

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**

Leonardo Barbosa Amaral

**CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de
Especialistas em Fraudes**

Belo Horizonte
2019

Leonardo Barbosa Amaral

**CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de
Especialistas em Fraudes**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade.

Área de concentração: Controladoria e Finanças

Orientador: Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves
Coorientadora: Prof.^a Dr.^a Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

Belo Horizonte
2019

Ficha catalográfica

A485c
2019 Amaral, Leonardo Barbosa
Conteúdos do ensino em contabilidade forense [manuscrito]:
percepção de especialistas em fraudes/ Leonardo Barbosa Amaral – 2019.
125 f.: il., gráfs. e tabs.

Orientador: Márcio Augusto Gonçalves.

Coorientadora: Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Programa
de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade.

Inclui bibliografia (f. 94-100).

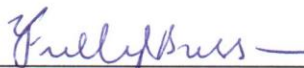
1. Contabilidade – Estudo e Ensino - Teses. 2. Perícia contábil – Teses. 3.
Criminalística – Teses. 4. Fraude – Teses. I. Gonçalves, Márcio Augusto. II.
Cunha, Jacqueline Veneroso Alves da. III. Universidade Federal de Minas
Gerais. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. IV.
Título.

CDD: 657.07

Leonardo Barbosa Amaral

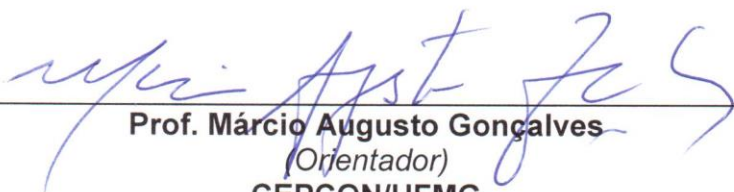
Esta Dissertação foi julgada adequada pelo Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria e contabilidade.

Belo Horizonte, 28 de março de 2019.



Profª. Valéria Gama Fully Bressan
Coordenadora do Curso

BANCA EXAMINADORA



Prof. Márcio Augusto Gonçalves
(Orientador)
CEPCON/UFMG



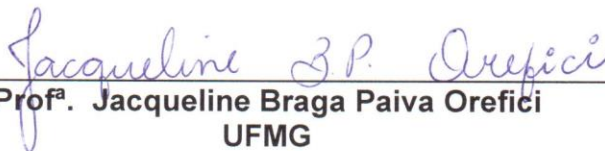
Profª. Jacqueline Vaneroso Alves da Cunha
(Co-orientadora)
CEPCON/UFMG



Profª. Laura Edith Taboada Pinheiro
CEPCON/UFMG



Prof. Bruno Pérez Ferreira
CEPEAD/UFMG



Profª. Jacqueline Braga Paiva Orefici
UFMG

Belo Horizonte, 2019

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu Deus, que tornou possível a realização deste trabalho.

Aos meus pais, pelo amor incondicional e pelo incentivo aos estudos.

À minha namorada, por ter caminhado ao meu lado, pela sua paciência e compreensão.

Aos meus orientadores, Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves e Prof.^a Dr.^a Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, por terem aceitado o convite para me orientar, e tê-lo feito com excelência e sabedoria. Agradeço, ainda, pela condução exemplar no decorrer de todas as etapas da pesquisa, o que possibilitou sua realização.

Ao Prof. MSc. Naim Kansaon Tarabai, um professor fonte de inspiração! Inspirou-me a cursar Auditoria e foi em uma de suas aulas que ouvi falar pela primeira vez da Contabilidade Forense. Este assunto cresceu, floresceu e, com certeza, terá muitos frutos.

Ao Prof. Dr. Eliseu Martins (Universidade de São Paulo), a quem eu tenho uma admiração muito especial. Fiquei honrado por ter aceitado o convite para participar deste estudo e tê-lo feito com tanto zelo.

Ao Prof. *PhD* Amr Kotb (*Zayed University* - Dubai, Emirados Árabes Unidos), por sua disponibilidade e contribuição no estudo, ajudou-me a ter uma melhor compreensão sobre o ensino da Contabilidade Forense no Reino Unido.

Ao Prof. *PhD* Richard Riley (*West Virginia University* - Estados Unidos), pelo incentivo, pela disponibilidade e pela contribuição direta nesta pesquisa. Na *West Virginia University*, a participação de Riley foi fundamental para que o Programa de Pós-Graduação em Contabilidade Forense e Investigação de Fraudes fosse iniciado em 2004. Foi em seus estudos que encontrei inspiração para escrever sobre o ensino da Contabilidade Forense.

Aos professores Dr.^a Laura Edith Taboada Pinheiro e Dr. Bruno Pérez Ferreira, por terem participado da minha banca de qualificação e pelas ricas contribuições trazidas.

A todos os especialistas que participaram deste estudo, sem os quais essa pesquisa não seria possível.

A todos aqueles que mesmo não citados aqui, contribuíram de alguma forma com este estudo.

Recebam todos, o meu muito obrigado!

Se eu vi mais longe, foi por estar sobre ombros de gigantes.

Isaac Newton

RESUMO

Amaral, L. B. (2019). *Conteúdos do Ensino em Contabilidade Forense: Percepção de Especialistas em Fraudes* (Dissertação de Mestrado). Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

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”. Os resultados da amostra particionada (acadêmicos versus praticantes) revelam que não só houve diferenças no *ranking* dos conteúdos, mas também algumas diferenças estatisticamente significativas nas percepções entre os dois grupos, utilizando o teste Qui-quadrado (χ^2) e o teste de Mann-Whitney. Os praticantes tendem a classificar em posições mais altas os conteúdos relacionados à fraude do que os acadêmicos, talvez motivados por suas experiências profissionais. Mesmo não havendo um consenso na literatura sobre o nível educacional para o ensino da Contabilidade Forense, a comissão de especialistas entende que deve ser em uma especialização. 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. Técnica *Delphi*.

ABSTRACT

Amaral, L. B. (2019). Contents of Teaching in Forensic Accounting: Fraud Specialists' Perception (Master's Thesis). Belo Horizonte, Brazil: Faculty of Economics, Federal University of Minas Gerais.

The teaching of Forensic Accounting has been a recurring theme in international literature and not without controversy. This study reports fraud specialists' perceptions about the teaching of Forensic Accounting, more specifically, it seeks to identify the contents that must be addressed in order to develop the knowledge and skills inherent to Forensic Accounting, using the Delphi technique. For this purpose, a commission comprising 25 Brazilian specialists was assembled, with heterogeneous training, represented both by academic and professional fields. Based on literature review, initially, 34 contents were submitted to the commission, one of which was excluded after the first round. Furthermore, the experts added 14 new contents and several comments were made throughout the process. Three rounds were required to reach consensus. The results of the study indicate that the experts perceive that most of the contents proposed by the international literature are relevant, and that the Delphi technique evidenced the ranking of the most important ones. Among the best-ranked contents, the majority are those related to the examination of fraud and corruption, including contents such as: "Prevention, Detection and Fraud Investigation", "Investigation Techniques (Bribery and Corruption)", "Study of Money Laundering Cases and Other Frauds", "Definition of Fraud", "Types of Fraud", "Money Laundering Prevention", "Hidden Asset Localization Techniques", and "Fraud Triangle". The results of the partitioned sample (academics versus practitioners) revealed that there were not only differences in the ranking of contents, but also some statistically significant differences in perceptions between the two groups using the Chi-square test (χ^2) and the Mann-Whitney test. Practitioners tend to rank fraud-related content higher than academics, perhaps motivated by their professional experiences. Even though there is no consensus in literature on the educational level for forensic accounting education, the panel of experts understands that it should be in a specialization level. This study advances in the literature on the teaching of Forensic Accounting and its results provide useful insights into this recurring research topic. This work can be especially handy for contractors, students, and universities, or anyone who has never heard of Forensic Accounting.

Keywords: Forensic Accounting. Academic Curriculum. Teaching. Delphi Technique.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Índice de percepção de corrupção no mundo	25
Figura 2: Triângulo da fraude	27
Figura 3: Campos de estudos da Contabilidade Forense	40
Figura 4: Instituições de ensino em Contabilidade Forense no mundo	44
Figura 5: Sequência de Execução de uma Pesquisa <i>Delphi</i>	59
Figura 6: Nuvem de palavras – Atuação profissional.....	73
Figura 7: Experiências acadêmicas e profissionais dos membros da comissão de especialistas	75

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Definições de atuação da Auditoria Independente, da Perícia Contábil e da Contabilidade Forense	33
Quadro 2: Exemplos de Recursos para a Educação em Contabilidade Forense	50
Quadro 3: Visão geral gráfica do modelo de currículo desenvolvido pela <i>West Virginia University</i>	53
Quadro 4: Exemplo de análise comparativa	65
Quadro 5: Conteúdos do ensino em Contabilidade Forense	66

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Coeficiente alfa de Cronbach	72
Tabela 2: Regiões de atuação dos participantes	74
Tabela 3: Percentual de aceitação dos conteúdos – Primeira rodada <i>Delphi</i>	76
Tabela 4: Resultados da segunda rodada <i>Delphi</i>	79
Tabela 5: Grau de importância dos conteúdos.....	81
Tabela 6: Comparação de acadêmicos versus praticantes sobre o conteúdo curricular	85
Tabela 7: Nível educacional do ensino da Contabilidade Forense	89

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ANCAF	Associação Nacional de Combate às Fraudes
ANEFAC	Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade
ANPAD	Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração
ANPCONT	Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
ANSP	Academia Nacional de Seguros e Previdência
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CIESA	Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas
CV	Coeficiente de Variação
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EBAPE	Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas
EEUU	Estados Unidos
EnANPAD	Encontro da ANPAD
EUA	Estados Unidos
FBI	<i>Federal Bureau of Investigation</i>
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
FEA/RP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FTR	Teoria do Fator de Tamanho Relativo
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IBRACAF	Instituto Brasileiro de Combate às Fraudes
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IESBA	<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
IESAE	Instituto de Estudos Avançados em Educação
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
INJ	Instituto Nacional de Justiça dos Estados Unidos

IPC	Índice de Percepção da Corrupção
IRS	<i>Internal Revenue Service</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
JISTEM	<i>Journal of Information Systems and Technology Management</i>
MBA	<i>Master of Business Administration</i>
NOCLAR	<i>Responding to Non-compliance with Laws and Regulations</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PF	Polícia Federal
PUC/MG	Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais
REPeC	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
SAS	<i>Statement on Auditing Standards</i>
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
TAACs	Técnicas de Auditoria Auxiliadas por Computadores
UERJ	Universidade do Estado do Rio de Janeiro
UFAM	Universidade Federal do Amazonas
UFG	Universidade Federal de Goiás
UFMG	Universidade Federal de Minas Gerais
UFRJ	Universidade Federal do Rio de Janeiro
UFSC	Universidade Federal de Santa Catarina
UnB	Universidade de Brasília
UOW	<i>University of Wollongong</i>
USP	Universidade de São Paulo
WVU	<i>West Virginia University</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	18
1.1	Problema de pesquisa	21
1.2	Questão de pesquisa	21
1.3	Objetivos	22
1.3.1	Objetivo geral	22
1.3.2	Objetivos específicos.....	22
1.4	Justificativa e relevância da pesquisa.....	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1	Definições de fraude, erro e corrupção	24
2.1.1	Percepção de corrupção no mundo	25
2.2	Teoria da motivação delituosa	26
2.2.1	Triângulo da fraude	26
2.3	Ambiente legal e regulatório	28
2.4	Definição de Contabilidade Forense	29
2.4.1	Técnicas da Contabilidade Forense.....	34
2.5	Qualidades e habilidades de um contador forense.....	36
2.5.1	Oportunidades profissionais em Contabilidade Forense	37
2.6	Ensino da Contabilidade Forense.....	40
2.6.1	Análise da Contabilidade Forense no mundo	42
2.6.1.1	América.....	45
2.6.1.2	Europa.....	46
2.6.1.3	Ásia	47
2.6.1.4	África	49
2.6.1.5	Oceania	49
2.6.2	Recursos para o ensino da Contabilidade Forense	50
2.6.3	Conteúdos do ensino em Contabilidade Forense.....	51
3	METODOLOGIA.....	56
3.1	Caracterização da pesquisa.....	56
3.2	A técnica <i>Delphi</i>	57
3.2.1	Execução da técnica <i>Delphi</i>	58

3.2.2	Seleção dos especialistas	60
3.2.3	Elaboração do questionário da primeira rodada <i>Delphi</i>	60
3.2.4	Tabulação e análise dos resultados recebidos	61
3.2.5	Elaboração do próximo questionário e do <i>feedback</i>	61
3.2.6	Conclusões gerais e relatório final	62
3.2.7	Vantagens e desvantagens da técnica <i>Delphi</i>	62
3.3	Aplicação da técnica <i>Delphi</i> para identificação dos conteúdos que devem ser abordados em um curso de Contabilidade Forense	64
3.3.1	Elaboração do questionário <i>Delphi</i>	64
3.3.1.1	Seleção dos conteúdos do ensino em Contabilidade Forense	64
3.3.1.2	Pré-teste	67
3.3.2	A comissão de especialistas	68
3.3.3	Primeira rodada <i>Delphi</i>	69
3.3.4	Segunda rodada <i>Delphi</i>	69
3.3.5	Terceira rodada <i>Delphi</i>	70
3.3.6	CrITÉrios para terminar a consulta e relatório final	70
3.4	Estatísticas de confiabilidade e de consistência interna	72
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	73
4.1	Principais atributos dos membros da comissão de especialistas	73
4.2	Primeira rodada da técnica <i>Delphi</i>	75
4.3	Segunda rodada da técnica <i>Delphi</i>	78
4.4	Terceira rodada da técnica <i>Delphi</i>	80
4.5	Percepções de acadêmicos versus praticantes sobre os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense	84
4.6	Nível educacional do ensino em Contabilidade Forense	88
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	91
5.1	Limitações da pesquisa	92
5.2	Orientações para futuras pesquisas	93
	REFERÊNCIAS	94
	APÊNDICES	101

APÊNDICE A - Carta de apresentação e convite aos especialistas	101
APÊNDICE B - Carta de agradecimento aos especialistas	103
APÊNDICE C - Questionário da primeira rodada <i>Delphi</i>	104
APÊNDICE D - Carta de envio da segunda rodada <i>Delphi</i>	108
APÊNDICE E - Resultados da primeira rodada e questionário da segunda rodada <i>Delphi</i>	109
APÊNDICE F - Carta de envio da terceira rodada <i>Delphi</i>	113
APÊNDICE G - Resultados da segunda rodada e questionário da terceira rodada <i>Delphi</i>	114
APÊNDICE H - Perfil da comissão de especialistas	118
APÊNDICE I - Termo de consentimento livre e esclarecido	124

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, McGuire, Whitcomb & Jost, 2006).

Segundo Singleton e Singleton (2010), a Contabilidade Forense é uma das profissões mais antigas e remonta aos egípcios. Os “olhos e ouvidos” do faraó era uma pessoa que basicamente servia como um contador forense, atento aos inventários de grãos, ouro e outros bens. A pessoa tinha que ser confiável, responsável e capaz de lidar com uma posição de influência.

Nos estudos de Contabilidade Forense tem ocorrido discussão para saber a partir de quando o termo *Forensic Accountant* foi utilizado pela primeira vez e por quem (Silva, 2012). Segundo Ramadhan (2015), foi Maurice Peloubert quem utilizou o termo pela primeira vez em 1946, quando publicou seu estudo *Forensic Accounting: Its place in Today's Economy*.

Nos dias atuais, os escândalos financeiros ocorridos tiveram grande notoriedade. Por exemplo, as fraudes ocorridas nas empresas Tyco (2000), Enron (2001), WorldCom (2001), Adelphia (2002) e Xerox (2002), nos Estados Unidos. No Brasil, as fraudes ocorridas nas empresas Petrobras, Odebrecht e diversas outras do setor de construção civil, culminaram na Operação Lava Jato (2014), conduzida pela Polícia Federal (PF), que é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve.

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, Morris, Pearson & Riley, 2008).

A Contabilidade Forense atua na reconstituição de fatos econômicos e financeiros, por intermédio da busca de evidências na contabilidade e nos seus ambientes auxiliares, para a apuração de atos fraudulentos ou litigiosos. Por possuir conhecimentos específicos, pode atuar tanto de forma detectiva quanto preventiva, mitigando a ocorrência dos referidos atos (Silva, 2011).

Weygandt, Kimmel e Kieso (2015) sugerem que a Contabilidade Forense está entre as 20 principais carreiras do futuro. Os autores ainda afirmam que os profissionais dessa área, nos Estados Unidos, estão envolvidos em trabalhos que incluem o rastreamento de atividades de lavagem de dinheiro e o roubo de identidade, bem como a evasão de impostos, que causam uma perda estimada de aproximadamente US\$ 600 bilhões por ano. Estudos realizados em países desenvolvidos revelam que as empresas perdem 6% de sua renda anual devido a atividades fraudulentas (Özkul & Pamukçu, 2012).

Tem-se, portanto, que a fraude constitui-se em um problema e em desperdício. Os graduados em contabilidade que incorporam funções tradicionais na profissão, como cargos em contabilidade empresarial e auditoria interna ou externa, precisam ter uma maior compreensão sobre ela e sobre a Contabilidade Forense (Kranacher *et al.*, 2008).

Para Efiong (2012), os males sociais podem ser confrontados por meio de uma educação crescente sobre as causas e soluções potenciais para esses problemas. A fraude, como problema social, poderia ser confrontada através da educação sob a forma de um desenvolvimento curricular e a introdução de cursos que poderiam fornecer esclarecimentos sobre sua natureza e dimensões e, portanto, uma melhor compreensão do problema, que seria eminentemente útil na elaboração de mecanismos para combatê-lo.

Silva (2012) ressalta que na formação acadêmica dos contadores há uma tendência a menosprezar a importância do estudo relativo à prevenção e descoberta de fraudes, desfalques e de práticas contábeis inadequadas. Com isso, os profissionais entram no mercado de trabalho conhecendo os princípios e normas contábeis e de auditoria, mas sem *expertise* em correlacionar tais regras com eventuais transações irregulares que afetem o patrimônio das entidades, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas.

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. Cabe ressaltar que, conforme Crain, Hopwood, Pacini e Young (2015), um contador forense pode atuar em diversas subespecialidades. Nesse aspecto, Silva (2012) esclarece que esse profissional, como funcionário de seguradoras, bancos, forças policiais, agências governamentais e outras organizações, pode desempenhar as seguintes tarefas:

- a) Investigações criminais;
- b) disputas entre sócios e acionistas que implicam análise detalhada dos registros contábeis, como é o caso de dissolução de sociedades ou litígios com herdeiros em virtude de falecimento de sócio;
- c) reinvidicações decorrentes de lesões pessoais ou em acidentes de trânsito em que é contratado com o intuito de quantificar os prejuízos econômicos;
- d) reivindicações de seguros;
- e) investigações de fraude que podem envolver o acompanhamento da trilha do dinheiro;
- f) controvérsias conjugais no caso de partilhas de bens que envolvem sua identificação, localização e avaliação;
- g) prejuízos econômicos empresariais referentes a disputas contratuais.

Nesses aspectos, a Contabilidade Forense difere-se da Contabilidade Tradicional, visto que a ênfase desta reside na conversão de dados financeiros em uma estrutura útil de relatório financeiro (Crain *et al.*, 2015). Para Ramaswamy (2007), além do conhecimento de contabilidade, direito e criminologia, um contador forense também precisa estar familiarizado com planejamento e com gerenciamento financeiro corporativo, ter conhecimentos de informática, boa comunicação e habilidades de entrevista.

Segundo Huang e Ihlas (2017), enquanto os pesquisadores da área de Contabilidade Forense concordam que as habilidades de um contador forense diferem muito daquelas de um contador, já que eles possuem responsabilidades diferentes, esses pesquisadores ainda não têm um consenso sobre os atributos mais essenciais do contador forense.

1.1 Problema de pesquisa

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).

Diante disso, alguns pesquisadores já se propuseram a investigar e encontrar currículos adequados para futuros contadores forenses, tais como Crumbley, Rezaee e Elmore (2004), *West Virginia University* (2007), Rezaee, Ha e Lo (2014), Crumbley, Heitger e Smith (2015), Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018). No entanto, o campo da Contabilidade Forense deve ser entendido como um campo social e, portanto, seu contexto muda de acordo com o país e sua cultura, por estarem em diferentes estágios de desenvolvimento da Contabilidade Forense. Para Huang e Ihlas (2017), a maior parte da pesquisa em Contabilidade Forense é conduzida nos Estados Unidos. Assim, as universidades de outros países não apresentam uma base teórica específica para a formulação de currículos de Contabilidade Forense.

A esse respeito, a falta de consenso sobre os requisitos para um contador forense, e como eles diferem dos contadores tradicionais, dos auditores e dos peritos contadores, é um problema causado pelo rápido desenvolvimento desse campo de estudo.

1.2 Questão de pesquisa

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 em fraudes?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral 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.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos deste estudo incluem os seguintes:

- a) Identificar os conhecimentos e as habilidades necessárias ao contador forense.
- b) Explicar o ambiente para atuação desse profissional no mercado de trabalho.
- c) Comparar e contrastar os pontos de vista de acadêmicos e de praticantes sobre os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense.

1.4 Justificativa e relevância da pesquisa

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 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Definições de fraude, erro e corrupção

Como resultado dos frequentes escândalos de fraude e de corrupção envolvendo organizações e governos em todo o mundo, a luta contra elas tem despertado o interesse da sociedade, preocupada em combater esse mal que se espalha pelo mundo desde os tempos mais antigos (Medeiros, 2011). Com isso, são exigidas adoções de boas práticas das organizações e o aperfeiçoamento das instituições relacionadas.

A fraude e a corrupção, apesar de semelhantes na transgressão ética, são fenômenos distintos. Etimologicamente, a palavra “corrupção” vem do latim *corruptione*, que significa corrompimento, decomposição, devassidão. Segundo Medeiros (2011), ao analisar a relação dos indivíduos com a esfera estatal, a corrupção indica o uso ou a omissão, pelo agente público, do poder que lhe é conferido por lei a fim de obter vantagem indevida para si ou para terceiros. Nesse aspecto, a corrupção é manifestada pelo desvio de poder e enriquecimento ilícito.

A fraude, no entanto, é definida como ato intencional de uma ou mais pessoas da administração, dos responsáveis pela governança, funcionários ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal (Resolução CFC nº 1.207, 2009).

Para Iudícibus, Marion e Pereira (2003), a fraude contábil significa enganar os outros em benefício próprio. Semelhantemente, Özkul e Pamukçu (2012) apresentam a definição de fraude como engano, feita com a intenção de ganhar vantagem. Por outro lado, os autores apresentam a definição de erro como algo cometido involuntariamente e inconscientemente e, ainda, esclarecem que a intenção é o elemento mais importante que distingue a fraude do erro.

Silva (2012) esclarece que o termo fraude deriva da palavra latina *fraus* e indica ação praticada de má-fé, abuso de confiança, contrabando, clandestinidade ou falsificação e adulteração. Além disso, a fraude envolve todas as diferentes maneiras de usar truques para obter os recursos de outra pessoa ou organização (Albrecht, Albrecht, Albrecht & Zimbelman, 2011).

Nesse universo, pode-se citar algumas formas geradoras da fraude: espionagem industrial ou empresarial, uso desvirtuado de cartão de crédito, compras para uso pessoal, uso indevido de informações, pagamentos não apropriados (“propinas”), inadequação de contas de despesas (viagem, refeição, hospedagem etc.), notas fiscais “frias”, roubos de ativos, falsificação de cheques ou documentos e balanços (KPMG, 2009).

