Modelo foram desenvolvidas em três fases principais: (1) constituir um painel de planejamento para orientar o projeto e selecionar os membros de um grupo técnico de especialistas, (2) desenvolver as diretrizes curriculares e (3) testar essas diretrizes em sala de aula. Este documento fornece antecedentes e motivação para pesquisas na área e uma visão geral dos processos e diretrizes educacionais (resultados) desenvolvidos por especialistas da área (KRANACHER *et al.*, 2008).

Ramamoorti (2008) salienta que as premissas fundamentais subjacentes ao modelo de currículo desenvolvido e implementado na *West Virginia University* (2007) são compreender as causas comportamentais da fraude, ou seja, quem comete a fraude e por que e, assim, gerenciar proativamente a exposição ao risco de fraude. O autor defende a possibilidade de considerar seriamente as ciências comportamentais, “Psicologia”, “Sociologia”, “Criminologia” e “Antropologia”, para apoiar o campo interdisciplinar do exame de fraude e da Contabilidade Forense, no desenvolvimento teórico e na prática de prevenção, dissuasão e detecção de fraudes.

Na China, existe uma lacuna entre a prática contábil forense e o ensino. Assim, um dos



principais objetivos da pesquisa conduzida por Rezaee *et al.* (2014) foi apresentar os conteúdos da Contabilidade Forense mais relevantes a serem integrados ao currículo das escolas de negócios chinesas e aos programas de contabilidade. Os resultados mostram que a demanda e o interesse pela prática de Contabilidade Forense na China devem continuar aumentando. Dessa forma, as escolas de negócios chinesas e os programas de contabilidade tendem a responder a essa demanda oferecendo cursos de Contabilidade Forense nos níveis de graduação e/ou pós-graduação. Além disso, a maioria dos 21 conteúdos do ensino em Contabilidade Forense sugeridos é considerada importante para a integração no currículo de contabilidade na China. Os tópicos altamente recomendados e classificados com as respostas médias mais altas são: “Fraude nas Demonstrações Financeiras”, “Elementos Legais da Fraude” e “Educação Antifraude”. Esses resultados podem ser de grande benefício para faculdades de negócios e escolas de contabilidade, bem como estudantes de contabilidade e empregadores na China.

Crain *et al.* (2015) dizem que a Contabilidade Forense exige conhecimentos e habilidades em muitas áreas diferentes, como “Contabilidade”, “Auditoria”, “Investigação”, “Criminologia e Forense Digital”, “Sistemas de Informação Contábil”, “Análise de Risco”, “Comunicação”, “Psicologia”, “Tecnologia da Informação”, “Solução de Problemas” e “Sistema Jurídico”. Segundo os autores, a Contabilidade Forense abrange várias áreas da contabilidade, portanto, conhecimentos e habilidades contábeis amplas são necessários. No entanto, determinados conhecimentos e habilidades contábeis são importantes em áreas especializadas da Contabilidade Forense. Por exemplo, um contador forense especializado em investigar fraudes ocupacionais pode não precisar ser um especialista atualizado em normas internacionais de contabilidade, mas provavelmente precisaria de conhecimentos e habilidades especializados relacionados a sistemas de informações contábeis, forense digital e auditoria de sistemas de informações contábeis. Da mesma forma, um contador forense especializado em estimar danos econômicos pode precisar de habilidades de avaliação de negócios.

No livro *Forensic and Investigative Accounting*, Crumbley *et al.* (2015) descrevem uma série de conteúdos que seriam necessários para um programa de ensino em Contabilidade Forense, como por exemplo: “Tributação e Direito Empresarial”, “Análise das Demonstrações Financeiras”, “Governança Corporativa”, “Criminologia e Direito Penal” entre outros.

A pesquisa de Ramadhan (2015) revelou que os tópicos mais importantes para serem incluídos em um curso de Contabilidade Forense, na percepção de contadores certificados (auditores) do Bahrein, são: “Investigação de Suborno e Corrupção”, “Governança Corporativa” e “Procedimentos Analíticos de Revisão”.

