

CONTABILIDADE FORENSE: UMA RELEVANTE, ABRANGENTE E APLICÁVEL ABORDAGEM

LUCAS AQUINO OLIVEIRA¹

RESUMO

Estatísticas revelam a existência de casos de fraudes nas mais variadas organizações ao longo dos anos. Devido a tal fato, mostra-se oportuna a busca de ferramentas de combate a tais inconsistências gestoriais. Portanto, as ponderações deste trabalho tratam acerca do estudo em torno da Contabilidade Forense, tendo em vista sua vasta atuação, com o foco de investigação de fraudes em seus mais variados gêneros. O aprofundamento nos estudos sobre a temática mostrou que esse ramo da Contabilidade é incomum no Brasil, porém, em outros países, é muito utilizado. Isto posto, propôs-se como metodologia a realização de uma pesquisa exploratória e bibliográfica sobre o tema, aliada a um levantamento de campo, sendo a finalidade deste expor o atual cenário referente ao ensino da Contabilidade Forense nas Instituições de Ensino Superior (IESs) brasileiras através de dados demonstrados por gráficos. Para tanto, selecionou-se 150 IESs brasileiras, inseridas no *Ranking* Universitário Folha — RUF de 2016, haja vista o prestígio reconhecido nacionalmente desse sistema de avaliação. Os resultados apurados revelam a ausência da abordagem da Contabilidade Forense como disciplina específica nas matrizes curriculares das IESs participantes do aludido levantamento, embora algumas afirmem a existência da abordagem de seu conteúdo em disciplinas correlatas em seus planos de ensino.

Palavras-chave: Contabilidade Forense. Fraude. Instituições de Ensino Superior.

¹ Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Católica de Santos; especialista em Contabilidade Pública pela Universidade Cândido Mendes. *E-mail:* lucasaquino@unisantos.br

FORENSIC ACCOUNTING: A RELEVANT, COMPREHENSIVE AND APPLICABLE APPROACH

ABSTRACT

Statistics reveal the existence of cases of fraud in the most varied organizations over the years. Due to this fact, the search for tools to combat such managerial inconsistencies is timely. Therefore, the considerations of this work deal with the study around Forensic Accounting, due to its vast performance, with the focus of investigating fraud in its most varied genres. The deepening of the studies on the subject has shown that this branch of Accounting is uncommon in Brazil, but in other countries it is widely used. Therefore, it was proposed as methodology an exploratory and bibliographic research on the subject, together with a field survey, the purpose of which is to present the current scenario regarding the teaching of Forensic Accounting in the Brazilian Higher Education Institutions (HEIs) through data demonstrated by graphs. For that, 150 Brazilian HEIs were selected, inserted in the Ranking of the Universities of Brazil — RUF of 2016, given the nationally recognized prestige of this evaluation system. The results show the absence of the Forensic Accounting approach as a specific discipline in the curricular matrices of the HEIs participating in the aforementioned survey, although some affirm the existence of the approach of its content in related disciplines in its teaching plans.

Keywords: *Forensic Accounting. Fraud. Higher Education Institutions.*

INTRODUÇÃO

No atual cenário global de gestão, casos de inconsistências nas práticas gestoriais e contábeis mostram-se cada vez mais engenhosos e sofisticados, convertendo-se em grandes fraudes e desfalques organizacionais.

A justificativa para este trabalho baseia-se na necessidade de um instrumento de combate às inconsistências supramencionadas nas atividades das mais variadas entidades.

Em pesquisas iniciais, deparou-se com a Contabilidade Forense, que se manifestou como um ramo da Ciência Contábil específico no tratamento das fraudes contábeis e, portanto, decidiu-se realizar um estudo mais aprofundado acerca dela, devido ao fato de muitas organizações serem acometidas por essas indesejáveis ocorrências em sua gestão.

Durante o levantamento da literatura consultada, descobriu-se que, além de esse ramo da Contabilidade detectar as fraudes ocorridas nas organizações, poderia ser utilizado não somente como instrumento de detecção, como também de prevenção — o que despertou maior interesse, pois, visto que a Contabilidade Forense pode prevenir fraudes, as razões para sua ínfima utilização tornam-se investigáveis.

De acordo com Moreira (apud Luccas, 2013), “[...] é necessário um profissional com planejamento e metodologia próprios, bem como, competências e/ou aptidões específicas para o combate adequado à fraude *[sic]*.”

Portanto, o objetivo geral deste trabalho, devido à recorrência e pertinência do assunto, visa revelar e identificar a Contabilidade Forense como um instrumento de prevenção e combate às ocorrências de fraude, que são seu foco de estudo e investigação.

Os objetivos específicos ambicionados são:

- identificar os principais fatores pela não utilização da Contabilidade Forense;
- revelar a importância do profissional contador forense.

Como ponto elementar para a elaboração deste trabalho, teve-se como questões de pesquisa as seguintes indagações:

1) Qual a atual conjuntura referente à instrução da Contabilidade Forense nas IESs brasileiras?

2) Tendo em vista que a Contabilidade Forense, sendo uma ferramenta de combate e investigação às inconsistências na contabilidade/gestão das entidades, é um instrumento pouco conhecido e ainda considerado incipiente por muitos profissionais e acadêmicos, seria uma hipótese para essa realidade a ausência desta disciplina nas IESs?

Conjecturou-se, dessa forma, que esse ramo da Contabilidade pode ser um nicho de mercado ainda não muito explorado, possibilitando, assim, que os profissionais contábeis se aperfeiçoem para atender a essa demanda e minimizar cada vez mais os problemas ocasionados por fraudes nas organizações.

2 ATIVIDADE E ABRANGÊNCIA DA CONTABILIDADE FORENSE

A Contabilidade Forense surgiu como um instrumento holístico e interseccional de combate à manifestação de fraudes nas organizações, visto que engloba distintas e vastas áreas do conhecimento, como, por exemplo, o Direito, a Estatística, a Psicologia, a Tecnologia da Informação, a Contabilidade, a Criminologia, as técnicas de investigação e procedimentos de entrevistas como metodologia de verificação e a Auditoria.

