

Competências Necessárias para o Contador Forense no Brasil: Percepção de Especialistas em Fraudes

CAIO LUCAS NADONE

Universidade Federal de Minas Gerais

RAFAEL MORAIS DE SOUZA

Universidade Federal de Minas Gerais

JACQUELINE VENEROSO ALVES DA CUNHA

Universidade Federal de Minas Gerais

JOÃO ESTEVÃO BARBOSA NETO

Universidade Federal de Minas Gerais

JORGE EDUARDO SCARPIN

Universidade Federal do Paraná

Resumo

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. A pesquisa adotou a metodologia quantitativa, e, como estratégia, utilizou a técnica *Delphi*. Por meio da revisão de literatura, foram levantadas 23 competências do profissional contábil forense. O questionário baseou-se nesses 23 itens, os quais foram apreciados por 20 especialistas em fraudes participantes da *Delphi*. Na primeira etapa do processo, a comissão de especialistas concordou com todas as competências evidenciadas na literatura, e ainda sugeriu a inclusão de outras 14, com base em seus conhecimentos e experiências, as quais foram inseridas 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-lhes os resultados da segunda rodada, sintetizados por meio de estatística descritiva. Posteriormente, foi indagado a esse grupo de respondentes se eles gostariam de reavaliar suas notas em função dos dados evidenciados. 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 a inclusão de outras 14 novas competências. Recebendo 198 pontos (99% do escore máximo possível, de 200 pontos), a competência “Imparcialidade” obteve a melhor classificação, enquanto, no extremo oposto, a competência “Conhecimento em Psicologia” obteve o menor escore de todos, 138 pontos (69%). Salienta-se que os resultados desta pesquisa podem ajudar na formação de contadores forenses, fornecendo um direcionamento para a criação de grades curriculares da disciplina Contabilidade Forense em cursos universitários de graduação e pós-graduação, bem como em treinamentos profissionais.

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

1 INTRODUÇÃO

A ocorrência de fraudes contábeis vem ocupando grande espaço seja no âmbito estrangeiro ou no brasileiro, o 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, alguns casos de fraudes também foram amplamente difundidos, como, por exemplo, Banco Santos, Boi Gordo e Daslu (Costa & Wood, 2012). Desde 2009, a Operação Lava Jato, na Petrobras, tem sido a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro já ocorrida no Brasil, conseqüentemente, o caso de fraude com maior evidência na mídia. Nesse contexto, percebe-se que a auditoria apresenta limitações no que tange à detecção de fraudes e ao seu combate (Moreira, 2009).

Cabe destacar que a contabilidade chegou a ser apontada como a grande responsável pelos acontecimentos, considerando-se que grande parte das fraudes foi ocasionada por meio de práticas contábeis questionáveis (Souza & Scarpin, 2006). Gelatti, Meneghetti e Silva (2010) argumentam que as informações geradas pela contabilidade devem cumprir os objetivos a que se destinam, respeitando, portanto, padrões de confiabilidade.

Entretanto, a confiabilidade das informações produzidas pela contabilidade foi posta em dúvida, devido à ocorrência das fraudes. Silva (2012) relata que a perda de credibilidade no meio corporativo, ocorrida nos últimos anos, propiciou 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 sejam admitidas 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 fraudes, bem como desenvolver ações preventivas no intuito de detectar e eliminar práticas fraudulentas.

Nesse contexto, surge a oportunidade de a 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 constitui uma evolução do processo de controle do patrimônio, ampliando suas fronteiras além da coleta, registro e evidência das informações contábeis, tornando-se uma ciência responsável pelo combate às fraudes.

Luccas e Relvas (2013) argumentam que existe um nicho de mercado, bem como uma 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 apenas isso. Essa especialização é muito mais do que lidar com números, não se tratando apenas do trabalho básico de investigação de fraudes; 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 a um profissional podem ser previstas e estruturadas de modo a determinar um conjunto ideal de conhecimentos, qualificações técnicas, valores e atitudes éticas, que, se desenvolvidos, proporcionam uma *performance* superior.

Nesse direcionamento, estudos internacionais procuraram identificar as características e habilidades, ou seja, as competências relevantes para o desenvolvimento das atividades do

contador forense, no intuito de proporcionar um aprimoramento na sua atividade (Astutie & Utami, 2013; Bhasin, 2013; Davis, Farrell, & Ogilby, 2010; Digabriele, 2008; Okoye & Jugu, 2010).

Diante do exposto, o presente estudo é norteado pela seguinte questão de pesquisa: *Quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes?* O objetivo deste artigo é, portanto, encontrar evidências que possibilitem identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil na percepção de especialistas em fraudes.

Entre as justificativas desta pesquisa, destaca-se a incipiência da Contabilidade Forense no Brasil, haja vista a carência de pesquisas e a escassa literatura envolvendo a matéria (Cardoso, 2008; Ribeiro, 2009). Além disso, de acordo com pesquisa realizada em 2018 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.

Ademais, Cardoso (2008) argumenta que no Brasil a atuação do contador forense é desconhecida no mercado, sendo notória a falta de interesse legislativo quanto à regulamentação da profissão. Nesse sentido, ao identificar as competências necessárias para a atuação do contador forense, este estudo contribui para as Instituições de Ensino Superior (IES), levando-se em conta que por meio do mapeamento de competências, obtém-se um direcionamento para subsidiar a elaboração das matrizes curriculares para cursos de graduação e pós-graduação em Contabilidade Forense.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contabilidade Forense

A Contabilidade Forense é conhecida como *Forensic Accounting* nos países de língua inglesa. Nos Estados Unidos, essa especialização é bastante conhecida, e gera grande demanda profissional. 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 (Rezaee, Crumbley, & Elmore, 2004).

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 Europeia. Golden, Skalak e Clayton (2006) reforçam esse argumento, relatando que, comparada a outras áreas da contabilidade, como a auditoria, que se encontra bem definida e alicerçada, a Contabilidade Forense está ainda na sua infância.

