

**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM  
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

**CARLOS ROBERTO DOS SANTOS FILHO**

**HABILIDADES RELEVANTES PARA A PERÍCIA CONTÁBIL  
CRIMINAL: a percepção dos peritos e delegados da Polícia Federal**

**VITÓRIA  
2016**

**CARLOS ROBERTO DOS SANTOS FILHO**

**HABILIDADES RELEVANTES PARA A PERÍCIA CONTÁBIL  
CRIMINAL: a percepção dos peritos e delegados da Polícia Federal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – nível profissionalizante.

Orientador: Dr. Fábio Moraes Costa

**VITÓRIA  
2016**

**CARLOS ROBERTO DOS SANTOS FILHO**

**HABILIDADES RELEVANTES PARA A PERÍCIA CONTÁBIL  
CRIMINAL: a percepção dos peritos e delegados da Polícia Federal**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 09 de março de 2016.

**COMISSÃO EXAMINADORA**

Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa  
FUCAPE

Profa. Dra. Arilda Magna Campagnaro Teixeira  
FUCAPE

Profº Dr. Danilo Soares Teixeira  
FUCAPE

Dedico este trabalho a minha amada esposa, Caroline Cledja, cujo incentivo e apoio foram fundamentais nesta jornada, e aos meus queridos filhos Raquel e Matheus.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos professores do curso de Mestrado da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças com os quais muito aprendi.

A todos os colegas de turma pelo companheirismo e dedicação.

Ao Professor Dr. Fábio Moraes Costa, meu orientador, pelos conhecimentos repassados, pela presença segura e pela confiança e paciência na orientação.

Aos demais funcionários da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças que sempre me atenderam com carinho e educação.

Ao Departamento de Polícia Federal pelo apoio e incentivo à capacitação dos seus servidores.

Ao amigo-irmão e colega de profissão, Flávio Alves Carlos, pelo incentivo e apoio, sempre disponível para discutir a contabilidade forense e tudo mais.

Ao meu pai e minha mãe, guerreiros que sempre priorizaram o amor e a educação dos filhos.

Aos meus irmãos, Vinícius, Carla, Vítor e Elisa. Agradecimento especial para Elisa, que mostrou uma força incrível para superar as adversidades e não desistir dos seus sonhos.

Sonhe com o que você quiser.  
Vá para onde você queira ir.  
Seja o que você quer ser,  
porque você possui apenas uma vida  
e nela só temos uma chance  
de fazer aquilo que queremos.  
Tenha felicidade bastante para fazê-la doce.  
Dificuldades para fazê-la forte.  
Tristeza para fazê-la humana.  
E esperança suficiente para fazê-la feliz.  
(Clarice Lispector)

## RESUMO

A pesquisa buscou identificar quais são as habilidades consideradas mais relevantes para o exercício da perícia contábil criminal no país, com base na percepção dos peritos criminais contábeis e delegados da polícia federal. À luz da contabilidade forense, o estudo foi dividido em duas partes: a primeira, sobre a percepção de relevância das habilidades e a segunda, sobre a percepção da aplicação prática das mesmas. Os dados foram processados com base na visão conjunta dos cargos e depois separada entre praticantes e usuários. Na primeira parte, o objetivo foi identificar a percepção sobre quais habilidades seriam consideradas como as mais relevantes para o desempenho da contabilidade forense. Assim como em pesquisas internacionais, as habilidades percebidas como mais relevantes foram a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico. Entre as habilidades menos relevantes estão a entrevista e a resolução e negociação de conflitos. Na segunda parte, os respondentes expuseram, com base em sua experiência, suas percepções se os peritos criminais possuíam ou não as habilidades. Enquanto peritos e delegados, de forma conjunta, consideram que a comunicação escrita é a habilidade mais presente, os delegados divergem dos peritos em relação ao pensamento crítico e serenidade. Adicionalmente, foi solicitado aos respondentes que fizessem sugestões de habilidades que não estivessem entre as investigadas, com as respectivas percepções das importâncias, e as mais citadas foram a proatividade, a objetividade e a atualização. Mesmo sendo uma área de atuação com demanda crescente no país e no mundo, a literatura sobre contabilidade forense ainda é insipiente e ainda não é comum a existência de disciplinas específicas nas universidades que possuem o curso de Ciências Contábeis. Assim, o estudo contribui para o estabelecimento de diretrizes relacionadas às habilidades consideradas como relevantes para futuros profissionais e para o aperfeiçoamento dos peritos criminais contábeis.

**Palavras-chave:** Perícia contábil; criminal; contabilidade forense; habilidades.

## **ABSTRACT**

This research seeks to identify the most relevant skills for the practice of accounting Forensic in Brazil, based on the perceptions of forensic accountants and police chief officers of the Federal Police. The study was divided in two parts; the first, about the relevant skills and the second, about the practical application of the same skills. The analysis was based on the aggregate and separate views of the respondents. In the first part, the results are in line with international papers, identifying the following skills as the most relevant ones: written communication, deductive analysis and critical thinking. Among the less relevant skills are interview and negotiation and resolution of conflicts. The second part of the survey reflected a more critical stance of the respondents, in which the respondents were asked to evaluate, based on past experience, if forensic accountants have or not a given set of. For forensic accountants, critical thinking and written communication were considered as existing and as the most relevant skills. However, for chief police officers, written communications skills exist were among the most relevant ones. Moreover, specific legal knowledge ability was perceived among the least relevant, both by experts and by chief police officers. Respondents were asked to provide suggestions of additional skills that were not considered in the questionnaire. Three additional skills were suggested: proactivity, objectivity and being update. Although there is an increasing demand for forensic accountants in the country, there scientific literature is still scarce. Therefore, this research contributes by helping to shed some light about the relevant skills for this type of activity.

**Keywords:** accounting expertise; criminal; forensic accounting; skills.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	15
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	21
3.1 POPULAÇÃO PESQUISADA.....	21
3.2 COLETA DE DADOS .....	22
3.3 PRÉ-TESTE .....	25
<b>3.3.1 Testes aplicados</b> .....	26
<b>3.3.2 Análise qualitativa</b> .....	27
<b>4. RESULTADOS ENCONTRADOS E ANÁLISE</b> .....	29
4.1 PERFIL CARACTERÍSTICO DA AMOSTRA PESQUISADA .....	29
4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA.....	30
<b>4.2.1 Percepção conjunta da importância das habilidades</b> .....	31
<b>4.2.2 Percepção conjunta da aplicação prática das habilidades</b> .....	33
4.3 COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DE USUÁRIOS E PRATICANTES DA PERÍCIA CONTÁBIL FORENSE.....	34
<b>4.3.1 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à importância das habilidades</b> .....	35
<b>4.3.2 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à aplicação prática das habilidades</b> .....	36
4.4 CORRELAÇÃO DE PEARSON.....	37
4.5 ANÁLISE DOS COMPONENTES PRINCIPAIS .....	40
<b>4.5.1 Análise dos componentes principais da importância das habilidades</b> .....	40
<b>4.5.2 Análise dos componentes principais da percepção da aplicação prática das habilidades</b> .....	43
<b>4.5.3 Diferença de percepção entre usuários e praticantes em relação aos componentes principais</b> .....	45
<b>5. ANÁLISES ADICIONAIS</b> .....	47
5.1 RANKING DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES .....	47
5.2 RANKING DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	48

5.3 OUTRAS HABILIDADES APONTADAS COMO IMPORTANTES PELOS RESPONDENTES .....	50
5.4 DISCUSSÃO AGREGADA DOS RESULTADOS.....	52
<b>6. CONCLUSÃO .....</b>	<b>56</b>
<b>7. REFERÊNCIAS.....</b>	<b>58</b>
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO .....	61
APÊNDICE B – TABELAS DE DADOS DA PESQUISA.....	63

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1: COMPARTIVO ENTRE INVESTIGAÇÃO DE FRAUDE E CONTABILIDADE FORENSE .....	16
TABELA 2: HABILIDADES INVESTIGADAS E FONTES DE PESQUISA.....	19
TABELA 3: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES E PESQUISAS INTERNACIONAIS .....	32
TABELA 4: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	34
TABELA 5: COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES.....	35
TABELA 6: COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	36
TABELA 7: CORRELAÇÃO DE PEARSON SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES.....	38
TABELA 8: CORRELAÇÃO DE PEARSON SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES.....	39
TABELA 9: ROTAÇÃO DAS CARGAS DOS COMPONENTES PRINCIPAIS DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES .....	41
TABELA 10: COMPARAÇÃO DOS COMPENENTES PRINCIPAIS DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES COM A PESQUISA INTERNACIONAL.....	43
TABELA 11: ROTAÇÃO VARIMAX DAS VARIÁVEIS DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	44
TABELA 12: DIFERENÇA DE PERCEPÇÃO ENTRE USUÁRIOS E PRATICANTES EM RELAÇÃO AOS COMPONENTES PRINCIPAIS .....	46
TABELA 13: RANKING DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES.....	47
TABELA 14: RANKING DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	49
TABELA 15: RANKING DAS PRINCIPAIS HABILIDADES NÃO INVESTIGADAS E SUGERIDAS COMO IMPORTANTES .....	51

TABELA 16: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA E A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES.....	63
TABELA 17: PERCEPÇÃO DOS PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA E APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	64
TABELA 18: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS SOBRE A IMPORTÂNCIA E A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	65
TABELA 19: ALPHA DE CRONBACH – IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES.....	66
TABELA 20: ALPHA DE CRONBACH – APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES .....	66

# 1 INTRODUÇÃO

Em virtude dos escândalos envolvendo empresas e governos ao redor do mundo e também no Brasil é natural que surjam providências no sentido de detectar e impedir as fraudes, assim como para produção de provas. Para atender esta demanda a profissão contábil vem passando por mudanças e chama a atenção sobre um novo mercado, com uma nova geração de contadores, os contadores forenses (DAVIS, FARRELL, OGILBY, 2010).

Alguns estudos propõem-se a discutir as competências, conhecimentos e habilidades técnicas que o contador forense deve possuir para desempenhar de maneira adequada suas funções, bem como qual o perfil deste profissional (ASTUTIE, UTAMI, 2013; BOYS, 2008; DAVIS, FARREL, OGILBY, 2010; DIGABRIELE, 2008; HARRIS, BROWN, 2000).

Considerando que um dos objetivos da contabilidade forense é identificar como os crimes são perpetrados, a expertise em relação aos princípios contábeis e normas de auditoria, porém, sem domínio em identificar correlações entre tais regras e eventuais transações irregulares que afetem o patrimônio tanto de pessoas jurídicas como de pessoas físicas, revela na formação dos contadores uma tendência a menosprezar a importância do estudo relativo à prevenção e descoberta de fraudes, desfalques e de práticas contábeis inadequadas (SILVA, 2012).

Na explicação da fraude, o contador forense pode contribuir ao entender quais as condições gerais que possibilitaram sua ocorrência, trabalhando com o conceito de causa e efeito, facilitando a formulação de teses, teorias e suposições, até sua comprovação (SILVA, 2012).

Tendo em vista a discussão internacional acerca das habilidades necessárias ao contador forense (ASTUTIE, UTAMI 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008) e a similaridade dos objetivos de sua atuação com a do perito criminal federal contábil, cumpre investigar se estas habilidades são percebidas efetivamente como importantes, porém, além disso, buscou-se aproveitar a experiência dos peritos e delegados da Polícia Federal para investigar qual a percepção em relação à existência dessas habilidades na realização da perícia contábil criminal.

Sob o enfoque do combate à fraude na área criminal federal, o Departamento de Polícia Federal – DPF - possui um corpo técnico de peritos em investigação de fraude, os quais atuam na elucidação de diversos crimes contábeis e financeiros de grande repercussão nacional.

Assim surge a questão problema deste estudo: **quais são as habilidades mais relevantes de um Perito Criminal Federal Contábil na percepção dos usuários e praticantes da perícia no Brasil?**

O objetivo desta pesquisa foi comparar a percepção dos Peritos Criminais Federais e dos Delegados da Polícia Federal em relação às habilidades mais relevantes esperadas de um Perito Criminal Federal Contábil à luz da Contabilidade Forense, assim como a percepção das habilidades no contexto atual de desenvolvimento da atividade da contabilidade forense.