Bhavani e Mehta (2018) apresentam o cenário atual das ofertas e disponibilidade do ensino em Contabilidade Forense em universidades dos Emirados Árabes Unidos. Além do mais, fornecem uma comparação dos conteúdos desses cursos com as recomendações do Instituto Nacional de Justiça (INJ) dos EUA. Os resultados deste estudo mostram que, embora poucas universidades nos Emirados Árabes Unidos ofereçam o ensino em Contabilidade Forense, existe uma necessidade em incluir esse curso em seus currículos de graduação e pós-graduação. Além disso, outro resultado da pesquisa mostra uma correspondência muito forte e positiva entre os conteúdos dos cursos de Contabilidade Forense, ofertados em universidades nos Emirados Árabes Unidos, e os conteúdos do currículo modelo proposto pelo INJ, desenvolvido pela *West Virginia University* (2007).

A partir do referencial teórico desenvolvido pelo exame da literatura sobre a



Contabilidade Forense e o seu ensino em diversos países do mundo, a pesquisa é direcionada para uma etapa que demonstra o método utilizado para que os resultados da investigação à comissão de especialistas, por meio da técnica *Delphi*, pudessem ser alcançados.

3. Metodologia

O propósito deste tópico é compreender e sistematizar a forma como este estudo foi delineado. Segundo Marconi e Lakatos (2017), o método científico é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais, que permite alcançar o objetivo de produzir conhecimentos válidos e verdadeiros, traçando o caminho a ser seguido.

Neste aspecto, este capítulo será subdividido em caracterização da pesquisa, a técnica *Delphi*, aplicação da técnica *Delphi* para a identificação dos conteúdos que devem ser abordados em um curso de Contabilidade Forense e, por fim, as estatísticas de confiabilidade e de consistência interna.

3.1 Caracterização da pesquisa

Este estudo é classificado como quantitativo-descritivo, pois se pretende identificar e mensurar em grau de importância quais conteúdos são necessários para o ensino da Contabilidade Forense. Esclarecem Marconi e Lakatos (2017) que estudos quantitativo-descritivos são caracterizados pela precisão e controle estatísticos e se fundamentam em investigações de pesquisa empírica cuja principal finalidade é o delineamento ou a análise das características de fatos ou fenômenos, a avaliação de programas ou o isolamento de variáveis principais.

Duas estratégias são utilizadas nesta pesquisa. Em primeiro lugar, foi realizado um estudo bibliográfico sobre o tema em questão, para saber em que estado se encontra o problema para o qual se procura uma resposta. Em seguida, foi realizado um levantamento (*survey*) para captar a percepção de especialistas brasileiros no que se refere aos conteúdos do ensino em Contabilidade Forense, sob o enfoque dos desenvolvimentos teóricos verificados na literatura.

3.2 A técnica *Delphi*

Segundo Vianna (1989), a técnica *Delphi* busca a obtenção do consenso de especialistas, com base em respostas anônimas a questionários e *feedback* controlado. Esta é, portanto, uma forma estruturada de obter a opinião de especialistas. Segundo Kayo e Securato (1997), o método *Delphi* consiste na aplicação sucessiva de questionários a um painel de especialistas ao longo de várias rodadas. Um dos principais objetivos do método seria o de permitir uma prospecção de tendências futuras sobre o objeto pesquisado. Neste contexto, entre os intervalos de aplicação dos questionários, são feitas análises estatísticas das respostas, com objetivo de reestruturar novos questionários que serão submetidos novamente a comissão de especialistas. A utilização de especialistas é justificada por se tratar de pessoas formadoras de opinião, com declarações confiáveis e respeitadas.

De uma maneira geral, o processo de desenvolvimento da técnica consiste em aplicar um questionário interativo a uma comissão de especialistas, sempre preservando seu anonimato,



o *feedback* entre as rodadas e a tabulação e as análises estatísticas das respostas.