No Brasil, admite-se que a contabilidade forense encontra-se em estágio introdutório, destacando-se a não existência de normatização para a atuação do contador forense. Dessa forma, para melhor elucidação, as principais definições da temática são evidenciadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Principais Definições de Contabilidade Forense

(continua)

Autoria	Conceitos
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

(conclusão)

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, Singleton, Bologna e Lindquist(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 aqueles 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: Elaborada pelos autores.

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 ao 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 a Justiça. O seu objetivo é detectar, prevenir, controlar, isto é, gerar provas da existência de fraudes.

2.2 Contabilidade Forense *versus* Auditoria e Perícia Contábil

Considerando que a Contabilidade Forense é uma área ainda recente no país, cabe elucidar sua diferenciação em relação a auditoria e perícia contábil. Nesse direcionamento, Golden *et al.* (2006) salientam que a preocupação dos contadores forenses não é formar opinião geral sobre os demonstrativos contábeis, mas, sim, efetuar exames detalhados sobre a situação patrimonial de organizações, por meio de evidências documentais e testemunhais, e que tem como objetivo apresentar provas e ações preventivas para eliminar ou evitar irregularidades. Gray (2008) argumenta que a auditoria tem como foco a identificação e prevenção de erro, enquanto o contador forense identifica fraudes.

Dessa forma, pode-se inferir que o auditor tem fundamentalmente o intuito de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, bem como averiguar se foram adotadas as práticas aceitáveis de contabilidade e auditoria. O contador forense adota uma abordagem muito mais proativa, haja vista que seu trabalho consiste em procurar descobrir fraudes, e não apenas verificar o que se evidencia nas demonstrações financeiras (Crumbley & Apostolou, 2002).

Ribeiro (2009) relata que a perícia contábil se aproxima muito da Contabilidade Forense, porém difere dela pelo fato de a atuação do contador forense ser voltada para o âmbito das fraudes. Luccas e Relvas (2013) elaboraram uma pesquisa no intuito de identificar quais profissionais deveriam se especializar no combate a fraudes no Brasil, e os resultados demonstraram que nenhum dos entrevistados concordou que o perito contador se especialize em fraudes, considerando que esse fato limitaria a atividade do profissional. Nesse contexto, por meio da Tabela 2, identificam-se as diferenças entre essas especializações.

Tabela 2 – Diferença das Atividades de Auditoria, Perícia e Contabilidade Forense

(continua)

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

(conclusão)

Periodicidade	Trimestral e anual	Pontual	Pontual
Demandantes	Órgãos reguladores, legislação e acionistas	Justiça ou partes envolvidas	Fraudados (vítimas)
Produto final	Parecer / Relatório	Laudo	Relatório
Escopo	Demonstrações financeiras	Quesitos	Denúncia
Tempo	Histórico	Histórico	Histórico e futuro
Tipo	Apuração	Deteccção	Deteccção e prevenção
Apuração	Fatos e estimativas	Fatos	Fatos
Formação	Contador	Contador	Multidisciplinar

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em Silva (2011).

Percebe-se que a Contabilidade Forense aproxima-se muito da auditoria, bem como da perícia contábil, porém é nítido que essa especialização se difere em alguns aspectos. Contudo, torna-se difícil elencar essas diferenciações, considerando-se que no Brasil a atuação do contador forense não possui normatização, fato que limita esta análise.

2.3 Conceito e Dimensões da Competência

Dutra, Hipólito e Silva (2000) argumentam que há dificuldade de se definir competência, devido às múltiplas interpretações dadas ao termo. Cardoso e Riccio (2010) afirmam que competência é um construto em desenvolvimento, motivo pelo qual apresenta diversos conceitos. Em termos gerais, competência pode ser conceituada como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes imprescindíveis ao desempenho superior de uma função, trabalho ou atividade (Boyatzis, 1982; McClelland, 1973; Spencer & Spencer, 1993).

Nesse sentido, Green (1999) propôs o modelo *KSAO* – *Knowledge, Skill, Ability, Other*, conforme evidenciado na Tabela 3, que elucida as dimensões da competência.

Tabela 3 – Modelo *KSAO* de Green (1999)

Conhecimento (Knowledge)	A informação específica necessária para desempenhar um trabalho. Esse conhecimento é adquirido tipicamente por meio da educação formal, treinamento e experiência no trabalho
Habilidade (Skill)	Proficiência ao usar ferramentas e equipamentos no trabalho. Essa 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 (Ability)	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
Outras (Other)	Características adicionais necessárias para se fazer bem um trabalho. Essa categoria inclui a <i>performance</i> da habilidade, atitudes, personalidades e outras características pessoais requeridas pelo profissional, como, por exemplo, criatividade e capacidade de enfrentar problemas

Fonte: Elaborada pelos autores, com base em Green (1999).

Diante do exposto, e considerando-se 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*, proposto por Green (1999). Destaca-se que a opção por essa abordagem se deve ao seu alinhamento com os traços que possuem os estudos estrangeiros sobre as competências do contador forense.

2.4 Estudos Empíricos sobre Competências do Contador Forense

Ressalta-se que no âmbito internacional foram realizados diversos estudos relacionados à identificação das competências relevantes para o contador forense (Astutie & Utami, 2013; Bhasin, 2013; Davis *et al.*, Ogilby, 2010; Digabriele, 2008; Okoye & Jugu,

2010). Em contrapartida, no Brasil, segundo o levantamento bibliográfico desta pesquisa, ainda não foram publicados estudos nessa temática. Dessa forma, por meio da Tabela 4, observa-se um conjunto de 23 competências do contador forense, conforme registros da literatura.