A relevância deste estudo reside em dois pilares principais: o primeiro por se tratar de um estudo investigativo acerca da percepção dos profissionais que trabalham com a perícia contábil criminal federal no Brasil, sendo um grupo dos praticantes da perícia e outro dos usuários, trazendo com isso um retrato das habilidades consideradas importantes e as consideradas presentes na perícia

contábil criminal federal, elemento essencial no processo de persecução penal. O segundo, por trabalhar um tema em ascensão e latente que é a contabilidade forense, cujas habilidades e definição indicam ser um pouco diferente do que é tratado como perícia contábil, sendo assim um assunto ainda florescendo no Brasil.

A pesquisa demonstrou que as habilidades comunicação escrita, análise dedutiva e pensamento crítico são percebidas como mais relevantes pelos usuários e praticantes nacionais e estão em sintonia com pesquisas empíricas internacionais (DIGRABIELE 2008). No entanto, a comparação da percepção em relação às habilidades existentes revelou convergências, como considerar a comunicação escrita e a análise dedutiva entre as mais presentes, e divergências entre os praticantes e usuários em relação às habilidades conhecimento jurídico específico, serenidade, entrevista e resolução de problemas não estruturados.

Neste cenário, os resultados contribuíram para o conhecimento das habilidades consideradas relevantes e o *gap* existente, de forma que se possa planejar as ações no sentido de melhorar a qualificação dos peritos criminais, bem como traz à discussão pelos usuários do sistema as características que precisam ser reavaliadas, inclusive na formação dos currículos de futuros contadores forenses pelas universidades em nível de graduação e pós-graduação.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO.

A perícia contábil no Brasil 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 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2015). Verifica-se uma abordagem ampla na definição da atuação da perícia contábil, pois se pode atuar nos ramos da Justiça do trabalho, cível, criminal, assim como área extrajudicial.

Na área internacional, a perícia contábil criminal é considerada pelo termo *Forensic Accounting* (OLIVEIRA, 2002). A primeira pessoa a criar o nome *Forensic Accounting* de forma impressa foi provavelmente Maurice E. Peloubet em 1946 (CRUMBLEY, HEITGER, SMITH, 2013). *Forensic* é definido como pertencente ao tribunal de justiça (BLACK, 1971).

Contabilidade Forense é a ação de identificar, registrar, liquidar, extrair, classificar, relatar e verificar dados financeiros passados ou outras atividades de contabilidade para resolução de disputas legais atuais ou potenciais ou usar esses dados financeiros passados para projetar dados financeiros futuros para resolver disputas legais (CRUMBLEY, HEITGER, SMITH, 2013).

O termo fraude tem origem no latim “*fraus*” e indica ação praticada de má fé, corresponde a um ato intencional ou omissão destinada a enganar pessoas físicas ou jurídicas, que resulta em perdas para a vítima e/ou ganhos para o fraudador (SILVA, L., 2012).

A literatura registra alguma diferença entre a investigação de fraude e a contabilidade forense, Tabela 1:

**TABELA 1: COMPARTIVO ENTRE INVESTIGAÇÃO DE FRAUDE E CONTABILIDADE FORENSE**

<b>Characteristic</b>	<b>Fraud Examination</b>	<b>Forensic Accounting</b>
<i>Time Perspective</i>	<i>Historical</i>	<i>Future and Historical</i>
<i>Primary Focus</i>	<i>Reactive</i>	<i>Proactive and Ongoing</i>
<i>Investigation Scope</i>	<i>Narrow</i>	<i>Broad Ranging</i>
<i>Main Work Product is</i>	<i>Fraud Case Report</i>	<i>Forensic Audit Report</i>
<i>Main Responsibility</i>	<i>Defrauded party</i>	<i>Concerned principal or third party</i>
<i>Guidelines are</i>	<i>Principles-based; under audit rules, is rules-based</i>	<i>Principles-based</i>
<i>Purpose of Report</i>	<i>Identify perpetrator of fraud</i>	<i>Fraud Risk Assessment and Strategic Services</i>
<i>Professional Stance</i>	<i>Adversarial</i>	<i>Adversarial and non-adversarial</i>

Fonte: Adaptado de Crumbley, Heitger, Smith, 2013.

Um contador forense, em tese, é treinado e possui *expertise* em investigar e resolver suspeitas ou alegações de fraude por meio da análise de documentos para incluir informações tanto financeiras e não financeiras, entrevistas, inquéritos de terceiros, incluindo bancos de dados comerciais (SKALAK, GOLDEN, CLAYTON, PILL, 2011).

Cabe ressaltar ainda a correlação da contabilidade forense com a auditoria no trabalho de prevenção e combate à fraude. Procedimentos de auditoria tradicional de fraude e outros requisitos de auditoria exigem uma busca por fraude; no entanto, os auditores não têm responsabilidade de planejar e executar procedimentos de auditoria para detectar erros que não são considerados significativos (incluindo aqueles causados por erro, bem como a fraude). A gestão empresarial também aumentou a responsabilidade de projetar e implementar controles internos para prevenir e detectar a fraude como resultado da Sarbanes-Oxley<sup>1</sup> (WEST VIRGINIA UNIVERSITY, 2007).

<sup>1</sup> The Sarbanes-Oxley Act forces top management to certify that financial statements are free of fraud and material misstatement. Just using an independent auditor may not be enough. The authors explain why adding

Alegações de fraude são frequentemente resolvidos por meio de uma ação judicial que pode incluir estimativas calculadas de perdas (danos), sugerindo que a investigação de fraude e contabilidade forense muitas vezes se sobrepõe. No entanto, ambos abrangem atividades não relacionadas com o outro: os profissionais de fraude muitas vezes, ajudam na prevenção e dissuasão esforços de fraude que não interagem diretamente com o sistema legal, e contadores forenses trabalham com reivindicações de danos, valorizações e as questões jurídicas que não envolvem alegações de fraude (WEST VIRGINIA UNIVERSITY, 2007).

O gráfico a seguir articula como os conhecimentos e habilidades de contabilidade tradicional, auditoria, fraude e contabilidade forense se inter-relacionam.



Figura 1: Auditoria, Fraude e Contabilidade Forense.  
 Fonte: West Virginia University, 2007.

A contabilidade forense complementa o *gap* existente na expectativa do resultado da auditoria, o qual gera debates sobre uma série de questões, quais sejam: (1) O papel e responsabilidades dos auditores; (2) A natureza e o significado dos comunicados dos relatórios de auditoria; (3) A qualidade da função do auditor; e, (4) A estrutura e regulação da profissão (HUMPHREY, MOZIER, TURLEY, 1993).

A inter-relação entre a auditoria, fraude e contabilidade forense é dinâmica, mudando ao longo do tempo devido aos acontecimentos políticos, sociais e culturais. Além disso, muitas vezes, estes profissionais têm conjuntos de habilidades em várias áreas e são capazes de alavancar suas habilidades e capacidades de uma área ao trabalhar em outra (WEST VIRGINIA UNIVERSITY, 2007).

Em relação às habilidades necessárias para desempenhar a função de contador forense, há a necessidade de apresentar soluções para as manobras contábeis complicadas que têm ofuscado as demonstrações financeiras. Habilidades de contabilidade forense estão se tornando cada vez mais invocada dentro de um sistema de comunicação empresarial que enfatiza sua prestação de contas e responsabilidade das partes interessadas (BHASIN, 2013).

Habilidade é a capacidade de execução alguma atividade, é o modo de empreender uma ação de forma mais rápida, fácil e eficiente. É uma capacidade desenvolvida por meio de treinamento, técnicas, métodos, regras e exercícios de natureza física, motora e psicossocial. Similarmente às competências, é influenciada pela natureza humana e varia de indivíduo para indivíduo, em função das características pessoais inatas (PELEIAS, PALMA, et. al, 2006).

Com base na literatura, foi possível identificar o seguinte conjunto de habilidades investigadas com o fim de evidenciar a importância para execução da contabilidade forense, Tabela 2:

TABELA 2: HABILIDADES INVESTIGADAS E FONTES DE PESQUISA

Item	Habilidade	Origem
1	<b>Análise dedutiva</b> – habilidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.	DIGABRIELE, 2008; ASTUTIE e UTAMI, 2013.
2	<b>Pensamento crítico</b> – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, 2010; BHASIN, 2013; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
3	<b>Resolução de problemas não estruturados</b> – capacidade de abordar cada situação (única) e preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.	DIGABRIELE, 2008, DAVIS 2010; BHASIN, 2013;
4	<b>Flexibilidade Técnica</b> – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.	DIGABRIELE, 2008;
5	<b>Proficiência analítica</b> – capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).	DIGABRIELE, 2008
6	<b>Comunicação oral</b> - capacidade de comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
7	<b>Comunicação escrita</b> - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.	DIGABRIELE, 2008; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
8	<b>Conhecimento jurídico específico</b> – capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.	DIGABRIELE, 2008; BHASIN, 2013; DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; ASTUTIE e UTAMI, 2013;
9	<b>Serenidade</b> – capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.	DIGABRIELE, 2008;
10	<b>Rastreamento de ativos</b> – capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;
11	<b>Habilidade de entrevista</b> - capacidade de obter testemunho pessoal.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;
12	<b>Habilidade investigativa</b> – capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010; BHASIN, 2013;
13	<b>Resolução e negociação de conflitos</b> – capacidade de solucionar controvérsias.	DAVIS, FARRELL e OGILBY, 2010;

Fonte: Elaborado pelo autor

Digabriele (2008) investigou habilidades relevantes para os contadores forenses com base na percepção dos profissionais forenses contábeis, dos acadêmicos de contabilidade e dos usuários dos serviços de contabilidade forense. Encontrou que o pensamento crítico, a análise dedutiva e a comunicação escrita são as mais relevantes, enquanto que o conhecimento jurídico específico, a serenidade

e a resolução de problemas não estruturados estão entre as habilidades menos relevantes. Ainda com base na análise dos componentes principais o autor identificou dois grupos, os quais foram denominados “conhecimento e habilidade” e “desempenho”.

Astutie e Utami (2013), com base em pesquisa realizadas com contadores forenses, acadêmicos, advogados e sociedade, encontraram que as habilidades mais relevantes são a flexibilidade investigativa, a análise e síntese de resultados descobertos e o conhecimento legal e perspicácia.

Davis, Farrel e Ogilby (2010) investigaram dezessete habilidades com base em respondentes advogados, acadêmicos e contadores forenses, e as habilidades mais relevantes encontradas foram pensamento crítico e estratégico, comunicação oral, capacidade de simplificar informação e comunicação escrita.

### **3 METODOLOGIA**

A seguir, são apresentadas escolhas e práticas metodológicas utilizadas para obtenção dos resultados, definindo-se o método, o tipo de pesquisa, a população pesquisada, os instrumentos de coleta e tratamento dos dados, relacionando-os sempre aos objetivos propostos.

A pesquisa é classificada como descritiva, na medida em que expõe as percepções de parte da população analisada em relação às habilidades esperadas de um Perito Criminal Federal Contábil em comparação com as habilidades identificadas na literatura internacional para a contabilidade forense, estabelecendo correlações entre algumas variáveis de estudo e as percepções apuradas (OLIVEIRA, 2011).

#### **3.1 POPULAÇÃO PESQUISADA**

O presente estudo foi realizado no âmbito do Sistema Nacional de Criminalística, englobando, portanto, os Peritos Criminais Federais, formados em Contabilidade e/ou Economia, num universo de 250 profissionais.

Foi aplicado um questionário de pesquisa semiestruturado a todos os Peritos Criminais Federais da área contábil-financeira, independentemente da graduação, uma vez que o recrutamento e a seleção desses profissionais são feitos num mesmo concurso público, de ampla concorrência para um mesmo número de vagas e com a realização de uma mesma prova que engloba conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos.

Considerando que a pesquisa pretendeu identificar a percepção do principal grupo de usuário direto dos laudos contábeis, também foi aplicada aos Delegados de Polícia Federal, buscando identificar, de acordo com as necessidades dos mesmos, as habilidades que serão discutidas neste estudo. Atualmente, estima-se que são 450 Delegados de Polícia Federal no Brasil, que atuam nas delegacias de crimes financeiros, como previdenciários, desvio de recursos públicos, sonegação fiscal, lavagem de dinheiro e fraudes em licitações, que são de competência da atuação da Polícia Federal. Assim, os questionários foram direcionados aos Delegados que atuam nessas áreas.

### 3.2 COLETA DE DADOS

Para o trabalho de campo, o método de pesquisa utilizado foi o *survey*, visto que se utilizou um questionário predefinido com o intuito de emitir descrições quantitativas de uma população (FREITAS, 2000), foram utilizadas questões abertas e fechadas, na qual os respondentes escolheram entre duas ou mais alternativas fixas apresentadas.