Ao passo que a visão e a ampla atuação da Contabilidade Forense mostram-se necessárias e seu foco de trabalho sendo os atos fraudulentos nas organizações, sua importância atinge não somente as áreas fronteiriças da detecção e mitigação de fraudes, mas também da prevenção delas.

Com isso, a Contabilidade Forense apresenta-se como uma ferramenta reativa e proativa, desfragmentando a ideia incipiente de seu cunho coercitivo.

Segundo Luccas (2013), “No Brasil este nicho ganha espaço, principalmente, através das grandes empresas de auditoria como PwC, KPMG, Deloitte e Ernst & Young que vendem seus serviços forenses fortemente embasados na área de investigação de fraude.”

Consoante Silva, L. (2012), a Contabilidade Forense pode ser subdividida em três segmentos diferenciativos, de acordo com as circunstâncias vigentes:

- 1) revisão e conciliação contábil;
- 2) procedimentos de Auditoria Interna ou de Auditorias Independentes;
- 3) aplicação de critérios de Auditoria Forense ou Investigativa.

As técnicas de Auditoria Forense (ou Investigativa) se diferenciam das da Auditoria Interna, ou até mesmo da Auditoria Independente, pois é categorizada, conforme regulamentação do Conselho Federal de Contabilidade, como um serviço correlato, possuindo, dessa maneira, uma normatização específica para a realização de seu mister, mediante a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Serviços Correlatos (NBC TSC) 4400 — Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre Informações Contábeis (aprovada por intermédio da Resolução CFC nº 1.277/10).

Sendo a fraude uma ocorrência histórica relevante nas organizações, a Contabilidade Forense torna-se, assim, um instrumento crucial para o combate à manifestação da fraude, porém abrangendo outros segmentos de atuação de cunho investigativo, haja vista que seus serviços possuem o objetivo de “[...] assessorar empresas na avaliação de vulnerabilidade a riscos e na investigação de fraudes, além de [...] prevenção em relação a disputas, ações coletivas, depoimentos periciais e apoio à verificação de sinistros na investigação [...]” (SILVA, L., 2012).

3 METODOLOGIA

Segundo Gil (2008), “As pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores [*sic*]”.

Acerca da qualificação de uma pesquisa bibliográfica, Gil (2008) afirma que “A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.”

Sobre o método dedutivo, Gil (2008) assevera que este parte de “[...] princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica.”

Portanto, a metodologia utilizada apresenta-se na forma de pesquisa exploratória em conjunto com a pesquisa bibliográfica, baseadas na opção pelo método dedutivo, fundamentado em princípios reconhecidos, sendo estes analisados e estudados por meio da literatura consultada e da análise qualitativa de interpretação, chegando-se, assim, a uma conclusão convencionada.

Como ponto de partida para responder às questões de pesquisa, realizou-se: uma pesquisa bibliográfica acerca do histórico e objeto de atuação da Contabilidade Forense, desmistificando sua identidade comumente atrelada a outras ramificações de atuação dos profissionais contábeis atualmente; identificou-se o perfil do contador forense; e analisou-se, também, as matrizes curriculares do curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil e no exterior (Canadá, Estados Unidos da América e Portugal), identificando se há o ensino da disciplina “Contabilidade Forense”, tendo em vista sua importância.

O levantamento de campo, conforme caracterização dada por Gil (2008),

Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes dos dados coletados.

Assim sendo, a fim de complementação para obter maior amplitude sobre o tema, considerou-se a realização de um levantamento de campo, a fim de apresentar o atual cenário acadêmico referente ao ensino da disciplina “Contabilidade Forense” nos cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis no Brasil, através de dados expostos por gráficos produzidos a partir da apuração da pesquisa realizada.

4 CONTABILIDADE FORENSE: AUDITORIA OU PERÍCIA?

Sendo um ramo da Ciência Contábil recém-estudado com primor e tendo em vista sua ínfima difusão atual, a Contabilidade Forense é, frequentemente, associada à Perícia Contábil e à Auditoria Contábil, sendo não somente equiparada, mas também confundida com tais ramos.

Visto que tais áreas de atuação apresentam suas especificidades, torna-se necessária a desmitificação das semelhanças de tais especializações.

4.1 Auditoria Interna

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Interna (NBC TI) 01 (R1), aprovada pela Resolução CFC nº 986/03, a Auditoria Interna:

[...] compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Com isso, é possível afirmar que a Auditoria Interna auxilia as empresas no cumprimento das políticas administrativas, além de fornecer maior segurança em relação à integridade dos registros.

4.2 Auditoria Independente

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) 200, aprovada pela Resolução CFC nº 1.203/09, em sua revisão 1, a Auditoria Independente tem como objetivo “[...] aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.”

Portanto, o principal objetivo da Auditoria Independente é emitir uma opinião através dos exames feitos nas demonstrações contábeis e assegurar que elas foram realizadas de acordo com todas as normas contábeis vigentes.

4.3 Perícia Contábil

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Perícia (NBC TP) 01, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.243/09, a Perícia Contábil “[...] constitui o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio [...]”.

De acordo com Ornelas (apud Coelho, 2015):

[...] o objetivo central da Perícia Contábil não está diretamente relacionado ao controle das fraudes, uma vez que tem como propósito o esclarecimento de documentos e informações contábeis por meio de laudos e pareceres judiciais.

O principal objetivo da Perícia Contábil, portanto, é esclarecer fatos através de provas. Nela, o perito examina documentos relacionados a um processo judicial ou extrajudicial. O produto final entregue pelo perito é o laudo ou parecer realizado através do levantamento de provas.

4.4 Contabilidade Forense

A Contabilidade Forense é uma área de atuação especializada em danos, na qual as habilidades de Contabilidade, Auditoria e investigação são utilizadas para analisar informações em vista de determinar a magnitude da fraude, sendo muito útil também nos casos de corrupção no setor público.