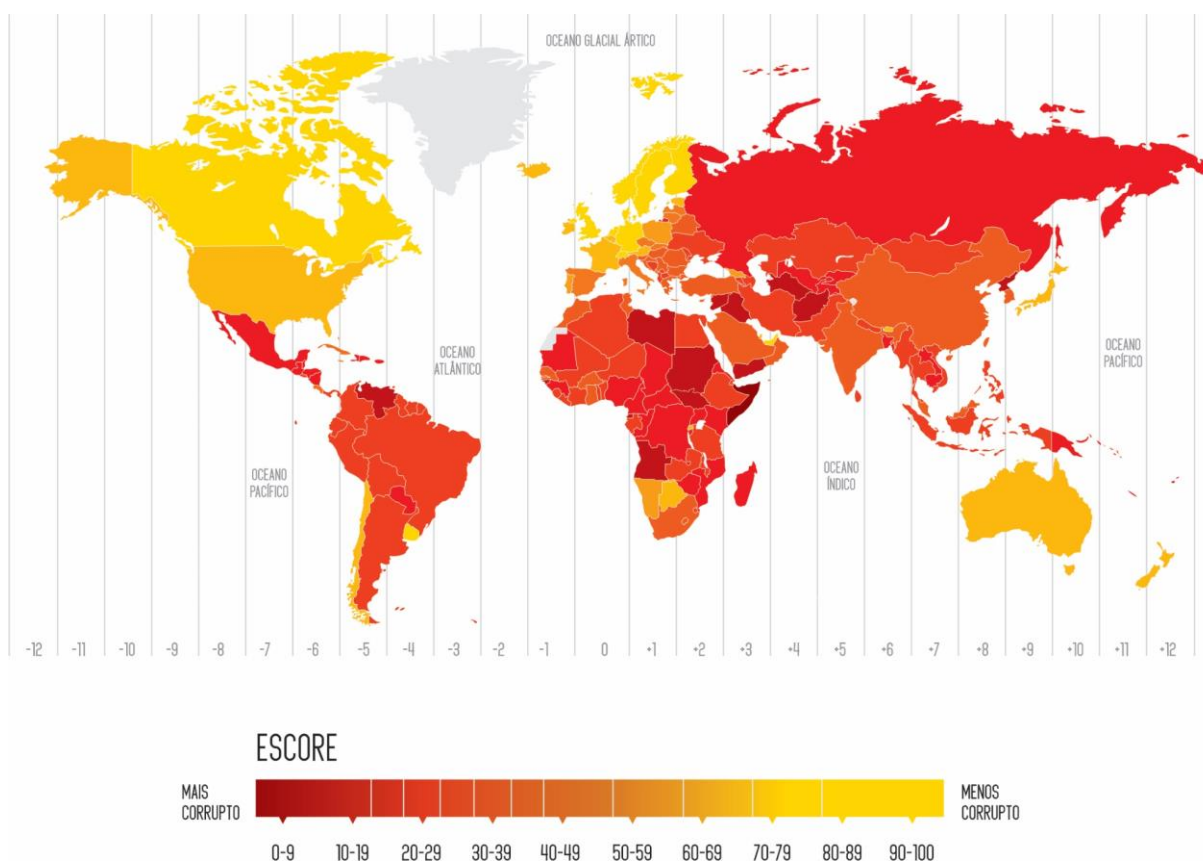
Constata-se, que a principal característica da fraude é, portanto, a intenção deliberada e

consciente de obter recursos de outra pessoa ou organização de forma ilícita. Consequentemente, o fator que distingue a fraude do erro é a intenção do indivíduo diante de suas ações. Já a corrupção, necessariamente, envolve um agente público cujo poder a ele confiado é usado para obtenção de vantagens indevidas.

2.1.1 Percepção de corrupção no mundo

Desde 1995, a Transparência Internacional, principal organização dedicada à luta contra a corrupção no mundo, publica o relatório anual Índice de Percepção da Corrupção (IPC). Esse índice, que classifica 180 países e territórios por seus níveis percebidos de corrupção do setor público, de acordo com especialistas e empresários, usa uma escala de 0 a 100, em que zero significa alta percepção de corrupção (vermelho), e 100, elevada percepção de integridade (amarelo), conforme evidenciado na Figura 1.

Figura 1: Índice de percepção de corrupção no mundo



Fonte: Elaborado pelo autor com dados extraídos de Transparency International (2017).

O IPC 2017 foi calculado usando 13 fontes de dados diferentes, de 12 instituições

distintas, que capturaram percepções de corrupção nos últimos dois anos. O índice constatou que mais de dois terços dos países têm pontuação abaixo de 50, com uma pontuação média de 43. Em comparação com os últimos anos, esse desempenho ruim não é novidade. Dessa forma, percebe-se que a maioria dos países está fazendo pouco ou nenhum progresso em acabar com a corrupção (Transparency International, 2017). Para a Transparência Internacional, qualquer nota menor de que 50 no IPC mostra que o país está falhando em lidar com a corrupção.

A Nova Zelândia e a Dinamarca possuem as pontuações mais altas, de 89 e 88, respectivamente. A Síria, o Sudão do Sul e a Somália possuem as pontuações mais baixas, de 14, 12 e 9, respectivamente. A região com melhor desempenho é a Europa Ocidental, com uma pontuação média de 66. As regiões com pior desempenho são a África Subsaariana (pontuação média de 32), a Europa Oriental e Ásia Central (escore médio de 34). O Brasil apresentou queda de 17 posições no índice. O país passou a ocupar a 96ª colocação no *ranking* global (escore 37), contra a posição de número 79 da pesquisa anterior.

2.2 Teoria da motivação delituosa

A Teoria da Motivação Delituosa, do criminologista Donald R. Cressey, afirma que as pessoas em quem se confia traem essa confiança quando se deparam com um problema financeiro que não podem compartilhar e se conscientizam de que esse problema pode ser resolvido de forma secreta, violando a confiança depositada nelas. Nesse aspecto, a motivação inicial para que uma pessoa cometa algum tipo de ato ilícito decorre do nível de vida abaixo de suas expectativas financeiras (razão econômica) diante, por exemplo, de perdas de dinheiro por motivos diversos ou por excesso de gastos (Silva, 2012).

Estudos como esse buscam identificar e responder às razões pelas quais, a partir de problemas pessoais, um indivíduo começa a considerar a possibilidade de uma solução por meio da quebra de confiança nele depositada.

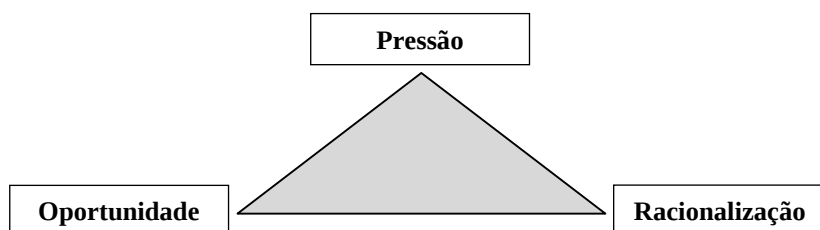
Para explicar esse fenômeno, Cressey (1953) criou o denominado “triângulo da fraude”, tratado a seguir.

2.2.1 Triângulo da fraude

A razão pela qual as pessoas cometem fraude foi estudada pela primeira vez em 1950 por Donald Cressey, um criminologista. O objetivo da sua pesquisa foi compreender o que

leva as pessoas a traírem a confiança nelas depositada. Ele entrevistou 250 fraudadores durante um período de 5 meses, cujo comportamento reuniu dois critérios: (i) a pessoa aceitou ocupar uma posição de confiança, e (ii) ela violou essa confiança (Kassem & Higson, 2012). Os resultados da pesquisa indicam que a maioria dos fraudadores estava sob algum tipo de pressão, que geralmente era financeira. Em consequência desses resultados, verificou-se que são três os fatores que levam os indivíduos à prática de fraude, a saber: pressão, oportunidade e racionalização que, em conjunto, são conhecidos como o Triângulo da Fraude (Figura 2). Em 1953, Cressey publicou sua pesquisa em um livro intitulado *Other People's Money*.

Figura 2: Triângulo da fraude



Fonte: Cressey (1953).

O primeiro vértice é composto pela pressão, oriunda de problemas financeiros resultante do estilo de vida do fraudador, acima da sua capacidade financeira, ou da lacuna entre a remuneração auferida e a responsabilidade detida pela pessoa, ou a pressão em atender às metas financeiras, ou, ainda, da existência de complexos de superioridade da pessoa ou de sua ganância (KPMG, 2009).

O segundo refere-se à oportunidade, resultante do acesso a bens que lhe foram confiados (Cardoso, 2008). A oportunidade geralmente surge por meio de fraqueza nos controles internos e cria um ambiente em que o fraudador acredita lograr êxito sem que ninguém perceba (KPMG, 2009). Já o último vértice representa a racionalização, um mecanismo de diálogo interno dos fraudadores no qual buscam explicações lógicas, ou seja, autojustificativas para suas ações.

Segundo Özkul e Pamukçu (2012), a Contabilidade Forense baseia-se no triângulo da fraude para identificar pontos fracos nos sistemas de negócios e encontrar possíveis suspeitos em casos de fraude.

Para Ramamoorti (2008), embora o triângulo da fraude seja uma poderosa ferramenta conceitual, há outros fatores, como a ganância, um “motivo de vingança”, para fazer a organização pagar por desigualdades percebidas, ou uma atitude de “pegar-me se puder”, que

alguns criminosos de colarinho branco exibem, e que são características de personalidade que não se encaixam facilmente na estrutura do triângulo da fraude.

Murdock (2008) também argumentou dizendo que a pressão pode ser uma pressão financeira, não financeira, ou pressão política e social. Segundo o autor, a pressão não financeira pode ser derivada de uma falta de disciplina pessoal ou outras fraquezas, como o hábito de jogar, a toxicodependência etc. Enquanto isso, a pressão política e social ocorre quando os fraudadores sentem que seus atos não são aparentes, devido ao seu status ou reputação.

O triângulo da fraude não tenta explicar todas as categorias de perpetradores de fraudes. Existem alguns indivíduos que estão ativamente procurando cometer fraudes. Estes são conhecidos como fraudadores predadores. Ao contrário do fraudador acidental, que precisa de dinheiro e vê a oportunidade de aliviá-lo, o predador esgueira-se pela organização em busca de fraquezas e vulnerabilidades no sistema de controle interno. São pessoas que roubam, não porque precisam do dinheiro, mas porque acham que podem se safar.

2.3 Ambiente legal e regulatório

Em resposta a uma série de escândalos financeiros que atingiram empresas em diversos países, novas normas e legislações surgiram com o objetivo de prevenir, identificar e combater atos ilícitos que impactam no desempenho financeiro das organizações, garantindo o *compliance*.

Nesse sentido, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) publicou a *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99, resultado direto de escândalos como o da Enron (Nunn *et al.*, 2006). Essa norma (nos EUA) reitera a importância de exercer ceticismo profissional ao longo dos trabalhos da Auditoria. O auditor deve manter uma mente questionadora e avaliar criticamente as respostas da administração da entidade e outras evidências examinadas para determinar o risco ou a existência de distorções fraudulentas (ACFE, 2003).

Em julho de 2002, o Presidente dos Estados Unidos, George W. Bush, assinou a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) e a apresentou ao conhecimento coletivo dos líderes empresariais e funcionários do governo no mundo inteiro. Com reformas para governança corporativa, divulgação e contabilidade, a nova Lei buscou restaurar a confiança pública nos líderes empresariais norte-americanos e enfatizar mais uma vez a relevância dos padrões éticos na preparação das informações financeiras reportadas aos investidores (Tohmatsu, 2003).

Segundo Crumbley *et al.* (2015), a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) contém 11 títulos com impacto direto na Contabilidade Forense e na fraude.

No Brasil, existem diversas normas e leis que legislam objetivando a redução da corrupção e de fraudes no mundo corporativo. As principais são: Código Civil Brasileiro, Código de Defesa do Consumidor, Código Penal, Código de Ética do Contabilista, Lei do Colarinho Branco nº 7.492/76, Lei da Ficha Limpa nº 135/10, Lei da Transparência nº 12.527/11, Lei Anticorrupção nº 12.846/13, Lei das Estatais nº 13.303/16 e Normas do Conselho Federal de Contabilidade.

Além disso, os profissionais da contabilidade no Brasil estão se adequando à nova norma ética internacional de contabilidade, a *Noclar - Responding to Non-compliance with Laws and Regulations* (Resposta ao Descumprimento de Leis e Regulamentos), emitida pelo *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) com o apoio da *International Federation of Accountants* (IFAC).

A norma estabelece que sempre que encontrar inconformidades e ilegalidades, o profissional da Contabilidade deve comunicar. Apesar da concordância de que a Noclar é um avanço, ainda existem pontos em discussão, visando ao seu aperfeiçoamento (Ibracon, 2017).

Percebe-se que, tanto no Brasil quanto no exterior, existe uma preocupação em criar normas e legislações com o intuito de coibir ações ilícitas.

2.4 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).

Ribeiro (2009) assevera que a Contabilidade Forense pode ser definida como sendo o braço da ciência contábil que permite reunir e apresentar informações financeiras, legais e contábeis que serão aceitas por uma corte julgadora, especialmente nos crimes envolvendo aspectos econômicos e financeiros, a exemplo da lavagem de capitais.

Nesse sentido, a Contabilidade Forense é vista como uma prática de usar tecnologia e ciência para investigar e expor atividades fraudulentas e práticas ilegais envolvidas nas áreas de contabilidade, finanças, administração e criminologia, em que fraudes e atos ilegais podem ocorrer, bem como avaliação de risco e resolução de litígios (Rezaee, Lo, Ha & Suen, 2016).

Crain *et al.* (2015) explicam as diferenças existentes entre a Contabilidade Forense e a Contabilidade Tradicional. Segundo eles, a Contabilidade Tradicional envolve registrar, classificar, analisar e reportar dados e informações financeiras. A ênfase está na conversão de dados financeiros brutos em informações úteis para os tomadores de decisão, usando uma estrutura de relatório financeiro. A informação útil é tipicamente apresentada aos tomadores de decisão na forma de demonstrações financeiras. Em resumo, o produto do trabalho do contador tradicional é uma ou mais demonstrações financeiras. Por outro lado, o produto típico do trabalho dos contadores forenses tende a ser muito diferente daqueles produzidos por contadores tradicionais. O escopo de cada projeto da Contabilidade Forense é único e o produto do trabalho flui do escopo do projeto em particular. Tais produtos de trabalho geralmente consistem em um relatório escrito ou oral de descobertas, recomendações ou ambos. Quando testemunham perante um juiz, os contadores forenses normalmente expressam suas descobertas como opiniões de especialistas. Neste uso, “opinião” é um termo de arte nas diretrizes judiciais sobre evidências e a lei, e difere do seu uso na literatura contábil.

No Brasil, muitos profissionais desconhecem o papel da Contabilidade Forense. Em seus estudos, Cardoso (2008) concluiu que é um tema desconhecido para profissionais que trabalham com controle. Segundo ele, a Contabilidade Forense apresenta-se como um novo universo de pesquisa no Brasil, que fica atrás dos Estados Unidos em termos de reconhecimento e normatização.

As atribuições da Contabilidade Forense podem ser confundidas com as da Auditoria e da Perícia Contábil (Ribeiro, 2009). Entretanto, Ramaswamy (2007) relata que a preocupação mais importante da Auditoria é a materialidade e que a Auditoria tem assumido uma posição de que não é responsabilidade do auditor externo detectar fraudes. Segundo o autor, para a

contabilidade investigativa, uma pequena transação que parece suspeita pode ser o que desvendará uma grande fraude contábil. Esse entendimento corrobora os achados de Silva (2011), ao esclarecer que a materialidade e a amostragem limitam os trabalhos do auditor, o que possibilita a ocorrência de fraudes. Por outro lado, o trabalho forense é direcionado, focado em determinado fato ou acontecimento, atuando durante a investigação desse fato de forma abrangente. O autor salienta que a Auditoria trabalha com fatos históricos (ocorridos no passado), enquanto a metodologia forense pode atuar tanto de forma detectiva quanto preventiva (fatos futuros).

E, finalmente, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.203/09, normatiza como um dos objetivos gerais do auditor independente:

obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (Resolução CFC nº 1.203, 2009, p. 3).

Ainda segundo a resolução, a responsabilidade principal pela prevenção e detecção de atos fraudulentos é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração (Resolução CFC nº 1.207, 2009).

Ramaswamy (2007) explica que uma auditoria interna, aquela realizada por um funcionário, com o objetivo de verificar se os procedimentos operacionais prescritos estão sendo seguidos, pode sofrer influência da administração da entidade. Ao limitar os recursos disponíveis ou o escopo da auditoria, a alta administração pode efetivamente ocultar a fraude. Diante disso, o autor reforça a importância de um especialista em fraudes externo, que tem um papel fundamental na descoberta de fraudes e na apresentação de provas.

Nesse mesmo entendimento, Shaheen, Pranathi, Sultana e Noor (2014) esclarecem que os colapsos de empresas de alto perfil deixaram uma mancha suja na eficácia da governança corporativa, na qualidade dos relatórios financeiros e na credibilidade das funções da auditoria. Segundo os autores, a detecção de fraude contábil, usando procedimentos tradicionais de auditoria interna, é uma tarefa difícil ou às vezes impossível. Além disso, a maioria dos auditores não possui a experiência e o conhecimento necessários para detectar e evitar fraudes. Finalmente, as outras pessoas preocupadas do departamento financeiro, como CFO (*Chief Financial Officer*), gerentes financeiros e contadores, podem intencionalmente tentar enganar os auditores internos ou externos.

Tratando-se da Perícia Contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade, conceitua que:

perícia contábil constitui o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer técnico-contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente (Resolução CFC nº 2015/NBCTP01, 2015, p. 2).

Nesse aspecto, Imoniana e Aquino (2017) argumentam que o objetivo principal de uma perícia é a apresentação de uma prova, a veracidade dos fatos que estão relacionados com a ação, com o intuito de fornecer ao juiz ou ao árbitro o laudo pericial, para contribuir na tomada de decisões pela instância julgadora. Os autores esclarecem que, na investigação realizada pela Perícia Contábil, o objetivo é atestar a veracidade de informações perante um julgador, porém na Contabilidade Forense o foco é a identificação da ocorrência da fraude, como uma prova que, todavia, não necessariamente será levada à instância julgadora.

Silva (2011, p. 97) diferencia a Perícia Contábil da Contabilidade Forense dizendo que “a perícia atua de forma detectiva, com fatos históricos, enquanto a Contabilidade Forense pode atuar de forma preventiva, evitando a reincidência de atos fraudulentos”.

Özkul e Pamukçu (2012) destacam que a Contabilidade Forense e os exames de fraude são diferentes, mas relacionados. Nesse aspecto, Kramer, Seda e Bobashev (2017) dizem que as definições de Contabilidade Forense geralmente se referem a fraudes, prevenção de fraudes e investigações de fraudes como o papel do contador forense. No entanto, segundo os autores, a fraude é apenas um contexto em que as habilidades da Contabilidade Forense podem ser de grande valor. Existem muitos outros contextos, além da fraude, aos quais a Contabilidade Forense se aplica. Pode envolver fraudes, falência, danos, avaliação ou uma série de outras questões não relacionadas à fraude. Embora a expressão “Contabilidade Forense” seja frequentemente usada como um eufemismo para “exames de fraude”, ela é um termo muito mais amplo. Além disso, os exames de fraude são comumente conduzidos por profissionais que não são contadores.

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.

Buscando o alinhamento quanto às definições apresentadas, o Quadro 1 explora o entendimento quanto à área de atuação de cada profissional citado anteriormente.

Quadro 1: Definições de atuação da Auditoria Independente, da Perícia Contábil e da Contabilidade Forense

Foco	Auditoria Independente	Perícia Contábil	Contabilidade Forense
Objetivo	Emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis.	Levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio.	Analisar, interpretar, resumir e apresentar fatos, decorrentes de uma investigação, que evidencie questões complexas relacionadas com as finanças e os negócios, com ênfase na prevenção, detecção e investigação de fraudes e de corrupção.
Demandantes	Múltiplos usuários das demonstrações contábeis (<i>stakeholders</i>).	Juiz (em se tratando de perícia judicial), as partes (no caso de perícia extrajudicial e semijudicial) e o árbitro (no caso de perícia arbitral).	O Poder Judiciário, ou qualquer interessado em conhecer a ocorrência de atos de fraude e corrupção, ou outras questões, como falência, perdas econômicas ou financeiras, avaliação de negócios entre outras.
Produto	Relatório	Laudo Pericial e Parecer Técnico	O escopo de cada projeto contábil forense é único e o produto de trabalho flui do escopo do projeto em particular. Tais produtos do trabalho consistem frequentemente em um relatório escrito ou oral das conclusões ou das recomendações ou ambos.
Procedimentos e técnicas	Teste de observância e teste substantivo, por meio de amostragem.	Os procedimentos abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.	Aplica o conhecimento lógico e científico. Utiliza a análise financeira detalhada para confirmar ou refutar suspeitas ou acusações de fraudes ou corrupção. Conforme o escopo de cada projeto contábil forense, as seguintes técnicas são utilizadas: (i) Análise de Relação, (ii) Lei de Newcomb-Benford, (iii) Técnicas de Auditoria Auxiliadas por Computadores (TAACs), (iv) Técnicas de Mineração de Dados e (v) Teoria do Fator de Tamanho Relativo (FTR) entre outras.

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Assim, comparando-se a Auditoria ou a Perícia Contábil, a Contabilidade Forense abrange questões específicas de investigação para determinar a probabilidade da magnitude de uma fraude ou corrupção ocorrida. Além disso, existem outros contextos, não relacionadas à fraude ou à corrupção, aos quais a Contabilidade Forense se aplica.

2.4.1 Técnicas da Contabilidade Forense

Chakrabarti (2014), Shaheen *et al.* (2014), Peshori (2015) e Moid (2016) mencionam cinco técnicas da Contabilidade Forense para a detecção e a prevenção de fraudes. Essas técnicas são apresentadas a seguir:

- a) **Análise de Relação:** Uma análise de proporção é uma análise quantitativa das informações contidas nas demonstrações financeiras de uma empresa. Os índices de análise de dados informam sobre possíveis sinais de fraude. Três relações comumente empregadas são: (i) relação do maior para o menor valor (max./min.), (ii) relação do maior para o segundo maior valor (max./max.2), (iii) relação entre as informações financeiras do ano corrente e as do ano anterior. Usando a análise de razão, um especialista financeiro estuda as relações entre os custos e algumas medidas de produção, como unidades vendidas ou horas de mão de obra direta. Por exemplo, para obter custos indiretos por hora de mão de obra direta, os custos indiretos totais podem ser divididos pelo total de horas de mão de obra direta. A análise de relação pode ajudar um contador forense a estimar custos e despesas e identificar possíveis indícios de fraude.
- b) **Lei de Newcomb-Benford:** É um recurso matemático que permite identificar se a variável em estudo pode ser um caso de erro ou fraude. Em suas aplicações, o teste Z é utilizado para determinar se a proporção de um dígito específico de um conjunto de dados é suspeita. Em outras palavras, um dígito aparece mais ou menos frequente em uma posição particular do que uma distribuição Benford poderia prever. A Lei de Newcomb-Benford é invariante em relação à escala e é útil quando não há documentos de apoio que comprovem a autenticidade das transações.
- c) **Técnicas de Auditoria Auxiliadas por Computadores (TAACs):** As TAACs são programas de computador, que um auditor utiliza como parte dos procedimentos de

auditoria, para processar dados significativos de auditoria contidos nos sistemas de informações de um cliente, sem depender dele. A TAAC ajuda os auditores a executar vários procedimentos de auditoria, tais como: (i) testar detalhes de transações e saldos, (ii) localizar inconsistências ou flutuações significativas, (iii) testes gerais e controle de aplicativos de sistemas de computador, (iv) programas de amostragem para extrair dados para testes de auditoria e (v) refazer os cálculos realizados pelos sistemas de contabilidade. Um exemplo de TAACs são os softwares especializados para a auditoria, como o ACL™, IDEA® etc. Em síntese, as TAACs são a prática de usar programas de computadores para automatizar os processos de auditoria.

- d) Técnicas de Mineração de Dados:** As técnicas de mineração de dados fornecem grande ajuda na detecção de fraudes contábeis, uma vez que lidar com grandes volumes de dados e suas complexidades, são grandes desafios para a Contabilidade Forense. A mineração de dados consiste em um conjunto de técnicas estatísticas projetadas para o processamento de dados e a identificação de padrões, anomalias, correlações e tendências em grandes conjuntos de dados, para prever resultados (desfecho) e para que decisões possam ser tomadas.

- e) Teoria do Fator de Tamanho Relativo (FTR):** Essa técnica mostra todas as flutuações incomuns, que podem surgir de fraudes ou erros. O FTR é medido como a razão do maior número para o segundo maior número em um conjunto de dados. O teste FTR localiza subconjuntos onde o maior número está fora de sintonia com os demais números e é possivelmente um erro. Um exemplo pode ser visualizado quando se detectam erros nas contas a pagar quando a equipe errou o ponto decimal no valor da fatura. Um FTR alto nos dados da folha de pagamento pode sinalizar um erro de horas extras, já um FTR elevado para inventários, poderia sinalizar um erro de cálculo ou de contagem. Na prática, existem certos limites (por exemplo, financeiros) para cada entidade, como fornecedor, cliente, funcionário etc. Esses limites podem ser definidos ou analisados a partir dos dados disponíveis. Se houver algum caso de dispersão muito além da faixa normal, então é necessário investigar mais sobre ele, por exemplo, se o segundo maior número estiver muito distante do maior número, em um conjunto de dados. Esse teste pode encontrar entradas idênticas, como pagamentos duplicados em contas a pagar. Duplicidades são detectadas quando todos os dados de pagamento são analisados juntos. Além disso, ele também pode ser usado em

estoques, folha de pagamento, contas a receber, vendas entre outros.

Essas são algumas das técnicas utilizadas na Contabilidade Forense. Todavia, cabe destacar que essas técnicas devem seguir uma abordagem personalizada e orientada para a situação ao examinar uma fraude ou corrupção. O foco precisa ser direcionado de acordo com o segmento da empresa ou organização que está sendo investigada e a proposta do porquê o contador forense foi contratado.

2.5 Qualidades e habilidades de um contador forense

Ser um contador eficaz não se traduz, necessariamente, em ser um contador forense eficaz. Ser um contador forense eficaz requer que o profissional possua um amplo espectro de habilidades e conhecimentos. Existem certas habilidades e características que um contador forense deve possuir. Elas incluem características analíticas e habilidades de investigação e comunicação (Davis, Farrell & Ogilby, 2010).

Nunn *et al.* (2006) esclarecem que contadores forenses precisam de muitas habilidades para realizar seus trabalhos especializados. A educação e formação em contabilidade e negócios, bem como habilidades de comunicação são necessárias. A habilidade mais importante, segundo os autores, é a experiência. Na experiência, o contador forense adquire habilidades em contabilidade e auditoria, tributação, operações e gestão de negócios, controles internos, relações interpessoais, comunicação e pessoas. A experiência de trabalhar em casos complexos de fraude na aplicação da lei, por vários anos, oferece um conhecimento inestimável.