O questionário de pesquisa foi adaptado levando em consideração algumas habilidades relevantes, do contador forense, definidas em artigos (ASTUTIE, UTAMI 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008). Parte das habilidades foi utilizada como referência para os peritos criminais federais, tendo em vista a discussão conceitual realizada no referencial teórico deste estudo. Não foram aproveitadas todas as habilidades, visando impor uma limitação do tempo de pesquisa.

Foi realizado um pré-teste do questionário de pesquisa, conforme será detalhado no item 3.3, definindo-se junto aos profissionais objetos da pesquisa, ajustes necessários na forma de apresentação das questões e nas características

que deveriam ser apresentadas. O pré-teste foi aplicado em uma amostra e com base nas respostas foi possível executar ajustes na redação das perguntas.

Optou-se por questões fechadas discutindo a percepção da importância e da existência das habilidades para os peritos criminais no exercício da perícia contábil criminal, no intuito de se produzir um instrumento que pudesse, em um espaço relativamente curto de tempo, atingir um número significativo de pesquisados (LAKATOS, MARCONI, 2003). Porém, foram incluídas questões abertas para absorver as opiniões sobre habilidades consideradas necessárias pelos respondentes, e, eventualmente, não listadas nos estudos utilizados como referência.

Como as questões buscaram verificar as habilidades destacadas como sendo do contador forense, foi necessário definir uma escala para que as variáveis fossem trabalhadas de forma quantitativa nos questionários. A pesquisa quantitativa é uma forma de testar teorias objetivas, verificando a relação entre as variáveis que são medidas basicamente por instrumentos e analisadas por ferramentas estatísticas (CRESWELL, 2010).

A escala escolhida foi de tipo *Likert*, pois tal escala permite apresentar um conjunto de itens em forma de afirmações. Tais afirmações serão apresentadas aos pesquisados para que se manifestem pela discordância, discordância parcial, neutro, concordância parcial e concordância.

O questionário foi dividido em três partes. A primeira parte objetivou traçar um perfil dos pesquisados e possuía informações básicas, tais como: cargo, gênero, faixa etária, nível de formação acadêmica, área de formação e tempo de experiência no cargo.

A segunda parte do questionário objetivou identificar o nível de importância atribuído às habilidades definidas nos estudos recentes sobre contabilidade forense para a perícia contábil criminal federal, na percepção dos executores e dos principais usuários dessa informação.

Visando aproveitar a experiência prática dos respondentes e com vistas a ampliar a compreensão desta temática, mesmo em relação às pesquisas internacionais (ASTUTIE, UTAMI 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008), foi criada uma terceira parte no questionário, a qual objetivou verificar qual a percepção do nível atual de existência das mesmas habilidades na perícia contábil criminal federal. Foi também apresentada uma questão aberta, na qual se objetivou deixar os respondentes livres para responderem sobre a importância e a existência de outras habilidades não listadas que devem ser correlacionadas à atividade de perícia contábil criminal federal.

O questionário foi aplicado, presencialmente, nos Estados do Rio de Janeiro, Espírito Santo, Alagoas e no Distrito Federal, assim como no encontro dos Chefes das Delegacias de Crimes Financeiros, realizado no Rio Grande do Norte. Além disso, questionários foram enviados, via e-mail, a todos os 250 peritos da área contábil-financeira e 100 delegados, utilizando-se da ferramenta de formulário eletrônico do Google, sendo também disponibilizado nas listas de discussões do Departamento de Polícia Federal, no intuito de aumentar a taxa de resposta. Foi solicitado apoio aos diretores e chefes de unidades de criminalística e das áreas específicas (no caso de delegados) que demandam laudos contábeis, solicitando que fossem repassados a todos os profissionais da área.

Foram obtidas 152 respostas, sendo 44 por meio de formulários físicos e 108 por meio de formulários eletrônicos. Foram descartados oito formulários físicos, em

razão de falta de respostas em alguns quesitos. A amostra final contou com o total de 144 respondentes, sendo 93 peritos e 51 delegados.

### 3.3 PRÉ-TESTE

Inicialmente foi elaborado um questionário unindo as habilidades relevantes, do contador forense, definidas em estudos anteriores (ASTUTIE, UTAMI 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008), e utilizando-as como referência para os peritos da área contábil.

O questionário inicial foi submetido, presencialmente, em julho de 2015, a peritos e delegados com expertise na área, por serem responsáveis pelas diretrizes da perícia contábil da Polícia Federal (chefes do serviço de perícias contábeis e financeiras) ou pelas diretrizes do processo de investigação na área financeira (delegado chefe da delegacia de crimes financeiros), objetivando realizar um teste prévio sobre o conteúdo e sobre a forma.

Entre as sugestões feitas, destacam-se:

1. Montagem das perguntas sobre as habilidades em dois blocos, um questionando a percepção sobre a importância das habilidades e outro questionando sobre a percepção da existência das habilidades. O questionário original foi montado em bloco único com questões sequenciais sobre importância e existência das mesmas habilidades, exemplo: questão 1 – Qual a importância da habilidade “X”, questão 2 – Existência da habilidade “X”, questão 3 – Qual a importância da habilidade “Y”, questão 4 – Existência da habilidade “Y”, e assim sucessivamente;

2. Adaptação da habilidade flexibilidade de investigação (DIGABRIELE, 2008) para habilidade flexibilidade técnica, pois o termo inicial confundiu os respondentes em razão da função de investigação criminal exercida por todos os policiais federais, enquanto os peritos criminais exercem também e, principalmente, a investigação científica;
3. Inclusão da habilidade investigativa (DAVIS, et al, 2010; BHASIN, 2013), de forma que, conceitualmente, possa abranger a investigação criminal e a investigação científica.

Após a análise e discussão com estes profissionais, chegou-se ao conteúdo final do documento, o qual foi submetido ao público-alvo, apêndice A.

Os dados foram tratados utilizando a abordagem quantitativa e qualitativa. Estes métodos de pesquisa qualitativos e quantitativos são diferentes, mas não excludentes. Podem ser usados em conjunto e de forma complementar numa mesma pesquisa (OLIVEIRA, 2011).

### **3.3.1 Testes aplicados**

Considerando os meios escolhidos e os objetivos traçados, os dados quantitativos foram analisados de forma a permitir uma comparação com os resultados obtidos em estudos anteriores (ASTUTIE, UTAMI 2013; DAVIS, FARREL, OGIBLY, 2010; DIGRABIELE 2008), os quais utilizaram do teste de A-NOVA, da seguinte forma:

- a) análise descritiva dos dados, com o objetivo de apresentá-los e sintetizá-los;

- b) análise inferencial, que buscou identificar associação entre as variáveis, tendo em vista que devido ao tipo de questionário montado os dados obtidos foram tratados em uma escala, possuindo uma natureza não métrica; e,
- c) por fim, foram aplicados testes estatísticos não paramétricos.

Para realizar comparativo das diferenças de percepções dos dois grupos analisados (praticantes e usuários da perícia contábil criminal) em relação às habilidades importantes e às existentes, foi utilizado o teste Qui-Quadrado de Pearson. Esses testes são considerados adequados quando se busca verificar se duas variáveis são independentes, ou seja, avalia se duas ou mais amostras independentes diferem relativamente em determinada característica (BRACARENSE, 2012).

Dessa maneira, a análise quantitativa identificou e quantificou pontos que indicaram ou auxiliaram a captação e a interpretação das percepções dos pesquisados sobre o assunto, demonstrando se os mesmos reconhecem como pertinentes alguns aspectos apontados na pesquisa bibliográfica realizada, bem como a comparação entre eles.

### **3.3.2 Análise qualitativa**

No tocante aos dados qualitativos (questão aberta), foi realizada a análise de conteúdo como um conjunto de instrumentos metodológicos em constante aperfeiçoamento, os quais se aplicam às diversas formas de comunicação existente (BARDIN, 1997).

A análise de conteúdo realizada no presente estudo foi baseada no cálculo de frequências das habilidades adicionais citadas (BARDIN, 1977), seguida da interpretação das mesmas, associando os resultados ao referencial teórico utilizado.

## 4. RESULTADOS ENCONTRADOS E ANÁLISE

A primeira parte da análise objetiva sintetizar os dados coletados de forma a facilitar a sua apresentação. Dessa maneira, foram produzidas tabelas com informações sobre os dados coletados e a frequência observada, inclusive em termos percentuais.

### 4.1 PERFIL CARACTERÍSTICO DA AMOSTRA PESQUISADA

Foram enviados 350 questionários, dos quais 152 foram respondidos (43,43%), destes foram descartados 8 formulários, sendo aproveitados 144, dos quais 51 (35,42%) foram do cargo de delegado de polícia Federal e 93 (64,58%) do cargo de perito criminal federal. 90,28% dos pesquisados do gênero masculino e 9,72% dos respondentes representados por mulheres.

No que respeita à faixa etária dos respondentes, metade tem idade entre 31-40 anos (50%), seguidos 41-50 anos (33,33%). Quanto ao nível de formação, 44,44% tem bacharelado, seguido de especialização *latu sensu* com 34,72%, mestrado com 13,89% e apenas dois possuem o doutorado, o que representa 1,39%.

Em relação ao tempo de experiência em seus respectivos cargos, a maioria dos pesquisados possui entre 6-10 anos (56,25%), seguido de 11-15 (27,08%).

A concentração geográfica dos pesquisados por região ficou Centro-Oeste (37,5%), Nordeste (26,24%), Sudeste (22,2%), Norte (7,6%) e Sul (6,2%). Vale destacar que houve participação de respondentes de todos os Estados da

Federação e do Distrito Federal, com maioria do Distrito Federal (25,69%), seguido do Rio de Janeiro (9,03%), conforme gráfico a seguir:



Gráfico 1: Quantidade de respondentes por estado.  
Fonte: Elaborado pelo autor

No que tange à formação, 13,73% dos delegados e 16,13% dos peritos possuem uma segunda formação. A maior parte dos peritos tem formação em contabilidade (83,87%), seguida de economia (13,98%) e apenas dois peritos possuem formação em economia e contabilidade ao mesmo tempo (2,15%). Foi evidenciado que quatorze peritos possuem formação em direito (15,05%).

## 4.2 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Para identificar a percepção da importância e aplicação prática das habilidades, segundo os respondentes, foram consolidados os dados de três formas: percepção agregada dos usuários e praticantes; percepção apenas dos praticantes; e, percepção apenas dos usuários.

Primeiramente, foi calculado o coeficiente Alpha de Cronbach para verificar a confiabilidade do questionário utilizado na pesquisa. Constatou-se que, na avaliação

da importância e aplicação prática das habilidades, há confiabilidade nos questionários, conforme os resultados 0,81 e 0,91, respectivamente, apêndice - Tabelas 22 e 23.

#### **4.2.1 Percepção conjunta da importância das habilidades**

No que tange à visão conjunta dos praticantes e dos usuários, Tabela 03, as três habilidades mais importantes foram<sup>2</sup>: (1º) comunicação escrita, (2º) análise dedutiva e (3º). Esta constatação ficou alinhada com a pesquisa de DIGABRIELE (2008), com divergência apenas de ordem, onde apontou como habilidades mais importantes (1º) pensamento crítico, (2º) análise dedutiva e (3º) comunicação escrita. Divergências relevantes foram verificadas em relação ao estudo de ASTUTIE e UTAMI (2013), verifica-se a seguinte escala de importância das habilidades investigadas: (1º) flexibilidade técnica, a segunda colocada não foi objeto desta pesquisa e (3º) conhecimento legal e específico.

---

<sup>2</sup> O ranqueamento foi realizado com base nas maiores médias das respostas.

**TABELA 3: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES E PESQUISAS INTERNACIONAIS**

Praticantes e usuários (N=144)				Digabriele (2008)	Astutie e Utami (2013)
I - Importância das atividades	Média	Desvio Padrão	Ranking		
Comunicação escrita	4,85	0,49	1	3	7
Análise dedutiva	4,75	0,6	2	2	**
Pensamento crítico	4,72	0,65	3	1	4
Rastreamento de ativos	4,69	0,65	4	*	**
Flexibilidade técnica	4,59	0,79	5	5	1
Resolução de problemas não estruturados	4,56	0,75	6	7	**
Proficiência analítica	4,50	0,92	7	4	**
Serenidade	4,38	0,97	8	8	**
Investigativa	4,10	1,24	9	*	**
Comunicação oral	4,00	1,15	10	6	7
Conhecimento jurídico específico	3,91	1,16	11	9	3
Resolução de conflitos	3,49	1,4	12	*	**
Entrevista	3,16	1,5	13	*	**

Fonte: elaborado pelo autor

\* Habilidades não investigadas por Digabriele (2008);

\*\* Habilidades não investigadas por Astutie (2013), que ainda investigou as habilidades análise e síntese do resultado encontrado (2º), detalhista (5º) e Ceticismo (6º).