Tabela 4 – Competências do Contador Forense

Competência	Autoria
Análise Dedutiva	Bhasin (2013); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Ceticismo	Astutie e Utami (2013)
Compostura	Bhasin (2013); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Compreensão dos Objetivos de um Caso	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Comunicação Escrita	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Comunicação Oral	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Conhecimento Jurídico	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Detalhismo	Astutie e Utami (2013)
Flexibilidade Investigativa	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Habilidades de Auditoria	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Habilidades de Pesquisa	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Identificação de Questões-chave	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Intuição Investigativa	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Narração de Fatos	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Observação de Fatos em sua Amplitude	Davis <i>et al.</i> (2010)
Organização de Situações Não Estruturadas	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Pensamento Crítico	Astutie e Utami (2013); Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Pensamento como o Malfeitor	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Proficiência Analítica	Bhasin (2013); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Resolução de Problemas Estruturados	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)
Resolução de Problemas Não Estruturados	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010); Digabriele (2008); Okoye e Jugu (2010)
Simplificação da informação	Bhasin (2013); Davis <i>et al.</i> (2010)

Fonte: Elaborada pelos autores.

Salienta-se que esse conjunto de competências foi testado empiricamente pelos autores por meio de levantamentos (*survey*) realizados nos Estados Unidos e em outros países.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa se classifica, quanto aos objetivos, como exploratória e descritiva, considerando-se que por meio da identificação das competências do contador forense, torna-se possível descrever as características do seu perfil profissional. Quanto à abordagem do problema, o presente estudo se caracteriza como quantitativo, considerando-se o uso da estatística descritiva. Quanto aos procedimentos, utilizou-se a técnica *Delphi*.

3.1 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). Segundo Wright e

Giovinazzo (2000) a técnica consiste em um questionário interativo, que circula diversas vezes por um grupo de peritos, preservando o anonimato das respostas individuais. Assim, a *Delphi* tem por finalidade obter um consenso sobre determinado tema, baseando-se na opinião de especialistas (Dalkey & Helmer, 1963).

Cabe levantar que a utilização de especialistas justifica-se pelo fato de serem pessoas formadoras de opinião, com declarações respeitáveis e confiáveis (Kayo & Securato, 1997). Além disso, segundo Grisham (2009) a *Delphi* foi criada no intuito de afastar o viés que ocorre quando os participantes se reúnem, razão pela qual os especialistas não são informados sobre quem são os outros respondentes durante o processo de aplicação.

3.1.1 Seleção dos Especialistas

A seleção dos especialistas é considerada uma etapa de grande relevância para a pesquisa *Delphi*. Grisham (2009) ressalta a importância de se eleger um painel de especialistas que esteja balanceado no tocante à imparcialidade e ao interesse no assunto. Ainda é recomendado que não se incluam respondentes que se encontrem envolvidos pessoalmente na situação pesquisada (Giovinazzo, 2001; Vianna, 1989).

Outro fator que deve ser analisado é a quantidade de especialistas para aplicação da *Delphi*. Giovinazzo (2001) estabelece como suficiente algo entre 15 a 30 pessoas para gerar informações relevantes e proveitosas. Segundo Cunha (2007) um fato harmonioso entre os autores é que um número de respondentes abaixo de dez limita o processo de análise das respostas, bem como o grau de confiança de agir como um consenso; em contrapartida, um número excessivo, torna a administração muito complexa.

Nesse sentido, as dissertações e teses na área contábil que utilizaram a técnica *Delphi*, possuem painel composto por 12 a 21 especialistas (Brito, 2016; Cunha, 2007; Lyra, 2008; Miranda, 2011; Vieira, 2009).

3.1.2 Elaboração do Questionário *Delphi*

A coleta de dados em pesquisas que utilizam a técnica *Delphi* se dá por meio de questionários. Segundo Wright e Giovinazzo (2000) esse questionário deve ser planejado visando à conveniência do respondente, sendo bastante úteis, para isso, as questões do tipo “preencha o espaço em branco” ou “concorda ou discorda”, que, no entanto, não devem substituir quesitos que pedem para discorrer sobre o assunto. Assim, um aspecto importante na construção do questionário é que se disponibilize espaço para que cada respondente faça eventuais comentários (Kayo & Securato, 1997). Recomenda-se ainda que o questionário não seja longo, para não despender muito tempo dos participantes (Gall, Gall, & Borg, 2007).

3.1.3 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 submetidos ao grupo (Kayo & Securato, 1997). Wright e Giovinazzo (2000) relatam que a análise e a tabulação dos dados geralmente acontecem com o auxílio de estatística simples.

3.1.4 Elaboração do Questionário Seguinte e *Feedback*

Após o questionário da primeira rodada ser respondido, o pesquisador sintetiza as respostas, elabora um novo questionário e o submete ao grupo de respondentes, o que ocasiona uma oportunidade para que cada especialista reavalie suas respostas originais com base na análise das respostas do grupo (Linstone & Turoff, 2002). Giovinazzo (2001) argumenta que devido à inclusão dos resultados da rodada anterior e possivelmente de novas questões, o segundo questionário geralmente é mais extenso.

Assim, esse procedimento é replicado 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 três rodadas (Wright & Giovinazzo, 2000). Destaca-se que as pesquisas que utilizaram a técnica *Delphi* na área contábil conseguiram o consenso do grupo de especialistas após a realização de três rodadas (Brito, 2016; Cunha, 2007; Lyra, 2008; Miranda, 2011; Vieira, 2009).

3.1.5 Conclusões Gerais e Relatório Final

Vianna (1989) argumenta que para se determinar o fim das rodadas *Delphi*, é preciso analisar a estabilidade, isto é, quando novas rodadas não trouxeram contribuições para a pesquisa. Nesse sentido, um dos parâmetros para determinação do consenso por parte dos respondentes é o coeficiente de variação (CV), 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 consenso satisfatório, procede-se com a elaboração do relatório final, em que os resultados são processados de forma sintética ou analítica.