Seu objetivo é coletar, analisar e informar sobre as provas ou fatos que cercam um ato particular que, por vezes, tem implicações litigiosas, fraudulentas ou criminais, pois ela é, segundo Silva L. (2012), “[...] [uma] ferramenta para investigação, não só de delitos, como também para o controle e prevenção de fraudes [...]”.

A Contabilidade Forense examina todos os dados e atua onde há suspeita de fraude. Seu produto final são as evidências coletadas e os principais conhecimentos que o profissional que exerce a atividade deve possuir são: conhecimento em Contabilidade, habilidade em interrogatório, habilidades investigativas, entre outros.

4.5 Auditoria Forense

Segundo Manning (apud Silva, 2013), “*Forensic Audit* — [é] a ciência de recolha e apresentação de conclusões acerca de informações financeiras perante as autoridades, nas quais são utilizadas técnicas e procedimentos específicos de investigação forense” (tradução do autor).

A Auditoria Contábil trabalha, em geral, não podendo apresentar um caráter fiscalizador, em virtude das orientações encontradas nas NBC TAs 200 (R1) e 240 (R1), que esclarecem que o auditor deve agir em prol da Auditoria — e não da investigação.

A Auditoria Forense, por sua vez, tem como base a prevenção de fraudes com ênfase — nas demonstrações contábeis — em detecção e descoberta dessas fraudes.

Segundo Clayton, Golden e Skalak (2006), “[...] investigadores e auditores de contabilidade forense também compartilham um objetivo em comum: relatórios

financeiros corporativos que cumpram plenamente a lei, realizando exames” (tradução nossa).

5 O CONTADOR FORENSE

Devido ao trabalho diferenciado da Contabilidade Forense, face à sua especificidade, torna-se necessária a atuação de um profissional cujo perfil atenda ao ofício de tal ramo da Ciência Contábil, a fim de acolher a demanda específica direcionada a ela.

Para tanto, surge a figura do profissional contador forense, cujos conhecimentos e habilidades se baseiam, primordialmente, na investigação, para atestar a veracidade de fatos levados a questionamento, onde exista a premissa do apontamento conjecturável de fraudes.

Em virtude de ser um ramo da Ciência Contábil considerado novo e incipiente no Brasil, a Contabilidade Forense, consoante Ozkul e Pamukçu (apud Coelho, 2015), “[...] está entre as 20 principais carreiras do futuro.” Entretanto, existe a dificuldade de encontrar profissionais qualificados para o exercício do ofício desse ramo de atividade. Conforme Crumbley (apud Ribeiro, 2009), “Muitos contabilistas pensam que é simplesmente investigação de fraude, quando na realidade não é. É realmente muito mais do que lidar com os números.”

Segundo Coelho (2015), além de possuir formação acadêmica em Contabilidade ou Auditoria, um contador forense necessita possuir uma das credenciais específicas desse ramo de atuação.

Por tal efeito, existem entidades que administram a designação dos profissionais de investigação de fraudes, de modo a oferecer-lhes credenciais reconhecedoras de sua especialização.

A Associação de Examinadores de Fraudes Certificados (ACFE) originou-se em 1988 com a finalidade de atingir a promoção da detecção e aniquilamento da fraude. Tal associação fornece a credencial de Examinador de Fraude Certificado

(CFE), “[...] a mais reconhecida credencial de fraude e [é] uma das maiores fornecedoras de educação profissional contínua para profissionais de fraude” (RIBEIRO, 2009).

Tendo em vista a importância e o renome de tal credencial, realizou-se uma pesquisa no *site* da ACFE em julho de 2017, a fim de apurar um levantamento acerca da quantidade de profissionais examinadores de fraude credenciados ao redor do mundo (tabela 1).

Tabela 1 — Os dez países detentores das maiores quantidades de profissionais credenciados pela ACFE (credencial CFE).

Posição	Países	Profissionais credenciados	Percentual aproximado
1º	ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	8.819	70,32%
2º	CANADÁ	681	5,43%
3º	ÁFRICA DO SUL	203	1,62%
4º	REINO UNIDO	196	1,56%
5º	HONG KONG	178	1,42%
6º	AUSTRÁLIA	169	1,35%
7º	SINGAPURA	125	1,00%
8º	NIGÉRIA	119	0,95%
9º	ALEMANHA	118	0,94%
10º	EMIRADOS ÁRABES UNIDOS	118	0,94%
SUBTOTAL		10.726	85,52%
27º	BRASIL	33	0,26%
DEMAIS PAÍSES		1.783	14,22%
TOTAL		12.542	100%

Fonte: Elaboração do autor.

Por intermédio do levantamento, pode-se asseverar a composição majoritária dos Estados Unidos da América na representatividade total da quantidade de

profissionais examinadores de fraude credenciados, seguidos por Canadá e África do Sul.

O Brasil apresenta 33 profissionais credenciados, ocupando a 27ª posição no *ranking* mundial, o que revela, portanto, a escassez de especialização no atual mercado de atuação de investigação de fraudes.

Apercebe-se também que os dez países que possuem as maiores quantidades de profissionais examinadores de fraude credenciados concentram cerca de 86% da quantidade mundial de tais profissionais.

Segundo Ribeiro (2009), “Os contadores forenses são vistos como uma combinação do profissional auditor e do investigador privado.” Tal asseveração justifica-se pelo fato de certos atributos serem requeridos no perfil desses profissionais, como, por exemplo, a habilidade de investigação, pesquisa e levantamento de dados.

De acordo com Gray (apud Ribeiro, 2009), “[...] os contadores forenses possuem uma vasta área de atuação e de inserção no mercado de trabalho. [...] sendo o principal foco o de combate aos *[sic]* crimes do colarinho branco.”

Uma vez que o contador forense está dissociado da organização passível de análise, seu ofício investigativo alcança ares nada aquém de independência e confiabilidade. Ademais, referente aos atributos intrínsecos desse profissional, para Imoniana, Antunes e Formigoni (apud Coelho, 2015), “[...] um Contador Forense precisa ser curioso, persistente, criativo, organizado, ter confiança e ética profissional.”