O estudo de DIGABRIELE (2008) investigou nove habilidades e o de ASTUTIE e UTAMI (2013) investigou sete habilidades, variáveis que podem influenciar na comparação dos resultados. As habilidades apontadas como mais relevantes pelos respondentes são achados que podem ser importantes para capacitação dos profissionais e formação de estudantes. Cabe ressaltar ainda a comunicação escrita, habilidade essencial para produção dos laudos periciais.

Vale ressaltar ainda que, das treze habilidades investigadas e apresentadas, as ranqueadas como menos importantes na visão conjunta dos usuários e praticantes foram: (13º) entrevista, (12º) resolução e negociação de conflitos e (11º) conhecimento jurídico específico. DIGABRIELE (2008) apontou como habilidades menos relevantes entre as nove investigadas, (9º) conhecimento jurídico específico, (8º) serenidade e (7º) resolução de problemas não estruturados. O resultado de

ASTUTIE e UTAMI (2013) apresentou dentre as sete investigadas o seguinte ranqueamento das consideradas menos importantes: (7º) comunicação oral e escrita, (6º) ceticismo e (5º) detalhista.

O número diferente de quantidade de habilidades pesquisadas pode provocar distorções na comparação das menos relevantes, haja vista o estudo de ASTUTIE e UTAMI (2013) apresentar a comunicação oral e escrita como as menos relevantes, quando se depreende que o produto do perito criminal é o laudo, onde a habilidade de escrita deverá ser evidenciada.

#### **4.2.2 Percepção conjunta da aplicação prática das habilidades**

Em relação à percepção conjunta dos usuários e praticantes quanto à aplicação prática das habilidades investigadas, Tabela 4, foram classificadas como mais presentes (1º) comunicação escrita, (2º) análise dedutiva e (3º) pensamento crítico. Cabe ressaltar que as três primeiras mais importantes são iguais as três primeiras mais existentes, na mesma ordem de classificação. No entanto, verifica-se que os respondentes foram mais críticos na percepção da existência das habilidades ao ficar constatado a redução da média em comparação com as médias da importância destas mesmas habilidades.

**TABELA 4: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Praticantes e usuários (N=144)		
Percepção da aplicação prática das habilidades	Média	Desvio padrão
Comunicação escrita	3,97	1,02
Análise dedutiva	3,90	1,15
Pensamento crítico	3,87	1,10
Serenidade	3,71	1,10
Resolução de problemas não estruturados	3,61	1,17
Rastreamento de ativos	3,55	1,18
Proficiência analítica	3,53	1,33
Flexibilidade técnica	3,52	1,25
Comunicação oral	3,10	1,23
Investigativa	3,06	1,36
Resolução e negociação de conflitos	2,92	1,21
Conhecimento jurídico específico	2,86	1,27
Entrevista	2,68	1,35

Fonte: dados da pesquisa

Em relação às habilidades menos percebidas pelos respondentes, estão a (13º) entrevista e (12º) conhecimento jurídico específico. Neste caso, o aparecimento do conhecimento jurídico específico entre as habilidades menos presentes pode ser considerado como motivo de atenção para os gestores do Sistema de Criminalística e para os formadores de contadores forenses, pois o conhecimento jurídico específico consiste em capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas, o que pode ser essencial para o exercício da atividade.

#### 4.3 COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DE USUÁRIOS E PRATICANTES DA PERÍCIA CONTÁBIL FORENSE

Foram aplicados testes não paramétricos para comparação das medianas (soma dos postos de Wilcoxon) para investigar se há diferença na percepção dos

usuários e praticantes em relação à importância e à aplicação prática das habilidades.

#### 4.3.1 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à importância das habilidades

Para a importância das habilidades investigadas é possível observar, na Tabela 05, diferença significativa (95% de confiança) em cinco habilidades, demonstrando que as medianas dos peritos são superiores às dos delegados, quais sejam: conhecimento jurídico específico, investigativa, entrevista, serenidade e pensamento crítico.

**TABELA 5: COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES**

Variáveis da importância das habilidades	Usuário (N=51)		Praticante (N=93)		Diferença	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	z	Valor-P
Análise dedutiva	4,76	0,62	4,74	0,59	0,71	0,48
Pensamento crítico	4,51	0,92	4,84	0,40	<b>-2,45</b>	<b>0,01*</b>
Resolução de problemas não estruturados	4,39	0,96	4,66	0,58	-1,53	0,12
Flexibilidade técnica	4,67	0,62	4,55	0,87	0,60	0,55
Proficiência analítica	4,25	1,29	4,63	0,60	-1,02	0,30
Comunicação oral	4,12	1,32	3,94	1,05	1,88	0,06
Comunicação escrita	4,90	0,41	4,82	0,53	1,27	0,20
Conhecimento jurídico específico	3,37	1,25	4,20	1,01	<b>-4,18</b>	<b>0,00*</b>
Serenidade	4,10	1,14	4,53	0,84	<b>-2,62</b>	<b>0,00*</b>
Rastreamento de ativos	4,69	0,81	4,70	0,55	0,90	0,36
Entrevista	2,59	1,70	3,47	1,28	<b>-3,03</b>	<b>0,00*</b>
Investigativa	3,55	1,54	4,41	0,92	<b>-3,63</b>	<b>0,00*</b>
Resolução e negociação de conflitos	3,20	1,59	3,65	1,27	-1,48	0,13

Fonte: dados da pesquisa

\* Significância de 0,05

As habilidades diárias exigidas do contador forense no âmbito da Polícia Federal são na maior parte do tempo executadas internamente, em razão da necessidade de análises documentais e produções dos laudos, o que pode restringir as possibilidades de uso e avaliação por parte dos usuários das habilidades de

entrevista e investigação criminal, sendo que esta última não deve ser confundida com a investigação científica realizada diariamente pelos contadores forenses.

#### 4.3.2 Diferença de percepção entre usuários e praticantes quanto à aplicação prática das habilidades

No que tange à percepção da presença das habilidades, Tabela 6, verifica-se que a mediana dos peritos permaneceu maior para o conhecimento jurídico específico e surgiu a resolução de problemas não estruturados. Já a mediana dos delegados foi maior para as habilidades entrevista e serenidade.

**TABELA 6: COMPARATIVO ENTRE A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Variáveis da aplicação prática das habilidades	Usuário (N=51)		Praticante (N=93)		Diferença	
	Média	Desvio padrão	Média	Desvio padrão	z	Valor-P
Análise dedutiva	3,73	1,23	4,00	1,09	-1,25	0,21
Pensamento crítico	3,65	1,18	3,99	1,05	-1,79	0,07
Resolução de problemas não estruturados	3,35	1,21	3,75	1,13	<b>-2,07</b>	<b>0,04*</b>
Flexibilidade técnica	3,33	1,28	3,62	1,22	-1,42	0,15
Proficiência analítica	3,47	1,41	3,56	1,30	-0,28	0,77
Comunicação oral	3,22	1,30	3,04	1,20	0,69	0,49
Comunicação escrita	4,08	1,02	3,91	1,03	1,02	0,31
Conhecimento jurídico específico	2,43	1,20	3,10	1,24	<b>-3,14</b>	<b>0,00*</b>
Serenidade	3,94	1,21	3,58	1,01	<b>2,18</b>	<b>0,03*</b>
Rastreamento de ativos	3,41	1,30	3,62	1,11	-0,84	0,40
Entrevista	2,27	1,42	2,90	1,27	<b>2,54</b>	<b>0,01*</b>
Investigativa	2,80	1,47	3,21	1,28	-1,51	0,13
Resolução e negociação de conflitos	2,69	1,29	3,05	1,16	-1,68	0,09

Fonte: dados da pesquisa

O conhecimento jurídico específico foi a única habilidade a confirmar uma diferença tanto na percepção da importância quanto na percepção da aplicação prática da habilidade. Considerando ser uma habilidade necessária para o desenvolvimento da contabilidade forense, o resultado revela a necessidade de os peritos criminais informarem melhor aos seus clientes o significado desta habilidade

para realização de suas atividades e desfazer a possibilidade de confusão com atuação jurídica, algo reservado aos bacharéis das ciências jurídicas.

#### 4.4 CORRELAÇÃO DE PEARSON

Foi aplicada a correlação de Pearson sobre as variáveis que questionam a importância das habilidades para perícia contábil criminal, com significância valor p menor ou igual a 0,05.

Com base no teste de Pearson, Tabela 7, as correlações de maior valor (estatisticamente significantes a 5%) foram comunicação escrita com análise dedutiva, resolução e negociação de conflitos com entrevista e serenidade com conhecimento jurídico específico. As correlações significativas a 5%, mas com menor valor foram a entrevista e a flexibilidade técnica, assim como a serenidade e a proficiência analítica.

**TABELA 7: CORRELAÇÃO DE PEARSON SOBRE A IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES**

Habilidades	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 Análise dedutiva	---												
2 Pensamento crítico	.31	---											
3 Resolução de problemas não estruturados	.00	.22	.35	---									
4 Flexibilidade técnica	.01	.00	.01	.41	---								
5 Proficiência analítica	.13	.21	.25	.35	---								
6 Comunicação oral	.13	.01	.00	.00	.27	---							
7 Comunicação escrita	.28	.14	.12	.15	.20	.31	---						
8 Conhecimento jurídico específico	.00	.10	.14	.07	.00	.00	.22	---					
9 Serenidade	<b>.49</b>	.32	.35	.32	.20	.31	.28	<b>.48</b>	---				
10 Rastreamento de ativos	<b>.00</b>	.00	.00	.00	.02	.00	.00	<b>.00</b>	.16	---			
11 Entrevista	.15	.17	.30	.06	.28	.39	.22	.01	.00	.06			
12 Investigativa	.27	.35	.45	.12	<b>.16</b>	.19	.28	<b>.48</b>	<b>.00</b>	.31	.16	---	
13 Resolução e negociação de conflitos	.00	.00	.00	.15	<b>.05</b>	.03	.00	<b>.00</b>	.00	.00	.00	.25	---
	.27	.16	.31	.37	.29	.34	.36	.31	.16	---			
	.00	.05	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.06			
	.14	.32	.28	<b>.16</b>	.22	.35	.12	.47	.38	.25	---		
	.10	.00	.00	<b>.05</b>	.01	.00	.16	.00	.00	.00	.00		
	.18	.34	.22	.25	.12	.24	.26	.31	.15	.41	.44	---	
	.03	.00	.01	.00	.16	.00	.00	.00	.08	.00	.00	.00	
	.12	.27	.25	.25	.24	.33	.21	.35	.32	.22	<b>.49</b>	.33	---
	.15	.00	.00	.00	.00	.00	.01	.00	.00	.01	<b>.00</b>	.00	

Fonte: elaborado pelo autor

Acerca da correlação mais significativa, a comunicação escrita com a análise dedutiva, depreende-se que é necessário que o contador forense não só esteja apto a identificar as contradições financeiras com expertise, mas também deve atentar-se para a capacidade de traduzir de forma eficaz seus achados para o público leigo que fará uso do laudo pericial. No que tange à correlação significativa da resolução e negociação de conflito com a entrevista, pode-se inferir que se trata de habilidades relacionadas à capacidade do contador forense, na execução do seu trabalho, criar um ambiente favorável ao entendimento e à obtenção de informações que podem ser importantes, em razão do estabelecimento da confiança no profissional.

Em relação às correlações entre as percepções da existência das habilidades, com base no teste de Pearson, Tabela 8, tem-se que todas as correlações foram significativas (a 95% de confiança), e que as de valores mais altos foram resolução de problemas não estruturados com análise dedutiva e flexibilidade técnica com resolução de problemas não estruturados. Já as correlações de menor valor foram a entrevista com a análise dedutiva e a entrevista com o pensamento crítico.