Ramaswamy (2007) complementa que além do conhecimento de contabilidade, direito e criminologia, um contador forense também precisa estar familiarizado com planejamento e gerenciamento financeiro corporativo. Ele também precisa ter conhecimentos de informática, boa comunicação e habilidades de entrevista.

Nadone (2017) procurou identificar as competências necessárias para a atuação do contador forense no Brasil, na percepção de especialistas em fraudes. Os resultados indicam que entre os conhecimentos necessários, destacam-se: “Lavagem de Dinheiro”, “Técnico e Prático em Contabilidade e Finanças”, “Métodos Quantitativos”, “Jurídico” e “Psicologia”. As habilidades evidenciadas como necessárias para o contador forense foram: “Pesquisa”, “Informática”, “Entrevista” e “Auditoria”. Quanto às capacidades destacadas neste estudo, em grau de importância, foram: “Compreensão dos Objetivos de um Caso”, “Flexibilidade

Investigativa”, “Pensamento Crítico”, “Resolução de Problemas não Estruturados”, “Análise Sistêmica de Fatos Questionados”, “Análise e Síntese dos Resultados das Descobertas”, “Identificação de Questões-chaves”, “Compreensão Multidisciplinar”, “Comunicação Escrita”, “Proficiência Analítica”, “Análise Dedutiva”, “Resolução de Problemas Estruturados”, “Organização de uma Situação não Estruturada”, “Observação de Fatos em sua Amplitude”, “Análise Indutiva”, “Trabalho em Equipe”, “Simplificação da Informação”, “Narração de Fatos”, “Comunicação Oral”, “Liderança” e “Pensamento como o Malfeitor”. As competências classificadas como outras características do contador forense foram: “Imparcialidade”, “Intuição Investigativa”, “Objetividade”, “Ceticismo”, “Detalhismo”, “Inteligência Interpessoal” e “Compostura”.

Esses saberes, competências e habilidades de um contador forense devem ser a linha mestra das construções dos currículos da sua formação. Além disso, o que se observa é que esse profissional necessita de saberes variados e não apenas de conhecimentos específicos sobre a contabilidade tradicional, pois só essa pluralidade é capaz de capacitá-lo para as suas diversas áreas de atuação.

2.5.1 Oportunidades profissionais em Contabilidade Forense

Segundo Crain *et al.* (2015), a Contabilidade Forense é uma especialidade contábil que é rica em muitas subespecialidades. Para os autores, os contadores forenses tendem a trabalhar nas subespecialidades que mais lhes interessam. Algumas delas são apresentadas aqui em termos gerais.

- **Serviços de Investigação:** Como discutido anteriormente, entre as principais áreas de atuação da Contabilidade Forense estão os serviços de litígios e serviços de investigação. A distinção entre as duas áreas depende não tanto do trabalho realizado, mas se o litígio já ocorreu ou não. Quase não há fim para os tipos de casos financeiros que envolvem investigação, incluindo os de fraude ocupacional e outros tipos de fraude. Além da fraude, há muitos outros tipos de questões que os contadores forenses investigam. Exemplos incluem determinar o valor dos ativos de um cônjuge em um processo de divórcio, investigar a corrupção pública, rastrear as fontes de recursos em um caso de terrorismo, determinar a extensão da lavagem de dinheiro em casos de tráfico de drogas e averiguar a validade de representações específicas feitas em um processo de fusão de empresas.

- **Gestão de Riscos de Fraudes:** Contadores forenses tendem a ser especialistas em investigar fraudes devido à sua profunda compreensão de muitos tipos de esquemas fraudulentos. Como resultado, eles estão em uma excelente posição para identificar os riscos de sua ocorrência e recomendam formas de prevenir e detectar esses esquemas. Um exemplo da necessidade de gestão de riscos de fraude é o aumento das tecnologias digitais, que favoreceu ataques constantes e devastadores. Consequentemente, o gerenciamento do risco de fraude cresceu e aderiu fortemente à profissão de contador forense, por seu conhecimento e habilidades na prevenção e detecção de fraudes.
- **Consultoria Especializada:** Como consultores especializados, contadores forenses dão conselhos sobre uma ampla gama de áreas. Os exemplos incluem mitigação de riscos de fraude, sistemas internos de resolução de disputas, o valor de uma propriedade e o impacto financeiro de falências, fusões ou aquisições.
- **Depoimento de um Especialista:** Contadores forenses podem atuar como especialistas testemunhando em praticamente qualquer área da Contabilidade Forense. Esses especialistas, que prestam depoimento, geralmente fornecem um relatório por escrito que é utilizado em um julgamento. Esses profissionais são, então, submetidos a depoimentos e no julgamento eles expressam suas opiniões em um exame direto, que é então sujeito a interrogatório pela parte contrária. O sistema legal permite a utilização de especialistas como uma forma de ajudar em instâncias decisórias (geralmente um juiz ou júri).
- **Avaliação de Negócios:** A avaliação de negócios é uma área de subespecialidade muito importante dentro da Contabilidade Forense. A avaliação de negócios não se limita apenas na avaliação de empresas, mas também em vários tipos de ativos ou passivos. Os contadores forenses podem mensurar danos econômicos, patentes, ativos de cônjuges divorciados, despesas médicas futuras, carteiras de empréstimos e opções de ações. A avaliação de negócios também é aplicável a relatórios financeiros. Os padrões contábeis passaram a valorizar muitos ativos pelo valor justo (*fair value*), isto é, uma mensuração baseada no mercado (Resolução CFC nº 2014/NBCTG46(R1), 2014). Portanto, um especialista em avaliação pode ser contratado para avaliar ativos específicos ou grupos de ativos, ou fornecer uma opinião sobre um valor justo de

ativos já determinado. Ele também pode fazer um teste para confirmar a recuperabilidade econômica de determinado ativo no tempo, também conhecido como Teste de Imparidade ou, em inglês, “*Impairment Test*”. O intuito é ajustar o valor contábil de um ativo para o seu valor justo (líquido de despesa de venda) ou seu valor em uso. Por exemplo, o *goodwill* listado no balanço de uma empresa deve ser testado por *impairment* pelo menos uma vez por ano, mesmo que não apresente indícios de perda.

- **Outras subespecialidades:** Outras áreas em que os contadores forenses podem atuar incluem a resolução alternativa de litígios, serviços de confiança e de falência. Na resolução de litígios, os contadores forenses podem atuar como mediadores ou árbitros. Em serviços de confiança, eles podem servir como curadores ou executores, e em falências, eles também podem atuar como curadores particulares.

Silva (2012) esclarece que um contador forense pode atuar em diversas áreas, como funcionário de seguradoras, bancos, forças policiais, agências governamentais e outras organizações; e exercer diversas atividades que envolvem: a) investigações criminais; b) disputas entre sócios e acionistas; c) reivindicações decorrentes de lesões pessoais ou em acidentes de trânsito em que é contratado com o objetivo de quantificar os prejuízos econômicos, ou ainda no caso de imperícias profissionais de médicos que envolvem questões relativas ao cálculo de perdas econômicas ou financeiras; d) reivindicações de seguros; e) investigações de fraude que podem envolver o acompanhamento da trilha do dinheiro; f) controvérsias conjugais no caso de partilhas de bens que envolvem sua identificação, localização e avaliação e g) prejuízos econômicos empresariais referentes a disputas contratuais entre outras.

O que se percebe é que o contador forense possui um amplo campo de atuação. Dessa forma, o mercado de trabalho e a sociedade sinalizam para a necessidade de se ter um profissional que tenha uma formação mais completa e complexa. Portanto, para que se atenda a esta demanda, é fundamental compreender o processo de formação desse profissional, ou seja, os conhecimentos e as habilidades inerentes à Contabilidade Forense.

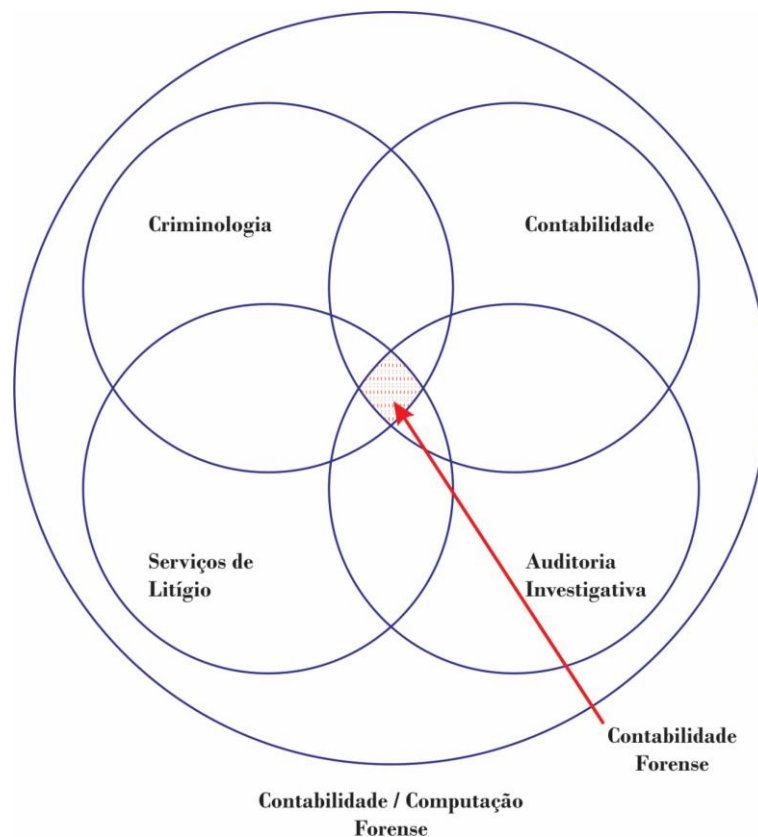
O ensino da Contabilidade Forense é um sistema articulado, no qual se busque, além da transmissão de conteúdos, o desenvolvimento de habilidades, de atitudes formativas, de análise crítica e de percepção mais global da atuação desse profissional na sociedade.

2.6 Ensino da Contabilidade Forense

De acordo com Carpenter, Durtschi e Gaynor (2011), o curso de Contabilidade Forense eleva o nível de ceticismo dos alunos, fazendo com que eles tenham uma maior sensibilidade para identificação dos fatores de risco de fraudes, comparando-se a um especialista em fraudes. Para as autoras, os alunos de um curso de Contabilidade Forense estão mais à frente do que os alunos que tiveram as disciplinas tradicionais de auditoria em sua formação e que ainda não haviam cursado a Contabilidade Forense.

O estudo da Contabilidade Forense abrange diferentes áreas do conhecimento, como Criminologia, Contabilidade, Serviços de Litígio, Auditoria Investigativa e uma compreensão da Contabilidade / Computação Forense, conforme apresentado na Figura 3. De acordo com Smith e Crumbley (2009), as cinco áreas se interceptam para definir o estudo da Contabilidade Forense.

Figura 3: Campos de estudos da Contabilidade Forense



Fonte: Crumbley e Smith (2009, p. 4).

Tendo em vista a já referida multidisciplinariedade da Contabilidade Forense, foram realizados diversos estudos com o intuito de identificar as percepções de acadêmicos e de

profissionais praticantes, com relação à inclusão da Contabilidade Forense nos currículos educacionais e, ainda, quais os conteúdos que deveriam ser incluídos em um curso de Contabilidade Forense.

Rezaee e Burton (1997) realizaram um estudo que teve como um dos principais objetivos comparar e contrastar os pontos de vista de acadêmicos e de profissionais examinadores de fraude sobre a direção futura e o papel da educação em Contabilidade Forense. Participaram deste estudo 777 acadêmicos em todo os Estados Unidos, além de aproximadamente 500 profissionais praticantes selecionados aleatoriamente a partir do diretório de membros da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE). Os entrevistados esperam que a demanda e o interesse pela educação e pela prática em Contabilidade Forense continuem. Em relação à oferta do curso de Contabilidade Forense, os autores concluíram que os pontos de vista entre os praticantes e acadêmicos divergiam, pois no ponto de vista dos profissionais praticantes, os cursos deveriam ser oferecidos em separado (62,9%), ao contrário dos acadêmicos, para os quais (68,3%) deveriam ser integrados os conteúdos da Contabilidade Forense aos cursos de contabilidade e auditoria existentes. Tratando-se dos conteúdos a serem abordados em um curso de Contabilidade Forense, os que foram classificados como mais importantes, tanto por acadêmicos quanto por profissionais, foram: “Fundamentos da Fraude”, “Fraude Financeira e a Responsabilidade dos Contabilistas”, “Avaliação do Controle Interno e Amostragem Estatística”, “*Red Flags*” e “Tipos de Fraude”. Entretanto, houve diferenças estatisticamente significativas nas respostas entre os acadêmicos e os profissionais, em 18 dos 26 conteúdos apresentados. As diferenças mais robustas nos *rankings* entre eles foram nos seguintes tópicos: “Habilidades de Entrevista Profissional e Aspectos Legais das Entrevistas” e “Padrões Profissionais em Contabilidade Forense”. Ao contrário dos acadêmicos, os profissionais parecem ter mais interesse nesses dois tópicos.

Com o passar dos anos, novos estudos foram surgindo e as divergências com relação aos conteúdos, a serem abordados, foram diminuindo. O trabalho de Daniels, Ellis e Gupta (2013), que vai nessa direção, investiga a percepção de 500 educadores contábeis e 500 profissionais de contabilidade, nos Estados Unidos, sobre a importância relativa aos tópicos de fraude e conteúdos forenses, para inclusão no currículo de contabilidade. Os resultados mostraram que existe um consenso, entre ambos os grupos, sobre a importância em relação à aceitabilidade do conteúdo “Controle Interno” em um curso de Contabilidade Forense, tendo sido este o conteúdo melhor avaliado tanto pelos educadores quanto pelos profissionais. Entretanto, o estudo identificou diferenças significativas em nove dos 21 conteúdos apresentados, que conforme os autores, poderiam ser atribuíveis às experiências profissionais

de cada grupo.

DiGabriele (2008) investigou se existem divergências entre as percepções de profissionais, acadêmicos e usuários de serviços da Contabilidade Forense, nos Estados Unidos, sobre as habilidades relevantes de um contador forense. Segundo o autor, as demandas crescentes nos ambientes regulatórios, legais e de negócios, devem estimular os programas de contabilidade a enfatizar e adotar a Contabilidade Forense. Os resultados indicam que os profissionais e os acadêmicos concordam que o “Pensamento Crítico”, a “Resolução de Problemas não Estruturados”, a “Flexibilidade Investigativa”, a “Proficiência Analítica” e o “Conhecimento Jurídico” são habilidades importantes dos contadores forenses. Os usuários de serviços da Contabilidade Forense classificaram a “Análise Dedutiva” como menos importante do que os acadêmicos, no entanto, ambos os grupos concordaram com os profissionais, que consideraram a “Análise Dedutiva” como uma habilidade importante. Os grupos não divergiram quanto às habilidades “Comunicação Oral”, “Comunicação Escrita”, ou “Compostura”. O autor acrescenta que esses resultados mostram que algumas habilidades são relevantes e importantes para o ensino da Contabilidade Forense e que os educadores podem usar essas habilidades como um guia para direcionar o currículo acadêmico com o objetivo de alcançar resultados adequados.

Observa-se a importância de se incluir a Contabilidade Forense nos currículos educacionais dos programas de contabilidade e, ainda, que essa formação desenvolva os conhecimentos e as habilidades necessários; somente com essa junção, é possível ter um profissional capaz de exercer bem o seu trabalho.

2.6.1 Análise da Contabilidade Forense no mundo

O campo de atuação da Contabilidade Forense deve ser entendido como um campo social e, portanto, seu contexto pode mudar entre os países. As várias nações podem estar em diferentes estágios de desenvolvimento (Huang & Ihlas, 2017).

Nesse aspecto, Seda e Kramer (2014) desenvolveram um estudo que forneceu uma revisão abrangente sobre a disponibilidade da educação em Contabilidade Forense, tanto nos EUA quanto internacionalmente, e como este ensino é oferecido. Foram revisados os *websites* de mais de 1.000 faculdades e universidades nos Estados Unidos e em vários países, para determinar em que medida faculdades e universidades oferecem cursos de Contabilidade Forense. Além disso, foram verificados os modelos educacionais empregados (por exemplo, diplomas em Contabilidade Forense, certificados etc.).

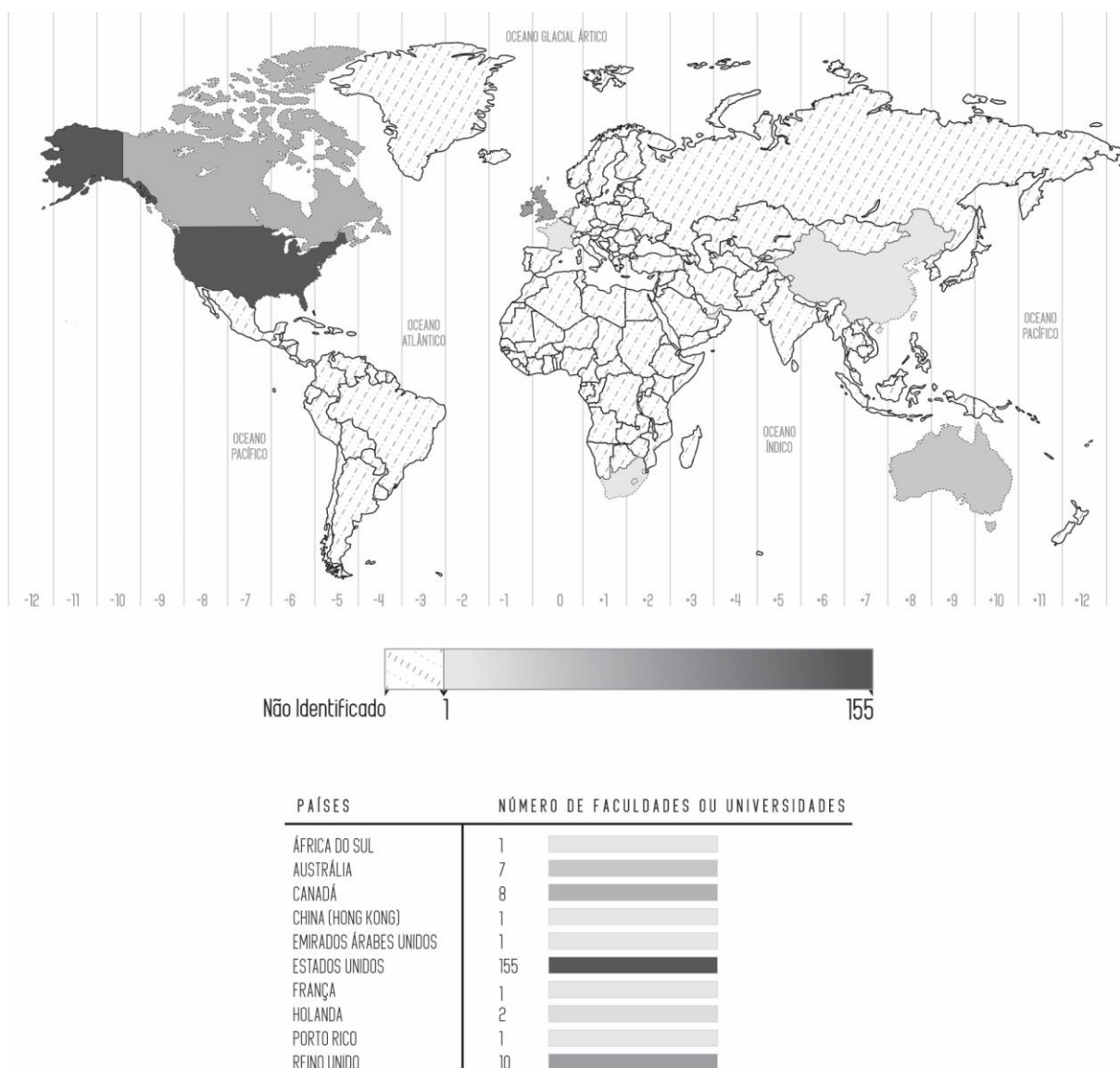
O estudo analisou os programas de contabilidade em universidades e faculdades, listados no *Pearson Prentice Hall Accounting Faculty Directory* 2012-2013 (Hasselback, 2013). Especificamente, foram analisados os *websites* de 900 faculdades e universidades dos EUA, juntamente com 186 escolas estrangeiras. Para verificar a abrangência dos dados, analisou-se o *website* da *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) para todas as escolas que participam de seu programa de parceria educacional. A maioria das escolas parceiras da ACFE também estava listada em Hasselback (2013). Em seguida, analisou-se o *website* daquelas escolas que não estavam listadas no diretório.

Os autores esclarecem que parece não haver consenso sobre como integrar uniformemente a Contabilidade Forense no currículo contábil; no entanto, os resultados mostram que existe um momento muito forte e positivo em que significativamente mais o ensino da Contabilidade Forense estará disponível para os estudantes nos dias atuais, se comparado há tempos atrás. Destaca-se que, embora se tenha buscado realizar uma pesquisa abrangente de toda a educação contábil forense fornecida tanto nos EUA quanto internacionalmente, é possível que algumas escolas não tenham sido abordadas no estudo, seja por meio da observação, ou porque alguma escola não estava listada em nenhuma das fontes utilizadas. Além disso, é possível que outras instituições de ensino tenham disponibilizado cursos de Contabilidade Forense após esse levantamento. Inclusive, os autores da pesquisa encorajam os leitores, caso tenham conhecimento de alguma faculdade ou universidade que esteja faltando na lista apresentada no estudo, que entrem em contato com os autores do artigo apresentando os detalhes.

Os resultados do estudo indicam que existem aproximadamente 422 faculdades ou universidades nos EUA e 25 estrangeiras, que oferecem cursos de Contabilidade Forense separados dentro de programas de graduação em contabilidade e negócios. Estas instituições não oferecem um diploma ou certificado em Contabilidade Forense. No entanto, 155 faculdades ou universidades nos EUA e 32 estrangeiras oferecem programas de graduação em Contabilidade Forense, especialização ou certificado em Contabilidade Forense, conforme evidenciado na Figura 4.

Esses resultados ajudarão a fornecer informações sobre a direção que a educação em Contabilidade Forense tomou em todo o mundo, auxiliando educadores a desenvolverem ou a melhorarem suas ofertas de ensino em Contabilidade Forense.

Figura 4: Instituições de ensino em Contabilidade Forense no mundo



Fonte: Elaborado pelo autor com dados extraídos de Seda e Kramer (2014).

A observação do mapa permite verificar que os Estados Unidos apresentam a maior quantidade de faculdades e universidades que oferecem cursos de Contabilidade Forense, comparativamente aos outros países. Esse país possui aproximadamente 155 faculdades e universidades diferentes que oferecem esse curso. Em segundo lugar vem o Reino Unido com 10 faculdades e universidades; o Canadá possui oito e a Austrália dispõe de sete faculdades e universidades. Ainda segundo o levantamento, a Holanda apresenta duas faculdades e universidades que oferecem cursos de Contabilidade Forense e, a África do Sul, a China (Hong Kong), os Emirados Árabes Unidos, a França e Porto Rico possuem apenas uma instituição que oferece cursos de Contabilidade Forense. Conforme o levantamento, não

foram identificadas instituições de ensino brasileiras que ofereçam cursos de Contabilidade Forense.

Dessa maneira, o que se observa é que as nações estão em diferentes estágios de desenvolvimento do ensino da Contabilidade Forense. O continente americano é o que possui a maior concentração de instituições que oferecem cursos relacionados à Contabilidade Forense, impulsionado pelos EUA e pelo Canadá. Portanto, mostra-se produtivo uma análise da Contabilidade Forense por países, considerando o crescimento explosivo do ensino em Contabilidade Forense em todo o mundo.

2.6.1.1 América

No Brasil, a produção literária sobre a Contabilidade Forense ainda é escassa. São poucos os autores que se aprofundam no tema, que é atual e representa uma demanda crescente no mercado empresarial, além de ser uma área de atuação para os formados em Contabilidade (Imoniana & Aquino, 2017).

A pesquisa de Ribeiro, Rodrigues, Prazeres e Araújo (2016) indica que, embora ainda seja nova no Brasil, a Contabilidade Forense vem sendo discutida em outros países e que existe uma demanda por cursos de Contabilidade Forense no país para capacitar os profissionais que atuam nessa área. Os autores destacam que as investigações hoje em curso no Brasil, a exemplo da Operação Lava Jato (2014) e da Operação Zelotes (2015), ambas em curso na Justiça Federal, empregam de forma sistemática as técnicas da Contabilidade Forense.

Os Estados Unidos, atualmente, ocupam a posição de liderança mundial no campo da Contabilidade Forense. Nos EUA, a Contabilidade Forense se tornou gradualmente uma profissão. Embora esta profissão ainda seja discutivelmente pequena, já existem muitos empregadores que requerem os serviços de contadores forenses, incluindo as quatro grandes empresas de contabilidade, *Big Four*, que atualmente prestam serviços de Contabilidade Forense (Huang & Ihlas, 2017). O que se percebe é que a profissão contábil forense está bem estabelecida nos Estados Unidos (Huber, 2014). Para Huber (2012), o reconhecimento público da Contabilidade Forense como profissão pode ainda não ser completo, mas se pode concluir com uma confiança relativa, se não absoluta, que a Contabilidade Forense é sim uma profissão, jovem e imatura, talvez, mas uma profissão. No entanto, precisará de tempo para se evoluir e amadurecer.