Outro ponto de análise substancial referente ao ofício do contador forense é a amplitude dos serviços oferecidos por tal profissional, justificada pela gama de habilidades variadas detidas por ele.

6 ATUAÇÃO DA CONTABILIDADE FORENSE NO BRASIL

Consoante Pereira, Pereira e Vasconcelos (2016), “o profissional forense, mesmo possuindo pouca visibilidade no mercado nacional, venha ser o profissional mais adequado para execução da atividade de combate à fraude e corrupção as entidades brasileiras. [sic]”

Entretanto, embora sua relevância seja apercebida e reconhecida, ainda assim a Contabilidade Forense apresenta-se como um ramo de atuação pouco explorado e exposto no Brasil. Tal panorama, segundo Carneiro et al (2016), justifica-se pela “[...] pouca qualificação investida nos profissionais e a confusão que se faz entre os conceitos de peritos, auditores e outros profissionais envolvidos com a contabilidade.”

Referente à percepção do conceito e abrangência da Contabilidade Forense apurada dentre os profissionais atuantes em diversas áreas, Carneiro et al (2016) afirmam que “Se antes, o conhecimento era quase nenhum, hoje, pode-se dizer que o conhecimento é elementar, mas longe do ideal.”

Ainda conforme Carneiro et al (2016):

Se em um passado recente, a Contabilidade Forense não alcançava “popularidade” suficiente para sequer ser discutida como conceito de conhecimento e estudo do combate a fraudes, hoje, pode-se dizer que o aumento de informação e interesse sobre a metodologia investigativa da contabilidade, faz com que tal ferramenta represente, em um futuro próximo, uma excelente oportunidade de se evitar escândalos que envolvam crimes na área financeira e contábil.

Quanto ao futuro cenário de atuação profissional da Contabilidade Forense no Brasil, propiciando a percepção de que o assunto ainda necessita de uma minudência contínua, Carneiro et al (2016) afiançam que, apesar disso, “diante da ‘internacionalização’ da contabilidade, uma tendência a se unificar os conhecimentos é visível”, de modo que o conhecimento acerca da Contabilidade Forense vem conquistando mais espaço nos últimos anos em comparação a estudos realizados anteriormente.

7 ENSINO DA CONTABILIDADE FORENSE

Em virtude da relevância e abrangência da atuação da Contabilidade Forense, torna-se plausível a indagação acerca do panorama (nacional e internacional) do ensino universitário desse ramo da Ciência Contábil.

Para tanto, tem-se como base a afirmação de Brooks e Labelle (apud Coelho, 2015), que diz que:

Existe [...] um reconhecimento que tanto profissionais quanto estudantes da área de Contabilidade Forense precisam ter um conhecimento amplo sobre fraudes e demais crimes no âmbito financeiro, bem como adquirir habilidades para prever e resolver esses casos.

7.1 Canadá e Estados Unidos da América

Sendo os dois países que mais possuem profissionais reconhecidamente credenciados para a atuação nos ofícios abrangidos pela Contabilidade Forense, mostra-se interessante realizar uma pesquisa acerca da estrutura nos planos de ensino do aludido curso em suas instituições universitárias.

Coelho (2015), em sua pesquisa realizada acerca do perfil do curso de Contabilidade Forense em universidades norte-americanas, coletou 48 planos de ensino da disciplina de Contabilidade Forense. Desses, 39 apresentaram-se no nível de pós-graduação. Tal fato, segundo Coelho (2015), atesta a disciplina como uma área de especialização.

7.2 Portugal

Devido à carência de profissionais cadastrados na ACFE, sendo apenas 13 profissionais, decidiu-se verificar o ensino contábil-forense dos cursos superiores de Portugal.

Conforme a literatura consultada, Marinho (2016), em sua pesquisa realizada acerca do plano curricular dos cursos superiores em Portugal, objetivou verificar os cursos que possuíam disciplinas que abordassem o tema “fraude”. Dessa forma, Marinho (2016) chegou em um número de 127 cursos, podendo observar que a palavra que aparece com maior frequência é “Auditoria”, presente em 106 planos curriculares. Tal fato, segundo Marinho (2016), “leva-nos a confirmar a expectável carência de disciplinas direcionadas exclusivamente para o tema da fraude econômico-financeira.”

Segundo Marinho (2016), “No caso específico de Portugal, a detecção e prevenção da fraude ocupacional encontra-se numa fase muito embrionária.”

Assim, tal conclusão justifica a carência de profissionais capacitados em Contabilidade Forense em terras lusitanas.

7.3 Brasil

Em estudo realizado por Bernardo et al (2015) — sendo o único material sobre o ensino da Contabilidade Forense no Brasil encontrado durante a realização deste trabalho —, foram definidos como amostra para sua pesquisa cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades públicas da Região Sudeste do Brasil.

Abrangendo instituições que possuíam conceito ou padrão 4 e 5 no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade) de 2012 e tendo exposição no sistema de avaliação “Guia do Estudante” de 2014, gerou-se, portanto, um total de 15 universidades pesquisadas.

Assim sendo, tomou-se como base a possível abordagem do tema “Fraudes” em disciplinas cujo conteúdo mostrou-se correlacionado.

Dessa maneira, foram identificadas 79 disciplinas que, hipoteticamente, tratariam do tema estudado.

Após a análise dessas disciplinas, segundo os autores:

Observou-se que em nenhum dos cursos analisados existe uma disciplina obrigatória específica para tratar do assunto “fraudes”. [...] O que se pode verificar é que, em algumas das instituições de ensino estudadas, existe a abordagem e discussão da temática dentro de outras disciplinas correlatas, como auditoria, perícia e ética, em acordo à possibilidade prevista nas Diretrizes Curriculares do Curso.

Da totalidade da amostra, obteve-se 55 disciplinas por meio das quais foi disponibilizada a consulta de seus conteúdos.

Como consideração final, Bernardo et al (2015) afirmam que:

Acredita-se que o tema carece de discussão dentro da sala de aula, para que essas ações possam ser minimizadas por meio da conscientização dos futuros profissionais, uma vez que o resultado dessas práticas fraudulentas é extremamente prejudicial para a economia mundial e para a imagem do contador.