3.2 Aplicação da Técnica *Delphi* para identificação das Competências Necessárias para o Contador Forense

Destaca-se que neste estudo o termo “especialistas em fraudes” refere-se a peritos criminais, auditores e profissionais contábeis com experiências em fraudes. Dessa forma, para a aplicação da *Delphi*, foram inseridos profissionais tanto do setor público como do privado, a fins de evitar possíveis vieses. Ainda, optou-se por se mesclar a atuação dos participantes para a *Delphi* ser heterogênea, conforme indica a literatura.

Foram respeitados os seguintes critérios para seleção dos especialistas: i) ter pelo menos uma das titulações em Ciências Contábeis (graduação, especialização, mestrado ou doutorado); ii) experiência de mercado na área contábil por período superior a cinco 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*, foram realizadas pesquisas nos *websites* Google, Plataforma Lattes e LinkedIn. Posteriormente, os especialistas foram convidados por intermédio de carta enviada por *e-mail*. A Tabela 5 apresenta a distribuição proporcional dos convites enviados, aceitos, bem como a participação dos respondentes em cada rodada da técnica *Delphi*.

Tabela 5 – Participantes da Técnica *Delphi*

Especialistas	Quantidade	(%)
Convites	44	100,0
Aceites	22	50,0
Respondentes na 1ª rodada	21	47,7
Respondentes na 2ª rodada	20	45,5
Respondentes na 3ª rodada	20	45,5

Fonte: Elaborada pelos autores.

Antes da aplicação de cada rodada, foi realizado um pré-teste com três contadores e dois docentes de contabilidade, para se averiguar a funcionalidade do questionário, bem como para apontar e reparar eventuais erros de comunicação, isto é, certificar-se de que o instrumento era compreensível.

O questionário da primeira rodada *Delphi* foi elaborado com base na pesquisa bibliográfica levantada sobre as competências do contador forense (tópico 2.4). Foram elaboradas questões fechadas, com opções de respostas do tipo concordo/discordo. Também foi disponibilizado espaço para a inserção de comentários e sugestão de novas competências. Além disso, foi apresentada uma breve explicação sobre a Contabilidade Forense. Para a etapa seguinte, seriam excluídas as competências com concordância inferior a 50%.

Na segunda rodada, procedeu-se à tabulação dos dados da primeira etapa, com a finalidade de fornecer um *feedback* aos participantes, isto é, evidenciar o percentual de aceitação de cada item. Salienta-se que nenhuma das competências obteve concordância abaixo de 50%. O novo questionário, portanto, repetiu os quesitos da primeira rodada, sendo acrescentadas novas competências sugeridas pelo comitê de especialistas. Desse modo, foi solicitado que cada respondente atribuísse nota de 0 a 10 a cada item, em escala de importância. Destaca-se que novamente foi disponibilizado espaço para inserção de comentários.

A terceira rodada foi iniciada com o *feedback* da rodada anterior. A análise dos dados foi realizada por meio da estatística descritiva (score, média, mediana e coeficiente de variação). Ressalta-se que para determinar o consenso do grupo de participantes, considerou-se o coeficiente de variação das notas obtidas nesta pesquisa. Assim, os itens com alta concordância, alcançados na segunda rodada, foram excluídos desta etapa, por se entender que essas competências já haviam alcançado consenso entre os especialistas.

Finalmente, com base nos resultados apresentados, foi solicitado que cada respondente reavaliasse suas respostas. Para a classificação das competências em grau de importância, utilizou-se o score, que é a soma das notas atribuídas pelos participantes. A primeira etapa do processo teve início em 14/02/2017, e a terceira e última rodada foi concluída em 17/04/2017.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Resultados da Aplicação da Técnica *Delphi*

A técnica *Delphi* foi realizada em três rodadas não presenciais e uma comissão formada por 20 especialistas. Na Tabela 6 são apresentados os títulos acadêmicos dos participantes.

Tabela 6 – Formação Acadêmica dos Participantes da Técnica *Delphi*

	Quantidade	(%)	Quantidade	(%)		
Graduação	Administração	2	(*)	Ciências Navais	1	5,0
	Ciências Atuariais	1	(*)	Direito	2	(*)
	Ciências Contábeis	19	95,0	Economia	1	(*)
Mestrado	Administração Pública	3	15,0	Perícias Forenses	1	5,0
	Contabilidade/Controladoria	12	60,0	Segurança Pública, Jutiça e Cidadania	1	5,0
Doutorado	Controladoria e Contabilidade	1	5,0			

(*) Segunda graduação

Fonte: Elaborada pelo autores.

Destaca-se que dos 20 especialistas, 30% possuem mais de uma graduação. Todos possuem um ou mais títulos de especialização. Salienta-se ainda que foram incluídos profissionais com diferentes atuações, sendo 10 peritos criminais federais, 2 peritos criminais estaduais, 2 peritos contábeis, 1 auditor federal de controle externo, 3 auditores internos, 1 auditor geral e concomitantemente 10 docentes. Cabe levantar que os participantes eram de várias regiões do Brasil e oriundos de instituições públicas e privadas.

4.1.1 Primeira Rodada *Delphi*

Na primeira rodada, foi apresentada à comissão de especialistas, uma lista contendo 23 competências, que de acordo com a literatura, são fundamentais para a atuação do contador forense. As competências apresentadas ao grupo de respondentes, na primeira etapa do processo, encontram-se listadas na Tabela 7.