No Canadá, a Contabilidade Forense é aceita como profissão. A Associação Geral de

Contadores Certificados do Canadá comenta que eles reconhecem que a profissão de investigação de fraude é relativamente nova (Özkul & Pamukçu, 2012).

2.6.1.2 Europa

Segundo Mojsoska e Dujovski (2015), na região do sudeste da Europa, a Contabilidade Forense é uma disciplina nova e contemporânea. Quanto ao seu estudo na região, pode-se dizer que está em um nível muito baixo. Em relação aos países da região da Macedônia do Norte, na República da Sérvia, a Contabilidade Forense é pouco conhecida e ainda está vinculada exclusivamente à Auditoria. Em 2011, foi introduzido apenas um curso de Contabilidade Forense, com ênfase em investigações financeiras, para promotores, organizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), na Sérvia, e pelo Ministério da Justiça dos Estados Unidos. Este curso teve como objetivo melhorar o trabalho do Ministério Público por meio da análise de dados financeiros, bem como coleta de informações sobre lavagem de dinheiro, corrupção e outros crimes econômicos.

Em 2012, foi introduzido na Sérvia um novo título profissional de Contadores Forenses Certificados. Na República da Croácia, este título foi introduzido em 2009. Neste país, na Universidade de Split, existe um departamento de ciência forense em que os estudantes, entre outras coisas, podem escolher matérias chamadas “Contabilidade Forense I” e “Contabilidade Forense II”.

A Contabilidade Forense na Eslovênia é um novo ramo da contabilidade e é vista como uma nova área. Os contadores que se especializarão nesse campo terão que adquirir um grande conhecimento, inovação, interdisciplinaridade e um alto nível de profissionalismo. Eles também precisam aprimorar constantemente seu conhecimento interdisciplinar em economia empresarial, direito, contabilidade e auditoria, bem como direito penal e criminalística.

Na Bósnia e Herzegovina não há pesquisas significativas na área de Contabilidade Forense e de auditoria. A profissão de contador na Bósnia e Herzegovina é conservadora. Os contadores não estão familiarizados com o título de contador forense e auditor forense.

Um estudo conduzido por Hegazy, Sangster e Kotb (2017) descobriu que a Contabilidade Forense no Reino Unido é um campo multidisciplinar de atividade, menos focado na contabilidade do que o sugerido pelo seu nome. É uma área dominada por contadores profissionalmente qualificados, mas com poucas perspectivas de se tornar uma

profissão reconhecida no futuro previsível, entretanto, há a possibilidade de que, ao final, o faça com base em equipes de pessoas com habilidades complementares, em vez de indivíduos com uma base comum de conhecimento, compreensão e experiência. As habilidades mais críticas dos contadores forenses foram identificadas como habilidades de comunicação e habilidades analíticas, seguidas de habilidades para resolver problemas e habilidades investigativas.

A Contabilidade Forense na Irlanda é consideravelmente menos desenvolvida em comparação com os Estados Unidos. Seu estágio de desenvolvimento é provavelmente comparável com todos os outros países de direito consuetudinário, como Reino Unido, Canadá e Austrália (Brennan, 2014).

Nesse aspecto, o estudo de Labelle e Saboly (2008) afirma que há certo interesse pela Contabilidade Forense na França, porém o seu desenvolvimento como uma especialização pode estar distante por uma série de razões. Em primeiro lugar, como consequência da importante ligação entre a forma como os rendimentos são calculados para fins contábeis e fiscais. Na França, a administração tributária tradicionalmente desempenhou um papel proeminente nas esferas da investigação e detecção de fraudes. Além disso, a natureza do sistema jurídico francês é bastante diferente da dos países de sistema *Common Law*. Por exemplo, uma testemunha especializada raramente testifica oralmente no tribunal. Seu relatório escrito geralmente não é discutido e não é submetido a um extenso interrogatório. Uma análise histórica do estudo mostrou que, na França, o desenvolvimento de órgãos profissionais no campo da contabilidade está fortemente ligado à vontade e à autoridade do Estado e não a iniciativas do setor privado. Uma especialização como a Contabilidade Forense pode, conseqüentemente, se desenvolver mais lentamente.

2.6.1.3 Ásia

Alhassan (2017) buscou avaliar se a Contabilidade Forense ajuda na redução e controle efetivos de práticas fraudulentas na Arábia Saudita. Os resultados mostraram que a Contabilidade Forense é uma ferramenta eficaz na descoberta de práticas fraudulentas e que há uma diferença significativa nas funções dos contadores forenses e dos auditores. Além disso, há também a necessidade de as universidades locais introduzirem programas de Contabilidade Forense em nível de pós-graduação, uma vez que, atualmente, existem apenas alguns estudos e alguns cursos nas universidades sauditas.

Com o intuito de relatar as percepções de contadores certificados em relação à

conscientização, demanda, benefícios, relevância e conteúdo da educação em Contabilidade Forense em um país em desenvolvimento, o Bahrein, Ramadhan (2015) constatou que todos os entrevistados estão familiarizados com a Contabilidade Forense e esperam que sua demanda aumente no futuro. Além disso, os benefícios mais importantes da Contabilidade Forense são: fortalecer a credibilidade dos relatórios financeiros, promover a governança corporativa responsável e preparar os alunos para se envolverem em exames de fraude. Quanto aos conteúdos do ensino em Contabilidade Forense, 26 tópicos derivados de uma literatura relevante foram propostos para serem incluídos em um curso de Contabilidade Forense. Os entrevistados perceberam todos os tópicos como importantes, mas aqueles que receberam as classificações mais altas foram: “Investigação de Suborno e Corrupção”, “Governança Corporativa” e “Procedimentos de Revisão Analítica”. O estudo recomenda que faculdades e universidades no Bahrein devem incorporar a Contabilidade Forense em seus programas de contabilidade.

Alabdullah, Alfadhil, Yahya e Rabi (2013) explicam que, no Iraque, o assunto sobre a educação em Contabilidade Forense não é enfatizado. Segundo eles, isso irá aumentar tanto a fraude quanto a corrupção e levará a um impacto negativo na economia do país. Para os autores, a fraude poderia ser evitada e limitada usando a Contabilidade Forense e que o motivo para o aumento da fraude financeira e da corrupção no Iraque é o fato da Contabilidade Forense não estar incluída nos currículos ensinados nas universidades iraquianas, como é o caso das universidades dos países desenvolvidos. Eles esclarecem que, atualmente, não há cursos de Contabilidade Forense em universidades iraquianas, tanto em pós-graduação quanto em graduação. Além disso, a maior parte do pessoal de auditoria e contabilidade no Iraque sofre devido a pouca percepção e informação dos métodos contábeis forenses. Como resultado, recomendam que as técnicas da Contabilidade Forense sejam um aspecto importante e obrigatório nos currículos educacionais e na formação de contadores na graduação das universidades iraquianas e para outros profissionais pertencentes ao *Iraqi Institute of Chartered Accountants* (Instituto Iraquiano de Revisores Oficiais de Contas). Eles concluem que isso garantirá que haverá muitas maneiras de limitar ou pelo menos mitigar a fraude e a corrupção no país.

Na Índia, a Contabilidade Forense ainda é considerada uma nova inclusão no campo da detecção de fraudes. A Contabilidade Forense não obteve seu devido reconhecimento no país, mesmo após o aumento alarmante dos crimes financeiros, devido à escassez de contadores qualificados com conhecimento técnico adequado sobre questões forenses e a falta de profissionais devidamente treinados para investigar e relatar os complexos crimes

financeiros (Chakrabarti, 2014).

O estudo de Rezaee *et al.* (2016) destaca que são raras as evidências da educação e da prática contábil forense na China, embora não apenas haja um grande interesse pela Contabilidade Forense, como também existe uma grande necessidade dela. Os resultados da pesquisa mostram que a educação em Contabilidade Forense é necessária em ambos os cursos, tanto de graduação quanto em níveis de pós-graduação. Em relação ao fornecimento de contadores forenses na China, não há uma organização específica que possa fornecer o serviço de Contabilidade Forense.

2.6.1.4 África

Assim como no Iraque, a educação em Contabilidade Forense na Nigéria não é muito enfatizada. Segundo Efiong (2012), a Contabilidade Forense pode ser usada para prevenir, detectar e responder a danos causados por fraudes. Além disso, a falta de escolas formais de treinamento em técnicas contábeis forenses tem contribuído para a alta taxa de fraudes financeiras e outras atividades relacionadas à fraude na Nigéria. Ele enfatiza que, atualmente, não há universidade na Nigéria que ofereçam cursos de Contabilidade Forense para seus alunos de graduação ou pós-graduação e que isso está em desacordo com o que é observado em outros países, como os Estados Unidos e o Reino Unido. A pesquisa de Efiong (2012) mostrou que a educação em Contabilidade Forense ajudaria o país em sua luta contra a corrupção. O autor recomenda, portanto, que as técnicas da Contabilidade Forense constituam um aspecto do currículo para a formação de contadores na graduação das universidades nigerianas. Além disso, a especialização em Contabilidade Forense para o nível de pós-graduação deve ser incentivada.

2.6.1.5 Oceania

A Austrália é um exemplo adequado, visto que lá existem instituições que colaboram para combater as atividades financeiras criminosas e, portanto, essas organizações requerem profissionais competentes. Devido a essa demanda, existem vários níveis de formação (graduação e pós-graduação) oferecidos em todo o país (Huang & Ihlas, 2017). O mestrado em Contabilidade Forense, por exemplo, enfatiza uma abordagem holística para a investigação, apresentação e resolução de litígios envolvendo questões jurídicas e contábeis. Os alunos estudam e adquirem habilidades relevantes para um determinado contexto contábil

forense, realizando investigações e analisando os achados. Eles aprendem a reconhecer deficiências de governança, mitigar os riscos inerentes por meio de funções apropriadas de controle interno e preparar um relatório especializado dentro de uma estrutura legal apropriada (UOW, 2019).

Com base nestas pesquisas, percebe-se que a Contabilidade Forense encontra-se mais desenvolvida no continente americano, especificamente nos Estados Unidos, que se tornou gradualmente uma profissão, seguido por países como Canadá, Austrália e Reino Unido. Comparativamente ao Índice de Percepção da Corrupção (IPC), esses quatro países apresentaram desempenho bastante satisfatório (vide Figura 1).

2.6.2 Recursos para o ensino da Contabilidade Forense

Segundo Seda e Kramer (2014), organizações profissionais e acadêmicos fizeram grandes progressos para criar excelentes recursos acadêmicos para a área da educação em Contabilidade Forense (Quadro 2).

Quadro 2: Exemplos de Recursos para a Educação em Contabilidade Forense

Autor(es) ou Organização	Descrição
ACL™	ACL™ Academic Network. A ACL™ fornece uma versão educacional de seu <i>software</i> de análise de dados e suporte técnico para professores e toda a sua turma (são até 200 licenças válidas por um período de três anos). (https://info.acl.com/Academic-Network-Program_Professor-Sign-up.html)
Buckhoff, T. A. & B. K. Peterson Kramer	Cardinal Wholesalers, Inc.: Um Exame de Fraude / Simulação de Casos de Auditoria. Premiado com o Prêmio Melhor Inovação em Ensino da Seção de Contabilidade Forense e Investigativa da Associação Contábil Americana de 2012, a simulação é baseada em um caso real de fraude em Dakota do Norte, investigado pelo Dr. Buckhoff. Os alunos executam as etapas seguidas pelo investigador ao descobrir o esquema de fraude de US\$ 1,75 milhão. (http://store.payloadz.com/go?id=961452)
Durtschi, C.	<i>BeanCounters</i> de Tallahassee: Um Caso de Aprendizagem Baseado em Problemas de Auditoria Forense. Premiado com o Prêmio Inovação em Educação de Auditoria da <i>American Accounting Association</i> em 2006, o caso simula uma experiência real em que os estudantes começam com uma vaga alegação de fraude em um cliente de auditoria e devem examinar os registros para determinar se existe evidência de fraude. Os alunos precisam de informações adicionais para coletar evidências suficientes, devem decidir quais informações gostariam de receber e solicitá-las ao instrutor (Durtschi, 2003; Dee & Durtschi, 2010).
IDEA®	<i>Parceria Acadêmica IDEA®</i> . Os educadores recebem suporte completo e manutenção de uma versão educativa do <i>software</i> de análise de dados da IDEA® e de uma pasta de trabalho, que é um tutorial detalhado que aplica o <i>software</i> a investigações de fraude. (http://www.audimation.com/academic_benefits.html?url=academic_benefits.html)

Autor(es) ou Organização	Descrição
IRS Divisão de Investigação Criminal	<i>The Adrian Project Program</i> . Uma experiência interativa de um dia inteiro que permite que os alunos vivenciem a investigação de um crime simulado de colarinho branco. Os alunos aprendem técnicas de entrevista e fiscalização, além de encontrar e examinar provas documentais, enquanto trabalham lado a lado com os agentes reais do IRS-CID. (https://aaahq.org/AM2013/WS_description.cfm?submissionID=129)
MERLOT (Recursos Educacionais Multimídia para Aprendizagem e Ensino Online)	Iniciado em 1997, na <i>California State University System</i> , o MERLOT tornou-se um grupo multicampus e multiestadual atendendo a mais de 80.000 membros, com uma coleção de mais de 22.000 recursos de aprendizado online para várias disciplinas acadêmicas, incluindo Contabilidade Forense. (http://www.theprosandthecons.com/videos/fraud/adoption_bonuses_drive_behavior.htm)

Fonte: Adaptado de Seda e Kramer (2014).

Ramaswamy (2007) salienta que as aulas de Contabilidade Forense podem ser transformadas em algo emocionante, envolvendo os alunos como mais do que ouvintes passivos. Aqui estão algumas das ideias apresentadas pelo autor:

- a) Criação de “julgamentos simulados” no final da aula, em que os alunos apresentem evidências e tentem esclarecer um caso de Contabilidade Forense.
- b) Leitura de literatura sobre Contabilidade Forense.
- c) Escrever um conto envolvendo fraude e apresentá-lo em sala de aula.
- d) Experimentar diferentes técnicas de entrevista entre si / assistir a entrevistas na TV e analisá-las.
- e) Análise de caligrafia / análise de documentos.
- f) Palestrantes convidados de empresas de contabilidade, da Receita Federal e de outras agências que investigam crimes.

A relação de recursos apresentados acima não pretende ser uma lista completa de todos os recursos disponíveis, mas apenas demonstrar as principais referências identificadas na literatura.

2.6.3 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), conforme Quadro 3.

Quadro 3: Visão geral gráfica do modelo de currículo desenvolvido pela *West Virginia University*

Conhecimento Prévio	Material de Sugestão/Curso	Material Didático Aprofundado
Contabilidade básica - Princípios básicos das demonstrações financeiras e divulgações das notas explicativas - Os efeitos dos débitos e créditos nos saldos contábeis - Análise das contas contábeis - Cálculo dos principais indicadores financeiros	Definição de fraude Definição de Contabilidade Forense Discussão básica do papel dos auditores, profissionais de fraude e contadores forenses Panorama de quem comete fraude e o porquê, e o triângulo da fraude: - Pressão - Oportunidade - Racionalização	Criminologia: Legal, Regulatória, e Ambiente Profissional; Questões Éticas Desvio de Recursos, Corrupção e Falsas Declarações Relatórios Financeiros Fraudulentos Contabilidade Forense em um Ambiente Digital Serviços de Consultoria Forense e Litigiosa
Conceitos básicos de auditoria - Ceticismo profissional - Normas de auditoria pertinentes - Órgãos profissionais e reguladores - Tipos de evidências de auditoria	Panorama dos elementos da fraude: - Ato - Ocultação - Conversão	
Princípios básicos dos ciclos de processamento das transações e controles internos, incluindo controles de sistemas de informação por computadores	Discussão da prevenção de fraude, dissuasão, detecção, investigação e remediação	
Princípios básicos de direito empresarial	Panorama dos atos fraudulentos comuns incluindo desvio de recursos e relatório financeiro fraudulento	
Competências básicas em informática	Discussão sobre “red flags”	
Habilidades gerais de comunicação empresarial (oral e escrita)	Discussão da remediação de fraude: contencioso civil e criminal e controles internos	
Ética empresarial	Discussão dos tipos de consultoria forense e litigiosa	

Fonte: Adaptado de WVU (2007).

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.

Conforme visto anteriormente, 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. Salienta-se que a fundamentação auxilia na melhor compreensão das questões estabelecidas como objetivos deste estudo.

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. Segundo Martins e Theóphilo (2009), uma pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais etc. Por outro lado, um *survey* requer uma sistemática de coleta de dados de populações ou de amostras de população por meio de variadas técnicas. Neste estudo, a técnica utilizada para coletar os dados será a *Delphi*.

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.

Kayo e Securato (1997) reforçam que a utilização de especialistas é justificada nos estudos por se tratar de pessoas formadoras de opinião, com declarações confiáveis e respeitadas.

Para Lyra (2008), a técnica *Delphi* constitui-se de um procedimento para solucionar um problema relacionado à pesquisa, utilizando-se o julgamento de várias pessoas a fim de se obter um consenso. Segundo os autores, a *Rand Corporation*, empresa localizada em Santa Mônica (Califórnia, EUA) iniciou os primeiros estudos, a partir dos anos 1940, para desenvolver uma técnica de uso militar, com o objetivo de se obter uma convergência nas opiniões de especialistas. A técnica teve como precursores Norman Dalkey e Olaf Helmer.

Giovinazzo (2001) destaca a crescente necessidade da utilização de técnicas de análise do ambiente externo e de prospecção de tendências como um fator importante para o sucesso e a sobrevivência das organizações, tendo em vista o contexto de constantes mudanças econômicas, políticas, sociais e tecnológicas em que vivemos. Neste sentido, a técnica *Delphi* surge como um recurso para a realização de pesquisas qualitativas, principalmente em meio a situações que envolvem uma carência de dados históricos, ou quando há rupturas tecnológicas, econômicas, sociais ou políticas.

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.

Por sua vez, Giovinazzo (2001) afirma que a técnica *Delphi* busca um consenso de opiniões de um grupo de especialistas sobre eventos futuros. A autora destaca, ainda, que a busca pelo consenso de especialistas, inerente a esta técnica, é realizada tendo em vista três condições básicas: (i) o anonimato dos respondentes; (ii) a representação estatística da distribuição dos resultados e (iii) o *feedback* de respostas do grupo para reavaliação nas rodadas subsequentes. Para a autora, o anonimato reduz a influência entre os membros do

painel de especialistas, no qual poderia existir em função de fatores psicológicos, por exemplo.

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 método *Delphi* possui características essenciais (Giovinazzo, 2001; Cunha, 2007), tais como:

- a) A manutenção do anonimato dos especialistas e de suas respostas durante o processo;
- b) o *feedback*, que possibilita a revisão das respostas individuais perante as opiniões e os argumentos dos demais especialistas e
- c) a tabulação e as análises das respostas conforme um padrão estatístico.

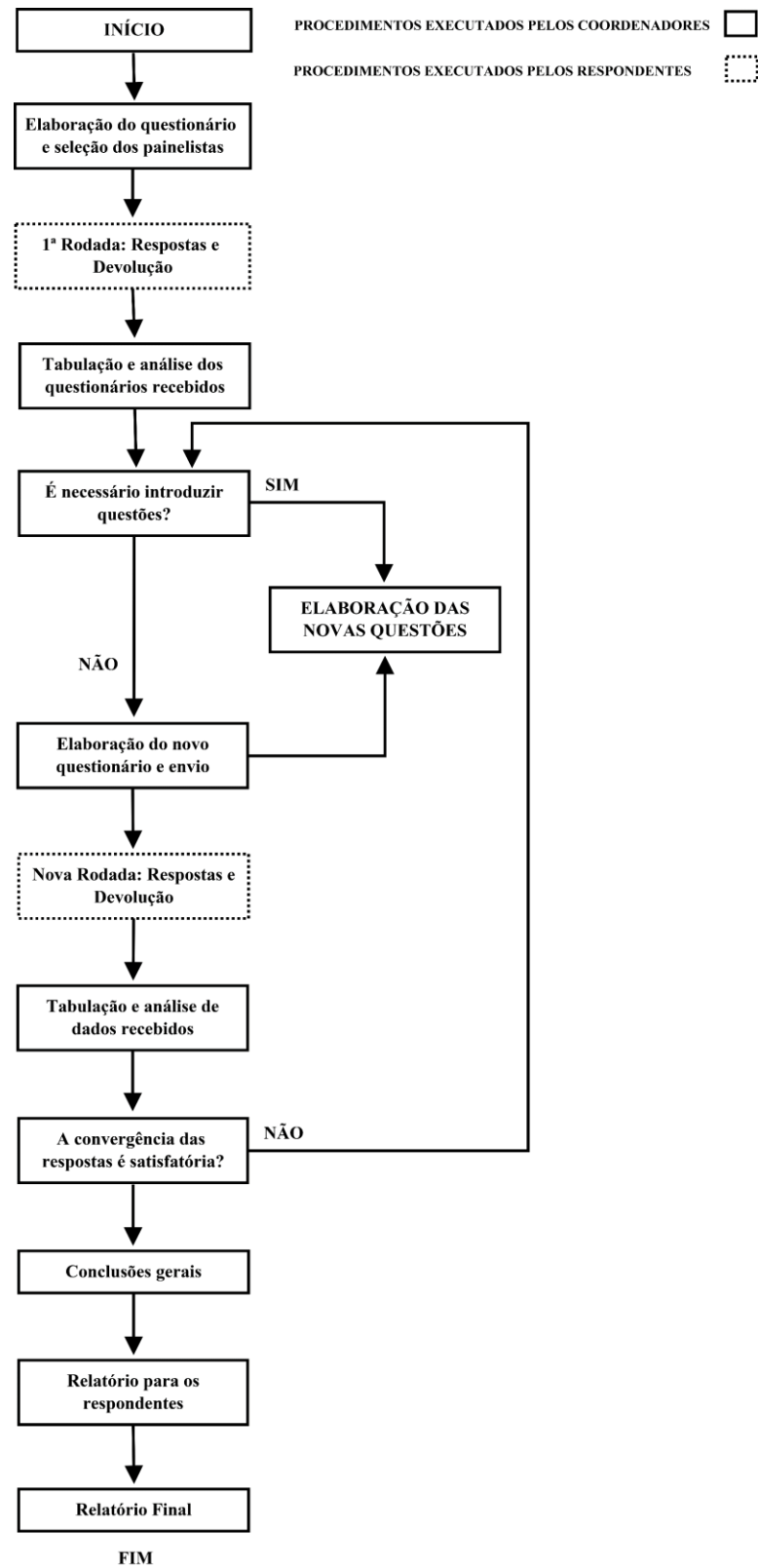
3.2.1 Execução da técnica *Delphi*

Rozados (2015) entende que antes de se iniciar um *Delphi* é preciso realizar uma série de tarefas prévias. A primeira delas refere-se à delimitação do contexto e do horizonte temporal em que se deseja realizar a previsão sobre o objeto de estudo. Em seguida, procede-se à seleção da comissão de especialistas e à obtenção de seu compromisso em participar. Finalmente, é dada a explicação aos especialistas sobre a técnica *Delphi*, buscando a obtenção de informações confiáveis.

Uma maneira de agilizar a aplicação da técnica e, conseqüentemente, de se obter, com mais rapidez, os dados para a pesquisa, é utilizar a internet para o envio dos questionários e a realização das rodadas (Rozados, 2015). No entender de Giovinazzo e Fischmann (2001), o *Delphi* realizado pela internet mantém as mesmas características de uma pesquisa *Delphi* tradicional.

A sequência básica de atividades envolvidas na execução de um *Delphi* é ilustrada na Figura 5, a seguir:

Figura 5: Sequência de Execução de uma Pesquisa *Delphi*



Fonte: Wright e Giovinazzo (2000).

3.2.2 Seleção dos especialistas

Quanto aos especialistas, é importante que eles sejam selecionados buscando uma distribuição equilibrada entre elementos de diversas entidades, como por exemplo, universidades, institutos, indústrias e outros setores da sociedade e de diversas áreas do conhecimento (Cunha, 2007).

Nesse aspecto, Marques e Freitas (2018) dizem ser importante que o painel de especialistas seja equilibrado entre imparcialidade e interesse sobre o assunto e que seja variado em termos de experiência, áreas de especialidade e perspectivas em relação ao problema. Para Grisham (2009), a inclusão de acadêmicos e de praticantes na comissão pode ser uma solução que contribui para preencher esses critérios.

O número de especialistas pode variar segundo alguns autores (Powell, 2003; Cunha, 2007; Miranda *et al.*, 2014), mas os estudos mostram que um número ideal deles não deve ser inferior a 10, pois um número abaixo de 10 participantes compromete os resultados no que se refere ao consenso efetivo e a relevância das informações obtidas (Marques & Freitas, 2018). Por outro lado, um número excessivo torna a administração muito complexa (Cunha, 2007). Nesse aspecto, Osborne, Collins, Ratcliffe, Millar e Duschl (2003) sustentam que poucas ideias novas são geradas quando os grupos excedem os 30 membros.

3.2.3 Elaboração do questionário da primeira rodada *Delphi*

Na elaboração do primeiro questionário, as questões devem ser preparadas considerando os mesmos cuidados referentes à elaboração de qualquer outro questionário. Podem ser utilizados diferentes tipos de questões conforme as necessidades específicas do estudo (Giovinazzo, 2001; Cunha, 2007).