8 LEVANTAMENTO DE CAMPO

8.1 As Diretrizes da Pesquisa

Com base na literatura abordado neste trabalho, assim como na sua justificativa, teve-se como principal ponto incipiente para a realização do levantamento de campo a seguir a asseveração da ínfima divulgação acerca da atuação da Contabilidade Forense.

Assim sendo, determinou-se como hipótese para resolução dessa problematização a introdução da disciplina “Contabilidade Forense” nos cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis no Brasil, indo de encontro com as questões de pesquisa tratadas.

A partir desse ponto, o levantamento foi realizado primeiramente através do acesso à lista dos melhores cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis do Brasil, segundo o “*Ranking* Universitário Folha — RUF” de 2016, devido ao fato de ser um dos sistemas de avaliação de ensino mais prestigiados no país.

Constatou-se, portanto, a quantidade de 947 cursos listados dentre as IESs (públicas e privadas) levantadas pela aludida pesquisa².

Com base no trabalho realizado por Bernardo et al (2015), cuja metodologia foi fundamentada em 15 universidades públicas da Região Sudeste, baseou-se no décuplo (portanto, 150 IESs) dessa quantidade amostral, abrangendo as demais Regiões do Brasil e tendo como público-alvo tanto IESs públicas quanto privadas.

Desse modo, tais IESs foram contatadas diretamente no período entre 28 de agosto e 20 de setembro de 2017, por intermédio de *e-mails* às secretarias e às coordenações dos cursos, bem como consulta aos *sites* institucionais para análise das matrizes curriculares e dos planos de ensino disponíveis.

O levantamento de campo apresentou caráter quali-quantitativo e foi realizado por meio de questionário contendo perguntas fechadas e abertas, sendo elas:

1) Possui “Contabilidade Forense” na matriz curricular?

() Sim. () Não.

2) Aborda a Contabilidade Forense em outra(s) disciplina(s)? Em caso afirmativo, qual(is)?

Seu objetivo foi verificar a hipótese sugerida, de modo a corroborar as informações contidas e esclarecidas através da bibliografia examinada.

8.2 Apresentação e Discussão dos Resultados

Dentre as 150 IESs pesquisadas, apenas 67 responderam ao questionário enviado, segundo exposto no gráfico 1 a seguir.

² Conforme consulta ao *site* do “Folha RUF”, disponibilizado no *link* <http://ruf.folha.uol.com.br/2016/ranking-de-cursos/ciencias-contabeis/> e acesso em 25/08/2017.

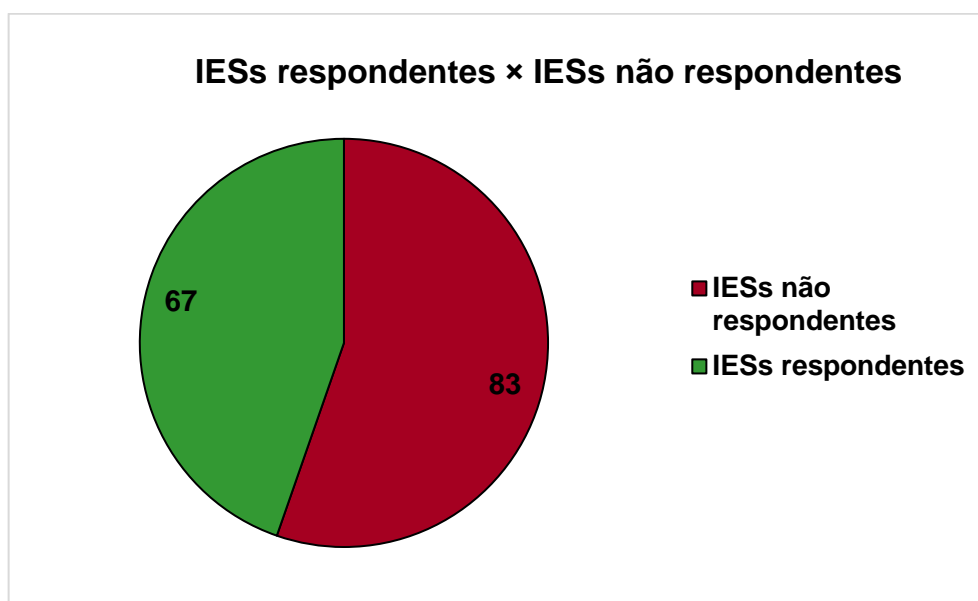


Gráfico 1 — IESs respondentes x IESs não respondentes.

Fonte: Elaboração do autor.

Consoante o abordado na seção anterior, estabeleceu-se a proposta de apresentação das 67 IESs respondentes sob o critério da localização geográfica, quanto às Regiões do Brasil (gráfico 2).

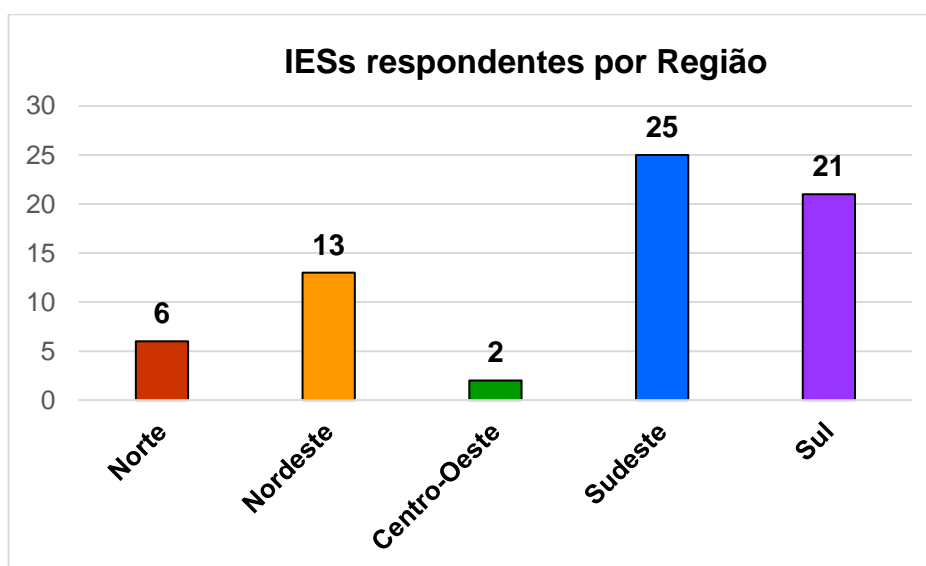


Gráfico 2 — IESs respondentes por Região.