**TABELA 8: CORRELAÇÃO DE PEARSON SOBRE A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Habilidades	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 Análise dedutiva	---												
2 Pensamento crítico	.62	---											
	.00												
3 Resolução de problemas não estruturados	<b>.64</b>	.59	---										
	<b>.00</b>	.00											
4 Flexibilidade técnica	.61	.49	<b>.64</b>	---									
	.00	.00	<b>.00</b>										
5 Proficiência analítica	.56	.53	.63	.57	---								
	.00	.00	.00	.00									
6 Comunicação oral	.33	.36	.37	.36	.44	---							
	.00	.00	.00	.00	.00								
7 Comunicação escrita	.52	.51	.39	.33	.45	.51	---						
	.00	.00	.00	.00	.00	.00							
8 Conhecimento jurídico específico	.44	.46	.51	.43	.40	.55	.47	---					
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00						
9 Serenidade	.40	.40	.42	.32	.33	.34	.50	.32	---				
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00					
10 Rastreamento de ativos	.54	.43	.45	.43	.60	.54	.52	.46	.41	---			
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00				
11 Entrevista	<b>.19</b>	<b>.28</b>	.38	.38	.32	.36	.23	.53	.29	.46	---		
	<b>.02</b>	<b>.00</b>	.00	.00	.00	.00	.01	.00	.00	.00			
12 Investigativa	.30	.40	.39	.46	.42	.36	.29	.44	.32	.54	.59	---	
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		
13 Resolução e negociação de conflitos	.30	.39	.40	.41	.44	.34	.34	.41	.39	.43	.51	.60	---
	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00	

Fonte: elaborado pelo autor

Verifica-se que a correlação significativa de resolução de problemas não estruturados com análise dedutiva revela uma percepção de que os contadores forenses possuem capacidade de resolver problemas que não seguem padrão e

fugindo da rotina das ocorrências objeto de exame pericial. No que tange à correlação significativa verificada na flexibilidade técnica com resolução de problemas não estruturados, reforça a consideração anterior e acrescenta a capacidade de se atentar para os sinais de alertas atípicos.

## 4.5 ANÁLISE DOS COMPONENTES PRINCIPAIS

Foi realizada a análise de componentes principais em relação à percepção da importância das treze habilidades e à percepção de sua existência nos atuais peritos, visando identificar agrupamentos de variáveis e seus significados.

### **4.5.1 Análise dos componentes principais da importância das habilidades**

Em relação à importância das habilidades, foram encontrados quatro grupos de componentes principais, após, foi realizada a rotação varimax.

O primeiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,68, explicando 20,65% da variância entre os treze itens, cinco dos itens tiveram cargas de 0,32 ou maior neste componente (comunicação oral, conhecimento jurídico específico, habilidade de entrevista, resolução e negociação de conflitos e habilidade investigativa). Este componente foi denominado “Conhecimento Jurídico, investigativo e atitudinal”, representa habilidades que exigem conhecimentos das relações jurídicas e das relações interpessoais, as quais podem ser necessárias para formalização e obtenção das provas científicas, Tabela 9.

**TABELA 9: ROTAÇÃO DAS CARGAS DOS COMPONENTES PRINCIPAIS DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Conhecimento jurídico, investigativo e atitudinal	Desempenho analítico	Reflexão e estratégia	Metodologia
Comunicação oral	<b>0,49</b>	-0,09	-0,29	0,29
Conhecimento jurídico específico	<b>0,47</b>	-0,17	0,14	-0,02
Habilidade de entrevista	<b>0,45</b>	-0,01	0,19	-0,21
Resolução e negociação de conflitos.	<b>0,36</b>	0,11	0,14	-0,18
Habilidade investigativa	<b>0,32</b>	0,19	-0,03	-0,02
Flexibilidade técnica	-0,11	<b>0,67</b>	0,02	0,02
Proficiência analítica	0,14	<b>0,45</b>	-0,04	-0,12
Rastreamento de ativos	0,25	<b>0,35</b>	-0,24	0,19
Resolução de problemas não estruturados	-0,09	<b>0,31</b>	<b>0,47</b>	0,01
Serenidade	0,12	-0,18	<b>0,57</b>	0,09
Pensamento crítico	-0,03	0,07	<b>0,47</b>	0,13
Análise dedutiva	-0,01	-0,05	0,06	<b>0,66</b>
Comunicação escrita	0,00	0,11	0,06	<b>0,57</b>
Soma do quadrado das cargas	2,68	1,81	1,78	1,63
Porcentagem da variância explicada	20,65	13,89	13,69	12,54

Fonte: Elaborada pelo autor

Nota:  $N = 144$

O segundo componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,81, explicando 13,89% da variância entre os treze itens, quatro dos itens tiveram cargas de 0,31 ou maior neste componente (flexibilidade técnica, proficiência analítica, rastreamento de ativos e resolução de problemas não estruturados). Este componente foi denominado “desempenho analítico” e trata-se de um grupo com viés técnico da contabilidade forense.

O terceiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,78, explicando 13,69% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram cargas de 0,47 ou superior neste componente (resolução de problemas não estruturados, serenidade e pensamento crítico). Este componente foi denominado “Reflexão e estratégia”, pois abrange habilidades que podem contribuir para definição de estratégias técnicas visando à solução de problemas no exercício da contabilidade forense.

Por fim, o quarto componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 1,63, explicando 12,54% da variância entre os treze itens, dois dos itens tiveram cargas de 0,57 ou maior neste componente (análise dedutiva e comunicação escrita). Este componente foi denominado “Metodologia”, já que envolve habilidades de análise e comunicação, as quais podem contribuir para eficácia na solução de contradições financeiras e em se comunicar com o demandante da perícia contábil criminal.

Juntos os quatro componentes são responsáveis por 60,76% da variância entre os treze itens da importância das habilidades.

No que tange à comparação com as pesquisas internacionais, verifica-se que DIGABRIELE (2008) processou a Análise dos Componentes Principais e encontrou dois grupos relevantes, quais sejam:

- a) conhecimento e habilidade, formado pelas habilidades: análise dedutiva; pensamento crítico; resolução de problemas não estruturados; flexibilidade investigativa; e, proficiência analítica;
- b) desempenho, formado pelas habilidades: comunicação oral; comunicação escrita; conhecimento jurídico específico; e, serenidade.

Na Tabela 10, é possível observar que o processamento da análise dos componentes principais das treze habilidades investigadas em comparação com as nove habilidades investigadas por DIGABRIELE não apresentou um resultado alinhado entre as duas pesquisas. Além do alinhamento do resultado não ser algo obrigatório, a diferença da quantidade de variáveis investigadas entre as duas pesquisas (nove habilidades investigadas por DIGABRIELE e treze na atual pesquisa), é uma limitação a ser considerada na comparação.

**TABELA 10: COMPARAÇÃO DOS COMPONENTES PRINCIPAIS DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES COM A PESQUISA INTERNACIONAL**

Habilidades	Conhecimento jurídico, investigativo e atitudinal	Desempenho analítico	Reflexão e estratégica	Metodologia	DIGABRIELE	
					Conhecimento e habilidade	Desempenho
Comunicação oral	X					X
Conhecimento jurídico específico	X					X
Habilidade de entrevista	X					
Resolução e negociação de conflitos.	X					
Habilidade investigativa	X					
Flexibilidade técnica		X			X	
Proficiência analítica		X			X	
Rastreamento de ativos		X				
Resolução de problemas não estruturados		X	X		X	
Serenidade			X			X
Pensamento crítico			X	X	X	
Análise dedutiva				X	X	
Comunicação escrita				X		X

Fonte: elaborado pelo autor

#### 4.5.2 Análise dos componentes principais da percepção da aplicação prática das habilidades

Em relação à percepção da aplicação prática das habilidades, foram encontrados três grupos de componentes principais, após, foi realizada a rotação varimax.

O primeiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 3,48, explicando 26,81% da variância entre os treze itens, cinco dos itens tiveram cargas de 0,38 ou maior neste componente (análise dedutiva, pensamento crítico, resolução de problemas não estruturados, flexibilidade técnica e proficiência analítica). Este componente foi denominado “Desempenho analítico e estratégico”, pois representa habilidades que permite ao contador forense domínio

das técnicas analíticas necessárias para solução do caso sob exame, permitindo dessa forma o estabelecimento de estratégia adequada, Tabela 11.

**TABELA 11: ROTAÇÃO VARIMAX DAS VARIÁVEIS DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Desempenho analítico e estratégico	Comunicação e serenidade	Diligência
Análise dedutiva	<b>0,49</b>	0,10	-0,18
Resolução de problemas não estruturados	<b>0,48</b>	-0,06	0,04
Flexibilidade técnica	<b>0,47</b>	-0,17	0,12
Proficiência analítica	<b>0,38</b>	0,03	0,05
Pensamento crítico	<b>0,37</b>	0,12	-0,05
Comunicação escrita	0,02	<b>0,59</b>	-0,14
Comunicação oral	-0,11	<b>0,51</b>	0,10
Serenidade	0,03	<b>0,40</b>	-0,01
Entrevista	-0,07	-0,02	<b>0,59</b>
Investigativa	0,05	-0,05	<b>0,53</b>
Resolução e negociação de conflitos	0,05	0,00	<b>0,46</b>
Rastreamento de ativos	0,09	0,29	0,17
Conhecimento jurídico específico	0,04	0,27	0,23
Soma do quadrado das cargas	3,48	2,55	2,53
Porcentagem da variância explicada	26,81	19,66	19,51

Fonte: Elaborada pelo autor

Nota:  $N = 144$

O segundo componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,55, explicando 19,66% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram cargas de 0,40 ou maior neste componente (comunicação oral, comunicação escrita e serenidade). Este componente foi denominado “comunicação e serenidade”, pois representa habilidades que permitem ao contador forense informar os achados em razão dos exames periciais, mesmo em situações de pressão, como, por exemplo, em um caso de depoimento em um tribunal.

O terceiro componente rodado tem a soma dos quadrados dos carregamentos de 2,53, explicando 19,51% da variância entre os treze itens, três dos itens tiveram carga de 0,46 ou maior neste componente (entrevista, investigativa e resolução e

negociação de conflitos). Este componente foi denominado “Diligência”, pois são habilidades que estão relacionadas com a necessidade de o contador forense buscar informações e/ou soluções.

Juntos, os três componentes são responsáveis por 65,99% da variância entre os treze itens da existência das habilidades.

### **4.5.3 Diferença de percepção entre usuários e praticantes em relação aos componentes principais**

Depois de identificados os componentes principais, foram testadas as diferenças de percepção entre os usuários e os praticantes, por meio de teste não paramétrico para comparação de medianas (soma dos postos de Wilcoxon).

Considerando a significância de 0,05, quanto aos componentes principais da percepção da importância e da existência das habilidades, verifica-se na Tabela 12 que os praticantes apresentaram mediana superior para os componentes conhecimento jurídico, investigação e atitudinal, reflexão e estratégia, desempenho analítico e estratégico e diligência. Assim, os resultados indicam que os peritos criminais obtiveram medianas maiores que a dos usuários. Em sentido contrário, para o componente “metodologia”, os delegados obtiveram medianas maiores que a dos praticantes.

**TABELA 12: DIFERENÇA DE PERCEPÇÃO ENTRE USUÁRIOS E PRATICANTES EM RELAÇÃO AOS COMPONENTES PRINCIPAIS**

Componente	Usuários	Praticantes	z	Valor-P
Reflexão e estratégia	51	93	-3,69	<b>0,00*</b>
Metodologia	51	93	3,62	<b>0,00*</b>
Conhecimento jurídico, investigativo e atitudinal	51	93	-3,10	<b>0,00*</b>
Diligência	51	93	-2,57	<b>0,01*</b>
Desempenho analítico e estratégico	51	93	-2,16	<b>0,03*</b>
Desempenho analítico	51	93	-1,30	0,19
Comunicação e serenidade	51	93	0,20	0,84

Fonte: elaborada pelo autor

\* Significância de 0,05

O grupo metodologia refletiu a melhor percepção que os usuários tiveram em relação aos praticantes, o que pode ser considerado algo positivo, pois está relacionado com a entrega do produto da contabilidade forense, que é o laudo.

## 5. ANÁLISES ADICIONAIS

Com base nos dados existentes da pesquisa, foi possível realizar análises adicionais, visando contribuir para o aprofundamento da compreensão das diferentes percepções sobre as habilidades dos peritos. As análises são apresentadas a seguir.

### 5.1 RANKING DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES

A Tabela 13 é um resumo com um ranking da importância das habilidades, em razão da consolidação dos dados obtidos na pesquisa, com base na visão conjunta dos usuários e praticantes e na percepção separada dos praticantes e dos usuários.