3.3 Aplicação da técnica *Delphi* para identificação dos conteúdos que devem ser abordados em um curso de Contabilidade Forense

A aplicação da técnica *Delphi* foi desenvolvida em três rodadas consecutivas não presenciais, as quais foram processadas a partir de 21/10/2018, data de envio do *link* do primeiro questionário, a 08/01/2019, quando foi recebida a última resposta da terceira rodada, totalizando 79 dias. Neste estudo, foram convidados 36 especialistas (25 aceitaram o convite) e 23 completaram todas as rodadas (64% dos convidados).

O questionário interativo está estruturado com base na literatura. Inicialmente, foram apresentados 34 conteúdos para que os especialistas escolhessem quais deles são necessários para o ensino da Contabilidade Forense. Esses itens foram selecionados a partir dos estudos de Crumbley *et al.* (2004), West Virginia University (2007), Ramamoorti (2008), Rezaee *et al.* (2014), Crain *et al.* (2015), Crumbley *et al.* (2015), Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018). Uma vez redigido, o questionário passou por testes antes de sua utilização definitiva, escolhendo-se uma amostra de quatro indivíduos, conforme orienta Martins e Theóphilo (2009). O grupo é composto por dois professores do curso de Ciências Contábeis, com titulações de mestrado (um doutorando), e dois profissionais da área contábil, com titulações em auditoria e perícia contábil. Após a análise dos dados do pré-teste, verificou-se que as questões foram achadas pertinentes ao objeto da pesquisa e não foi necessária a edição (alteração, exclusão ou inclusão) de itens do questionário.

A amostra deste estudo está composta por especialistas em fraudes nos campos da educação e da prática no Brasil. A escolha desses profissionais foi de forma não probabilística, por acessibilidade. Caracteriza-se, portanto, por amostra de conveniência. Para Anderson, Sweeney e Williams (2009, p. 264), na amostragem por conveniência, “elementos são incluídos na amostra sem probabilidades previamente especificadas ou conhecidas de eles serem selecionados”.

Na primeira rodada, foi apresentada aos especialistas uma lista com 34 conteúdos definidos com base na literatura. Foi solicitado a eles que expressassem sua concordância ou discordância em relação aos itens apresentados e, caso julgasse necessário, poderiam inserir comentários aos conteúdos listados. Além disso, os especialistas poderiam fazer sugestões de outros conteúdos que, conforme suas próprias experiências e seus conhecimentos, também são importantes para o ensino da Contabilidade Forense. Esses novos conteúdos foram analisados, sumarizados e acrescentados à lista da 2ª rodada.

Para a realização da segunda rodada da técnica *Delphi*, após a verificação do percentual de aceitabilidade de cada conteúdo pelo grupo de especialistas, foi possível separá-los em dois grupos, de acordo com o percentual de aceitação: (1) conteúdos com baixa aceitabilidade e (2) conteúdos com média e alta aceitabilidade. Foram considerados conteúdos com baixa aceitabilidade e excluídos da 2ª rodada aqueles que tiveram a concordância de menos da metade dos membros do comitê de especialistas. Aqueles conteúdos caracterizados pela média e alta aceitabilidade (concordância de pelo menos 50% dos membros da comissão) foram selecionados para apresentação aos especialistas na 2ª rodada, com seus percentuais de aceitação. Além disso, foram acrescentados os conteúdos sugeridos pelo grupo. Em seguida,



foi solicitado ao comitê de especialistas que atribuisse uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) a cada um dos conteúdos apresentados, segundo o grau de importância que ele representa para o ensino da Contabilidade Forense. Sendo assim, a nota 1 representa o menor nível de concordância com o item apresentado e a nota 5 o maior nível de concordância. Os resultados da 2ª rodada, com o escore atingido pelos conteúdos, bem como a média, a mediana e o coeficiente de variação foram apresentados aos especialistas na terceira rodada.

Na terceira rodada, também realizada por meio de um questionário eletrônico, foram apresentados os resultados estatísticos da 2ª rodada e perguntado aos participantes se eles gostariam de reavaliar a nota atribuída na etapa anterior, em virtude do escore, da média, da mediana e do coeficiente de variação das notas atribuídas pela comissão, ou se manteriam a nota atribuída anteriormente. Ou seja, a 3ª rodada de questões serviu como confirmação ou alteração da nota atribuída pelo especialista na 2ª rodada, em face dos resultados apresentados. Caso não fosse alcançado o consenso com a terceira rodada, o mesmo procedimento seria realizado em uma quarta rodada, ou até que o consenso fosse atingido.