Fonte: Elaboração do autor.

Em relação à questão “Possui ‘Contabilidade Forense’ na matriz curricular?”, as IESs respondentes apresentaram unanimidade quanto às suas respostas, revelando a ausência da disciplina no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis.



Gráfico 3 — Existência da disciplina “Contabilidade Forense” nas matrizes curriculares.

Fonte: Elaboração do autor.

Diante do apurado no gráfico anterior, foi questionada a abordagem do ensino da Contabilidade Forense em outras disciplinas lecionadas (gráfico 4).

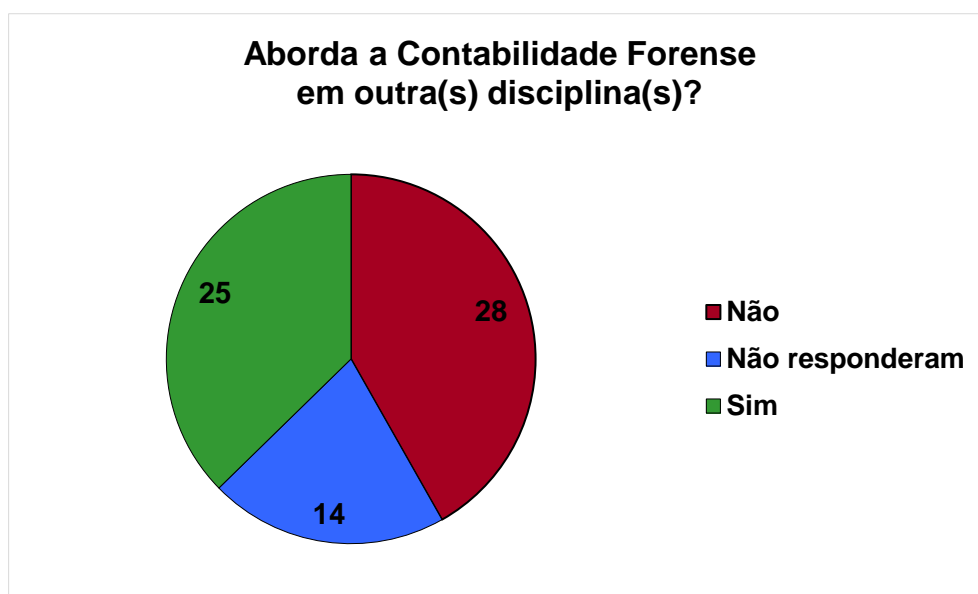


Gráfico 4 — Abordagem da Contabilidade Forense em outras disciplinas.

Fonte: Elaboração do autor.

Havendo, portanto, a afirmação de 25 IESs de que existe uma abordagem da Contabilidade Forense em outras disciplinas, resolveu-se observar, dentre essas IESs, em quais Regiões estão localizadas (gráfico 5), sendo que a Região Sudeste deteve maior concentração e a Região Centro-Oeste não apresentou IES representante nessa abordagem.

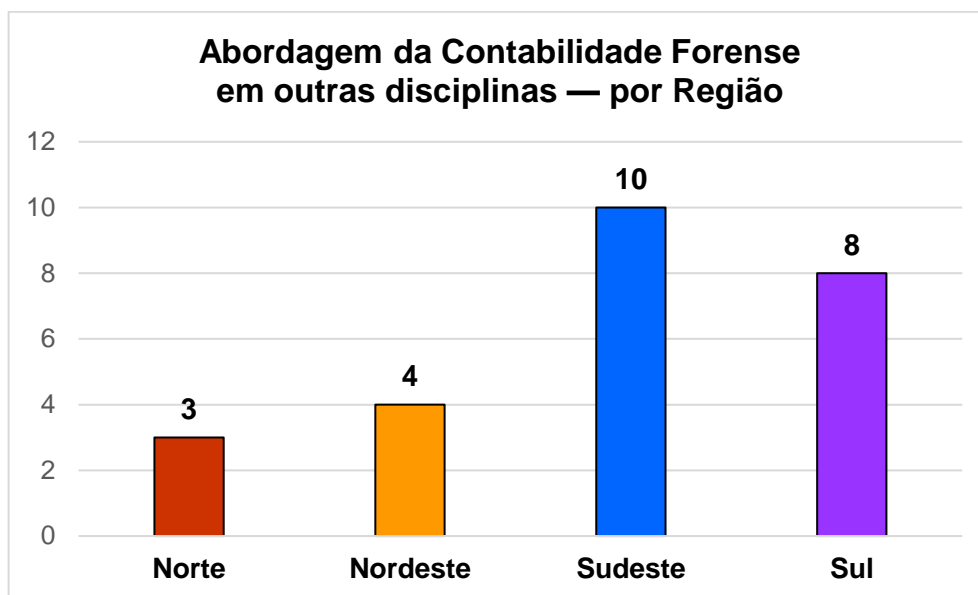


Gráfico 5 — Abordagem da Contabilidade Forense em outras disciplinas — por Região.

Fonte: Elaboração do autor.

A fim de aprofundar a pesquisa, verificou-se quais disciplinas abordavam a Contabilidade Forense.

Segundo respostas fornecidas pelas IESs respondentes, seis disciplinas foram apontadas — e uma resposta não especificou a disciplina, porém garantiu a existência da abordagem.

Para fins de análise do gráfico a seguir, levou-se em consideração que, dentre as 25 IESs, algumas informaram abordar a Contabilidade Forense em mais de uma disciplina.