Tabela 7 – Competências do Contador Forense Evidenciadas na Literatura

Competência	Significado	Autoria
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 <i>et al.</i> (2010)
Ceticismo	Manter atitude de ceticismo profissional durante as tarefas	Astutie e Utami (2013)
Compostura	Manter uma atitude calma em situações de pressão	Digabriele (2008)
Compreensão dos Objetivos de um Caso	capacidade de captar as finalidades dos acontecimentos	Davis <i>et al.</i> (2010)
Comunicação Escrita	Capacidade de comunicar de maneira eficaz, por meio de relatórios, gráficos, tabelas, construindo as bases de sua 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 sua opinião	Digabriele (2008)
Conhecimento Jurídico	Compreender os processos legais básicos, como também as questões legislativas, incluindo as normas dos meios de prova	Digabriele (2008)
Detalhismo	Verificar de forma minuciosa	Astutie e Utami (2013)
Flexibilidade Investigativa	Capacidade de se afastar da auditoria e dos procedimentos padronizados, e examinar minuciosamente situações de sinais de alerta atípicos	Digabriele (2008)
Habilidades de Auditoria	Entender técnicas e procedimentos de auditoria	Davis <i>et al.</i> (2010)
Habilidades de Pesquisa	Compreender métodos e técnicas de pesquisa	Davis <i>et al.</i> (2010)
Identificação de Questões-chave	Capacidade de apontar os principais pontos para o identificação do problema	Davis <i>et al.</i> (2010)
Intuição Investigativa	Faro investigativo para apuração e descoberta dos fatos	Davis <i>et al.</i> (2010)
Narração de Fatos	Capacidade de contar a história, isto é, visualizar os acontecimentos	Davis <i>et al.</i> (2010)
Observação de Fatos em sua Amplitude	Capacidade de visualizar os acontecimentos de modo geral	Davis <i>et al.</i> (2010)
Organização de Situações Não Estruturadas	Capacidade de ordenar os acontecimentos com abordagem não estruturada	Davis <i>et al.</i> (2010)
Pensamento como o Malfeitor	Capacidade de visualizar a situação como o malfeitor	Davis <i>et al.</i> (2010)
Pensamento Crítico	Capacidade de discernir entre opinião e fato	Digabriele (2008)
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 <i>et al.</i> (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 <i>et al.</i> (2010)

Fonte: Elaborada pelos autores.

Foi requerido aos especialistas que manifestassem sua concordância ou discordância em relação aos 23 itens apresentados. Dessa forma, observa-se na Tabela 8, a distribuição proporcional das competências aceitas pela comissão.

Tabela 8 – Resultados da Primeira Rodada da Técnica *Delphi*

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

Fonte: Elaborada pelos autores.

Observa-se que oito competências obtiveram aceitação unânime dos especialistas na primeira rodada: “Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas”, “Compreensão dos Objetivos de um Caso”, “Comunicação Escrita”, “Detalhismo”, “Flexibilidade Investigativa”, “Identificação de Questões-chave”, “Organização de Situações Não Estruturadas” e “Pensamento Crítico”. Em contrapartida, a competência “Pensamento como o Malfeitor” se destaca com a menor aceitação pelo grupo: 65%.

Sobre as competências, os comentários do comitê de especialistas são apresentados a seguir:

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”.

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 Brasil, a doutrina de criminalística é contrária à idéia de proatividade 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, de acordo com seus conhecimentos e experiências próprias. Assim, tais sugestões foram incluídas na segunda rodada. Na Tabela 9 observam-se as 14 competências propostas, seguidas dos respectivos significados elaborados pelo comitê de especialistas.

Tabela 9 – Competências do Contador Forense Sugeridas pelos Especialistas

Competência	Significado
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 à 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 estar direta ou indiretamente envolvidas em processos 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	Possibilita 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.1.2 Segunda Rodada *Delphi*

Para a realização da segunda rodada da técnica *Delphi*, verificou-se o nível de aceitação de cada competência na etapa anterior, em números percentuais. Seriam excluídos da lista os itens com baixa aceitação, isto é, aqueles que obtivessem menos de 50% de concordância. Entretanto, todas as competências alcançaram aceitação superior a 50%, razão pela qual nenhuma delas foi excluída.

Uma nova lista, agora com 37 competências, sendo 23 da etapa anterior e 14 novas sugeridas pelos participantes, foi apresentada ao grupo na segunda rodada sendo solicitado que cada um deles atribuísse o grau de importância dos itens, atribuindo notas de 0 a 10.

O resultado da segunda rodada, com o escore alcançado pelas competências, como também a média, a mediana e o coeficiente de variação, são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Resultados da Segunda Rodada da Técnica *Delphi*

Competência	Escore	Média	Mediana	Coefficiente 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
Análise Indutiva	175,0	8,8	9,0	11,7
Análise Sistemática de Fatos Questionados	190,0	9,5	10,0	6,4
Ceticismo	177,5	8,9	9,0	9,7
Compostura	163,5	8,2	8,0	16,0
Compreensão dos Objetivos de um Caso	193,0	9,7	10,0	11,8
Compreensão Multidisciplinar	187,0	9,4	10,0	8,7
Comunicação Escrita	186,0	9,3	10,0	14,4
Comunicação Oral	156,0	7,8	8,0	31,0
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 Jurídico	162,5	8,1	8,0	16,2
Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	179,0	9,0	9,5	14,7
Detalhismo	177,0	8,9	9,0	13,9
Flexibilidade Investigativa	192,0	9,6	10,0	7,9
Habilidades de Auditoria	162,5	8,1	8,0	21,5
Habilidades de Entrevista	169,0	8,5	9,0	28,9
Habilidades de Informática	177,0	8,9	9,0	12,3
Habilidades de Pesquisa	185,5	9,3	10,0	14,8
Imparcialidade	198,0	9,9	10,0	4,5
Identificação de Questões-chave	187,0	9,4	10,0	9,4
Inteligência Interpessoal	174,0	8,7	9,0	15,9
Intuição Investigativa	183,5	9,2	10,0	15,9
Liderança	150,0	7,5	8,0	30,4
Narração de Fatos	157,0	7,9	8,8	36,2
Objetividade	184,0	9,2	10,0	13,0
Observação de Fatos em sua Amplitude	175,5	8,8	10,0	27,2
Organização de Situações Não Estruturadas	178,0	8,9	10,0	25,8
Pensamento como o Malfeitor	151,0	7,6	8,0	31,7
Pensamento Crítico	191,0	9,6	10,0	7,9
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
Trabalho em Equipe	170,0	8,5	9,0	14,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que as três competências que apresentaram consenso satisfatório e alcançaram maior aceitação entre os especialistas na segunda rodada foram “Imparcialidade”, com escore total de 198 pontos, “Compreensão dos Objetivos de um Caso”, com escore 193 e “Flexibilidade Investigativa”, com 192 pontos. Apenas cinco competências apresentaram alto coeficiente de variação, isto é, valor maior que 30%, evidenciando menor consenso entre os respondentes: “Comunicação Oral” (31,0%), “Conhecimento em Psicologia” (32,8%), “Liderança” (30,4%), “Narração de Fatos” (36,2%) e “Pensamento como o Malfeitor” (31,7%). Observa-se que essas competências obtiverem os menores escores de toda a lista: 156, 143, 150, 157 e 151 pontos, respectivamente.