Conforme demonstrado por Cunha (2007), Miranda, Nova e Cornacchione (2014) e Nadone (2017), mostra-se produtivo o uso do coeficiente de variação (CV) como critério para estabelecer o momento em que o consenso entre os especialistas foi alcançado. Sendo assim, se o coeficiente de variação for menor que 15%, tem-se uma baixa dispersão das notas, se $15\% < CV < 30\%$, há uma média dispersão, e caso o coeficiente de variação seja maior ou igual a 30%, tem-se uma elevada dispersão (MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Neste estudo, os níveis pretendidos de estabilidade nas respostas correspondem ao coeficiente de variação menor que 30% para a maioria das variáveis (MIRANDA *et al.*, 2014). Adicionalmente, para terminar a consulta e obter um consenso entre os especialistas, utilizou-se a seguinte regra de decisão: pelo menos metade dos conteúdos que haviam alcançado a estabilidade ($CV < 30\%$) deveriam possuir coeficiente de variação menor que 15%. Dessa maneira, o consenso foi alcançado na terceira rodada, em que 100% dos conteúdos apresentam o coeficiente de variação menor que 30%, dos quais 53% possuem $CV < 15\%$.

Todos os procedimentos para essa pesquisa estão compilados no protocolo de pesquisa, que foi encaminhado ao Comitê de Ética em Pesquisa da UFMG¹. Após parecer favorável, foram aplicados na amostra em análise. Em seguida, foi disponibilizado, para cada participante da pesquisa, uma via do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido.

Após a descrição detalhada dos procedimentos realizados, o próximo capítulo apresenta os resultados e as análises obtidas a partir dos dados coletados.

4. Análise dos Resultados

Os resultados da pesquisa foram subdivididos em tópicos, sendo primeiramente abordados os principais atributos dos membros da comissão de especialistas, para em seguida aprofundar nas análises dos resultados. Uma vez coletados os dados, eles foram organizados em planilhas eletrônicas com o auxílio do Microsoft Excel® e as análises foram realizadas com o auxílio dos softwares IBM SPSS®, versão 20, e o Stata® versão 14.0.

¹ CAAE: 01908518.8.0000.5149



4.1 Principais atributos dos membros da comissão de especialistas

Conforme recomendado pela literatura, a diversidade de entidades a que pertencem os profissionais é alta. Em termos de formação, a maioria dos membros possui formação em Ciências Contábeis, 12 possuem mestrado e seis possuem doutorado, nas áreas de Administração, Ciências Contábeis, Direito e Economia.

Foi realizada uma análise de conteúdo nos currículos dos profissionais que atuam no ambiente empresarial em atividades ligadas diretamente à Contabilidade Forense. Os resultados demonstram que a maioria desses profissionais atua em *Big Four*, as quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Além desses profissionais, participaram deste estudo professores e pesquisadores de instituições públicas e particulares e profissionais com atuação em diversos órgãos públicos, como a Controladoria Geral do Estado da Paraíba, a Escola de Comando e Estado-Maior do Exército, o Ministério Público da União, a Polícia Federal, a Receita Federal e o Tribunal de Justiça da Paraíba.

É importante destacar que a comissão contempla especialistas com atuação profissional ou acadêmica em áreas que integram a Contabilidade Forense, a saber: contabilidade, auditoria e investigação. Além disso, muitos deles atuam no amplo espectro de atividades que constituem a Contabilidade Forense, como por exemplo, a prevenção, a detecção e a investigação de fraudes entre outras. Essa escolha foi feita considerando-se os objetivos da pesquisa. Entende-se que esses atributos sejam importantes para que os especialistas possam refletir de forma embasada sobre os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense.