Um desenho cuidadoso das questões formuladas requer clareza e precisão nos conceitos expressos em cada afirmação, uma vez que muitas das questões de um *Delphi* não são questões típicas de uma pesquisa comum, sendo que, em alguns casos, é necessário definir conceitos (Rozados, 2015). Nesta fase, é importante a interação entre os coordenadores do estudo e os especialistas do setor, para assegurar a correção técnica das questões formuladas (Giovinazzo, 2001).

3.2.4 Tabulação e análise dos resultados recebidos

A análise das respostas, normalmente, é feita conforme um padrão estatístico, como por exemplo, o número de observações, maior valor observado, menor valor observado, média, limites de confiança, desvio-padrão, quartis, mediana, distribuição de frequência e o coeficiente de variação (Cunha, 2007).

Para Marques e Freitas (2018), a análise dos dados ocorre de forma qualitativa e quantitativa. Segundo as autoras, a análise qualitativa é aplicada principalmente aos resultados das questões abertas e normalmente a análise de conteúdo é utilizada, criando-se categorias e se agrupando itens de resposta. Contudo, em relação à análise quantitativa, normalmente são empregadas técnicas de estatística descritiva (médias, desvios padrão e variâncias). Nota-se que alguns autores utilizam testes estatísticos para procurar relações entre as respostas e entre as respostas de subgrupos de especialistas.

3.2.5 Elaboração do próximo questionário e do *feedback*

Em regra geral, as versões seguintes dos questionários são mais estruturadas, sendo as perguntas compostas por temas e itens surgidos nas respostas ao primeiro questionário. Geralmente, é pedido aos especialistas que respondam classificando ou ordenando os itens por meio de escalas de importância, como a escala do tipo Likert. Essas escalas são as mais comuns nesses estudos, sobretudo as de cinco pontos, embora haja quem use escalas com mais pontos (Marques & Freitas, 2018).

Cunha (2007) esclarece que após a análise da primeira rodada, o pesquisador precisa decidir sobre a necessidade de inserção de novas questões para uma segunda rodada. Segundo a autora, geralmente são acrescentadas novas proposições que os especialistas apresentaram na primeira rodada em conjunto com as primeiras questões apresentadas. São retiradas apenas as questões consideradas como não significativas para o estudo.

Um aspecto importante da segunda rodada é a apresentação, aos membros da comissão, do *feedback* relativo à rodada anterior. Neste contexto, Grisham (2009) esclarece que o *feedback* inicial é aquele apresentado após as análises estatísticas das opiniões iniciais, por outro lado, o *feedback* subsequente é aquele também apresentado após as análises estatísticas, porém, dessa vez, proporciona aos participantes a oportunidade de mudar suas opiniões.

Neste sentido, o *feedback* deve ser apresentado na forma de um sumário de todos os comentários apresentados, juntamente com as análises estatísticas realizadas. Isso facilita tanto as análises quanto a reflexão dos membros da comissão de especialistas.

3.2.6 Conclusões gerais e relatório final

Para Marques e Freitas (2018), o processo de rodadas de questionários termina quando os níveis pretendidos de estabilidade e consenso nas respostas são atingidos. Entretanto, não há na literatura regras bem definidas para estabelecer quando o consenso é alcançado (Powell, 2003). Para Rowe e Wright (1999), na prática, o consenso tem sido definido calculando a variância das respostas dos membros da comissão *Delphi* ao longo das rodadas, notando-se que uma redução na variância indica que um maior consenso foi atingido.

Quanto ao número de rodadas, as pesquisas *Delphi* que são realizadas de forma convencional costumam produzir, no máximo, quatro rodadas (Kayo & Securato, 1997). Entretanto, desde que os objetivos tenham sido atingidos, nada impede que se faça um número menor de rodadas. Um número maior não é aconselhável em razão de restrições de tempo e pelo fato de não existirem mudanças de opinião significativas nas rodadas posteriores (Giovinazzo, 2001).

Podem existir situações de bipolaridade ou pluralidade de opiniões. Quando da ocorrência de bipolaridade, Cunha (2007, p. 132) destaca que “deve ser empreendida uma pesquisa sobre a concordância entre as respostas emitidas por subgrupos de especialistas para que se possa terminar o processo ou reformular a questão específica e partir para uma nova rodada”. Quando da ocorrência de pluralidade, a autora ressalta a importância de se estudar a estabilidade entre os subgrupos homogêneos de respondentes e, posteriormente, com base na análise desta estabilidade, optar pela reformulação de questões e aplicação de nova rodada, ou finalizar o processo.

3.2.7 Vantagens e desvantagens da técnica *Delphi*

A técnica *Delphi* possui várias vantagens e potencialidades, muitas delas já mencionadas ao longo deste estudo e amplamente comentadas na literatura, como segue:

- ❖ Permite buscar conhecimentos e informações junto a especialistas e a pesquisadores, o

que fomenta o aporte de mais conhecimento sobre o assunto (Rozados, 2015).

- ❖ O anonimato permite evitar conflitos dentro do grupo e domínio de alguns indivíduos (Marques & Freitas, 2018).
- ❖ O *feedback* possibilita a redução de ruídos e permite a revisão de opiniões pelos participantes (Oliveira, Costa, Wille & Marchiori, 2008).
- ❖ O processo tem custos mais baixos do que teria uma reunião presencial (Silva & Tanaka, 1999).
- ❖ Outra vantagem é a de manter a heterogeneidade dos participantes, assegurando a validade dos resultados (Linstone & Turoff, 2002; Rozados, 2015).

A literatura ressalta que a técnica *Delphi* também possui algumas limitações. Entre elas, destacam-se:

- ❖ A longa duração do processo, que pode durar vários meses (Marques & Freitas, 2018).
- ❖ Como os especialistas nunca se encontram pessoalmente, há dificuldade em se aproveitar plenamente o conhecimento do grupo sobre o assunto em discussão (Osborne *et al.*, 2003).
- ❖ A falta de qualidade dos questionários e a má escolha dos especialistas comprometem os resultados (Gupta & Clarke, 1996).
- ❖ Embora o anonimato e o *feedback* tenham seus méritos, eles também podem levar os respondentes a se conformarem, em vez de uma reflexão genuína do consenso de um grupo (Gupta & Clarke, 1996).
- ❖ Possibilidade de se forçar o consenso indevidamente (Carter & Beaulieu, 1992).
- ❖ Atrasos de tempo entre as rodadas no processo de coleta de dados (Boberg & Morris-Khoo, 1992).

Em relação às limitações, elas são, de fato, dificuldades inerentes à técnica e precisam ser enfrentadas. A seleção e o convite aos respondentes, a elaboração dos questionários e a análise das respostas são etapas em que o conhecimento da metodologia, a experiência e a imparcialidade dos organizadores têm que ser aplicadas. Além disso, segundo Giovinazzo (2001), a utilização da internet permite um *feedback* muito mais rápido aos participantes. Dessa forma, tal utilização consegue evitar que haja uma perda do interesse por parte dos respondentes, por causa de uma demora excessiva do processo como um todo.

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). A seguir são apresentados os procedimentos de aplicação da técnica *Delphi* para identificar os conteúdos necessários ao ensino da Contabilidade Forense.

3.3.1 Elaboração do questionário *Delphi*

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).

Na estruturação do primeiro modelo de questionário (Apêndice C), os itens foram elaborados considerando os mesmos cuidados pertinentes à elaboração de qualquer outro questionário. O fato é que devem ser suficientemente claros e que exijam fundamentação de cada resposta (Cunha, 2007).

3.3.1.1 Seleção dos conteúdos do ensino em Contabilidade Forense

Conforme apresentado na seção anterior, foram selecionados oito trabalhos para a construção da estrutura de conteúdo do ensino em Contabilidade Forense, sendo:

- Cinco artigos acadêmicos: *Forensic Accounting Education: A Survey of Academicians and Practitioners* (Crumbley *et al.*, 2004), *The Psychology and Sociology of Fraud: Integrating the Behavioral Sciences Component into Fraud and Forensic Accounting*

Curricula (Ramamoorti, 2008), *China Needs Forensic Accounting Education* (Rezaee et al., 2014), *Certified Accountants' Perceptions of Forensic Accounting Education: The Case of Bahrain* (Ramadhan, 2015) e *Forensic Accounting Education in the UAE* (Bhavani & Mehta, 2018).

- Um projeto de pesquisa: *Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: A Guide for Educational Institutions, Stakeholder Organizations, Faculty, and Students* (WVU, 2007).
- Dois livros texto: *Essentials of Forensic Accounting* (Crain et al., 2015) e *Forensic and Investigative Accounting* (Crumbley et al., 2015).

A partir desses oito trabalhos foi possível obter um total de cento e três (103) conteúdos. Consequentemente, fez-se necessário a definição de um critério para a seleção dos conteúdos eleitos. Dessa forma, com o intuito de elaborar uma estrutura que representasse os oito trabalhos, mas que ao mesmo tempo não fosse extremamente extensa, optou-se por utilizar a análise comparativa (Murcia, 2007) e selecionar apenas aqueles conteúdos que houvessem sido citados em pelo menos dois dos oito trabalhos apresentados.

O Quadro 4 ilustra um exemplo de análise envolvendo um conteúdo do currículo citado em cinco dos oito trabalhos selecionados.

Quadro 4: Exemplo de análise comparativa

Autor (es)	Conteúdos do Currículo
WVU (2007)	Ética empresarial
Crumbley et al. (2015)	Ética nos negócios
Rezaee et al. (2014)	Má conduta ética
Crumbley et al. (2004); Rezaee et al. (2014) e Ramadhan (2015)	Princípios da ética e código de conduta corporativo
Resultado da análise comparativa:	Ética e código de conduta corporativo

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

Este método de análise foi realizado para todos os 103 conteúdos. Com base nas análises, selecionou-se um total de 34 conteúdos (Quadro 5), que haviam sido citados em ao menos dois dos oito trabalhos relacionados. Aqueles conteúdos citados em apenas um estudo, foram excluídos.

Quadro 5: Conteúdos do ensino em Contabilidade Forense

Conteúdos do Currículo	Autor (es)
Análise das Demonstrações Financeiras	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Auditoria	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Avaliações de Negócios	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Ramadhan (2015)
Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Ramadhan (2015)
Competências em Informática	WVU (2007) e Crumbley <i>et al.</i> (2015)
<i>Compliance</i>	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Ramadhan (2015)
Comunicação Empresarial (oral e escrita)	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Crumbley <i>et al.</i> (2015); Ramadhan (2015) e Crain <i>et al.</i> (2015)
Contabilidade e Finanças	WVU (2007) e Crumbley <i>et al.</i> (2015)
Criminologia	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007), Ramamoorti (2008); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Crain <i>et al.</i> (2015)
Definição de Contabilidade Forense	WVU (2007) e Bhavani e Mehta (2018)
Definição de Fraude	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014); Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Direito e Sistema Jurídico	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Ramadhan (2015)
Ética e Código de Conduta Corporativo	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Ramadhan (2015)
Gerenciamento de Resultados	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Ramadhan (2015)
Governança Corporativa	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Rezaee <i>et al.</i> (2014); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Ramadhan (2015)
Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	Crumbley <i>et al.</i> (2004) e Rezaee <i>et al.</i> (2014)
Métodos Quantitativos	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Crain <i>et al.</i> (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	WVU (2007) e Bhavani e Mehta (2018)
Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014); Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Procedimentos Analíticos de Revisão	Crumbley <i>et al.</i> (2004) e Ramadhan (2015)
Psicologia	Ramamoorti (2008); Crumbley <i>et al.</i> (2015); Crain <i>et al.</i> (2015)
<i>Red Flags</i>	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Bhavani e Mehta (2018)
Resolução de Alegações de Má Conduta	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Ramadhan (2015)
Segurança e Privacidade	Crumbley <i>et al.</i> (2004) e Ramadhan (2015)
Sistemas de Controles Internos	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014) e Ramadhan (2015)
Sistemas de Informação	WVU (2007) e Crumbley <i>et al.</i> (2015)

Conteúdos do Currículo	Autor (es)
Sociologia	Ramamoorti (2008) e Crumbley <i>et al.</i> (2015)
Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007) e Ramadhan (2015)
Técnicas de Entrevistas	Crumbley <i>et al.</i> (2004); Crumbley <i>et al.</i> (2015) e Ramadhan (2015)
Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	Crumbley <i>et al.</i> (2004) e Ramadhan (2015)
Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	Crumbley <i>et al.</i> (2004) e Ramadhan (2015)
Tipos de Fraude	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007); Rezaee <i>et al.</i> (2014); Crumbley <i>et al.</i> (2015); Ramadhan (2015) e Bhavani e Mehta (2018)
Triângulo da Fraude	Crumbley <i>et al.</i> (2004); WVU (2007) e Rezaee <i>et al.</i> (2014)
Tributação	WVU (2007) e Crumbley <i>et al.</i> (2015)

Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A análise comparativa teve como enfoque a essência, que prevaleceu sobre a forma, ou seja, buscou-se identificar o sentido da afirmação apresentada e não apenas o que estava escrito (Murcia, 2007).

Por semelhante modo, para a tradução dos termos, optou-se pela equivalência dinâmica sempre que necessário. Esta tradução seria orientada para a preservação do efeito do texto original (Frio, 2013), ou seja, levou-se em conta o contexto e o significado que o conteúdo do currículo tem em cada contexto. Esta maleabilidade justifica o uso da tradução dinâmica. Por exemplo, a tradução literal da expressão “*Cooking the books and problems in accounting*” seria “Cozinhando os livros e problemas na contabilidade”. O termo “cozinhando os livros”, na língua portuguesa, não faz sentido algum. Por outro lado, no seu contexto original seria algo semelhante a “manipulação de resultados” e, portanto, a expressão adotada foi “Manipulação de resultados e problemas na contabilidade”, com o intuito de preservar o efeito do texto original.

3.3.1.2 Pré-teste

Uma vez redigido, o questionário precisa passar por testes antes de sua utilização definitiva, escolhendo-se uma pequena amostra de 3 a 10 colaboradores (Martins & Theóphilo, 2009). Foram selecionados quatro indivíduos aos quais se aplicou o questionário-base (pré-teste) antes do início da primeira e da segunda rodada. 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. Segundo Malhotra (2006, p. 308), o pré-teste “se refere ao teste do questionário em uma pequena amostra de entrevistados, com o objetivo de identificar e eliminar problemas potenciais”. Segundo Marconi e Lakatos (2017), o pré-teste deve ser aplicado em populações com características semelhantes, mas nunca naquela que será alvo do estudo. 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.

3.3.2 A comissão de especialistas

A amostra 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”.

Foram feitas buscas em uma rede social de negócios, chamada LinkedIn®, e também em uma plataforma virtual criada e mantida pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, chamada Plataforma Lattes, a fim de selecionar currículos que se adequassem ao objeto da pesquisa. Para as buscas textuais, empregaram-se termos como: “Contabilidade Forense”, “*Forensic Accounting*”, “Fraude”, “Auditoria”, “Perícia Contábil” e “Investigação de Fraudes”.

Na seleção dos especialistas, foram utilizados os seguintes critérios: (a) atuação profissional ou acadêmica em uma das áreas que integram a Contabilidade Forense, a saber: contabilidade, auditoria e investigação (Özkul & Pamukçu, 2012); ou (b) que atuem em todo o amplo espectro de atividades que constituem a Contabilidade Forense, como por exemplo, a prevenção, a detecção e a investigação de fraudes entre outras.

No dia 22/05/2018, oito dos 36 especialistas foram convidados por meio de uma carta enviada por e-mail (Apêndice A), solicitando sua resposta com a aceitação em participar da pesquisa. Foi solicitada uma data limite para a confirmação da participação, até o dia 25/07/2018. Imediatamente, os oito especialistas confirmaram a participação na comissão. Entre eles: Lorenzo Parodi, Menildo Jesus de Sousa Freitas, Naim Kansaon Tarabai e Thais

Profeta Martins, sendo que quatro especialistas solicitaram o anonimato. Os demais especialistas foram convidados no dia 24/09/2018, e também foi solicitada uma data limite para a confirmação da participação, que foi 30/09/2018.

Os nomes de todos os especialistas, seguidos de suas titulações e experiências, constam no Apêndice H, excetuando-se nove especialistas que optaram por manter sigilo sobre sua identidade.

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 (Apêndice I).

3.3.3 Primeira rodada *Delphi*

Na primeira rodada, foi apresentada aos especialistas uma lista com 34 conteúdos (Apêndice C) 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.

3.3.4 Segunda rodada *Delphi*

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)

¹ CAAE: 01908518.8.0000.5149

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.

3.3.5 Terceira rodada *Delphi*

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.

3.3.6 Critérios para terminar a consulta e relatório final

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). A

cada rodada, aqueles conteúdos cujo coeficiente de variação fosse menor que 15% seriam excluídos da rodada seguinte, pois se entende que para esses conteúdos havia uma alta concordância entre os especialistas. 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 $CV < 15\%$.

A classificação final dos conteúdos, em grau de importância, foi dada pelo escore que representa o somatório das notas atribuídas pela comissão de especialistas. Além disso, os resultados foram testados quanto às diferenças de respostas entre os acadêmicos (professores e pesquisadores) e os praticantes (profissionais que atuam no ambiente empresarial).

A verificação de existência de diferenças estatisticamente significativas entre as variáveis estudadas passa pela aplicação de um teste estatístico capaz de determinar a existência de dissimilaridades entre os elementos analisados. O exame da existência de diferenças significativas entre dois grupos está ligado à identificação da existência de normalidade das variáveis estudadas. Entre os diversos testes de normalidade constantes na literatura, pode-se citar o teste de Jarque-Bera, que utiliza como parâmetros os coeficientes de curtose e assimetria para determinar se uma dada variável pode ser modelada pela distribuição normal. A hipótese nula do teste considera a existência de normalidade dos dados analisados (Judge, Griffiths, Lutkepohl & Lee, 1982).

O teste t de Student possui como pressuposto base, para a sua correta utilização, a existência de normalidade dos dados. Caso contrário, faz-se necessária a aplicação de um teste não paramétrico tal como o teste de Mann-Whitney ou U de Mann-Whitney, que se fundamenta na verificação de existência de dissimilaridades entre os valores medianos das variáveis estudadas. A hipótese nula de ambos os testes de captação de existência de diferenças significativas considera a igualdade dos valores médios/medianos (Mann-Whitney) dos elementos em análise (Siegel & Castellan, 2006).

A determinação da existência de associação entre as variáveis amostradas pode ser feita por meio do teste Qui-quadrado (χ^2), que realiza uma comparação das proporções observadas dos eventos, buscando avaliar a existência de diferenças estatisticamente significativas. A similaridade entre as variáveis é detectada a partir das frequências observadas nos grupos em análise. A hipótese nula desse teste estabelece a inexistência de

associação entre os elementos analisados, ou seja, pressupõe a independência entre eles. O teste Qui-quadrado não depende de parâmetros populacionais tais como média e variância, sendo, portanto, um teste não paramétrico (Siegel & Castellan, 2006).

3.4 Estatísticas de confiabilidade e de consistência interna

O coeficiente alfa de Cronbach é uma medida de confiabilidade frequentemente utilizada. Segundo Hair, Anderson, Tatham e Black (2005), a confiabilidade é o grau em que um conjunto de indicadores de uma variável latente (construto) é consistente em suas mensurações. Apesar de não existir um valor mínimo definido, um limite inferior que geralmente é aceito para o alfa de Cronbach é de 0,7, mas em pesquisas exploratórias esse valor pode diminuir para 0,6 (Santos, 1999; Hair *et al.*, 2005). Assim, os valores encontrados para o alfa de Cronbach nas etapas de aplicação da técnica *Delphi* foram de 0,8, indicando um alto grau de consistência interna sobre os itens, conforme evidenciado na Tabela 1, a seguir.

Tabela 1: Coeficiente alfa de Cronbach

Etapas da técnica <i>Delphi</i>	Alfa de Cronbach
1ª Etapa de aplicação	0,8
2ª Etapa de aplicação	0,8
3ª Etapa de aplicação	0,8

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

Destaca-se que na primeira etapa de aplicação da técnica *Delphi*, as opções de resposta para cada item são dicotômicas: “Concordo” e “Discordo”. Para o cálculo do alfa de Cronbach, essas variáveis precisaram ser mensuradas, ou seja, transformadas em número. Nos dizeres de Martins e Theóphilo (2009), o nível nominal de mensuração envolve simplesmente o ato de nomear, rotular ou classificar um objeto, pessoa ou alguma característica, a partir de números ou símbolos. Então, “Concordo” ficou sendo 1 e “Discordo” ficou sendo zero. Já a segunda e a terceira rodada seguiram uma escala do tipo Likert, de cinco pontos, sendo a nota 1 o menor nível de concordância com o item apresentado e a nota 5 o maior nível de concordância.

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.

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. Para corroborar a análise dos resultados, foi elaborada uma nuvem de palavras (Figura 6), com o auxílio do aplicativo *Pro Word Cloud*®, com o intuito de evidenciar os termos mais recorrentes durante a análise.

Figura 6: Nuvem de palavras – Atuação profissional



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

A nuvem de palavras demonstra que a maioria desses profissionais atua em *Big Four*.

Estes resultados são consistentes com os estudos de Imoniana e Aquino (2017). De acordo com esses autores, no Brasil, os serviços de Contabilidade Forense são prestados pelas quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, as chamadas *Big Four*, que oferecem serviços que vão desde a prevenção até aqueles relacionados à investigação de fraudes. Corroboram Bhavani e Mehta (2018), ao dizerem que empresas de auditoria, incluindo as *Big Four*, estão a procura por especialistas em Contabilidade Forense no Bahrein.

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.

Em termos de nacionalidade, todos os participantes são brasileiros, dos quais apenas um nasceu na Itália, mas reside no Brasil há mais de vinte anos. Segundo Marques e Freitas (2018), o método *Delphi* permite reunir um conjunto de opiniões de especialistas separados geograficamente. Nesse aspecto, participaram da comissão profissionais de todas as regiões do país, conforme apresentado na Tabela 2.

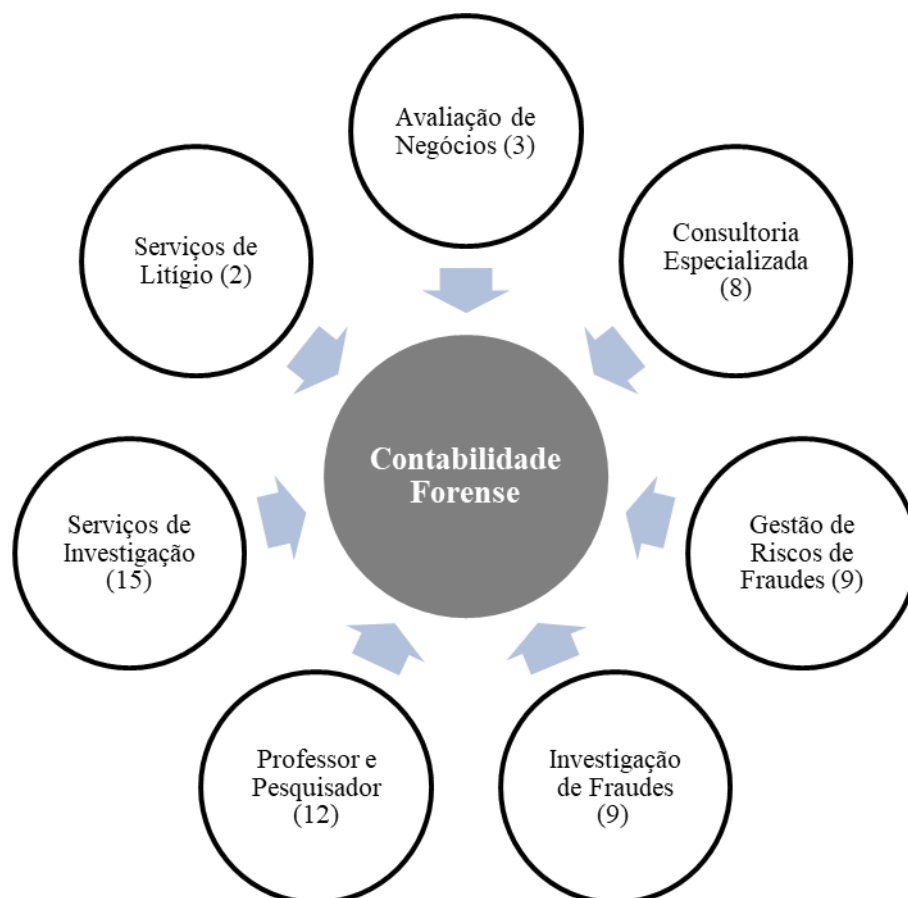
Tabela 2: Regiões de atuação dos participantes

Regiões	Nº de participantes
Norte	1
Nordeste	1
Centro-Oeste	1
Sudeste	21
Sul	1
Total:	25

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

A Figura 7 sintetiza outras características relacionadas a experiências acadêmicas e profissionais da comissão de especialistas.

Figura 7: Experiências acadêmicas e profissionais dos membros da comissão de especialistas



Fonte: Elaborado pelo autor (2019).

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. A Tabela 3 demonstra o percentual de aceitação dos conteúdos pela comissão.