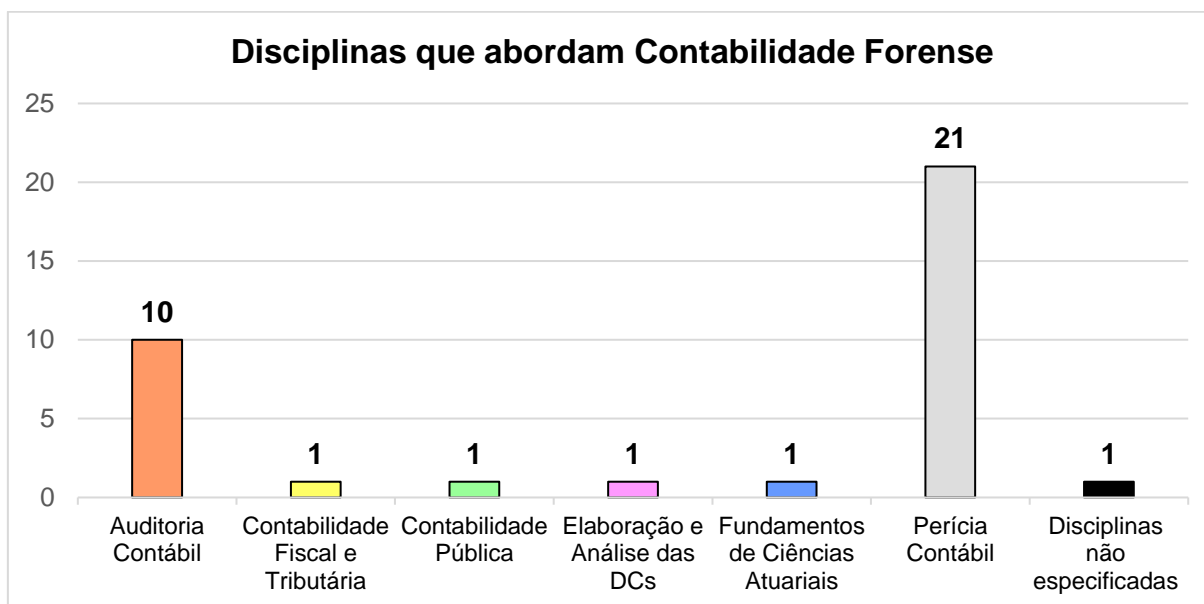


Gráfico 6 — Disciplinas que abordam Contabilidade Forense em seus conteúdos.

Fonte: Elaboração do autor.

Através dos resultados levantados pela pesquisa, identificou-se a ausência de notoriedade quanto ao ensino da Contabilidade Forense nas IESs pesquisadas.

Além disso, algumas respostas aos questionamentos realizados revelaram o desconhecimento de algumas IESs acerca do conceito da Contabilidade Forense, bem como de sua abrangência.

Diante de tais afirmações, obteve-se embasamento para as respostas das questões de pesquisa levantadas na introdução deste trabalho.

9 CONCLUSÃO

O objetivo geral deste trabalho foi revelar e identificar a Contabilidade Forense como um instrumento de prevenção e combate às ocorrências de fraude, que são seu foco de estudo e investigação.

Com isso, pôde-se verificar que, por meio da bibliografia consultada e do levantamento de campo realizado, tal objetivo foi atingido, tendo em vista que sua

aplicabilidade se mostra relevante e abrangente em relação a seu próprio foco de atuação, além do fato de a Contabilidade Forense apresentar-se como um mecanismo de combate eficaz.

Como objetivos específicos, teve-se como finalidade: identificar os principais fatores pela não utilização da Contabilidade Forense e revelar a importância do profissional contador forense.

Dentre os fatores encontrados para elucidar tal não utilização, destacam-se a pouca visibilidade da atuação da Contabilidade Forense e o conflito associado entre Perícia Contábil, Auditoria Contábil e Contabilidade Forense, conforme bibliografia consultada.

Sobre o ofício do contador forense, sua importância se dá pelo fato da amplitude de sua atuação, visto que suas atividades servem como instrumento de prevenção e detecção de fraudes, abrangendo diversas técnicas.

Ademais, no atual panorama, a quantidade de profissionais habilitados no Brasil (pela ACFE) para exercerem o ofício de investigação de fraudes nas organizações apresenta-se como ínfima (ocupando a 27ª posição no *ranking* mundial), justificando o precário conhecimento da atuação da Contabilidade Forense no país.

Referente às questões de pesquisa levantadas neste trabalho, obteve-se as seguintes respostas:

Em relação à primeira questão de pesquisa, apercebeu-se que, diante do exposto pela pesquisa, ao contrário do que ocorre em outros países (como Canadá e Estados Unidos da América, por exemplo), a Contabilidade Forense no Brasil não é vastamente abordada, inclusive como uma disciplina específica, sendo seu ensino fornecido através da inserção de seu alcance em outras disciplinas correlacionadas.

Relativo à hipótese levantada na segunda questão de pesquisa, revela-se sua verossimilhança, pois a totalidade das IESs participantes afirmou a inexistência da disciplina averiguada.

Para tanto, considera-se que a inclusão do ensino do conteúdo da Contabilidade Forense como disciplina específica nos cursos de Bacharelado em

Ciências Contábeis apresenta caráter pertinente, pois sua contribuição para a formação de profissionais qualificados nesse ramo da Ciência Contábil mostra-se notório, tendo em vista a atual escassez de profissionalização encontrada em seu cenário de atuação.