4.2 Primeira rodada da técnica *Delphi*

Na primeira rodada, foi apresentada ao grupo de especialistas, por meio de um questionário eletrônico, uma lista contendo 34 conteúdos do ensino em Contabilidade Forense, oriundos da literatura internacional. Em seguida, foi solicitado a eles que expressassem sua concordância ou discordância em relação aos conteúdos apresentados. O conteúdo “Sociologia” foi o único com baixa aceitação (48%), por não atingir a concordância de pelo menos 50% dos membros da comissão, estabelecido como limite de corte e, portanto, foi excluído da segunda rodada. Adicionalmente, alguns participantes fizeram comentários aos conteúdos apresentados.

Foi requisitado aos especialistas que sugerissem outros conteúdos, necessários ao ensino da Contabilidade Forense, segundo suas próprias experiências e conhecimentos. São eles: Prevenção à Lavagem de Dinheiro; Técnicas de Gestão de Sigilos; Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes; Língua Inglesa; Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras; Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação; Gerenciamento de Riscos Corporativos; Técnicas de Análise de Dados; Perícia Judicial Contábil; Estudo da Lógica; Procedimentos de Diligência de Integridade (*Background Check*); Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais; Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação e Teste de Rastreamento de Transações (*Walkthrough*).

4.3 Segunda rodada da técnica *Delphi*

Uma nova lista, contendo 47 conteúdos, composta pelos 33 conteúdos da primeira



rodada e os 14 novos conteúdos sugeridos pelos especialistas, foi apresentada à comissão, na segunda rodada. Em seguida, foi solicitado ao comitê de especialistas que atribuisse uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) a cada um dos conteúdos apresentados, segundo o grau de importância que aquele conteúdo representar para o ensino da Contabilidade Forense. Sendo assim, a nota 1 representa o menor nível de concordância com o item apresentado e a nota 5 o maior nível de concordância.

Com base nos resultados da segunda rodada, verificou-se que os critérios para terminar a consulta aos especialistas não foram alcançados, sendo necessário prosseguir para a terceira rodada de aplicação.

4.4 Terceira rodada da técnica *Delphi*

Na terceira rodada, também realizada por meio de um questionário eletrônico, foram apresentados os resultados da 2ª rodada e perguntado aos participantes se eles gostariam de reavaliar a nota atribuída na rodada anterior, em virtude do escore, da média, da mediana e do coeficiente de variação das notas atribuídas pela comissão ou se manteriam as notas atribuídas anteriormente. Ou seja, a 3ª rodada de questões serviu como confirmação ou alteração das notas atribuídas pelo especialista na 2ª rodada, em face dos resultados agregados apresentados a cada componente do comitê. Os conteúdos com alta concordância (coeficiente de variação < 15%), alcançados na rodada anterior, foram excluídos nesta etapa.

Dois membros da comissão mantiveram suas notas atribuídas anteriormente e 21 realizaram alguma alteração em direção a convergência dos resultados a eles apresentados, permitindo, assim, ao final das três rodadas de aplicação da técnica *Delphi*, classificar os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense, conforme avaliação da comissão de especialistas.

Ao final da terceira rodada, verificou-se que as respostas alcançaram a estabilidade recomendada pela literatura (CV < 30%), conforme Miranda *et al.* (2014). Além disso, 53% dos 47 conteúdos apresentados possuem CV < 15%, conforme estabelecido como regra de decisão para terminar a consulta aos especialistas. Assim, foram encerradas as rodadas da técnica *Delphi*.

A classificação final foi dada pelo grau de importância dos conteúdos, em ordem decrescente do valor do escore bruto, conforme apresentado na Tabela 1.