Tabela 3: Percentual de aceitação dos conteúdos – Primeira rodada *Delphi*

Conteúdos do Currículo	% de Concordância
Análise das Demonstrações Financeiras	96%
Auditoria	96%
Avaliações de Negócios	80%
Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	88%
Competências em Informática	88%
<i>Compliance</i>	100%
Comunicação Empresarial (oral e escrita)	88%
Contabilidade e Finanças	100%
Criminologia	80%
Definição de Contabilidade Forense	100%
Definição de Fraude	100%
Direito e Sistema Jurídico	80%
Ética e Código de Conduta Corporativo	96%
Gerenciamento de Resultados	68%
Governança Corporativa	92%
Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	100%
Métodos Quantitativos	80%
Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	96%
Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	100%
Procedimentos Analíticos de Revisão	100%
Psicologia	84%
<i>Red Flags</i>	92%
Resolução de Alegações de Má Conduta	84%
Segurança e Privacidade	92%
Sistemas de Controles Internos	92%
Sistemas de Informação	80%
Sociologia	48%
Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	96%
Técnicas de Entrevistas	84%
Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	96%
Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	100%
Tipos de Fraude	100%
Triângulo da Fraude	92%
Tributação	68%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

Observa-se que o conteúdo “Sociologia” foi o único com baixa aceitação, 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, entre os quais um especialista entende que o conteúdo “Avaliação de Negócios” precisa ter como foco o entendimento do ambiente organizacional, de forma a possibilitar a prevenção ou a detecção de fraudes; já o conteúdo “Comunicação Empresarial (oral e escrita)”, possui uma relevância notável para emissão dos relatórios em padrão forense; além disso, o conteúdo “Direito e Sistema Jurídico” auxilia muito no processo, mas não é mandatório, visto que a investigação pode ser realizada em parceria com advogados.

Um especialista destacou a importância do conteúdo “Criminologia”, com ênfase no estudo das causas do comportamento antissocial do homem, tendo como base a psicologia e a sociologia, além das diversas teorias do direito criminal ou penal. Em se tratando do conteúdo “Psicologia”, um participante destacou o ensino da Psicologia Social.

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
- Teste de Rastreamento de Transações (*Walkthrough*)

Ao discorrer sobre os conteúdos sugeridos, dois especialistas destacaram que o conhecimento da língua inglesa é muito importante, tendo em vista que o crime não tem fronteiras. Desse modo, foi sugerida a integração da língua inglesa ao ensino da Contabilidade Forense, considerando sua utilização no mercado profissional. Além disso, foram sugeridos estudos de casos ocorridos, que auxiliariam no desenvolvimento do senso crítico dos futuros profissionais, desenvolvendo uma postura ceticista e uma visão mais ampla, aberta para a compreensão da criatividade de mentes arquitetadas de fraudes. Ademais, o compartilhamento de técnicas de detecção anteriormente utilizadas pode permitir maior agilidade na detecção em casos semelhantes, economizando tempo e esforços demasiados no futuro.

Esses novos conteúdos foram analisados, sumarizados e acrescentados à lista dos conteúdos necessários ao ensino da Contabilidade Forense.

4.3 Segunda rodada da técnica *Delphi*

Para a realização da segunda etapa da técnica *Delphi*, verificou-se o nível de aceitabilidade de cada conteúdo, pela comissão de especialistas, na primeira rodada (Cunha, 2007). Assim, foi possível separá-los em dois grupos de acordo com o percentual de aceitação: (a) conteúdos com baixa aceitabilidade e (b) conteúdos com média e alta aceitabilidade. Foram considerados conteúdos com baixa aceitabilidade e excluídos na 2ª rodada aqueles que tiveram a concordância de menos da metade dos membros do painel 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.

Desse modo, foi excluído da lista o conteúdo “Sociologia”, que obteve 48% de concordância, conforme apresenta a Tabela 3. Esse resultado contraria estudos anteriores, como os de Ramamoorti (2008) e Crumbley *et al.* (2015), que defendem a integração de ciências comportamentais, como a sociologia, nos currículos da Contabilidade Forense, tanto para o desenvolvimento teórico quanto para a prática de prevenção, dissuasão e detecção de fraudes.

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.

Os resultados da 2ª rodada, com o escore atingido pelos conteúdos, bem como a média, a mediana e o coeficiente de variação são apresentados na Tabela 4.

Tabela 4: Resultados da segunda rodada *Delphi*

Conteúdos do Currículo	Escore	Média	Mediana	Coeficiente de Variação
Análise das Demonstrações Financeiras	107	5	5	12,3%
Auditoria	101	4	5	23,5%
Avaliações de Negócios	86	4	3	28,2%
Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	92	4	4	27,2%
Competências em Informática	102	4	5	19,0%
<i>Compliance</i>	106	5	5	15,7%
Comunicação Empresarial (oral e escrita)	104	5	5	16,2%
Contabilidade e Finanças	103	4	5	17,6%
Criminologia	93	4	4	24,1%
Definição de Contabilidade Forense	102	4	5	17,8%
Definição de Fraude	109	5	5	13,1%
Direito e Sistema Jurídico	91	4	4	22,2%
Ética e Código de Conduta Corporativo	102	4	5	14,9%
Gerenciamento de Resultados	77	3	3	32,0%
Governança Corporativa	96	4	4	21,2%
Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	107	5	5	15,3%
Métodos Quantitativos	95	4	5	28,6%
Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	103	4	5	13,2%
Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	112	5	5	7,1%
Procedimentos Analíticos de Revisão	99	4	5	21,5%
Psicologia	103	4	5	20,1%
<i>Red Flags</i>	99	4	5	20,3%
Resolução de Alegações de Má Conduta	93	4	4	19,0%
Segurança e Privacidade	104	5	5	16,2%
Sistemas de Controles Internos	105	5	5	15,9%
Sistemas de Informação	98	4	4	19,0%
Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	97	4	4	15,9%
Técnicas de Entrevistas	103	4	5	20,1%
Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	110	5	5	10,8%
Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	107	5	5	12,3%
Tipos de Fraude	108	5	5	10,0%
Triângulo da Fraude	107	5	5	12,3%
Tributação	82	4	4	31,4%
Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	84	4	3	28,1%

Conteúdos do Currículo	Score	Média	Mediana	Coefficiente de Variação
Estudo da Lógica	82	4	3	33,6%
Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes	110	5	5	8,8%
Gerenciamento de Riscos Corporativos	101	4	5	16,4%
Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	91	4	4	25,8%
Língua Inglesa	84	4	4	36,6%
Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	91	4	4	26,9%
Perícia Judicial Contábil	102	4	5	19,0%
Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	101	4	4	14,9%
Prevenção à Lavagem de Dinheiro	108	5	5	13,5%
Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)	99	4	5	21,5%
Técnicas de Análise de Dados	98	4	5	21,5%
Técnicas de Gestão de Sigilos	98	4	4	16,2%
Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)	104	5	5	16,2%

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

A análise da Tabela 4 mostra que 12 conteúdos apresentam baixa dispersão ($CV < 15\%$), ou seja, são itens com alta concordância entre os especialistas. São eles: “Análise das Demonstrações Financeiras”, “Definição de Fraude”, “Ética e Código de Conduta Corporativo”, “Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses”, “Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes”, “Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)”, “Técnicas de Localização de Ativos Ocultos”, “Tipos de Fraude”, “Triângulo da Fraude”, “Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes”, “Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação” e “Prevenção à Lavagem de Dinheiro”. Além disso, 31 conteúdos apresentam média dispersão nas respostas ($CV < 30\%$) e quatro conteúdos apresentam alta dispersão ($CV > 30\%$), são eles: “Língua Inglesa”, “Tributação”, “Estudo da Lógica” e “Gerenciamento de Resultados”.

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 5.

Tabela 5: 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
Tipos de Fraude	108	94%	4º
Prevenção à Lavagem de Dinheiro	108	94%	4º
Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	108	94%	4º
Segurança e Privacidade	108	94%	4º
Análise das Demonstrações Financeiras	107	93%	5º
Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	107	93%	5º
Triângulo da Fraude	107	93%	5º
Comunicação Empresarial (oral e escrita)	106	92%	6º
Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	103	90%	7º
Ética e Código de Conduta Corporativo	102	89%	8º
Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	101	88%	9º

Conteúdos do Currículo	Escore	% (115 = 100)	Classificação
Auditoria	100	87%	10º
Contabilidade e Finanças	100	87%	10º
Competências em Informática	100	87%	10º
Sistemas de Informação	99	86%	11º
Perícia Judicial Contábil	99	86%	11º
Técnicas de Análise de Dados	99	86%	11º
Procedimentos Analíticos de Revisão	98	85%	12º
Psicologia	97	84%	13º
Técnicas de Entrevistas	97	84%	13º
Gerenciamento de Riscos Corporativos	96	83%	14º
Definição de Contabilidade Forense	95	83%	15º
<i>Red Flags</i>	95	83%	15º
Técnicas de Gestão de Sigilos	95	83%	15º
Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)	95	83%	15º
Governança Corporativa	93	81%	16º
Métodos Quantitativos	92	80%	17º
Resolução de Alegações de Má Conduta	92	80%	17º
Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	92	80%	17º
Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	91	79%	18º
Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	90	78%	19º
Avaliações de Negócios	89	77%	20º
Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	89	77%	20º
Estudo da Lógica	89	77%	20º
Direito e Sistema Jurídico	88	77%	21º
Língua Inglesa	87	76%	22º
Criminologia	87	76%	22º
Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	87	76%	22º
Tributação	85	74%	23º
Gerenciamento de Resultados	76	66%	24º

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

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).

4.5 Percepções de acadêmicos versus praticantes sobre os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense

Para auxiliar no desenho curricular da Contabilidade Forense, neste tópico, a comissão de especialistas foi particionada em dois grupos: acadêmicos (professores e pesquisadores) versus praticantes (profissionais que atuam no ambiente empresarial em atividades ligadas à Contabilidade Forense), a fim de comparar e contrastar suas percepções sobre os conteúdos do ensino em Contabilidade Forense.

Os resultados foram testados quanto às diferenças de respostas entre os acadêmicos e os praticantes utilizando o teste Qui-quadrado (χ^2). O teste de Mann-Whitney foi utilizado para verificação de existência de dissimilaridades entre os valores medianos das variáveis estudadas. Os conteúdos são apresentados na Tabela 6 de acordo com suas classificações em ordem decrescente do valor do escore total atribuído pelos acadêmicos.

Tabela 6: Comparação de acadêmicos versus praticantes sobre o conteúdo curricular

Acadêmicos ⁽¹⁾							Praticantes ⁽²⁾			
Rank	Score	Média	Desvio Padrão	Conteúdos do Currículo	Teste Qui-quadrado	Teste de Mann-Witney	Rank	Score	Média	Desvio Padrão
1º	59	5	0,29	Sistemas de Controles Internos	0,6286	1,592	5º	51	5	0,50
2º	58	5	0,39	Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	0,2444	-0,527	2º	54	5	0,30
2º	58	5	0,39	Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes	0,6366	0,602	4º	52	5	0,47
2º	58	5	0,39	Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)	0,5432	0,187	4º	52	5	0,65
3º	57	5	0,62	Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	0,5432	0,000	3º	53	5	0,40
3º	57	5	0,62	Prevenção à Lavagem de Dinheiro	5,1944	0,555	5º	51	5	0,67
3º	57	5	0,45	Análise das Demonstrações Financeiras	0,4365	0,689	6º	50	5	0,69
3º	57	5	0,45	Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	3,3175	0,689	6º	50	5	0,69
4º	56	5	0,49	Segurança e Privacidade	1,6369	-0,309	4º	52	5	0,47
5º	55	5	0,51	Tipos de Fraude	0,0204	-1,196	3º	53	5	0,40
5º	55	5	0,67	<i>Compliance</i>	0,4125	-1,413	2º	54	5	0,30
5º	55	5	0,79	Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	0,9167	-0,555	3º	53	5	0,40
6º	54	5	0,80	Definição de Fraude	-	-2,051**	1º	55	5	0,00
6º	54	5	0,67	Triângulo da Fraude	0,7566	-1,263	3º	53	5	0,40
6º	54	5	0,52	Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	0,9167	0,000	7º	49	4	0,69
6º	54	5	0,67	Auditoria	3,7540	0,958	10º	46	4	0,87
6º	54	5	0,52	Contabilidade e Finanças	4,0857	1,270	10º	46	4	0,60
7º	53	4	0,79	Comunicação Empresarial (oral e escrita)	0,7566	-1,332	3º	53	5	0,40
7º	53	4	0,67	Sistemas de Informação	5,9583*	1,186	10º	46	4	0,40
8º	52	4	0,78	Ética e Código de Conduta Corporativo	1,1183	-0,551	6º	50	5	0,52
8º	52	4	0,65	Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	14,7431***	-0,513	7º	49	4	0,69
8º	52	4	0,78	Perícia Judicial Contábil	3,1167	0,337	9º	47	4	0,65
8º	52	4	0,65	Procedimentos Analíticos de Revisão	8,1400	0,135	10º	46	4	0,98
9º	50	4	0,72	Competências em Informática	2,4444	-1,351	6º	50	5	0,69
9º	50	4	0,39	Definição de Contabilidade Forense	6,5185**	0,228	11º	45	4	0,70

Acadêmicos ⁽¹⁾							Praticantes ⁽²⁾			
Rank	Score	Média	Desvio Padrão	Conteúdos do Currículo	Teste Qui-quadrado	Teste de Mann-Witney	Rank	Score	Média	Desvio Padrão
10º	49	4	0,51	Técnicas de Análise de Dados	17.4167 ***	-1.928*	6º	50	5	0,69
10º	49	4	0,67	Técnicas de Gestão de Sigilos	6.5185**	-0.343	10º	46	4	0,40
11º	48	4	0,43	Gerenciamento de Riscos Corporativos	2.4444	-1.612	8º	48	4	0,67
11º	48	4	0,74	Métodos Quantitativos	4.8889	-0.202	12º	44	4	0,89
12º	47	4	1,00	Psicologia	1.2528	-1.595	6º	50	5	0,52
12º	47	4	1,00	Técnicas de Entrevistas	1.2528	-1.595	6º	50	5	0,52
12º	47	4	0,51	Red Flags	6.6000	-1.770*	8º	48	4	0,67
12º	47	4	0,51	Procedimentos de Diligência de Integridade (Background Check)	3.8500	-1.770*	8º	48	4	0,67
12º	47	4	0,51	Resolução de Alegações de Má Conduta	3.6667	-0.692	11º	45	4	0,70
12º	47	4	1,00	Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	3.8958	-0.357	11º	45	4	0,83
12º	47	4	0,79	Avaliações de Negócios	1.7875	0.297	13º	42	4	0,75
12º	47	4	0,90	Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	7.5167	0.099	13º	42	4	1,08
12º	47	4	0,90	Tributação	4.3542	1.118	15º	38	3	0,69
13º	46	4	0,72	Governança Corporativa	1.9250	-1.485	9º	47	4	0,65
13º	46	4	0,58	Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	11.5238**	-1.101	11º	45	4	0,54
13º	46	4	0,58	Direito e Sistema Jurídico	8.2500	-0.141	13º	42	4	0,87
13º	46	4	0,94	Criminologia	3.0556	0.432	14º	41	4	0,65
13º	46	4	1,11	Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	3.8576	0.603	14º	41	4	0,47
14º	45	4	0,87	Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	6.1111	-0.941	11º	45	4	0,70
14º	45	4	0,75	Estudo da Lógica	4.1067	-0.793	12º	44	4	0,77
14º	45	4	1,06	Língua Inglesa	6.6489	-0.260	13º	42	4	1,17
15º	40	3	0,98	Gerenciamento de Resultados	4.4000	-0.265	16º	36	3	0,90

(1) N=12 / (2) N=11 / As significâncias estatísticas dos testes são representadas por meio da seguinte simbologia: *10%; **5%; ***1%.

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

A comparação das respostas dos acadêmicos e dos praticantes revela que não só houve diferenças no *ranking* dos conteúdos, mas também diferenças estatisticamente significativas em 7 dos 47 conteúdos, por meio do teste Qui-quadrado (χ^2).

Os resultados apresentados na Tabela 6 indicam que os conteúdos “Sistemas de Controles Internos” e “Definição de Fraude” foram classificados, em primeiro lugar, por acadêmicos e praticantes, respectivamente. A principal diferença entre os dois grupos envolveu os conteúdos “Psicologia” e “Técnicas de Entrevistas”, que foram classificados em sexto lugar pelos praticantes e em décimo segundo pelos acadêmicos. Essa visão dos praticantes de que as técnicas de entrevistas são essenciais para a Contabilidade Forense é consistente com as experiências de Buckhoff e Hansen (2002) e de Kramer *et al.* (2017), de que aqueles que têm as habilidades para conduzir entrevistas de forma eficaz terão mais sucesso no campo da Contabilidade Forense.

Os praticantes tendem a classificar em posições mais altas os conteúdos relacionados à fraude do que os acadêmicos. Por exemplo, “Definição de Fraude” foi classificado em primeiro lugar pelos praticantes, mas os acadêmicos classificaram este conteúdo em sexto lugar. O tipo de trabalho realizado pelos acadêmicos e pelos praticantes pode afetar a percepção da importância relativa aos conteúdos forenses (Daniels *et al.*, 2013).

Existem diferenças estatisticamente significativas entre os pontos de vista dos grupos sobre a importância dos seguintes conteúdos: (a) Definição de Fraude; (b) Sistemas de Informação; (c) Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação; (d) Definição de Contabilidade Forense; (e) Técnicas de Análise de Dados; (f) Técnicas de Gestão de Sigilos e (g) Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa. Os praticantes consideram os tópicos “(a)”, “(c)”, “(e)” e “(g)” como mais importantes do que os acadêmicos. Enfatizando este achado, os comentários dos praticantes seguem:

os tópicos listados se fazem necessário para uma investigação forense eficaz e de qualidade, mas em cada trabalho o foco deve ser direcionado de acordo com o segmento da entidade que está sendo investigada e a proposta do porquê o contador forense foi contratado (Resultados da pesquisa, 2019).

Segundo Kramer *et al.* (2017), os casos de fraude têm crescido e a detecção tem ficado mais difícil devido as mudanças nas tecnologias. Nesse contexto, é importante uma maior conscientização sobre esses desafios. Nesse aspecto, os conteúdos “Sistemas de Informação” e “Técnicas de Análise de Dados” são de extrema importância, considerando esse ambiente de mudanças tecnológicas.

Em relação ao teste de Mann-Whitney, diferenças estatisticamente significativas foram

evidenciadas entre os valores medianos atribuídos pelos dois grupos aos conteúdos: “Definição de Fraude”, “Técnicas de Análise de Dados”, “*Red Flags*” e “Procedimentos de Diligência de Integridade (*Background Check*)”. É importante notar que o teste Qui-quadrado (χ^2) não conseguiu detectar pontos de similaridades em relação ao conteúdo “Definição de Fraude”, adicionalmente, sob outra perspectiva, o teste de Mann-Whitney identificou diferenças significativas.

Os praticantes demonstraram mais interesse do que os acadêmicos na cobertura do exame de fraudes, incluindo conteúdos, como: “Definição de Fraude”, “*Red Flags*”, “Triângulo da Fraude” e “Tipos de Fraude”. Esses resultados contradizem os estudos de Crumbley *et al.* (2004), em que os acadêmicos demonstraram mais interesse do que os praticantes na cobertura do exame de fraudes, incluindo tópicos, como: “Tipos de Fraude”, “*Red Flags*” entre outros.

Embora os acadêmicos considerassem importantes alguns conteúdos, relacionados ao exame de fraudes, eles deram mais importância, do que os praticantes, a conteúdos, como: “Sistemas de Controles Internos”, “Teste de Rastreamento de Transações (*Walkthrough*)”, “Análise das Demonstrações Financeiras”, “Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses”, “Auditoria” e “Contabilidade e Finanças”.

Além dos conteúdos relacionados ao exame de fraudes, os praticantes se interessaram mais que os acadêmicos por conteúdos, como: “*Compliance*”, “Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade”, “Comunicação Empresarial (oral e escrita)”, “Ética e Código de Conduta Corporativo”, “Competências em Informática”, “Técnicas de Análise de Dados”, “Psicologia” e “Técnicas de Entrevistas”.

Os resultados revelam que, embora os *rankings* relativos aos conteúdos do ensino em Contabilidade Forense variem entre acadêmicos e praticantes, existe um consenso geral quanto à relevância desses conteúdos na Contabilidade Forense. As respostas médias dos acadêmicos em 46 dos 47 conteúdos listados são iguais ou maiores a quatro, sugerindo um alto grau de importância e relevância da cobertura desses conteúdos em um curso de Contabilidade Forense. Os praticantes, por outro lado, atribuíram um alto grau de importância para 45 dos 47 conteúdos.

4.6 Nível educacional do ensino em Contabilidade Forense

Foi solicitado aos especialistas que informassem em qual nível educacional um curso

de Contabilidade Forense deve ser ministrado, conforme suas percepções. A Tabela 7 apresenta os resultados apurados da comissão de especialistas.

Tabela 7: Nível educacional do ensino da Contabilidade Forense

Nível educacional da Contabilidade Forense	Acadêmicos	Rank	Praticantes	Rank	Comissão de Especialistas	Rank
Graduação	1 (8,3%)	2º	2 (18,2%)	2º	3 (13,0%)	2º
Especialização	9 (75,0%)	1º	9 (81,8%)	1º	18 (78,3%)	1º
Mestrado	1 (8,3%)	2º	-	-	1 (4,3%)	3º
Doutorado	1 (8,3%)	2º	-	-	1 (4,3%)	3º
Respostas totais	12		11		23	

Fonte: Resultados da pesquisa (2019).

Observa-se que o enfoque quanto ao nível de ensino da proposta de conteúdos para o ensino da Contabilidade Forense, na percepção da comissão de especialistas, seria a especialização, que representa 78,3% das indicações. Destaca-se que, os que sinalizaram “Mestrado”, indicaram um Mestrado Profissional, e os que disseram que o ensino da Contabilidade Forense deve ser ministrado no nível de “Doutorado”, indicaram um Doutorado Acadêmico.

Além disso, um dos especialistas entende que a Contabilidade Forense poderia ser oferecida enquanto disciplina no curso de Ciências Contábeis, e na especialização, um curso mais completo. Segundo o especialista, oferecer uma graduação, nos dias atuais, deveria levar em consideração a viabilidade econômica do curso. Em sua percepção, seria melhor tratá-la como uma disciplina dentro do Bacharelado.

Como mostrado na Tabela 7, a maioria dos especialistas, em ambos os grupos, concorda que o ensino da Contabilidade Forense deve ser oferecido no nível da pós-graduação *lato sensu*. Esse entendimento corrobora Efiong (2012), em que a especialização em Contabilidade Forense no nível de pós-graduação deve ser incentivada. E ao mesmo tempo, contradiz os achados de Kramer *et al.* (2017), de que a maioria dos acadêmicos e dos praticantes concorda que o ensino da Contabilidade Forense não deve ser limitado a somente um nível educacional, mas deve ser oferecido, tanto em nível de graduação quanto de pós-graduação.

Como o campo acadêmico da Contabilidade Forense é relativamente novo, os resultados deste estudo fornecem uma visão útil sobre esse recorrente tema de pesquisa. Isso pode ser especialmente prático para qualquer pessoa que nunca tenha ouvido falar sobre a

Contabilidade Forense. Além disso, do ponto de vista dos contratadores, este estudo pode servir como um recurso para formular requisitos mais adequados para seleção de seus futuros profissionais. Da mesma forma, do ponto de vista dos estudantes, esta pesquisa pode apoiar a escolha por um curso de Contabilidade Forense, uma vez que foram destacados os conhecimentos e as habilidades necessárias ao contador forense e o ambiente para atuação desse profissional no mercado de trabalho. Por fim, do ponto de vista das universidades, essas descobertas poderiam ser igualmente úteis para futuras criações de cursos de Contabilidade Forense, já que os resultados sugerem os conteúdos programáticos que devem ser abordados para que sejam desenvolvidos conhecimentos e habilidades inerentes ao curso, na percepção de especialistas brasileiros.

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.

Com levantamentos na literatura, inicialmente, 34 conteúdos foram apresentados à comissão, sendo um desses excluído após a primeira rodada, o que mostra a oposição da comissão de especialistas a alguns aspectos da literatura consultada. Em outras palavras, para a comissão, o conteúdo “Sociologia” apresentou uma baixa aceitabilidade.

A participação dos especialistas foi eficaz em todas as rodadas, tendo eles acrescentado 14 novos conteúdos e vários comentários ao longo de todo o processo. Além dos conteúdos sugeridos pela literatura, a comissão de especialistas acredita que “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*)” também são necessários ao ensino da Contabilidade Forense.

No final da terceira rodada, nenhum conteúdo apresentou coeficiente de variação maior que 30%. Além disso, 53% dos conteúdos possuem CV menor que 15%, o que representa uma alta concordância entre os especialistas. Assim, foram encerradas as rodadas

da técnica *Delphi*, conforme os critérios estabelecidos.

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.

Os resultados da amostra particionada (acadêmicos versus praticantes) identificaram que os praticantes tendiam a classificar em posições mais altas os conteúdos relacionados à fraude do que os acadêmicos. Essa diferença pode ser devido ao fato de que os praticantes, por trabalharem em campo, sem dúvida, executam casos de fraudes, mais frequentemente do que os acadêmicos, afetando assim sua percepção.

Embora não haja um consenso na literatura sobre o nível educacional adequado para o ensino da Contabilidade Forense, a comissão de especialistas entende que deve ser em uma especialização.

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.

5.1 Limitações da pesquisa

Como toda pesquisa que envolve escolhas, esta também possui suas limitações. É importante destacar que, apesar dos critérios estabelecidos, a seleção do referencial teórico, a tradução para a língua Portuguesa, bem como a análise comparativa que originou a estrutura de conteúdos incluídos no primeiro questionário, envolve um determinado grau de subjetividade por parte do pesquisador.