Como sugestões para pesquisas futuras acerca do tema abordado neste trabalho, recomenda-se: aprofundar o levantamento de campo, de modo a abranger a possível existência da abordagem do conteúdo da Contabilidade Forense em disciplinas com temas próximos ao dela, bem como nos cursos de pós-graduação; explorar os casos históricos de fraudes ocorridos (concluídos ou em andamento quanto às suas investigações), a fim de apurar se a interferência da Contabilidade Forense poderia modificar seus caminhos trilhados; analisar a quantidade de profissionais brasileiros habilitados para investigação de fraudes nas demais entidades credenciadoras, de maneira a promover a comparabilidade com a quantidade existente na ACFE; e propiciar, como respaldo para atuação do contador forense, a viabilidade de criação de normas reguladoras específicas, expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

De acordo com a realização deste trabalho, identificou-se a relevância, abrangência e aplicabilidade da Contabilidade Forense, sendo ela uma ferramenta eficaz e fundamental de combate a fraudes no atual cenário de gestão, de forma a promover maior confiabilidade e segurança, atenuando a ocorrência de casos relacionados a fraudes nas organizações.

Portanto, devido à ocorrência contínua de fraudes e à necessidade de haver um instrumento de combate expressivo e amplo, o futuro da Contabilidade Forense mostra-se promissor e crescente, de maneira a proporcionar benefícios não somente às entidades requerentes de seus serviços, mas também aos próprios profissionais da área contábil, acarretando maior popularidade à sua ciência e profissão.

REFERÊNCIAS

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. **Find a CFE directory**. 2017. Disponível em: <<https://www.acfe.com/findacfe.aspx>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

BERNARDO, Rosangela Ferreira et al. **Fraudes corporativas e a formação de contadores**: uma análise dos currículos dos cursos de ciências contábeis. 2015. Disponível em: <<http://www.adcont.net/index.php/adcont/adcont2015/paper/view/1774/443>>. Acesso em: 30 ago. 2017.

CARNEIRO, Ygor Firmo Fontenelle et al. **Contabilidade forense**: a aplicação da atividade contábil investigativa e sua perspectiva futura no Brasil. Dez. 2016. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/UERJ/article/view/2956/2388>>. Acesso em: 19 jul. 2017.

CLAYTON, Mona M.; GOLDEN, Thomas W.; SKALAK, Steven L. **A guide to forensic accounting investigation**. 1. ed. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2006.

COELHO, Clécio Fernando. **Perfil do curso de contabilidade forense**: uma análise sistêmica dos *Syllabus* das universidades da América do Norte. 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/163092/CI%C3%A9cio%20Fernando%20Coelho.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 9 jul. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TA 200 — objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria**. Resolução nº 1.203/09, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 200 — Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Brasília/DF, 3 dez. 2009. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1203.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2017. Modificada posteriormente, em 5 de setembro de 2016, pela revisão da NBC TA 200 (R1), que altera a NBC TA 200, que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, conforme link a seguir: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA200(R1).pdf)>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **NBC TA 240 — responsabilidade do auditor em relação à fraude.**

Resolução nº 1.207/09, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 240 — Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude. Brasília/DF, 3 dez. 2009. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1207.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2017. Modificada posteriormente, em 5 de setembro de 2016, pela revisão da NBC TA 240 (R1), que altera a NBC TA 240, que dispõe sobre a responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, conforme link a seguir: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf)>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **NBC TI 01 — da auditoria interna.** Resolução nº 986/03, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBC TI 01 (NBC T 12) — Da Auditoria Interna. Brasília/DF, 28 nov. 2003. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_986.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **NBC TP 01 — perícia contábil.** Resolução nº 1.243/09, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TP 01 — Perícia Contábil. Brasília/DF, 18 dez. 2009.

Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1243.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2017. Revogada em 19 de março de 2015, dando nova redação à NBC TP 01 — Perícia Contábil, conforme link a seguir:

<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.pdf>>. Acesso em: 7 abr. 2017.

_____. **NBC TSC 4400 — trabalhos de procedimentos previamente acordados sobre informações contábeis.** Resolução nº 1.277/10, de 26 de fevereiro de 2010.

Aprova a NBC TSC 4400 — Trabalhos de Procedimentos Previamente Acordados sobre Informações Contábeis. Brasília/DF, 2 mar. 2010. Disponível em:

<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1277.pdf>. Acesso em: 7 abr. 2017.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LUCAS, Rudah Giasson. **O contador forense na investigação e no combate a fraudes no Brasil:** aplicação da técnica Delphi. Set. 2013. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/662.pdf>>. Acesso em: 3 abr. 2017.

LUCAS, Rudah Giasson; RELVAS, Tânia Regina Sordi. **O contador forense na investigação e no combate a fraudes no Brasil:** aplicação da técnica Delphi. Jul. 2013. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/662.pdf>>. Acesso em: 3 abr. 2017.

MARINHO, Joana Isabel Silva. **A forensic accounting e o ensino superior em Portugal** — análise empírica. 2016. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/87605/2/161006.pdf>>. Acesso em: 2 ago. 2017.

MOREIRA, Ricardo Nuno. **Forensic accounting em Portugal**: evidências empíricas. Dez. 2010. Disponível em: <<http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/wp-content/uploads/2010/12/e001.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2017.

PEREIRA, Cléber Augusto; PEREIRA, Neimar Sousa Pinto; VASCONCELOS, André Leal de. **Quem atua na investigação da fraude e corrupção no patrimônio das organizações, é o perito contador ou o contador forense?** Uma investigação desses profissionais atuantes nas organizações brasileiras. 2016. Disponível em: <www.fucamp.edu.br/editora/index.php/ragc/article/download/649/470>. Acesso em: 31 jul. 2017.

RANKING UNIVERSITÁRIO FOLHA. **Ciências contábeis — ranking de cursos**. 2016. Disponível em: <<https://ww2.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em: 25 ago. 2017.

RIBEIRO, Arnaldo Antonio Duarte. **Contabilidade forense e lavagem de capitais**: um estudo da percepção da relevância da contabilidade forense nas investigações de organizações criminosas. 2009. Disponível em: <http://repositorio.ufpe.br/bitstream/handle/123456789/5109/arquivo321_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 9 jul. 2017.

SILVA, Gonçalo José Santos. **Auditoria forense**: necessidades atuais e futuras. 2013. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/5858/1/Auditoria%20forense_necessidades%20atuais%20e%20futuras.pdf>. Acesso em: 27 maio 2017.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade forense**: princípios e fundamentos. São Paulo: Atlas, 2012.