4.1.3 Terceira Rodada *Delphi*

Para elaboração da lista de competências da terceira rodada, foram excluídas aquelas que apresentaram baixa dispersão na segunda etapa, isto é, valores do coeficiente de variação inferiores a 15%. Isso por se entender que esses itens já haviam atingido o consenso da comissão dos especialistas.

Dessa forma, foram apresentadas as demais competências para o comitê de especialistas. Foi indagado aos respondentes se eles gostariam de reavaliar as notas atribuídas na rodada anterior, considerando os resultados apresentados por meio da estatística descritiva (score, média, mediana e coeficiente de variação), ou se seriam mantidas as notas concedidas anteriormente. Desse modo, a terceira rodada, basicamente, teve caráter de confirmação ou alteração das notas atribuídas pelo grupo na etapa anterior.

Apenas dois especialistas mantiveram as notas atribuídas na segunda rodada. Os outros 18 fizeram alterações em algumas notas. De maneira geral, as alterações foram em direção a convergência das opiniões, gerando maior consenso do grupo. Os resultados alcançados na aplicação da terceira rodada da técnica *Delphi* são evidenciados na Tabela 11.

Tabela 11 – Resultados da Terceira Rodada da Técnica *Delphi*

Competência	Score	Média	Mediana	Coefficiente de Variação (%)
Compostura	159,0	8,0	8,0	13,8
Comunicação Oral	154,0	7,7	8,0	28,0
Conhecimento em Psicologia	138,0	6,9	7,0	30,8
Conhecimento Jurídico	163,0	8,2	8,0	10,7
Habilidades de Auditoria	164,0	8,2	8,5	18,0
Habilidades de Entrevista	171,0	8,6	9,0	22,6
Inteligência Interpessoal	175,0	8,8	9,0	15,2
Intuição Investigativa	190,0	9,5	10,0	8,0
Liderança	149,0	7,5	8,0	27,7
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 Situações Não Estruturadas	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

Fonte: Dados da pesquisa.

Na terceira rodada, a competência “Intuição Investigativa”, obteve o maior score, sendo 190 pontos, enquanto outras competências também se destacaram com scores acima de 170 pontos: “Habilidades de Entrevista” (171), “Inteligência Interpessoal” (175), “Observação de Fatos em sua Amplitude” (176) e “Organização de Situações Não Estruturadas” (179).

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

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

Ainda por meio das notas atribuídas pela comissão de especialistas, foi possível elaborar um *ranking* em grau de importância das competências necessárias para o contador forense, investigadas neste estudo, conforme evidenciado na Tabela 12.

Tabela 12 – *Ranking* das Competências do Contador Forense, segundo os respectivos Graus de Importância

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

Fonte: Dados da pesquisa.

Nota-se que a competência “Imparcialidade” liderou a classificação, com escore de 198 pontos (99% do valor máximo possível). A competência “Compreensão dos Objetivos de um Caso” ocupou a segunda posição do *ranking*, com 193 pontos (96,5%). A competência “Flexibilidade Investigativa” obteve o terceiro lugar, com 192 pontos (96%). Enquanto isso, a competência “Conhecimento em Psicologia” ocupou a última colocação, com 138 pontos (69%), sendo a única com coeficiente de variação superior a 30%.

Nesse contexto, a presente pesquisa se destaca por se fundamentar no modelo *KSAO*, proposto por Green (1999) que define competências como o conjunto de conhecimentos, habilidades, capacidades e outras características. A Tabela 13 reúne as 37 competências esperadas para o contador forense, distribuídas segundo o referido modelo.

Tabela 13 – Competências do Contador Forense distribuídas de acordo com o Modelo *KSAO* de Green (1999)

Dimensões	Competência	Classificação
Conhecimentos (5 competências)	Conhecimento em Lavagem de Dinheiro	8º
	Conhecimento Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças	15º
	Conhecimento em Métodos Quantitativos	23º
	Conhecimento Jurídico	25º
	Conhecimento em Psicologia	31º
Habilidades (4 competências)	Habilidades de Pesquisa	11º
	Habilidades de Informática	17º
	Habilidades de Entrevista	20º
	Habilidades de Auditoria	24º
Capacidades (21 competências)	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-chave	9º
	Compreensão Multidisciplinar	9º
	Comunicação Escrita	10º
	Proficiência Analítica	11º
	Análise Dedutiva	12º
	Resolução de Problemas Estruturados	14º
	Organização de Situações Não Estruturadas	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
	Pensamento como o Malfeitor	30º
Outras (7 competências)	Imparcialidade	1º
	Intuição Investigativa	6º
	Objetividade	13º
	Ceticismo	16º
	Detalhismo	17º
	Inteligência Interpessoal	19º
	Compostura	27º

Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando-se as quatro subdivisões propostas pelo modelo *KSAO*, de Green (1999) percebe-se que as competências que alcançaram a melhor classificação dos respectivos grupos de dimensões foram “Conhecimento em Lavagem de Dinheiro” (Conhecimentos), “Habilidades de pesquisa” (Habilidades), “Compreensão dos Objetivos de um Caso” (Capacidades) e “Imparcialidade” (Outras características).