**TABELA 13: RANKING DA IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Usuários e praticantes	Praticantes	Usuários
Comunicação escrita	1	2	1
Análise dedutiva	2	3	2
Pensamento crítico	3	1	5
Rastreamento de ativos	4	4	3
Flexibilidade técnica	5	7	4
Resolução de problemas não estruturados	6	5	6
Proficiência analítica	7	6	7
Serenidade	8	8	9
Investigativa	9	9	10
Comunicação oral	10	11	8
Conhecimento jurídico específico	11	10	11
Resolução e negociação de conflitos	12	12	12
Entrevista	13	13	13

Fonte: Elaborado pelo autor

No que tange à diferença de percepção quando há a separação dos grupos de peritos e delegados, verifica-se que enquanto o pensamento crítico é a habilidade

mais importante na visão dos praticantes, ou seja, o perito entende como mais importante a capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato, na percepção dos delegados, o pensamento crítico ficou em quinto lugar no ranking. Os delegados entendem que a comunicação escrita é a habilidade mais relevante, enquanto os peritos consideram a comunicação escrita como a segunda mais relevante, o que reflete a importância da elaboração do laudo capaz de comunicar de forma eficaz com o cliente.

A análise dedutiva aparece como a terceira habilidade mais importante na percepção dos peritos enquanto os delegados a consideram como a segunda mais importante, dado que esta habilidade consiste em focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa, esta capacidade pode ser relevante para a materialização da prova no cometimento de um crime financeiro.

O resultado da pesquisa apresentou que, os delegados consideram a resolução e negociação de conflitos e a entrevista como as habilidades menos relevantes entre as investigadas. Este resultado pode ser considerado em razão do pouco trabalho de campo realizado pelo perito criminal contábil, pois, via de regra, trabalha-se internamente na análise documental e de dados.

## 5.2 RANKING DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES

Na Tabela 14 consta um resumo de um ranking com base na percepção da aplicação prática das habilidades na visão conjunta dos usuários e praticantes, na percepção dos praticantes e na percepção dos usuários.

**TABELA 14: RANKING DA APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Usuários e praticantes	Praticantes	Usuários
Comunicação escrita	1	3	1
Análise dedutiva	2	1	3
Pensamento crítico	3	2	4
Serenidade	4	7	2
Resolução de problemas não estruturados	5	4	7
Rastreamento de ativos	6	6	6
Proficiência analítica	7	8	5
Flexibilidade técnica	8	5	8
Comunicação oral	9	12	9
Investigativa	10	9	10
Resolução e negociação de conflitos	11	11	11
Conhecimento jurídico específico	12	10	12
Entrevista	13	13	13

Fonte: Elaborada pelo autor

No que tange a diferença de percepção dos praticantes e dos usuários, o resultado da pesquisa demonstra que os peritos consideram a análise dedutiva, como a habilidade mais presente, enquanto que para os delegados é a terceira habilidade mais presente. Como a comunicação escrita foi considerada a habilidade mais presente e também foi considerada a habilidade mais importante pelos delegados, então é possível inferir que os peritos estão conseguindo resultado satisfatório em relação à habilidade mais valorizada pelos seus clientes.

Chama atenção o fato da habilidade serenidade (capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão) aparecer como a segunda habilidade mais presente na visão dos delegados, enquanto os peritos a consideram como a sétima colocada,

O resultado da pesquisa apresentou também que os delegados consideram a entrevista e conhecimento jurídico específico como as habilidades menos presentes entre as investigadas, o que difere da percepção dos peritos, pois estes consideram a comunicação oral e a entrevista como as menos percebidas.

O resultado acima pode ser considerado em razão do pouco trabalho de campo realizado pelo perito criminal contábil, pois, via de regra, trabalha-se internamente na análise documental e de dados.

### 5.3 OUTRAS HABILIDADES APONTADAS COMO IMPORTANTES PELOS RESPONDENTES

Foi solicitado aos respondentes a indicação de três habilidades consideradas importantes para o desenvolvimento da atividade de perícia contábil criminal federal e que não estavam listadas nas questões anteriores. Logo em seguida foi solicitado que avaliassem a percepção da aplicação prática das habilidades sugeridas pelos próprios respondentes.

Cabe ressaltar que o respondente não era obrigado a fazer o apontamento e consequente avaliação, sendo que dos 144 participantes, 37 não fizeram sugestões e não avaliaram, 28 avaliaram sem que houvesse sugestão de habilidades, resultando em 79 respondentes com apontamento de habilidades não listadas e a respectiva avaliação quanto à percepção. Também não era obrigatório o apontamento de três habilidades, podia ser 0, 1, 2 ou 3, o que resultou em 194 itens de habilidades sugeridas. Como os respondentes ficaram à vontade para escrever, houve a necessidade de resumir algumas habilidades e juntar outras correlacionadas, visando à consolidação dos dados.

Na Tabela 18 são apresentadas as 16 habilidades mais sugeridas e as respectivas avaliações realizadas pelos respondentes. Foram selecionadas até as habilidades apontadas por pelo menos 3 respondentes.

**TABELA 15: RANKING DAS PRINCIPAIS HABILIDADES NÃO INVESTIGADAS E SUGERIDAS COMO IMPORTANTES**

Principais habilidades sugeridas	Discordo	Discordo parcialmente	Neutro	Concordo parcialmente	Concordo	Frequência total
Proatividade	13%	13%	20%	47%	7%	15
Objetividade	15%	15%	15%	54%	0%	13
Atualização	13%	13%	0%	75%	0%	8
Integração com a equipe de investigação	38%	13%	0%	50%	0%	8
Comprometimento	33%	17%	0%	50%	0%	6
Clareza	0%	20%	40%	40%	0%	5
Trabalhar em equipe	0%	0%	20%	80%	0%	5
Celeridade	50%	25%	25%	0%	0%	4
Uso de planilhas e banco de dados	0%	0%	25%	50%	25%	4
Análise dedutiva	33%	0%	33%	0%	33%	3
Concentração	0%	33%	0%	67%	0%	3
Cooperação	0%	67%	0%	33%	0%	3
Criatividade	0%	33%	0%	67%	0%	3
Imparcialidade	0%	0%	0%	100%	0%	3
Independência	0%	0%	0%	100%	0%	3
Persistência	0%	33%	0%	67%	0%	3

Fonte: Elaborada pelo autor

A habilidade mais lembrada pelos respondentes foi a proatividade, em segundo ficou a objetividade e em terceiro ficaram a atualização e a integração com a equipe de investigação. Destaca-se que estas habilidades tiveram a maioria da avaliação concordando parcialmente, cerca de 46%, com a percepção da existência das habilidades na execução das atividades de perícia contábil criminal federal.

Em relação às habilidades de integração com a equipe de investigação e comprometimento, 50% discorda e 50% concorda parcialmente. Contrapondo com essa avaliação, a habilidade trabalhar em equipe obteve 80% dos respondentes concordando parcialmente.

Cabe esclarecer que, no âmbito da Polícia Federal, o trabalhar em equipe e integração com a equipe de investigação, pode possuir significados diferentes.

Ao abordar a habilidade integração com a equipe de investigação, o entendimento é a equipe formada pelos cargos da Polícia Federal, quais sejam: perito, delegado, escrivão, agente e papiloscopista. Neste caso, não é uma equipe formada apenas por peritos.

Ao se tratar a habilidade trabalhar em equipe no âmbito da perícia, poderão ocorrer as duas situações, trabalhar com a equipe somente de peritos ou trabalhar com a equipe de investigação composta por policiais de outros cargos também, o resultado vai depender da intenção do respondente ao sugerir a habilidade trabalhar em equipe.

#### 5.4 DISCUSSÃO AGREGADA DOS RESULTADOS

A pesquisa questionou os peritos e delegados da Polícia Federal sobre suas percepções em relação à relevância de algumas habilidades investigadas na literatura internacional e, em razão da experiência dos respondentes, foi possível aprofundar a pesquisa, por meio de questionamentos sobre a aplicação prática das mesmas habilidades, com a possibilidade de sugestões de outras habilidades não listadas na pesquisa.

Discutir a importância das habilidades necessárias para o contador forense atuar na prática investigativa permitiu que os usuários e praticantes elencassem como as atividades mais relevantes (Tabela 3), a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico. O resultado possibilitou a comparação com a pesquisa de DIGABRIELE (2008), onde foi observado um alinhamento dos resultados, porém divergiu com a pesquisa de ASTUTIE e TUAMI (2013), já que nesta a flexibilidade técnica ficou como a mais importante.

Observou-se também que o pensamento crítico aparece entre as primeiras habilidades nas pesquisas internacionais, corroborando com a percepção dos praticantes quando o resultado é separado da percepção dos usuários, sendo que estes percebem o pensamento crítico como a quinta habilidade mais relevante. Essa divergência demonstra um distanciamento entre praticantes e usuários naquilo que é considerado essencial pelos peritos criminais contábeis no exercício do seu *mister*, a capacidade de decifrar a diferença entre opinião e fato.

No que tange à percepção das habilidades menos relevantes entre as investigadas, os peritos e delegados, tanto no resultado conjunto ou separado, elencaram a entrevista e a resolução e negociação de conflitos, essa constatação está alinhada com o resultado encontrado por DAVIS (2010), já o conhecimento jurídico específico também apareceu entre as habilidades menos relevantes, convergindo com no trabalho de DIGABRIELE (2008).

Pode-se inferir que a habilidade conhecimento jurídico específico foi influenciada em razão dos usuários serem operadores do direito, pois este quesito não investiga a possibilidade de atuação jurídica do perito, mas a capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de prova.

No que tange à entrevista e a resolução e negociação de conflitos, embora não seja comum o perito criminal contábil realizar o trabalho de campo, pois muitos dados necessários para materialização de um crime são alcançáveis por meio de pesquisa de banco de dados, consequência dos avanços tecnológicos e registros eletrônicos contábeis e de transações financeiras, o contador forense não deve abrir mão de estar preparado para realização dessas habilidades, já que o uso pode ser necessário.

Além do treinamento dos profissionais que já atuam no ramo, há a necessidade de se desenvolver cursos de contabilidade forense para atender uma demanda crescente de profissionais capacitados no combate à fraude. Na formação de currículos poderão ser usados os resultados das percepções da aplicação prática das habilidades, Tabela 4, onde os peritos e delegados entenderam que estão mais presentes a comunicação escrita, a análise dedutiva e o pensamento crítico.

Os contadores forenses podem ser chamados para esclarecimento de suas conclusões, o que pode ser feito por escrito ou de forma verbal, e o comparecimento a um tribunal diante de um júri, juízes, promotores e advogados, configura-se como uma situação de pressão. Neste caso, uma das habilidades mais exigidas, além da comunicação oral, é a serenidade, habilidade considerada a sétima habilidade mais presente pelos praticantes, enquanto os delegados consideraram a segunda habilidade mais presente, este achado demonstra que os peritos estão sendo observados pelos usuários como profissionais capazes de manter a atitude calma em situações de pressão.

Materializar a prova de um crime não é das tarefas mais simples, para isso faz-se necessário o desenvolvimento de diversas habilidades. Pensando nessa diversidade foi solicitado aos respondentes que fizessem sugestões de habilidades não listadas e com isso foi possível captar dezesseis habilidades, Tabela 18, sendo que as três mais lembradas foram a proatividade, a objetividade e a atualização. As perícias criminais contábeis são na maioria das vezes complexas e volumosas, o que faz pensar na necessidade de proatividade e objetividade para solução dos casos.

Quanto à análise dos componentes principais, foram encontrados grupos de habilidades com ênfase para o desempenho técnico, analítico e estratégico, onde os

peritos apresentaram diferença de percepção em relação aos delegados. Quanto à percepção estratégica, conhecimento jurídico, investigativo e desempenho analítico, Tabela 12, o resultado demonstra que os peritos perceberam de maneira mais positiva os grupos que são relevantes para construção e desenvolvimento das habilidades que podem fortalecer a contabilidade forense. Cabe ressaltar ainda, a comparação com dos componentes principais com a pesquisa de DIGABRIELE (2008), onde não há alinhamento dos grupos encontrados quanto à importância das habilidades.

Não obstante as limitações quanto aos demais usuários da perícia contábil criminal que não foram submetidos à pesquisa, este estudo contribuiu para decisões que visem fortalecer as habilidades dos peritos criminais, por meio de treinamentos e capacitações, bem como para formação de currículos para novos cursos universitários em nível de graduação e pós-graduação de contabilidade forense.