Tabela 1: Grau de importância dos conteúdos

Conteúdos do Currículo	Escore	% (115 = 100)	Classificação
Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	112	97%	1º
Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	110	96%	2º
Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes	110	96%	2º
Sistemas de Controles Internos	110	96%	2º
Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)	110	96%	2º
Definição de Fraude	109	95%	3º
<i>Compliance</i>	109	95%	3º



Conteúdos do Currículo	Escore	% (115 = 100)	Classificação
Tipos de Fraude	108	94%	4°
Prevenção à Lavagem de Dinheiro	108	94%	4°
Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	108	94%	4°
Segurança e Privacidade	108	94%	4°
Análise das Demonstrações Financeiras	107	93%	5°
Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	107	93%	5°
Triângulo da Fraude	107	93%	5°
Comunicação Empresarial (oral e escrita)	106	92%	6°
Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	103	90%	7°
Ética e Código de Conduta Corporativo	102	89%	8°
Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	101	88%	9°
Auditoria	100	87%	10°
Contabilidade e Finanças	100	87%	10°
Competências em Informática	100	87%	10°
Sistemas de Informação	99	86%	11°
Perícia Judicial Contábil	99	86%	11°
Técnicas de Análise de Dados	99	86%	11°
Procedimentos Analíticos de Revisão	98	85%	12°
Psicologia	97	84%	13°
Técnicas de Entrevistas	97	84%	13°
Gerenciamento de Riscos Corporativos	96	83%	14°
Definição de Contabilidade Forense	95	83%	15°
<i>Red Flags</i>	95	83%	15°
Técnicas de Gestão de Sigilos	95	83%	15°
Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)	95	83%	15°
Governança Corporativa	93	81%	16°
Métodos Quantitativos	92	80%	17°
Resolução de Alegações de Má Conduta	92	80%	17°
Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	92	80%	17°
Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	91	79%	18°
Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	90	78%	19°
Avaliações de Negócios	89	77%	20°
Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	89	77%	20°
Estudo da Lógica	89	77%	20°
Direito e Sistema Jurídico	88	77%	21°
Língua Inglesa	87	76%	22°
Criminologia	87	76%	22°
Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	87	76%	22°
Tributação	85	74%	23°
Gerenciamento de Resultados	76	66%	24°

Fonte: Resultados da pesquisa (2021).



Observa-se que o conteúdo melhor avaliado em termos de escore foi “Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes”. Essas são premissas fundamentais que integram o modelo de currículo desenvolvido e implementado na *West Virginia University* (2007). Além disso, esse resultado corrobora os estudos de Kramer *et al.* (2017), visto que conteúdos relacionados a métodos de prevenção, detecção e investigação de fraudes, foram avaliados como muito importante, tanto por acadêmicos quanto por praticantes.

A segunda colocação está ocupada por quatro conteúdos: “Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)”, “Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes”, “Sistemas de Controles Internos” e “Teste de Rastreamento de Transações (*Walkthrough*)”. Uma possível explicação para o motivo pelo qual os especialistas classificaram esses conteúdos como dos mais importantes, é uma preocupação com os crescentes casos de fraude e corrupção ocorridos no Brasil, envolvendo empreiteiras, funcionários de estatais, operadores financeiros, agentes políticos entre outros. Tem-se como exemplo o que foi observado no Bahrein, em que o conteúdo “Investigação de Suborno e Corrupção” foi o mais bem avaliado. É interessante saber que o suborno e a corrupção foram o segundo crime econômico mais frequente no Oriente Médio (RAMADHAN, 2015).

Os conteúdos “Língua Inglesa”, “Tributação”, “Estudo da Lógica” e “Gerenciamento de Resultados” deixaram o padrão de CV considerado alto, apresentado na segunda rodada, e convergiram para um CV médio ao final da terceira rodada.

Constatou-se que, conforme o entendimento da comissão de especialistas, aspectos chave das competências necessárias para o contador forense, que foram evidenciados nas pesquisas de Nunn *et al.* (2006), Ramaswamy (2007), Davis *et al.* (2010) e Nadone (2017), tais como: “Características Analíticas”, “Habilidades de Investigação”, “Habilidades de Comunicação”, “Habilidades de Auditoria”, “Habilidades em Sistemas de Controles Internos”, “Conhecimentos em Contabilidade e Finanças”, “Conhecimentos de Informática”, “Conhecimentos em Lavagem de Dinheiro” e “Compreensão dos Objetivos de um Caso” representam um grau de importância destacado dentro do conjunto de conteúdos do ensino em Contabilidade Forense.