Entretanto, a própria técnica *Delphi* contribui para a mitigação dessas limitações, uma

vez que, o primeiro questionário de pesquisa permite, aos especialistas, fazer várias sugestões de outros conteúdos que, conforme as suas próprias experiências e seus conhecimentos, também são relevantes para o ensino da Contabilidade Forense, e que não haviam sido relacionados no referencial teórico. Esse procedimento consegue minimizar o viés resultante da intervenção do pesquisador no estabelecimento das questões. A utilização dessa metodologia faz com que este estudo avance na literatura existente sobre essa temática.

5.2 Orientações para futuras pesquisas

Sugestões de estudos futuros dizem respeito, por exemplo, em comparar o desenvolvimento do ensino da Contabilidade Forense em países com origens jurídicas distintas, *Common Law* e *Civil Law*. Consequentemente, compreender quais os fatores ambientais afetam o desenvolvimento da Contabilidade Forense nesses países.

Além disso, estudos poderiam explorar as atribuições profissionais do contador forense divulgadas por recrutadores e contrastar esses achados com os resultados encontrados nessa pesquisa, a fim de fornecer informações úteis sobre os conhecimentos e as habilidades mais valorizadas pelos contratadores. Adicionalmente, também poderiam ser analisadas quais as titulações e certificações que são requeridas para esse profissional.

REFERÊNCIAS

- ACFE. (2003). *SAS 99: Another Implement for the Fraud Examiner's Toolbox*. Recuperado de <https://www.acfe.com/article.aspx?id=4294967855>
- Alabdullah, T. T. Y., Alfadhl, M. M. A., Yahya, S., & Rabi, A. M. A. (2013). The Role of Forensic Accounting in Reducing Financial Corruption: A Study in Iraq. *International Journal of Business and Management*, 9(1), 26.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2011). *Fraud examination* (4a ed.). Hoboken, N.J.: Cengage Learning.
- Alhassan, A. F. M. (2017). Forensic Accounting and Financial Fraud: Evidence from Saudi Arabia. *مجلة الباحث*. 17, *El-Bahith Review* (17), 41-47.
- Anderson, D. R., Sweeney, D. J., & Williams, T. A. (2009). *Estatística aplicada à Administração e Economia* (2a ed.). Santos, J. C. B. (Trad.). São Paulo: Cengage Learning.
- Bhavani, M. G., & Mehta, A. (2018). Forensic Accounting Education in the UAE. *Accounting and Finance Research*, 7(1), 214.
- Boberg, A. L., & Morris-Khoo, S. A. (1992). The Delphi method: a review of methodology and an application in the evaluation of a higher education program. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, 7(1), 27-39.
- Brennan, N. (2014). *Forensic accounting in a constitutional parliamentary democracy: The case of Ireland*. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2522960
- Buckhoff, T., & Hansen, J. (2002). Interviewing as a 'forensic-type' procedure. *Journal of Forensic Accounting*, 3(1), 1-15.
- Cardoso, F. N. (2008). *Contabilidade Forense no Brasil: incipiência ou insipiência?* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, Brasília, DF, Brasil. Recuperado de http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/1109/1/DISSERTACAO_2008_FernandoNCardoso.pdf
- Carpenter, T. D., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 1-21.
- Carter, K. A., & Beaulieu, L. J. (1992). *Conducting a community needs assessment: Primary data collection techniques* (CD-27). Florida Cooperative Extension Service.
- Chakrabarti, M. (2014). Problems and prospects of forensic accounting profession in India. *International Journal of Informative & Futuristic Research*, 2(1), 1-9.
- Crain, M. A., Hopwood, W. S., Pacini, C., & Young, G. R. (2015). *Essentials of forensic accounting*. John Wiley & Sons.

- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement*. Glencoe, IL: The Free Press.
- Crumbley, D. L., Heitger, L. E., & Smith, G. S. (2015). *Forensic and investigative accounting* (7a ed.). Chicago, IL: Wolters Kluwer.
- Crumbley, D. L., Rezaee, Z., & Elmore, R. C. (2004). Forensic Accounting Education: A survey of academicians and practitioners. *Journal of Forensic Accounting*, 11(2), 181-202.
- Cunha, J. V. A. (2007). *Doutores em ciências contábeis da FEA/USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-17102007-173046/pt-br.php>
- Daniels, B. W., Ellis, Y., & Gupta, R. D. (2013). Accounting educators and practitioners 'perspectives on fraud and forensic topics in the accounting curriculum. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 16(2), 93.
- Davis, C., Farrell, R., & Ogilby, S. (2010). *Characteristics and skills of the forensic accountant*. New York, NY: AICPA Forensics and Valuation Services.
- Dee, C. C., & Durtschi, C. (2010). Return of the Tallahassee BeanCounters: A case in forensic accounting. *Issues in Accounting Education*, 25(2), 279 – 321.
- DiGabriele, J. A. (2008). An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, 83(6), 331-338.
- Durtschi, C. (2003). The Tallahassee BeanCounters: A problem-based learning case in forensic auditing. *Issues in Accounting Education*, 18 (2): 137 – 173.
- Efiong, E. J. (2012). Forensic accounting education: An exploration of level of awareness in developing economies - Nigeria as a case study. *International Journal of business and management*, 7(4), 26.
- Frio, F. (2013). As fronteiras entre tradução e adaptação: da equivalência dinâmica de Nida à tradaptação de Garneau. *Tradterm*, 22, 15-30.
- Giovinazzo, R. A. (2001). *Modelo de aplicação da metodologia Delphi pela internet – vantagens e ressalvas*. Administração On Line, 2(2). Recuperado de http://www.fecap.br/adm_online/art22/renata.htm
- Giovinazzo, R. A., & Fischmann, A. A. (2001). *Delphi Eletrônico – Uma Experiência de Utilização da Metodologia de Pesquisa e seu Potencial de Abrangência Regional*. In: *Anais, 17 Congresso Latinoamericano de Estrategia*. Buenos Aires: ANPAD.
- Grisham, T. (2009). The Delphi technique: a method for testing complex and multifaceted topics. *International Journal of Managing Projects in Business*, 2(1), 112-130.
- Gupta, U. G., & Clarke, R. E. (1996). Theory and application of the Delphi technique: a bibliography (1975-1994). *Technological Forecasting and Social Change*, 53, 185-211.

- Hair, F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2005). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.
- Hasselback, J. R. (2013). *Pearson Prentice Hall accounting faculty directory 2012-2013*. Upper Saddle River, NJ: Pearson-Prentice Hall.
- Hegazy, S., Sangster, A., & Kotb, A. (2017). Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28, 43-56.
- Hlavica, C., Klapproth, U., & Hülsberg, F. (2017). *Tax Fraud & Forensic Accounting*. Wiesbaden, HE: Springer Fachmedien.
- Huang, W., & Ihlas, M. (2017). *Forensic Accounting Education-A study of curriculums in consideration of employer expectations* (Tese de Doutorado). Lund University School of Economics and Management, Department of Business Administration, Lund. Recuperado de <https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/8913376>
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession? *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1). Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2041755
- Huber, W. (2014). Forensic accounting: An Anglo-American comparison—forensic accounting in the USA. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(3), 154-170. Recuperado de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2473196
- Ibracon. (2017). *Os desafios do Noclar*. Recuperado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=4494>
- Imoniana, J. O., & Aquino, A. A. (2017). Contabilidade Forense e Perícia Contábil: um estudo fenomenográfico. *Revista Organizações em Contexto*, 13(26), 101-126.
- International Standard on Auditing 200. (2009). *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). Recuperado de <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- Iudícibus, S. D., Marion, J. C., & Pereira, E. (2003). *Dicionário de termos de contabilidade* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Judge, G. G., Hill, R. C., Griffiths, W. E., Lutkepohl, H., & Lee, T. C. (1982). *Introduction to the Theory and Practice of Econometrics*. New York: Wiley and Sons.
- Kassem, R., & Higson, A.W. (2012). The new fraud triangle model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences*, 3(3), pp. 191 - 195.
- Kayo, E. K., & Securato, J. R. (1997). Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses. *Cadernos de Pesquisa em Administração*, São Paulo, v. 1, n. 4, p. 51-61.
- KPMG. (2009). *A fraude no Brasil: relatório da pesquisa 2009*. Recuperado de http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes_2009_port.pdf

- Kramer, B., Seda, M., & Bobashev, G. (2017). Current opinions on forensic accounting education. *Accounting Research Journal*, 30(3), 249-264.
- Kranacher, M-J., Morris, B. W., Pearson, T. A., & Riley, R. A., Jr. (2008). A model curriculum for education in fraud and forensic accounting. *Issues in Accounting Education*, 23 (4): 505 – 519.
- Labelle, R., & Saboly, M. (2008). Forensic accounting in France: Emergence and development. *Journal of Forensic Accounting*, 9(1): 83-94.
- Linstone, H. A., & Turoff, M. (2002). *The Delphi method: techniques and applications*. Massachusetts: Addison-Wesley.
- Lyra, R. L. W. C. (2008). *Análise hierárquica dos indicadores contábeis sob a óptica do desempenho empresarial* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12012009-182631/pt-br.php>
- Malhotra, N. K. (2006). *Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada* (4a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Marconi, M. A., & Lakatos, E. V. (2017). *Fundamentos de metodologia científica* (8a ed.). São Paulo: Atlas.
- Marques, J. B. V., & Freitas, D. (2018). Método Delphi: caracterização e potencialidades na pesquisa em Educação. *Pro-Posições*, 29(2), 389-415.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas* (2a ed.). São Paulo: Atlas.
- Medeiros, K. M. (2011). Efeitos da corrupção sobre a taxa de juros (Tese de Doutorado). Universidade Católica de Brasília, Doutorado em Economia, Brasília, DF, Brasil. Recuperado de <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/123456789/443/1/Karl%20Marx%20de%20Medeiros.pdf>
- Miranda, G. J., Nova, S. P. C. C., & Cornacchione, E. B., Jr. (2014). Uma aplicação da técnica Delphi no mapeamento das dimensões das qualificações docentes na área contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 8(2). <https://doi.org/10.17524/repec.v8i2.1009>
- Moid, S. (2016). Application of forensic accounting to investigate scams in India. *MIJBR-MITS International Journal of Business Research*, 3(1), 24-31.
- Mojsovska, S., & Dujovski, N. (2015). Recognizing of forensic accounting and forensic audit in the South-Eastern European countries. *JE-Eur. Crim. L.*, 212.
- Murcia, F. D. R. (2007). *Relevância dos red flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado de

<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/90188/235645.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

- Murdock, H. (2008). The three dimensions of fraud: auditors should understand the needs, opportunities, and justifications that lead individuals to commit fraudulent acts. *Internal Auditor*, 65(4), 81-83.
- Nadone, C. L. (2017). *Competências Necessárias para o Contador Forense no Brasil: Percepção de Especialistas em Fraudes* (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. Recuperado de http://www.bibliotecadigital.ufmg.br/dspace/bitstream/handle/1843/BUOS-AS9HJJ/disserta__o_caio_nadone.pdf?sequence=1
- Nunn, L., McGuire, B. L., Whitcomb, C., & Jost, E. (2006). Forensic accountants: financial investigators. *Journal of Business & Economic Research*, 4(2), 1-6.
- Oliveira, J. S., Costa, M. M., Wille, M. F., & Marchiori, P. Z. (2008). *Introdução ao Método Delphi*. Curitiba: Editora Mundo Material.
- Osborne, J., Collins, S., Ratcliffe, M., Millar, R., & Duschl, R. (2003). What “ideas-about-science” should be taught in school science? A delphi study of the expert community. *Journal of Research in Science Teaching*, 40(7), 692-720.
- Özkul F.U., & Pamukçu A. (2012). Fraud Detection and Forensic Accounting. In: Çaliyurt K., Idowu S. (eds) *Emerging Fraud*. Springer, Berlin, Heidelberg.
- Peshori, K. S. (2015). Forensic accounting a multidisciplinary approach to investigating frauds and scams. *International Journal of Multidisciplinary Approach and Studies*, 2(3), 26-36.
- Powell, C. (2003). The Delphi technique: myths and realities. *Journal of Advanced Nursing*, 41(4), 376-382.
- Ramadhan, S. (2015). Certified Accountants' Perceptions of Forensic Accounting Education: The Case of Bahrain. *International Journal of Finance and Accounting*, 4(2), 109-118.
- Ramamoorti, S. (2008). The psychology and sociology of fraud: Integrating the behavioral sciences component into fraud and forensic accounting curricula. *Issues in Accounting Education*, 23(4), 521-533.
- Ramaswamy, V. (2007). New Frontiers: Training Forensic Accountants within the Accounting Program. *Journal of College Teaching & Learning*, 4(9), 31-38.
- Resolução CFC nº 1.203. (2009). Aprova a NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Recuperado de http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1203.doc
- Resolução CFC nº 1.207. (2009). Aprova a NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Recuperado de http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1207.doc

- Resolução CFC nº 2014/NBCTG46(R1). (2014). Mensuração do Valor Justo. Recuperado de [http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG46\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG46(R1).pdf)
- Resolução CFC nº 2015/NBCTP01. (2015). Dá nova redação à NBC TP 01 - Perícia Contábil. Recuperado de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>
- Rezaee, Z., & Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 12(9), 479-489.
- Rezaee, Z., Ha, M., & Lo, D. (2014). China Needs Forensic Accounting Education. *Open Journal of Social Sciences*, 2(5), 59.
- Rezaee, Z., Lo, D., Ha, M., & Suen, A. (2016). Forensic accounting education and practice: insights from China. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 8(1), 106-119.
- 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). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PE, Brasil. Recuperado de https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/5109/1/arquivo321_1.pdf
- Ribeiro, A. A. D., Rodrigues, R. N., Prazeres, R. V., & Araújo, J. G. (2016). Um Estudo sobre a Relevância da Contabilidade Forense como Instrumento de Investigação: A Percepção de Profissionais Ligados ao Combate à Lavagem de Capitais. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 45.
- Rowe, G., & Wright, G. (1999). The Delphi technique as a forecasting tool: issues and analysis. *International Journal of Forecasting*, 15, 353-375.
- Rozados, H. B. F. (2015). O uso da técnica *Delphi* como alternativa metodológica para a área da Ciência da Informação. *Em Questão*, 21(3), 64-86.
- Santos, J. R. A. (1999). Cronbach's Alpha: A Tool for Assessing the Reliability of Scales. *Journal of Extension*, 37(2).
- Seda, M., & Kramer, B. (2014). An examination of the availability and composition of forensic accounting education in the United States and other countries. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(1), 1-46.
- Shaheen, I., Pranathi, Sultana, A., & Noor, A. (2014). Forensic accounting and fraud examination in India. *International Journal of Innovative Research & Development*, 3(12), 171-177.
- Siegel S., & Castellan, N. J., Jr. (2006). *Estatística não paramétrica para ciências do comportamento* (2a ed.). Porto Alegre: Artmed.
- Silva, L. M. D. (2012). *Contabilidade Forense: princípios e fundamentos*. São Paulo: Atlas.
- Silva, R. F., & Tanaka, O. Y. (1999). Técnica Delphi: identificando as competências gerais do médico e do enfermeiro que atuam em atenção primária de saúde. *Revista da Escola de*

Enfermagem da USP, 33(3), 207-216.

- Silva, R. M. D. (2011). *Contabilidade Forense no Brasil: uma proposição de metodologia* (Dissertação de Mestrado). Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/899/1/Robson%20Maciel%20Silva.pdf>
- Singleton, T. W., & Singleton, A. J. (2010). *Fraud auditing and forensic accounting* (4a ed.). John Wiley & Sons.
- Smith, G. S., & Crumbley, D. L. (2009). How divergent are pedagogical views toward the fraud/forensic accounting curriculum? *Global Perspectives on Accounting Education*, 6(1).
- Tohmatsu, D. T. (2003). *Lei Sarbanes-Oxley - Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos*. Recuperado de http://www.ibgc.org.br/biblioteca/download/DELOITTE_2003_LeiSarbanes...fol.pdf.
- Transparency International. (2017). *Corruption Perceptions Index*. Recuperado de https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017
- University of Wollongong (UOW). (2019). *Master of Forensic Accounting*. Recuperado de <https://www.uow.edu.au/handbook/yr2014/pg/H14005988.html>
- Vianna, N. W. H. (1989). *Subjetividade no processo de previsão* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, Programa de Pós-Graduação em Administração, Departamento de Administração, Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- West Virginia University. (2007). *Education and training in fraud and forensic accounting: A guide for educational institutions, stakeholder organizations, faculty, and students*. Recuperado de <https://www.ncjrs.gov/pdffiles1/nij/grants/217589.pdf>
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2015). *Accounting principles* (12a ed.). New York: John Wiley & Sons.
- Wright, J. T. C., & Giovinazzo, R. A. (2000). Delphi – uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. *Caderno de Pesquisa em Administração*, 1(12), 54-65.

APÊNDICES

APÊNDICE A - Carta de apresentação e convite aos especialistas

Prezado (a) especialista,

Sou estudante do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG, onde desenvolvo uma dissertação sobre os conteúdos necessários para o ensino da Contabilidade Forense, sob orientação dos professores doutores Márcio Augusto Gonçalves e Jacqueline Veneroso Alves da Cunha.

Para o desenvolvimento deste estudo, é imprescindível a aplicação de uma metodologia que busca captar a percepção de um grupo de especialistas, denominada *Delphi*. A técnica consiste na aplicação de um questionário individualizado, em rodadas consecutivas, a fim de obter um possível consenso de especialistas sobre determinado problema.

Temos o prazer de convidá-lo a participar deste estudo, como membro de um comitê de especialistas. Os questionários são breves e a expectativa é que cada rodada não leve mais de 10 (dez) minutos do seu tempo.

Sua participação é essencial para o desenvolvimento deste estudo.

Pedimos, por gentileza, que responda a este e-mail até 25/07/2018, indicando sua aceitação para que o *link* do primeiro questionário seja enviado a você.

Nós antecipamos nossos agradecimentos e nos disponibilizamos para qualquer esclarecimento adicional.

Atenciosamente,

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE B - Carta de agradecimento aos especialistas

Prezado (a) especialista,

Nossos agradecimentos são renovados por sua disponibilidade em participar deste estudo como membro do painel de especialistas.

- Acesse o questionário referente à primeira rodada de aplicação da técnica *Delphi* no endereço eletrônico abaixo:

Link da primeira rodada: <https://goo.gl/forms/6QRddjz0paB929lA2>

Lembramos que a aplicação será feita, provavelmente, em três rodadas. Salientamos que, em caso de dúvidas, envie e-mail para leonardoamaral@ufmg.br ou amaral.leonardo@aol.com, ou ainda contatar pelo telefone (31) 99264-4517.

Cabe destacar que os nomes dos especialistas, seguidos de suas titulações e experiências, serão divulgados na dissertação, excetuando-se aqueles que optarem por manterem sigilo sobre sua identidade. Entretanto, os resultados obtidos por meio da técnica *Delphi* serão tratados estatisticamente e evidenciados de maneira agregada, não permitindo a identificação das respostas individuais dos especialistas.

Solicitamos a gentileza de responder este questionário até o dia 31/10/2018.

Atenciosamente,

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE C - Questionário da primeira rodada *Delphi*

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

CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes

➤ Primeira rodada de aplicação da técnica *Delphi*

Acesse o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido:

<https://drive.google.com/open?id=1fmst257FEEu7y0wh9VwqMVnrspE7RZ5i>

- () Aceito participar e ter o meu nome divulgado na lista de participantes.
() Aceito participar, mas não quero meu nome divulgado na lista de participantes.

I - A CONTABILIDADE FORENSE

A Contabilidade Forense integra os campos de contabilidade, auditoria e habilidades de investigação (Özkul & Pamukçu, 2012). 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. Ela pode atuar tanto de forma detectiva quanto preventiva, mitigando a ocorrência de tais atos (Silva, 2011).

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). O papel da Contabilidade Forense pode ser confundido com o da Auditoria e da Perícia Contábil (Ribeiro, 2009). Por outro lado, Ramaswamy (2007) argumenta que a Auditoria tem assumido uma posição de que não é atribuição do auditor externo detectar fraudes, uma vez 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 a prevenção, detecção e investigação de fraudes e de corrupção. Além disso, um contador forense pode atuar em diversas áreas, como funcionário de seguradoras, bancos, forças policiais, agências governamentais e outras organizações; e exercer diversas atividades relacionadas a questões econômicas ou financeiras (Silva, 2012).

O propósito desta pesquisa é identificar os conteúdos programáticos que devem ser abordados para que sejam desenvolvidos conhecimentos e habilidades inerentes à Contabilidade Forense.

II - CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE

a) A literatura internacional apresenta os conteúdos listados abaixo. Para cada um deles, expresse sua concordância ou discordância de que o mesmo seja necessário para o ensino da Contabilidade Forense.

1. Análise das Demonstrações Financeiras	☐ Concordo	☐ Discordo
2. Auditoria	☐ Concordo	☐ Discordo
3. Avaliações de Negócios	☐ Concordo	☐ Discordo
4. Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	☐ Concordo	☐ Discordo
5. Competências em Informática	☐ Concordo	☐ Discordo
6. <i>Compliance</i>	☐ Concordo	☐ Discordo
7. Comunicação Empresarial (oral e escrita)	☐ Concordo	☐ Discordo
8. Contabilidade e Finanças	☐ Concordo	☐ Discordo
9. Criminologia	☐ Concordo	☐ Discordo
10. Definição de Contabilidade Forense	☐ Concordo	☐ Discordo
11. Definição de Fraude	☐ Concordo	☐ Discordo
12. Direito e Sistema Jurídico	☐ Concordo	☐ Discordo
13. Ética e Código de Conduta Corporativo	☐ Concordo	☐ Discordo
14. Gerenciamento de Resultados	☐ Concordo	☐ Discordo
15. Governança Corporativa	☐ Concordo	☐ Discordo
16. Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	☐ Concordo	☐ Discordo
17. Métodos Quantitativos	☐ Concordo	☐ Discordo
18. Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	☐ Concordo	☐ Discordo
19. Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	☐ Concordo	☐ Discordo

20. Procedimentos Analíticos de Revisão	☐ Concordo	☐ Discordo
21. Psicologia	☐ Concordo	☐ Discordo
22. <i>Red Flags</i>	☐ Concordo	☐ Discordo
23. Resolução de Alegações de Má Conduta	☐ Concordo	☐ Discordo
24. Segurança e Privacidade	☐ Concordo	☐ Discordo
25. Sistemas de Controles Internos	☐ Concordo	☐ Discordo
26. Sistemas de Informação	☐ Concordo	☐ Discordo
27. Sociologia	☐ Concordo	☐ Discordo
28. Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	☐ Concordo	☐ Discordo
29. Técnicas de Entrevistas	☐ Concordo	☐ Discordo
30. Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	☐ Concordo	☐ Discordo
31. Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	☐ Concordo	☐ Discordo
32. Tipos de Fraude	☐ Concordo	☐ Discordo
33. Triângulo da Fraude	☐ Concordo	☐ Discordo
34. Tributação	☐ Concordo	☐ Discordo

b) Caso julgue necessário, insira comentários em relação aos conteúdos listados acima.

c) Por favor, sugira conteúdos necessários ao ensino da Contabilidade Forense, segundo a sua própria experiência e seus conhecimentos.

Conteúdo do currículo:

Comentários:

Para eventuais dúvidas:

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE D - Carta de envio da segunda rodada *Delphi*

Prezado (a) especialista,

Nossos agradecimentos são renovados pela sua disponibilidade em participar desta etapa da pesquisa.

- Segue em anexo os resultados referentes à primeira etapa. Acesse o questionário referente à segunda rodada de aplicação da técnica *Delphi*, no endereço eletrônico abaixo:

Link da segunda rodada: <https://goo.gl/forms/iokkLSX0O8clGMai1>

Em caso de dúvidas, favor enviar e-mail para leonardoamaral@ufmg.br ou amaral.leonardo@aol.com, ou ainda contatar pelo telefone (31) 99264-4517.

Solicitamos, por gentileza, que responda esta rodada de aplicação da técnica *Delphi* até o dia 05/12/2018. Por meio dos resultados recebidos nesta etapa, é provável que teremos condições de finalizar o processo com a terceira e última rodada.

Atenciosamente,

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

**APÊNDICE E - Resultados da primeira rodada e questionário da segunda rodada
Delphi**

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

CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes

➤ **Resultados da primeira rodada de aplicação da técnica Delphi**

Conteúdos do Currículo		% de Concordância
1.	Análise das Demonstrações Financeiras	96%
2.	Auditoria	96%
3.	Avaliações de Negócios	80%
4.	Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	88%
5.	Competências em Informática	88%
6.	Compliance	100%
7.	Comunicação Empresarial (oral e escrita)	88%
8.	Contabilidade e Finanças	100%
9.	Criminologia	80%
10.	Definição de Contabilidade Forense	100%
11.	Definição de Fraude	100%
12.	Direito e Sistema Jurídico	80%
13.	Ética e Código de Conduta Corporativo	96%
14.	Gerenciamento de Resultados	68%
15.	Governança Corporativa	92%
16.	Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	100%
17.	Métodos Quantitativos	80%
18.	Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	96%
19.	Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	100%
20.	Procedimentos Analíticos de Revisão	100%
21.	Psicologia	84%
22.	Red Flags	92%
23.	Resolução de Alegações de Má Conduta	84%
24.	Segurança e Privacidade	92%
25.	Sistemas de Controles Internos	92%
26.	Sistemas de Informação	80%
27.	Sociologia	48%
28.	Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	96%

Conteúdos do Currículo	% de Concordância
29. Técnicas de Entrevistas	84%
30. Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	96%
31. Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	100%
32. Tipos de Fraude	100%
33. Triângulo da Fraude	92%
34. Tributação	68%

➤ **Segunda rodada de aplicação da técnica *Delphi***

Prezado (a) especialista,

Durante a rodada anterior, recebemos sugestões dos participantes da *Delphi* sobre outros conteúdos. Tais sugestões foram analisadas, sumarizadas e acrescentadas à lista dos conteúdos necessários ao ensino da Contabilidade Forense (números 34 a 47).