## 6. CONCLUSÃO

Com base em pesquisas internacionais, foram identificadas habilidades consideradas relevantes para o exercício da contabilidade forense, e quando submetidas à percepção dos peritos criminais contábeis e delegados da polícia federal, ficou constatado que há um alinhamento dos resultados encontrados, sendo as habilidades pensamento crítico, comunicação escrita e análise dedutiva, consideradas as mais relevantes.

É necessária uma discussão no país sobre a formação e preparação deste profissional com demanda crescente e que está diretamente envolvido na solução de crimes financeiros de grande repercussão, bem como é necessário estimular produções científicas em relação ao tema, ainda assim não houve prejuízo em relação à percepção das habilidades relevantes identificadas pelos praticantes e usuários nacionais em comparação com os resultados internacionais.

Os peritos entendem que para uma contribuição eficaz para persecução penal é fundamental a habilidade pensamento crítico, ou seja, a capacidade de diferenciar a opinião do que é fato na realização de uma perícia contábil criminal, assim como a comunicação escrita faz toda diferença na produção do laudo. Habilidades relacionadas com o trabalho de campo, como a entrevistas e a resolução e negociação de conflitos, não foram consideradas relevantes entre as investigadas.

Faz-se necessário melhor esclarecimento aos usuários e a sociedade sobre o que é e o que faz a perícia contábil criminal, haja vista a habilidade conhecimento jurídico específico ter ficado também entre as menos relevantes, porém é inimaginável um competente contador forense sem a capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.

Cabe ressaltar que os próprios expertos não consideraram esta habilidade entre as mais relevantes, o que parece contraditório.

Aproveitar a experiência dos respondentes se mostrou positivo, pois além de terem sido mais críticos na percepção da aplicação prática das habilidades, puderam sugerir habilidades não listadas, com isso a proatividade, a objetividade e a atualização, foram as três mais lembradas.

Os resultados obtidos poderão contribuir para definição de treinamentos, novos cursos e currículos para formação dos contadores forenses nas universidades, pois se verificou que não é somente conhecer como as coisas devem ser feitas, o contador forense deve desenvolver bem a solução de problemas não estruturados, habilidades investigativas, flexibilidades técnicas, entre outras habilidades que não fazem parte dos currículos atuais das universidades.

Considerando que o estudo capitou a percepção prática das habilidades e também sugestões dos respondentes, então poderão ser realizadas pesquisas futuras visando complementar o constatado até aqui e aprofundar o resultado das percepções práticas e das habilidades sugeridas pelos respondentes.

## 7. REFERÊNCIAS

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

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo.** Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1977.

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

BLACK, Henry Campbell. **Black's Law Dictionary.** West Publishing CO. 4<sup>o</sup> Ed. 1971. Disponível em: <http://www.nationallibertyalliance.org/files/docs/Books/Black's%20Law%204th%20edition,%201891.pdf>, acesso em 30/07/2015.

BOYS, J. **Forensic Accounting in New Zealand:** exploring the gap between education and practice. *New Zealand: Auckland University.* 2008.

BRACARANSE, Paulo Afonso. **Estatística Aplicada às Ciências Sociais.** 1<sup>o</sup> Edição. Curitiba: IESDE Brasil S.A, 2012. 288p.

CHRISTENSEN, Jo Ann; BYINGTON, J. Ralph; BLALOCK, Tonya J. Sarbanes-Oxley: Will you need a forensic accountant? **Journal of Corporate Accounting & Finance.** Mar/Apr 2005, Vol. 16 Issue 3, p. 69-75.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TP 01. Dá nova redação à NBC TP 01 – **Perícia Contábil.** 27 de fevereiro de 2015.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. – 2. ed. – Porto Alegre: Artmed, 2007. 248 p.

CRUMBLEY, D. Larry; HITGER, Lester E.; SMITH, G. Stevenson. **Forensic and Investigative Accounting.** Wolters Kluwer. 6<sup>o</sup> Ed. 2013

DANIEL, Gbegi. **Forensic Accounting Skills and Techniques in Fraud Investigation.** Lap Lambert Academic Publishing. 2013.

DAVIS, Charles; FARRELL, Ramona; OGILBY, Suzanne. **Characteristics and Skills of the Forensic Accountant.** AICPA. FVS Section.2010

DIGABRIELE, James A. Na Empirical Investigation of the Relevant Skills of Forensic Accountants. **Journal of Education for Business.** July August 2008, Vol. 83 Issue 6, p331-338. 8p. 7 Charts.

DORRELL, Darrell D; GADAWSKI, Gregory A. **Financial Forensic Body of Knowledge**. 1º edição. New Jersey: John Wiley & Sons, 2012. 541 p.

FREITAS, H. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração da USP**, v.35, n.3, p.105-112, 2000.

HARRIS, C., & Brown, A. (2000). The qualities of a forensic accountant. **Pennsylvania CPA Journal**, 71. 2-3.

HUMPHREY, Christopher; MOIZER, Peter; TURLEY, Stuart. The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. **Accounting and Business Research**. Vol. 23. Nº 91A, pp. 395-411, 1993.

KOH, Adrian Nicholas; AROKIASAMY, Lawrence; SUAT, Cristal Lee Ah. Forensic Accounting: Public Acceptance towards Occurrence of Fraud Detection. **International Journal of Business and Management**. Vol. 4. Nº 11, Novembro de 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LEVINE, Samantha; MORRIS, Holly J.; CURRY, Andrey; SOBEL, Rachel; GILGOFF, Dan; MULRINE, Anna; PETHOKOUKIS, James M. Careers to count on. **U.S. News & World Report**, 2002, Vol. 132 Issue 5, p. 46.

MAROCO, João; BISPO, Regina. **Estatística Aplicada às Ciências Sociais e Humanas**. 2º edição. São Paulo: Climpesi Editores, 2005. 370p.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil**. Editora Atlas. São Paulo, 2011.

OLIVEIRA, Alan Teixeira de. **A relação entre tipo penal e a prova pericial contábil**: evidência nos laudos contábeis da Perícia Criminal Federal sobre o crime de apropriação indébita previdenciária. Tese. Universidade de São Paulo. 2012. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11072012-164606/pt-br.php>, acessado em 30.07.2015.

\_\_\_\_\_. **Proposta Metodológica de Perícia Contábil para o Crime de Apropriação Indébita Previdenciária**. Dissertação. Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo; PALMA, Daniel Azevedo; et. al. **Didática do Ensino da Contabilidade**. Editora Saraiva. São Paulo, 2006.

PRABOWO, Hendi Yogi. Better, faster, Smarter: developing a blueprint for creating forensic accountant. **Journal of Money Laundering Control**. Vol. 16 nº 4, 2013, pp. 353-378.

REZAEI, Z., & Burton, E. J. (1997). Forensic accounting education: insights from academicians and certified fraud examiner practitioners. **Managerial Auditing Journal**, p. 479-89.

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

\_\_\_\_\_. **Papel e Importância da Contabilidade Forense**. Disponível em: <https://linomartins.wordpress.com/2012/12/30/papel-e-importancia-da-contabilidade-forense/>, acesso em 30.07.2015.

SILVA, Robson Maciel da. **Contabilidade Forense no Brasil: uma proposição de metodologia**. Dissertação. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. 2012.

SKALAK, Steven L.; GOLDEN, Thomas; CLAYTON, Mona; PILL, Jessica. **A Guide to Forensic Accounting Investigation**. 2<sup>o</sup> edição. New Jersey. John Wiley & Sons. 2011. 622 p.

WELLS, Joseph T. **Occupational Fraud and Abuse: how to prevent and detect asset misappropriation, corruption and fraudulent statements**. 1<sup>o</sup> edição. Texas: Obsidian, 1997. 564 p.

WEST VIRGINIA UNIVERSITY. Education and Training in Fraud and Forensic Accounting: a guide for educational institutions, stakeholder organizations, faculty, and students. **Auditor's Report** – Volume 29, nº 2 – Spring 2006.

## APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO

Questionário sobre a percepção dos Peritos Criminais Contábeis Federais e dos Delegados da Polícia Federal em relação às competências necessárias para realização das Perícias Contábeis Criminais da Polícia Federal à luz do conceito de Contabilidade Forense (Contabilidade Forense) pesquisado na literatura Norte Americana.

Perito Criminal Federal     Delegado de Polícia Federal    Lotação: \_\_\_\_\_

### Qual sua faixa etária?

20-30 anos     31-40 anos     41 a 50 anos     51 a 60 anos     Mais de 60 anos

### Qual seu nível de formação?

Bacharel     Especialista     Mestre     Doutor     Ph.D.

### Qual sua área de formação? Principal e outras.

Contabilidade     Economia     Direito     Outra (especifique) \_\_\_\_\_

### Qual seu tempo de experiência como Delegado ou Perito?

0 a 5 anos     6 a 10 anos     11 a 15 anos     16 a 20 anos

A seguir, avalie a importância das habilidades abaixo com atribuição de nota de 1 a 6, sendo:

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Não se aplica	Discordo	Discordo parcialmente	Neutro	Concordo parcialmente	Concordo

Parte 1 - Quesitos sobre a importância das habilidades abaixo para Perícia Contábil	1	2	3	4	5	6
1. <b>Análise dedutiva</b> – habilidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.						
2. <b>Pensamento crítico</b> – capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.						
3. <b>Resolução de problemas não estruturados</b> – capacidade de abordar cada situação (única) e preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.						
4. <b>Flexibilidade Técnica</b> – capacidade de afastar-se de procedimentos padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.						
5. <b>Proficiência analítica</b> – capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).						
6. <b>Comunicação oral</b> - capacidade de comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.						
7. <b>Comunicação escrita</b> - capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.						
8. <b>Conhecimento jurídico específico</b> – capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.						
9. <b>Serenidade</b> – capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.						
10. <b>Rastreamento de ativos</b> – capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.						
11. <b>Habilidade de entrevista</b> - capacidade de obter testemunho pessoal.						
12. <b>Habilidade investigativa</b> – capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.						
13. <b>Resolução e negociação de conflitos</b> – capacidade de solucionar controvérsias.						

<b>Quesitos quanto à existência das habilidades na Perícia Contábil Criminal Federal</b>	1	2	3	4	5	6
14. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de ANÁLISE DEDUTIVA? Capacidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.						
15. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de PENSAMENTO CRÍTICO? Capacidade de decifrar a diferença entre opinião e o fato.						
16. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de RESOLUÇÃO DE PROBLEMAS NÃO ESTRUTURADOS? Capacidade de abordar cada situação (única) e preparado para resolver problemas com abordagem não estruturada.						
17. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de FLEXIBILIDADE TÉCNICA? Capacidade de afastar-se de procedimentos de auditoria padronizados e examinar cuidadosamente as situações pelos sinais de alertas atípicos.						
18. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de PROFICIÊNCIA ANALÍTICA? Capacidade de examinar o que deve ser fornecido ao invés do que é fornecido (análise de viabilidade).						
19. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de COMUNICAÇÃO ORAL? Comunicar de forma eficaz no discurso via depoimento de um especialista e explicação geral das bases de opinião.						
20. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de COMUNICAÇÃO ESCRITA? Capacidade de comunicar de forma eficaz, por escrito, por meio de relatórios, tabelas, gráficos e as bases da opinião.						
21. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de CONHECIMENTO JURÍDICO ESPECÍFICO? Capacidade de compreender os processos legais básicos e questões jurídicas, incluindo as regras de provas.						
22. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de SERENIDADE? Capacidade de manter uma atitude calma em situações de pressão.						
23. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a habilidade de RASTREAR ATIVOS? Capacidade de identificar bens ou valores ocultos ou dissimulados.						
24. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem habilidade de ENTREVISTA? Capacidade de obter testemunho pessoal.						
25. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem habilidade INVESTIGATIVA? – Capacidade de possuir alto nível de atitude questionadora. Se dispor a investigar opiniões e/ou fatos que podem sugerir fraude.						
26. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem habilidade de RESOLUÇÃO E NEGOCIAÇÃO DE CONFLITOS? Capacidade de solucionar controvérsias.						
27. Informe três habilidades não listadas acima e que você entende como importantes para desenvolver a atividade de Perícia Contábil Criminal Federal? Especifique. – _____ – _____						
26. Os Peritos Criminais Contábeis Federais possuem a(s) habilidade(s) sugeridas por você?						