Espera-se que os resultados deste estudo contribuam para subsidiar as IES no processo de criação de grades curriculares na área da Contabilidade Forense, como também para o aprimoramento profissional dos contadores forenses.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo encontrar evidências que possibilitem identificar quais são as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil, na

percepção de especialistas em fraudes. O estudo incluiu a revisão das principais obras acadêmicas sobre competências do citado profissional (Astutie & Utami, 2013; Bhasin, 2013, Davis *et al.*, 2010; Digabriele, 2008; Okoye & Jugu, 2010).

Dessa forma, por meio da revisão da literatura, foram levantadas 23 competências do contador forense, as quais foram submetidas à apreciação de uma comissão composta por 20 especialistas em fraudes, utilizando-se a técnica *Delphi*.

Os resultados possibilitaram constatar que todas as competências evidenciadas na literatura são relevantes para a atuação do contador forense no Brasil, segundo os especialistas. Adicionalmente, a pesquisa propôs a inclusão de 14 novas competências. As competências foram classificadas segundo o modelo *KSAO*, de Green (1999). Portanto, o item **conhecimentos** reuniu cinco competências, classificadas em ordem de importância, sendo: Lavagem de Dinheiro (8º), Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças (15º), Métodos Quantitativos (23º), Jurídico (25º) e Psicologia (31º), sendo que este último obteve o menor escore (69%) deste estudo na avaliação do grupo de respondentes.

As **habilidades** reuniram as quatro competências evidenciadas como necessárias para o contador forense, dispostas em ordem de importância, sendo: Pesquisa (11º), Informática (17º), Entrevista (20º) e Auditoria (24º). As **capacidades** destacadas neste estudo, reuniram 21 competências, dispostas em ordem de importância, a saber: 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-chave (9º), Compreensão Multidisciplinar (9º), Comunicação Escrita (10º), Proficiência Analítica (11º), Análise Dedutiva (12º), Resolução de Problemas Estruturados (14º), Organização de Situações Não Estruturadas (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, o grupo de **outras** características reuniu **sete** competências, classificadas em ordem de importância, sendo: Imparcialidade (1º), Intuição Investigativa (6º), Objetividade (13º), Ceticismo (16º), Detalhismo (17º), Inteligência Interpessoal (19º) e Compostura (27º). A competência “Imparcialidade”, portanto, obteve o 1º lugar geral nesta pesquisa, alcançando 99% do escore máximo possível. Entende-se que esse conjunto de competências, quando desenvolvidas, poderá trazer um aperfeiçoamento para o exercício das atividades do contador forense.

Além disso, considerando-se as cinco competências com melhor classificação nesta pesquisa, em análise comparativa, “Flexibilidade Investigativa” e “Pensamento Crítico” alinharam-se aos achados de Astutie e Utami (2013), Bhasin (2013), Davis *et al.* (2010), Digabriele (2008) e Okoye e Jugu (2010), ficando entre as cinco primeiras colocadas. Em contrapartida, a classificação das competências “Habilidades de Auditoria”, “Simplificação da Informação” e “Pensamento como o Malfeitor” divergiu do resultado encontrado por Davis *et al.* (2010), ficando as três em posições inferiores.

Destaca-se que outras competências também apresentaram divergência. Assim, as que obtiveram menor classificação nesta pesquisa foram “Comunicação Oral”, “Compostura” e “Conhecimento Jurídico”, evidenciadas nas pesquisas de Bhasin (2013), Davis *et al.* (2010) e Okoye e Jugu (2010). Todavia, é importante salientar que os estudos citados examinaram um número menor de competências. Com isso, ressalta-se que não ocorreram grandes discordâncias nos resultados, quando comparados aos deste estudo.

Espera-se que os resultados desta pesquisa venham a contribuir 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 universitária, bem como para cursos e treinamentos profissionais em Contabilidade Forense. Ademais, a classificação

elaborada neste estudo pode gerar um direcionamento para a inserção de conteúdos relevantes. Sugere-se que as IES brasileiras analisem a inclusão da disciplina Contabilidade Forense em seus programas curriculares, haja vista a relevância da temática na prevenção e no combate às fraudes, assunto de preocupação mundial.

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

Por se tratar de um tema introdutório e ainda pouco explorado, faz-se necessária a realização de novas pesquisas. Sugerem-se estudos ainda no contexto de competências do contador forense, porém com diferentes enfoques na composição da amostra. Sendo assim, será possível realizar comparações entre os resultados alcançados neste estudo, com a percepção de outros profissionais ligados ao âmbito das fraudes. Sugere-se também a utilização de outras abordagens metodológicas. Finalmente, estudos na área de educação em Contabilidade Forense também se mostram relevantes para o desenvolvimento da temática.

REFERÊNCIAS

- Astutie, Y. P., & Utami, Y. (2013). Characteristics and relevant skills of the forensic accountant: an empirical study on Indonesia. *Proceedings of the Annual International Conference on Accounting and Finance*. Bangkok, Thailand, 3.
- Bhasin, M. (2013, June). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants: experience of a developing economy. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 1(2), 11-52.
- Bologna, J., & Lindquist, R. J. (1995). *Fraud auditing and forensic accounting*. (2nd ed.). New York: Wiley.
- Boyatzis, R. E. (1982). *The competent manager: a model for effective performance*. New York: John Wiley & Sons.
- Brito, N. D. D. C. (2016). *Sucesso do microempreendedor individual no Brasil*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Cardoso, F. N. (2008). *Contabilidade forense: incipiência ou insipiência*. Dissertação de mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, DF, Brasil.
- Cardoso, R. L., & Riccio, E. L. (2010, julho/setembro). Existem competências a serem priorizadas no desenvolvimento do contador? Um estudo sobre os contadores brasileiros. *Revista de Gestão*, 17(3), 353-367.
- Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico. (2018). *Plataforma Lattes*. Recuperado em 7 setembro, 2017, de <http://lattes.cnpq.br>
- Costa, A. P. P., & Wood, T., Jr. (2012). Fraudes corporativas. *Revista de Administração de Empresas*, 52(4), 464-472.
- Crumbley, D. L., & Apostolou, N. (2002, July/September). Forensic accounting: a new growth area in accounting. *Ohio CPA Journal*, 61(3), 16.
- Cunha, J. V. A. (2007). *Doutores em ciências contábeis da FEA/USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano*. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em

- Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Dalkey, N., & Helmer, O. (1963). An experimental application of the Delphi method to the use experts. *Management Science*, 9(3), 458-467.
- Davis, C., Farrell, R., & Ogilby, S. (2010). Characteristics and skills of the forensic accountant. *AICPA, FVS Section*.
- Digabriele, J. A. (2008, July/August). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338.
- Dutra, J. S. (2004). *Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo: Atlas.
- Dutra, J. S., Hipólito, J. A. M., & Silva, C. M. (2000, janeiro). Gestão de pessoas por competência: o caso de uma empresa de telecomunicações. *Revista de Administração Contemporânea*, 4(1), 161-176.
- Gall, M. D., Gall, J. P., & Borg, W. R. (2007). *Educational research: an introduction* (8th ed.). New York: Pearson/Allyn and Bacon.
- Gelatti, C. B., Meneghetti, D., & Silva, T. M. (2010, novembro/dezembro). Análise da adequação das empresas brasileiras à Lei Sarbanes-Oxley. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (186), 69-83.
- Giovinazzo, A. S. (2001, abril/maio/junho). Modelo de aplicação da metodologia Delphi pela internet – vantagens e ressalvas. *Revista Administração On Line*, 2(2). Recuperado em 14 outubro, 2017, de http://www.fecap.br/adm_online/art22/renata.htm
- Golden, T. W., Skalak, S. L. & Clayton, M. M. (2006). *A guide to forensic accounting investigation* (2nd ed.). New Jersey: John Wiley & Sons.
- Gornik-Tomaszewski, S. & Mccarthy, I. N. (2005). Response to corporate fraud in the United States and Europe: towards a consistent approach to regulation. *Review of Business*, 26(2), 15-23.
- Gray, D. (2008). Forensic accounting and auditing: compared and contrasted to traditional accounting and auditing. *American Journal of Business Education – Fourth Quarter*. 1(2), 115-126.
- Green, P. C. (1999). *Building robust competencies: linking human resource systems to organizational strategies*. San Francisco: Jossey-Bass Publishers.
- Grippio, F. J., & Ibex, J. W. T. (2003, June). Introduction to forensic accounting. *The National Public Accountant*, 37(4), 4-8.
- Grisham, T. (2009). The Delphi technique: a method for testing complex and multifaceted topics. *International Journal of Managing Projects Business*, 2(1), 112-130.
- Hopwood, W. S., Leiner, J. J., & Young, G. R. (2007). *Forensic Accounting*. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Kahan, S. (2006). Sherlock Holmes enters accounting: dramatic increase in fraud brings more CPA sleuths into the industry. *Accounting Today*, 20(8), 1, 32-33.
- Kayo, E. K., & Securato, J. R. (1997). Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses. *Caderno de Pesquisas em Administração*, 1(4), 51-61.
- Linstone, H. A., & Turoff, M. (2002). *The Delphi method: techniques and applications*. Massachusetts: Addison-Wesley.
- Luccas, R. G., & Relvas, T. R. S. (2013). O contador forense na investigação e combate a fraude no Brasil: aplicação da técnica Delphi. *Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil, 10.
- Lyra, R. L. W. C. (2008). *Análise hierárquica dos indicadores contábeis sob a óptica do desempenho empresarial*. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.

- Manning, G. A. *Financial investigation and forensic accounting*. Boca Raton: CRC Press, 2005.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- McClelland, D. C. (1973). Testing for competence rather than intelligence. *American Psychologist*, 28(1), 1-14.
- Miranda, G. J. (2011). *Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em contabilidade no Brasil*. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Moreira, N. R. O. (2009). *A forensic accounting em Portugal: evidências empíricas*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Okoye, E. I., & Jugu, Y. G. (2010). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants in Nigeria. *Journal of Knowledge Management*, 1(2), 34-47. Retrieved December 01, 2017, from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1797683
- Ramaswamy, V. (2007). *New frontiers: training forensic accountants within the accounting program*. Houston: University of St. Thomas.
- Rezaee, Z., Crumbley, L. D., & Elmore, R. C. (2004). Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners. *Advances in Accounting Education*, Forthcoming.
- Ribeiro, A. A. D. (2009). *Contabilidade forense e lavagem de capitais: um estudo da percepção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil.
- Silva, L. M. (2012). *Contabilidade forense: princípios e fundamentos*. São Paulo: Atlas.
- Silva, R. M. (2011). *Contabilidade forense no Brasil: uma proposição de metodologia*. Dissertação de mestrado, Programa de Pós-graduação, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Singleton, T. W., Singleton, A. J., Bologna, G. J., & Lindquist, R. J. (2006). *Fraud Auditing and forensic accounting*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Souza, J. C., & Scarpin, J. E. (2006). Fraudes contábeis: as respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. *Anais do SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia*, Resende, RJ, Brasil, 3.
- Spencer, L. M., & Spencer, S. M. (1993). *Competence at work models for superior performance*. New York: John Willey.
- Vianna, N. W. H. (1989). *Subjetividade no processo de previsão*. Tese de doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Vieira, S. S. C. (2009). *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*. Tese de doutorado, Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Wright, J., & Giovinazzo, R. A. (2000). Delphi: uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. *Caderno de Pesquisa em Administração*, 1(12), 54-65.