No entanto, contrariando o que preconizam Ramamoorti (2008) e Crumbley *et al.* (2015), as ciências do comportamento parecem não apoiar o campo interdisciplinar do ensino da Contabilidade Forense, visto que os conteúdos “Psicologia” e “Criminologia” ocupam apenas o 13º e o 22º lugar, respectivamente.

O que se percebe é que nas classificações mais altas, até a quinta colocação, há uma concentração de conteúdos relacionados ao exame de fraudes e corrupção, incluindo conteúdos, como: “Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes”, “Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)”, “Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes”, “Definição de Fraude”, “Tipos de Fraude”, “Prevenção à Lavagem de Dinheiro”, “Técnicas de Localização de Ativos Ocultos” e “Triângulo da Fraude”. Em geral, esses achados são semelhantes àqueles encontrados na literatura em outros países, principalmente, ao modelo de currículo desenvolvido e implementado na *West Virginia University* (2007), nos EUA. No entanto, existem algumas divergências notáveis. Por exemplo, em contraste com os EUA, os especialistas brasileiros consideram os conteúdos “Criminologia” e “Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa” como menos importantes.

Seja ou não este o caso, qualquer hipótese de que a Contabilidade Forense é a mesma



em todos os lugares do mundo é refutada pelos achados de Hegazy *et al.* (2017). Isso mostra que o campo de atuação da Contabilidade Forense é entendido como um campo social e, portanto, seu contexto pode mudar entre as nações (HUANG; IHLAS, 2017).

5. Considerações Finais

O ensino da Contabilidade Forense é pouco estudado no Brasil, sendo que a produção científica sobre o tema é predominantemente oriunda de literatura estrangeira. A Contabilidade Forense envolve a aplicação de habilidades especiais, como procedimentos de auditoria, informática, entrevista, pesquisa, investigações. Envolve também o conhecimento de contabilidade, finanças, certas áreas da legislação, métodos quantitativos entre outros.

Esses conhecimentos, combinados com essas habilidades, permitem aos contadores forenses analisar, interpretar, resumir e apresentar fatos, decorrentes de uma investigação, que evidencie questões complexas relacionadas com as finanças e os negócios. Portanto, na formação dos contadores forenses é necessário a abordagem de diferentes conteúdos, para que sejam desenvolvidos os conhecimentos e as habilidades inerentes à Contabilidade Forense.

A esse respeito, este estudo buscou, utilizando-se a técnica *Delphi*, identificar quais são os conteúdos, que na percepção de uma comissão de especialistas brasileiros, são necessários ao ensino da Contabilidade Forense.

Em geral, pode-se perceber que os especialistas classificaram em posições mais altas os conteúdos relacionados ao exame de fraudes e corrupção, como por exemplo: “Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes”, “Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)”, “Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes”, “Definição de Fraude”, “Tipos de Fraude”, “Prevenção à Lavagem de Dinheiro”, “Técnicas de Localização de Ativos Ocultos” e “Triângulo da Fraude”.

Embora existam algumas divergências notáveis, esses achados são semelhantes àqueles encontrados na literatura de outros países, principalmente, ao modelo de currículo desenvolvido e implementado na *West Virginia University* (2007), nos EUA.

Desde que o ensino da Contabilidade Forense começou a se desenvolver em todo o mundo, as universidades inevitavelmente procuraram implementá-la em seus currículos. Diante disso, alguns estudiosos se propuseram a investigar e encontrar currículos adequados para futuros contadores forenses. No entanto, deve-se considerar que o ensino da Contabilidade Forense não é o mesmo em todo o mundo, seu conteúdo pode mudar significativamente de acordo com as circunstâncias e percepções de cada país.

Referências

- ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística aplicada à Administração e Economia**. Tradução: Santos, J. C. B. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
- BHAVANI, M. G.; MEHTA, A. Forensic Accounting Education in the UAE. **Accounting and Finance Research**, v. 7, n. 1, p. 214, 2018.
- CRAIN, M. A.; HOPWOOD, W. S.; PACINI, C.; YOUNG, G. R. **Essentials of forensic**



accounting. John Wiley & Sons, 2015.

CRUMBLEY, D. L.; HEITGER, L. E.; SMITH, G. S. **Forensic and investigative accounting**. 7. ed. Chicago, IL: Wolters Kluwer, 2015.