## APENDICE B – TABELAS DE DADOS DA PESQUISA

**TABELA 16: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS E PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA E A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Praticantes e usuários (N=144)									
I - Importância das atividades	Média	Desvio Padrão	Mediana	(0) <sup>1</sup>	(1) <sup>2</sup>	(2) <sup>3</sup>	(3) <sup>4</sup>	(4) <sup>5</sup>	(5) <sup>6</sup>
Análise dedutiva	4,75	0,6	5	0,00	0,69	0,69	2,08	15,97	80,56
Pensamento crítico	4,72	0,65	5	0,00	1,39	0,00	2,78	16,67	79,17
Resolução de probl. não estruturados	4,56	0,75	5	0,69	0,00	0,00	8,33	23,61	67,36
Flexibilidade técnica	4,59	0,79	5	0,69	0,00	2,08	5,56	20,14	71,53
Proficiência analítica	4,5	0,92	5	0,69	2,08	2,08	4,17	23,61	67,36
Comunicação oral	4	1,15	4	1,39	3,47	4,17	18,75	29,17	43,06
Comunicação escrita	4,85	0,49	5	0,00	0,00	0,69	3,47	6,25	89,58
Conhecimento jurídico específico	3,91	1,16	4	0,00	5,56	7,64	15,97	31,94	38,89
Serenidade	4,38	0,97	5	0,69	0,69	2,78	15,97	15,97	63,89
Rastreamento de ativos	4,69	0,65	5	0,00	0,69	0,69	4,17	17,36	77,08
Entrevista	3,16	1,5	4	3,47	19,44	6,25	18,75	32,64	19,44
Investigativa	4,1	1,24	5	2,10	5,59	2,80	9,09	30,07	50,35
Resolução de conflitos	3,49	1,4	4	3,47	9,72	5,56	26,39	25,69	29,17
II – Percepção aplicação prática das habilidades									
Análise dedutiva	3,9	1,15	4	0,00	5,56	7,64	14,58	35,42	36,81
Pensamento crítico	3,87	1,1	4	0,00	4,86	6,94	18,06	36,81	33,33
Resolução de probl. não estruturados	3,61	1,17	4	0,00	8,33	8,33	20,14	40,28	22,92
Flexibilidade técnica	3,52	1,25	4	0,00	10,42	10,42	18,75	37,50	22,92
Proficiência analítica	3,53	1,33	4	0,00	12,50	11,81	12,50	36,81	26,39
Comunicação oral	3,1	1,23	3	0,69	13,89	14,58	26,39	34,03	10,42
Comunicação escrita	3,97	1,02	4	0,00	2,08	8,33	15,97	37,50	36,11
Conhecimento jurídico específico	2,86	1,27	3	0,69	19,44	18,06	23,61	31,25	6,94
Serenidade	3,71	1,1	4	0,69	3,47	6,94	29,86	31,25	27,78
Rastreamento de ativos	3,55	1,18	4	0,00	7,64	11,81	20,83	37,50	22,22
Entrevista	2,68	1,35	3	4,86	19,44	17,36	26,39	25,00	6,94
Investigativa	3,06	1,36	3	3,50	12,59	15,38	25,87	27,97	14,69
Resolução e negociação de conflitos	2,92	1,21	3	3,47	13,19	9,72	41,67	25,00	6,94

Fonte: Elaborado pelo autor

Notas: 1 – (0) Não se aplica; 2 – (1) Discordo; 3 – (2) Discordo parcialmente; 4 – (3) Neutro; 5 – (4) Concordo parcialmente; 6 – (5) Concordo.

**TABELA 17: PERCEPÇÃO DOS PRATICANTES SOBRE A IMPORTÂNCIA E APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Praticantes (N=93)									
I – Percepção da importância das habilidades	Média	Desvio Padrão	Mediana	(0) <sup>1</sup>	(1) <sup>2</sup>	(2) <sup>3</sup>	(3) <sup>4</sup>	(4) <sup>5</sup>	(5) <sup>6</sup>
Análise dedutiva	4,74	0,59	5	0,00	1,08	0,00	1,08	19,35	78,49
Pensamento crítico	4,84	0,4	5	0,00	0,00	0,00	1,08	13,98	84,95
Resolução de problemas não estruturados	4,66	0,58	5	0,00	0,00	0,00	5,38	23,66	70,97
Flexibilidade técnica	4,55	0,87	5	1,08	0,00	3,23	4,30	21,51	69,89
Proficiência analítica	4,63	0,6	5	0,00	0,00	1,08	3,23	26,88	68,82
Comunicação oral	3,94	1,05	4	1,08	2,15	4,30	21,51	36,56	34,41
Comunicação escrita	4,82	0,53	5	0,00	0,00	1,08	3,23	8,60	87,10
Conhecimento jurídico específico	4,2	1,01	5	0,00	2,15	5,38	12,90	29,03	50,54
Serenidade	4,53	0,84	5	0,00	0,00	3,23	12,90	11,83	72,04
Rastreamento de ativos	4,7	0,55	5	0,00	0,00	0,00	4,30	21,51	74,19
Entrevista	3,47	1,28	4	0,00	12,90	8,60	18,28	38,71	21,51
Investigativa	4,41	0,92	5	0,00	3,26	2,17	3,26	32,61	58,70
Resolução e negociação de conflitos	3,65	1,27	4	2,15	6,45	5,38	26,88	29,03	30,11
II – Percepção da aplicação prática das habilidades									
Análise dedutiva	4,00	1,09	4	0,00	5,38	4,30	13,98	37,63	38,71
Pensamento crítico	3,99	1,05	4	0,00	4,30	5,38	12,90	41,94	35,48
Resolução de problemas não estruturados	3,75	1,13	4	0,00	7,53	5,38	17,20	44,09	25,81
Flexibilidade técnica	3,62	1,22	4	0,00	9,68	8,60	16,13	40,86	24,73
Proficiência analítica?	3,56	1,30	4	0,00	10,75	13,98	8,60	41,94	24,73
Comunicação oral	3,04	1,20	3	1,08	13,98	15,05	24,73	39,78	5,38
Comunicação escrita	3,91	1,03	4	0,00	2,15	9,68	15,05	40,86	32,26
Conhecimento jurídico específico	3,10	1,24	3	1,08	12,90	18,28	19,35	39,78	8,60
Serenidade	3,58	1,01	4	0,00	4,30	8,60	29,03	40,86	17,20
Rastreamento de ativos	3,62	1,11	4	0,00	5,38	11,83	19,35	41,94	21,51
Entrevista	2,90	1,27	3	2,15	13,98	21,51	24,73	29,03	8,60
Investigativa	3,21	1,28	3	1,09	11,96	14,13	27,17	29,35	16,30
Resolução e negociação de conflitos	3,05	1,16	3	2,15	10,75	10,75	39,78	29,03	7,53

Fonte: Elaborado pelo autor

Notas: 1 – (0) Não se aplica; 2 – (1) Discordo; 3 – (2) Discordo parcialmente; 4 – (3) Neutro; 5 – (4) Concordo parcialmente; 6 – (5) Concordo.

**TABELA 18: PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS SOBRE A IMPORTÂNCIA E A APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Usuários (N=51)									
I – Percepção da importância das habilidades	Média	Desvio. Padrão	Mediana	(0) <sup>1</sup>	(1) <sup>2</sup>	(2) <sup>3</sup>	(3) <sup>4</sup>	(4) <sup>5</sup>	(5) <sup>6</sup>
Análise dedutiva	4,76	0,62	5	0,00	0,00	1,96	3,92	9,80	84,31
Pensamento crítico	4,51	0,92	5	0,00	3,92	0,00	5,88	21,57	68,63
Resolução de problemas não estruturados	4,39	0,96	5	1,96	0,00	0,00	13,73	23,53	60,78
Flexibilidade técnica	4,67	0,62	5	0,00	0,00	0,00	7,84	17,65	74,51
Proficiência analítica	4,25	1,29	5	1,96	5,88	3,92	5,88	17,65	64,71
Comunicação oral	4,12	1,32	5	1,96	5,88	3,92	13,73	15,69	58,82
Comunicação escrita	4,90	0,41	5	0,00	0,00	0,00	3,92	1,96	94,12
Conhecimento jurídico específico	3,37	1,25	4	0,00	11,76	11,76	21,57	37,25	17,65
Serenidade	4,10	1,14	4	1,96	1,96	1,96	21,57	23,53	49,02
Rastreamento de ativos	4,69	0,81	5	0,00	1,96	1,96	3,92	9,80	82,35
Entrevista	2,59	1,70	3	9,80	31,37	1,96	19,61	21,57	15,69
Investigativa	3,55	1,54	4	5,88	9,80	3,92	19,61	25,49	35,29
Resolução e negociação de conflitos	3,20	1,59	3	5,88	15,69	5,88	25,49	19,61	27,45
II – Percepção da aplicação prática das habilidades									
Análise dedutiva	3,73	1,23	4	0,00	5,88	13,73	15,69	31,37	33,33
Pensamento crítico	3,65	1,18	4	0,00	5,88	9,80	27,45	27,45	29,41
Resolução de problemas não estruturados	3,35	1,21	4	0,00	9,80	13,73	25,49	33,33	17,65
Flexibilidade técnica	3,33	1,28	4	0,00	11,76	13,73	23,53	31,37	19,61
Proficiência analítica	3,47	1,41	4	0,00	15,69	7,84	19,61	27,45	29,41
Comunicação oral	3,22	1,30	3	0,00	13,73	13,73	29,41	23,53	19,61
Comunicação escrita	4,08	1,02	4	0,00	1,96	5,88	17,65	31,37	43,14
Conhecimento jurídico específico	2,43	1,20	3	0,00	31,37	17,65	31,37	15,69	3,92
Serenidade	3,94	1,21	4	1,96	1,96	3,92	31,37	13,73	47,06
Rastreamento de ativos	3,41	1,30	4	0,00	11,76	11,76	23,53	29,41	23,53
Entrevista	2,27	1,42	3	9,80	29,41	9,80	29,41	17,65	3,92
Investigativa	2,80	1,47	3	7,84	13,73	17,65	23,53	25,49	11,76
Resolução e negociação de conflitos	2,69	1,29	3	5,88	17,65	7,84	45,10	17,65	5,88

Fonte: Dados da pesquisa

Notas: 1 – (0) Não se aplica; 2 – (1) Discordo; 3 – (2) Discordo parcialmente; 4 – (3) Neutro; 5 – (4) Concordo parcialmente; 6 – (5) Concordo.

Foi aplicado o coeficiente Alpha de Cronbach para verificar a confiabilidade do questionário utilizado na pesquisa. A confiabilidade é atestada quando o coeficiente resulta em Alfa maior que 0,7. Verifica-se nas Tabelas 19 e 20 a seguir que na avaliação da importância e existência das habilidades, respectivamente, há confiabilidade nos questionários, conforme os resultados 0,8128 e 0,9084.

**TABELA 19: ALPHA DE CRONBACH – IMPORTÂNCIA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Respondentes	Alpha
Análise dedutiva	144	0,8079
Pensamento crítico	144	0,8028
Resolução de problemas não estruturados	144	0,7996
Flexibilidade técnica	144	0,8057
Proficiência analítica	144	0,8054
Comunicação oral	144	0,7999
Comunicação escrita	144	0,8053
Conhecimento jurídico específico	144	0,7914
Serenidade	144	0,7978
Rastreamento de ativos	144	0,8005
Entrevista	144	0,7897
Investigativa	144	0,799
Resolução de conflitos	144	0,7948
<b>Escala do Teste</b>		<b>0,8128</b>

Fonte: Elaborada pelo autor

**TABELA 20: ALPHA DE CRONBACH – APLICAÇÃO PRÁTICA DAS HABILIDADES**

Habilidades	Respondentes	Alpha
Análise dedutiva	144	0,9007
Pensamento crítico	144	0,9006
Resolução de problemas não estruturados	144	0,8984
Flexibilidade técnica	144	0,9003
Proficiência analítica	144	0,8990
Comunicação oral	144	0,9035
Comunicação escrita	144	0,9028
Conhecimento jurídico específico	144	0,9003
Serenidade	144	0,9056
Rastreamento de ativos	144	0,8982
Entrevista	144	0,9055
Investigativa	144	0,9021
Resolução e negociação de conflitos	144	0,9026
<b>Escala do teste</b>		<b>0,9084</b>

Fonte: Elaborada pelo autor