Solicitamos, por favor, que avalie o grau de importância desses conteúdos atribuindo uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) a cada um deles. Observe que a nota 1 representa o menor nível de concordância com o item apresentado e a nota 5 o maior nível de concordância.

Conteúdos do currículo	Nota
1. Análise das Demonstrações Financeiras	
2. Auditoria	
3. Avaliações de Negócios	
4. Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	
5. Competências em Informática	
6. <i>Compliance</i>	
7. Comunicação Empresarial (oral e escrita)	
8. Contabilidade e Finanças	
9. Criminologia	
10. Definição de Contabilidade Forense	
11. Definição de Fraude	
12. Direito e Sistema Jurídico	
13. Ética e Código de Conduta Corporativo	
14. Gerenciamento de Resultados	
15. Governança Corporativa	
16. Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	
17. Métodos Quantitativos	
18. Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	

Conteúdos do currículo	Nota
19. Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	
20. Procedimentos Analíticos de Revisão	
21. Psicologia	
22. <i>Red Flags</i>	
23. Resolução de Alegações de Má Conduta	
24. Segurança e Privacidade	
25. Sistemas de Controles Internos	
26. Sistemas de Informação	
27. Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	
28. Técnicas de Entrevistas	
29. Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	
30. Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	
31. Tipos de Fraude	
32. Triângulo da Fraude	
33. Tributação	
34. Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	
35. Estudo da Lógica	
36. Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes	
37. Gerenciamento de Riscos Corporativos	
38. Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	
39. Língua Inglesa	
40. Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	
41. Perícia Judicial Contábil	
42. Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	
43. Prevenção à Lavagem de Dinheiro	
44. Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)	
45. Técnicas de Análise de Dados	
46. Técnicas de Gestão de Sigilos	
47. Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)	

Caso julgue necessário, insira comentários em relação aos conteúdos listados acima.

Para eventuais dúvidas:

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE F - Carta de envio da terceira rodada *Delphi*

Prezado (a) especialista,

Nossos agradecimentos à sua participação nesta etapa deste estudo.

- Seguem em anexo os resultados referentes à segunda etapa. Acesse o questionário referente à terceira rodada de aplicação da técnica *Delphi*, no endereço eletrônico abaixo:

Link da terceira rodada: <https://goo.gl/forms/xYQHKy17vhAgaFR93>

Em caso de dúvidas, favor enviar e-mail para leonardoamaral@ufmg.br ou amaral.leonardo@aol.com, ou ainda contatar pelo telefone (31) 99264-4517.

Pedimos gentilmente que você responda a esta rodada até o dia 13/12/2018, para que possamos cumprir nossa agenda. Em breve, enviaremos o relatório final com os resultados desta pesquisa.

Atenciosamente,

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE G - Resultados da segunda rodada e questionário da terceira rodada *Delphi*

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

CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes

➤ Resultados da segunda rodada de aplicação da técnica *Delphi*

Os resultados da segunda rodada são apresentados na tabela abaixo. Na primeira coluna, consta o escore total recebido para cada um dos conteúdos; na segunda coluna, a média da nota atribuída pelos especialistas; na terceira coluna, a mediana, que é o valor que ocupa a posição central entre as notas recebidas dos conteúdos e, na última coluna, o coeficiente de variação (CV), que é uma medida de dispersão dos dados. Salienta-se que, quanto menor o valor do coeficiente de variação, maior o consenso dos especialistas.

Conteúdos do Currículo		Escore	Média	Mediana	Coeficiente de Variação
1.	Análise das Demonstrações Financeiras	107	5	5	12,3%
2.	Auditoria	101	4	5	23,5%
3.	Avaliações de Negócios	86	4	3	28,2%
4.	Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense	92	4	4	27,2%
5.	Competências em Informática	102	4	5	19,0%
6.	<i>Compliance</i>	106	5	5	15,7%
7.	Comunicação Empresarial (oral e escrita)	104	5	5	16,2%
8.	Contabilidade e Finanças	103	4	5	17,6%
9.	Criminologia	93	4	4	24,1%
10.	Definição de Contabilidade Forense	102	4	5	17,8%
11.	Definição de Fraude	109	5	5	13,1%
12.	Direito e Sistema Jurídico	91	4	4	22,2%
13.	Ética e Código de Conduta Corporativo	102	4	5	14,9%
14.	Gerenciamento de Resultados	77	3	3	32,0%
15.	Governança Corporativa	96	4	4	21,2%
16.	Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade	107	5	5	15,3%
17.	Métodos Quantitativos	95	4	5	28,6%
18.	Papel dos Auditores, Profissionais de Fraude e Contadores Forenses	103	4	5	13,2%

	Conteúdos do Currículo	Escore	Média	Mediana	Coefficiente de Variação
19.	Prevenção, Detecção e Investigação de Fraudes	112	5	5	7,1%
20.	Procedimentos Analíticos de Revisão	99	4	5	21,5%
21.	Psicologia	103	4	5	20,1%
22.	<i>Red Flags</i>	99	4	5	20,3%
23.	Resolução de Alegações de Má Conduta	93	4	4	19,0%
24.	Segurança e Privacidade	104	5	5	16,2%
25.	Sistemas de Controlos Internos	105	5	5	15,9%
26.	Sistemas de Informação	98	4	4	19,0%
27.	Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa	97	4	4	15,9%
28.	Técnicas de Entrevistas	103	4	5	20,1%
29.	Técnicas de Investigação (suborno e corrupção)	110	5	5	10,8%
30.	Técnicas de Localização de Ativos Ocultos	107	5	5	12,3%
31.	Tipos de Fraude	108	5	5	10,0%
32.	Triângulo da Fraude	107	5	5	12,3%
33.	Tributação	82	4	4	31,4%
34.	Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras	84	4	3	28,1%
35.	Estudo da Lógica	82	4	3	33,6%
36.	Estudo de Casos de Lavagem de Capitais e outras Fraudes	110	5	5	8,8%
37.	Gerenciamento de Riscos Corporativos	101	4	5	16,4%
38.	Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais	91	4	4	25,8%
39.	Língua Inglesa	84	4	4	36,6%
40.	Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação	91	4	4	26,9%
41.	Perícia Judicial Contábil	102	4	5	19,0%
42.	Planejamento e Gestão de Trabalhos de Investigação	101	4	4	14,9%
43.	Prevenção à Lavagem de Dinheiro	108	5	5	13,5%
44.	Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)	99	4	5	21,5%
45.	Técnicas de Análise de Dados	98	4	5	21,5%
46.	Técnicas de Gestão de Sigilos	98	4	4	16,2%
47.	Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)	104	5	5	16,2%

Observação: 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 igual ou maior a 30%, tem-se uma elevada dispersão (Martins & Theóphilo, 2009).

➤ Terceira rodada de aplicação da técnica *Delphi*

Esta é a terceira etapa do processo de aplicação da técnica *Delphi*. Pedimos que reavalie suas respostas com base nos resultados encontrados pela comissão de especialistas. Destaca-se,

também, que é possível manter a sua nota dada anteriormente. Os itens com alta concordância (coeficiente de variação < 15%), alcançados na rodada anterior, foram excluídos nesta etapa. Após o término desta rodada, você receberá os resultados consolidados.

Conteúdos do Currículo	Sua nota atribuída anteriormente	Nota atual (reavaliação)
1. Auditoria		
2. Avaliações de Negócios		
3. Carreiras e Aspectos Profissionais da Contabilidade Forense		
4. Competências em Informática		
5. <i>Compliance</i>		
6. Comunicação Empresarial (oral e escrita)		
7. Contabilidade e Finanças		
8. Criminologia		
9. Definição de Contabilidade Forense		
10. Direito e Sistema Jurídico		
11. Gerenciamento de Resultados		
12. Governança Corporativa		
13. Manipulação de Resultados e Problemas na Contabilidade		
14. Métodos Quantitativos		
15. Procedimentos Analíticos de Revisão		
16. Psicologia		
17. <i>Red Flags</i>		
18. Resolução de Alegações de Má Conduta		
19. Segurança e Privacidade		
20. Sistemas de Controles Internos		
21. Sistemas de Informação		
22. Técnicas de Consultoria Forense e Litigiosa		
23. Técnicas de Entrevistas		
24. Tributação		
25. Contabilidade de Custos, Orçamentos, Inflação e seus efeitos nas Demonstrações Financeiras		
26. Estudo da Lógica		
27. Gerenciamento de Riscos Corporativos		
28. Investigação em Multijurisdições Nacionais e Internacionais		
29. Língua Inglesa		
30. Órgãos Reguladores e Entidades de Investigação		
31. Perícia Judicial Contábil		
32. Procedimentos de Diligência de Integridade (<i>Background Check</i>)		
33. Técnicas de Análise de Dados		
34. Técnicas de Gestão de Sigilos		
35. Teste de Rastreamento de Transações (<i>Walkthrough</i>)		

Em sua percepção, um curso de Contabilidade Forense deve ser ministrado em qual nível educacional?

- ☐ Graduação
- ☐ Especialização
- ☐ Mestrado Acadêmico
- ☐ Mestrado Profissional
- ☐ Doutorado Acadêmico
- ☐ Doutorado Profissional

Para eventuais dúvidas:

Leonardo Barbosa Amaral

leonardoamaral@ufmg.br / amaral.leonardo@aol.com / (31) 99264-4517

Prof. *PhD* Márcio Augusto Gonçalves

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

APÊNDICE H - Perfil da comissão de especialistas

São apresentados a seguir 16 componentes do painel de especialistas que participaram da técnica *Delphi*. Salienta-se que nove, dos 25 especialistas da comissão, optaram por manter sigilo sobre sua identidade.

1. Ariane Silva

Bacharel em Ciências Contábeis (UFRJ). Foi Consultora Sênior em *Compliance*, Fraude e Investigação - FIDS na Ernst & Young. Atua tanto em serviços de investigação de fraudes e *compliance* quanto em auditoria forense, colaborando em significativos casos de investigação e *compliance*. Participa de equipes com membros de diferentes nacionalidades.

2. Cátia Silva

Bacharel em Ciências Contábeis (Mackenzie - Rio). Possui MBA em *Compliance* e Controles Internos (Trevisan Escola de Negócios). Na Deloitte Touche Tohmatsu, atua em investigação de fraudes em empresas do setor de óleo e gás. Realiza auditorias externas em empresas de grande porte com capital aberto, confederações e empresas de médio porte.

3. Domingos Sávio Alves da Cunha

Bacharel em Ciências Contábeis (Centro Universitário Newton Paiva). Possui mestrado em Contabilidade (Fundação Visconde de Cairú), mestrado em Administração (Faculdade de Ciências Humanas de Pedro Leopoldo), doutorando em Ciências Econômicas (Universidade Nacional de Córdoba). Atualmente é perito contábil no Departamento de Polícia Federal e professor do Centro Universitário UNA. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em finanças e em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: gestão, qualidade, tributos, fraude e controle interno.

4. Eliseu Martins

Professor Emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da

Universidade de São Paulo - Bacharel, Doutor e Livre-Docente pela FEA/USP; possui diversos cursos de Pós-Graduação nos EEUU e na França. É consultor, palestrante e parecerista da área contábil; Reitor do Centro Regional de Espírito Santo do Pinhal - Unipinhal; membro de Conselhos de Administração, Consultivo e Fiscal de empresas privadas e estatais e de entidades sem fins lucrativos; membro de Conselhos Editoriais de diversas Revistas Técnicas; autor e coautor de diversos livros, teses e centenas de artigos. Ex-Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP); Ex-Diretor Pró-Tempore da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA/RP). Foi Coordenador da Pós-Graduação e Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP; Ex-Diretor da Comissão de Valores Mobiliários - CVM (período de outubro de 2008 a dezembro de 2009 e de 1985 a 1988); Ex-Diretor de Fiscalização do Banco Central do Brasil. Foi representante do Brasil junto à ONU para assuntos de Contabilidade e Divulgação de Informações; Ex-Diretor do IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores - SP; Ex-Diretor da ANEFAC - Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade, entre outras funções já realizadas.

5. Jorge de Souza Bispo

Doutor em Contabilidade e Controladoria (FEA/USP), Mestre em Gestão Empresarial (Ebape-FGV), Master em Direito Tributário - LLM (Insper-SP). Possui graduação em Administração de Empresas (Fundação Mineira de Educação e Cultura - FUMEC) e graduação em Direito (Universidade Paulista). Professor de Pós-Graduação da Fundação Getúlio Vargas (FGV-Management), do Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas (CIESA), da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), da Universidade Federal de Goiás (UFG) e da Unicamp (Marília-SP). Avaliador de artigos dos Congressos USP de Contabilidade, do Congresso ANPCONT e do Congresso EnANPAD. Avaliador dos periódicos Contabilidade & Finanças, Contexto, REPeC, Contabilidade Gestão e Governança e *Journal of Information Systems and Technology Management (JISTEM)*. Atualmente, é Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Tem experiência na área de Administração e Direito, com ênfase em Administração Pública, Financeira, Contabilidade, Auditoria e Gestão Tributária.

6. Larissa Borriello

Bacharel em Administração de Empresas (Universidade Paulista). Profissional especialista em investigação de fraudes. Trabalhou em duas das quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, *Big Four*. Tem mais de oito anos de experiência em investigação de fraudes, *compliance*, controles internos e auditoria interna. Possui como competências: *compliance*, Contabilidade Forense, controles internos, análise financeira, entrevistas forenses, coleta de dados, revisão de documentos, habilidades avançadas de comunicação escrita e verbal (com a alta gerência), verificação de antecedentes entre outras.

7. Lorenzo Parodi

É especialista em detecção, investigação, resposta (repressão e recuperação de perdas) e prevenção de fraudes tanto corporativas quanto aos danos de pessoas físicas. É perito judicial em tribunais federais e estaduais, em questões relacionadas a grafoscopia, falsificação de documentos e a fraudes em geral. É presidente da Associação Nacional de Combate às Fraudes (ANCAF) e já foi acadêmico da Academia Nacional de Seguros e Previdência (ANSP), onde foi titular da cátedra de “Detecção e Mensuração de Fraudes em Seguros” e membro do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Possui reconhecimentos importantes pela mídia (mais de 170 passagens de grande mídia, incluindo TV Globo, RecordTV, SBT etc., sempre em relação ao combate às fraudes) e por várias entidades e instituições brasileiras e internacionais. Sócio e diretor do Instituto Brasileiro de Combate às Fraudes (IBRACAF). Atua também como assistente técnico em casos selecionados e como consultor em prevenção e combate às fraudes e falsificações.

8. Luiz Augusto de Carvalho Francisco Soares

Doutor em Administração - Finanças (UFMG). Bacharel em Direito (Centro Universitário do Norte). Mestre em Administração - Finanças (UFSC). Pós-Graduado em Auditoria (ISAE/FGV). Bacharel em Ciências Contábeis (Centro de Ensino Superior do Amazonas). Atualmente, é professor associado da Universidade Federal do Amazonas. Vice-Diretor da Faculdade de Estudos Sociais - FES/UFAM, coordenador do Curso de Mestrado em

Contabilidade e Controladoria da Faculdade de Estudos Sociais (UFAM), coordenador acadêmico do curso de Especialização em Gestão Contábil - Tributária. É advogado e contador tributarista, consultor financeiro e auditor.

9. Marcelo Alcides Gomes

Bacharel, Mestre e Doutor em Ciências Contábeis (FEA/USP). É sócio e líder de práticas estratégicas de *compliance* e consultoria em riscos da KPMG no Rio de Janeiro. Foi professor adjunto da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro, onde ministrou as disciplinas de Perícia Contábil e Teoria da Contabilidade. Atua principalmente nos seguintes temas: perícia contábil, contabilidade para usuários externos, fraudes e investigação contábil, auditoria interna e externa, gestão e avaliação de riscos, ética empresarial, controles internos e programa de cumprimento a normas.

10. Menildo Jesus de Sousa Freitas

Bacharel em Ciências Contábeis (UFMG) e Mestre em Ciências Contábeis (Fundação Visconde de Cairu). Membro da Academia Mineira de Ciências Contábeis. Participou na condição de Membro de Grupo de Trabalho do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. Professor titular da Faculdade de Ciências Contábeis Milton Campos e Analista Perito Contador do Ministério Público da União. Possui experiência em gestão, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade gerencial, gestão pública, perícia contábil, custos, administração financeira, contábil e orçamentária, controle interno e externo da gestão pública.

11. Naim Kansaon Tarabai

Bacharel em Ciências Contábeis (PUC/MG), Especialista com MBA em Mercado de Capitais e Gestão Tributária (Centro Universitário UNA), Especialista em Auditoria Contábil e Financeira (PUC/MG), Mestre em Administração de Empresas (Centro Universitário Unihorizontes). Atua como professor universitário em cursos de Gestão, Finanças e Controle. Leciona também em cursos preparatórios voltados para concursos públicos. É palestrante e pesquisador sobre temas da Administração, Contabilidade, Economia e Finanças, Tributos e

áreas afins. Membro de bancas de concursos para os níveis federal, estadual e municipal. É auditor independente, consultor empresarial e sócio-diretor da Valuersh Auditores Independentes.

12. Paloma Carolina Piai

Bacharel em Administração de Empresas (Uniesp). Possui Pós-Graduação em Investigação de Fraudes (Trevisan Escola de Negócios). Trabalha em práticas forenses na KPMG, fornece assistência e suporte a clientes, principalmente em investigações de fraude, avaliações antifraude, *compliance*, anticorrupção, e *due diligence* da *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)*. Além disso, possui experiência em procedimentos de verificação de antecedentes focados em conflito de interesse e potenciais alertas relacionados à organização, como por exemplo, suborno, corrupção e apropriação indevida de ativos.

13. Patricia Marcandalli

Bacharel em Ciências Contábeis (Universidade Municipal de São Caetano do Sul). Possui MBA em Gestão Financeira, Auditoria e Controladoria (FGV). Tem experiência em Perícia Contábil e Investigação de Fraudes. Na Ernst & Young, atua como gerente de *Forensic & Integrity Services*.

14. Thais Alves da Silva

Bacharel em Ciências Contábeis (UERJ). Possui MBA em Finanças (IBMEC). Sócia-Diretora da área de *Forensic* na KPMG Brasil. Profissional com mais de 17 anos de experiência em empresas multinacionais - *Big Four Companies*. Vasta experiência na condução de investigações, *compliance* sobre a Lei Anti-corrupção brasileira (Lei nº 12.846/13), *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)*, *UK Bribery Act*, prevenção a fraudes, disputas e perícias judiciais ou extra-judiciais. Ministra treinamentos sobre esses temas. Possui, ainda, vasta experiência em análises e *background checks* de indivíduos ou empresas, trabalhos de *e-discovery (Forensic Technology)* e trabalhos de análise de dados (*Data Analytics*).

15. Thais Profeta Martins

Bacharel em Administração de Empresas (UnB). Possui Especialização em Gestão Estratégica de Marketing (PUC/MG) e Teologia (ICN). Auditora interna da Pif Paf Alimentos durante 9 anos. Trabalhou durante oito anos em multinacionais como a *PricewaterhouseCoopers* e a ADP Systems do Brasil. É professora de Fraudes e Erros no MBA de Auditoria Interna e *Compliance* da Pontifícia Universidade Católica (PUC/MG). Foi professora de Auditoria Interna no MBA em Controladoria e Auditoria do Centro Universitário UNA.

16. Welington Rocha

Graduação em Ciências Contábeis (USP), mestrado em Controladoria e Contabilidade (USP) e doutorado em Controladoria e Contabilidade (USP). Atualmente, é professor doutor da Universidade de São Paulo e diretor-presidente da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Ciências Contábeis, atuando principalmente nos seguintes temas: gestão estratégica de custos, controladoria e contabilidade gerencial, mensuração de encargos sociais e sistemas, métodos e critérios de custeio. Possui estudos relacionados à Auditoria, à Contabilidade Forense e à Perícia Contábil.

APÊNDICE I - Termo de consentimento livre e esclarecido

CAAE: 01908518.8.0000.5149

Este é um convite para você participar da pesquisa “*CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes*”, desenvolvida pelo mestrando Leonardo Barbosa Amaral, com a orientação dos professores doutores Márcio Augusto Gonçalves e Jacqueline Veneroso Alves da Cunha, do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG. Sua participação é voluntária e, a qualquer momento, você poderá desistir de participar e retirar seu consentimento, sem que isso lhe traga nenhum prejuízo ou penalidade.

A pesquisa tem por finalidade 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. Caso aceite o convite, você participará deste estudo como membro de um painel de especialistas. Nesta pesquisa, a técnica utilizada para coletar os dados será a *Delphi*. Segundo Vianna (1989, p. 42), a técnica *Delphi* “busca a obtenção do consenso de especialistas, com base em respostas anônimas a questionários e *feedback* controlado: é, portanto, uma forma estruturada de obter opinião de especialistas”. Essa técnica torna-se, portanto, essencial para a análise do fenômeno.

A aplicação da técnica *Delphi* será feita, provavelmente, em três rodadas, realizadas por meio de questionários eletrônicos. Os questionários são breves e a expectativa é que cada rodada não leve mais de 10 (dez) minutos.

Na primeira rodada, será apresentada aos especialistas uma lista com 34 conteúdos, definidos com base na literatura. Será solicitado a eles que expressem sua concordância ou discordância em relação aos itens apresentados, e caso julguem necessário, poderão inserir comentários aos conteúdos listados. Além disso, os especialistas poderão 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 serão analisados, sumarizados e acrescentados ao questionário da 2ª rodada.

Na segunda rodada, será solicitado ao comitê de especialistas que atribua uma nota de 1 (um) a 5 (cinco) a cada um dos conteúdos apresentados, segundo o grau de importância que ele 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.

Na terceira rodada, será perguntado aos participantes se eles gostariam de reavaliar a nota atribuída anteriormente, em virtude dos resultados estatísticos da 2ª rodada. Ou seja, a 3ª rodada de questões servirá como confirmação ou alteração da nota atribuída pelo especialista na 2ª rodada, em face dos resultados apresentados. Caso não seja alcançado o consenso com a terceira rodada, o mesmo procedimento será realizado em uma quarta rodada, ou até que o consenso seja atingido.

O risco da participação consiste na exposição das próprias opiniões. Cabe ressaltar que os nomes dos especialistas, seguidos de suas titulações e experiências, serão divulgados na

dissertação, excetuando-se aqueles que optarem por manterem sigilo sobre sua identidade. Entretanto, os resultados obtidos por meio da técnica *Delphi* serão tratados estatisticamente e evidenciados de maneira agregada, não permitindo a identificação das respostas individuais dos especialistas.

O respondente não terá benefícios pessoais diretos ao participar da pesquisa, mas poderá se beneficiar dos resultados e conclusões advindas da pesquisa e análises posteriores, que poderão traduzir em benefícios para a academia de Ciências Contábeis e à sociedade em geral, na perspectiva de que podem apontar caminhos para a mitigação de fraudes e corrupção.

Não estamos prevendo que você venha a ter quaisquer despesas ou danos em decorrência de sua participação, mas, se vierem a ocorrer, você será ressarcido ou indenizado conforme o caso.

Qualquer dúvida que você tiver a respeito desta pesquisa, poderá perguntar diretamente para os pesquisadores do projeto (endereço e telefone especificado ao final). Dúvidas a respeito da ética desta pesquisa também poderão ser questionadas ao Comitê de Ética em Pesquisa da UFMG, conforme endereço também especificado ao final.

Ao concordar em responder o questionário, você declara que compreendeu os objetivos desta pesquisa, como ela será realizada, os riscos e benefícios envolvidos e concorda em participar voluntariamente da pesquisa *“CONTEÚDOS DO ENSINO EM CONTABILIDADE FORENSE: Percepção de Especialistas em Fraudes”*.

Conforme Resolução CNS nº 466 de 2012, serão disponibilizadas duas vias deste documento, permanecendo uma em posse do pesquisador e uma em posse do voluntário participante da pesquisa.

Leonardo Barbosa Amaral

Universidade Federal de Minas Gerais
Mestrando em Controladoria e Contabilidade

Assinatura do participante

Nome do participante:

- () Aceito participar e ter o meu nome divulgado na lista de participantes.
() Aceito participar, mas não quero meu nome divulgado na lista de participantes.

Endereço: Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade (CEPCON) do Departamento de Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Av. Antônio Carlos, 6627 – Pampulha – CEP 31270-901 – Belo Horizonte – MG. Telefone: (31) 99264-4517. E-mail: leonardoamaral@ufmg.br

Comitê de Ética e Pesquisa: Av. Antônio Carlos, 6627, Unidade Administrativa II - 2º andar - Sala 2005. Campus Pampulha. Belo Horizonte, MG. CEP 31270-901. Telefone: (31) 3409-4592