CRUMBLEY, D. L.; REZAEI, Z.; ELMORE, R. C. Forensic Accounting Education: A survey of academicians and practitioners. **Journal of Forensic Accounting**, v. 11, n. 2, p. 181-202, 2004.

CUNHA, J. V. A. **Doutores em ciências contábeis da FEA/USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano**. 2007. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

DAVIS, C.; FARRELL, R.; OGILBY, S. **Characteristics and skills of the forensic accountant**. New York, NY: AICPA Forensics and Valuation Services, 2010.

HEGAZY, S.; SANGSTER, A.; KOTB, A. Mapping forensic accounting in the UK. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 28, p. 43-56, 2017.

HLAVICA, C.; KLAPPROTH, U.; HÜLSBERG, F. **Tax Fraud & Forensic Accounting**. Wiesbaden, HE: Springer Fachmedien, 2017.

HUANG, W.; IHLAS, M. **Forensic Accounting Education-A study of curriculums in consideration of employer expectations**. 2017. Dissertação (Mestrado em Negócios e Economia). Lund University School of Economics and Management, Department of Business Administration, Lund, 2017.

IMONIANA, J. O.; AQUINO, A. A. Contabilidade Forense e Perícia Contábil: um estudo fenomenográfico. **Revista Organizações em Contexto**, v. 13, n. 26, p. 101-126, 2017.

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 200. **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing**. Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after Dec., 15, 2009.

KAYO, E. K.; SECURATO, J. R. **Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses**. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, São Paulo, v. 1, n. 4, p. 51-61, 1997.

KRAMER, B.; SEDA, M.; BOBASHEV, G. Current opinions on forensic accounting education. **Accounting Research Journal**, v. 30, n. 3, p. 249-264, 2017.

KRANACHER, M-J.; MORRIS, B. W.; PEARSON, T. A.; RILEY, R. A., JR. A model curriculum for education in fraud and forensic accounting. **Issues in Accounting Education**, v. 23, n. 4, p. 505-519, 2008.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. V. **Fundamentos de metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

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



MIRANDA, G. J.; CASA NOVA, S. P. DE C.; CORNACCHIONE JUNIOR, E. B. UMA APLICAÇÃO DA TÉCNICA DELPHI NO MAPEAMENTO DAS DIMENSÕES DAS QUALIFICAÇÕES DOCENTES NA ÁREA CONTÁBIL. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 8, n. 2, 21 maio 2014.

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

NUNN, L.; MCGUIRE, B. L.; WHITCOMB, C.; JOST, E. Forensic accountants: financial investigators. **Journal of Business & Economic Research**, v. 4, n. 2, p. 1-6, 2006.

ÖZKUL F.U.; PAMUKÇU A. **Fraud Detection and Forensic Accounting**. In: Çaliyurt K., Idowu S. (eds) *Emerging Fraud*. Springer, Berlin, Heidelberg, 2012.

RAMADHAN, S. Certified Accountants' Perceptions of Forensic Accounting Education: The Case of Bahrain. **International Journal of Finance and Accounting**, v. 4, n. 2, p. 109-118, 2015.

RAMAMOORTI, S. The psychology and sociology of fraud: Integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. **Issues in Accounting Education**, v. 23, n. 4, p. 521-533, 2008.

RAMASWAMY, V. New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program. **Journal of College Teaching & Learning**, v. 4, n. 9, p. 31-38, 2007.

REZAEI, Z.; HA, M.; LO, D. China Needs Forensic Accounting Education. **Open Journal of Social Sciences**, v. 2, n. 5, p. 59, 2014.

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. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

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

Silva, R. M. D. **Contabilidade Forense no Brasil: uma proposição de metodologia**. 2011. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial). Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2011.

VIANNA, N. W. H. **Subjetividade no processo de previsão**. 1989. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

WEST VIRGINIA UNIVERSITY. **Education and training in fraud and forensic accounting: A guide for educational institutions, stakeholder organizations, faculty, and students**. 2007. Disponível em: <https://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2021.

