

HABILIDADES DESEJADAS PARA O COMBATE A CRIMES FINANCEIROS: PERCEPÇÃO EM UMA INSTITUIÇÃO FEDERAL

RAFAEL SOUSA LIMA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – DF

ANDRÉ LUIZ MARQUES SERRANO

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – DF

LUCAS OLIVEIRA GOMES FERREIRA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – DF

ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO – RJ



RESUMO

A deflagração de grandes operações de combate à corrupção pela Polícia Federal Brasileira é resultado do fortalecimento no país de uma rede de entidades que atuam na supervisão, investigação e punição de atos relacionados a condutas administrativas. Este artigo analisa o perfil do servidor público que atua no combate a crimes financeiros, indicando possíveis *gaps* entre habilidades desejadas e encontradas nesses profissionais. Também é objeto de investigação a percepção desses profissionais quanto à comparação entre contabilidade forense e perícia criminal. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo por meio da aplicação de questionário estruturado no âmbito da Polícia Federal. O resultado apontou qualidades consideradas pelos policiais como relevantes para o combate a crimes financeiros e revelou que não há pleno alcance de algumas habilidades desejadas, principalmente no que se refere ao uso de ferramentas computacionais. Ademais, as evidências sugerem que há dúvida se a contabilidade forense e a perícia criminal são a mesma atividade. O avanço proporcionado pela pesquisa se revela no amadurecimento da discussão em torno do perfil profissional adequado para o enfrentamento dos crimes financeiros, bem como em uma maior divulgação da contabilidade forense no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: crimes financeiros; contabilidade forense; perícia criminal.

1. INTRODUÇÃO

O combate a crimes financeiros tem ganhado cada vez mais visibilidade no Brasil e no mundo. O cenário delineado é composto por operações policiais que envolvem pessoas de todas as nacionalidades e classes sociais, incluindo empresários, agentes políticos e outras personagens, com o cometimento de infrações penais variadas, tais como branqueamento de capitais, corrupção, desvio de dinheiro público e fraudes contábeis. A literatura vem avançando no que diz respeito as chamadas *web (network) of accountability institutions*, entidades que atuam em rede na supervisão, investigação e punição de atos relacionados a condutas administrativas. Entre as instituições brasileiras que participam dessa rede, destaca-se a Polícia Federal (PF), órgão que combate mais de 50 tipos de crimes, sendo a corrupção um dos delitos que mais cresceu nas últimas décadas (ARANTES *et al.*, 2010; ARANTES, 2011; PRAÇA; TAYLOR, 2014; LEVCOVITZ, 2014; MADEIRA; GELISKI, 2019).

O crime de corrupção é tido como um fenômeno complexo que invade aspectos individuais e coletivos. Revela-se em ato praticado por particular (ativa) ou funcionário público (passiva) contra a administração pública, visando obter vantagem indevida, para si ou para outrem, por motivo da função que tal agente ocupe, não sendo imperioso que o ato de ofício pretendido esteja materializado, mas tão somente o vínculo entre a aceitação ou recebimento de vantagem indevida e a possibilidade de ato na esfera funcional. (SANTOS, 2019)

Nesse contexto, a contabilidade forense se revela um poderoso instrumento, pois tem por escopo aplicar uma multiplicidade de conhecimentos na solução de crimes. Exige-se do especialista forense uma gama de habilidades, como proatividade, objetividade, pensamento crítico, análise dedutiva e conhecimento tecnológico, além de um arcabouço intelectual que, quando bem aplicado, contribui para redução dos efeitos negativos e nefastos gerados pelos crimes financeiros, tais como a corrupção.

Um dos operadores da contabilidade forense na PF é o Perito Criminal Federal da área de contabilidade e economia. Esse profis-

sional aplica sua expertise na busca por esclarecimentos de fatos sob investigação e, principalmente, na produção da prova pericial. Não obstante, há outros atores nesse processo (delegados, agentes, escrivães e papiloscopistas), todos contribuindo, dentro de suas competências e atribuições, com as atividades de contabilidade forense desempenhadas pelo órgão.

Embora instigante, o tema contabilidade forense tem tido pouca atenção dos periódicos internacionais, os quais apresentam pouca diversidade nas linhas de pesquisa (DIGABRIELE; HUBER, 2015). Silva *et al.* (2018) investigaram os avanços e tendências nas pesquisas em Perícia Contábil no Brasil, entre os anos de 2006 e 2015, e concluíram que o tema é pouco explorado nos periódicos brasileiros de contabilidade.

Isto posto, este artigo teve por objetivo investigar o perfil do policial federal que atua no combate a crimes financeiros, buscando-se mensurar a percepção dos profissionais que atuam na instituição quanto a habilidades citadas em estudos anteriores como relevantes para contabilidade forense, bem como identificar *gaps* entre as habilidades desejadas e as habilidades encontradas nesses profissionais. Também se buscou identificar a percepção desses profissionais quanto à similaridade (ou não) entre contabilidade forense e perícia criminal contábil-financeira.

Esta pesquisa, metodologicamente, pode ser classificada como uma análise exploratória, pois almejou investigar empiricamente um cenário e oferecer aos pesquisadores maior intimidade com o tema. A base de dados foi construída a partir da aplicação de questionários estruturados para policiais federais, os quais responderam questões sobre o perfil do profissional que atua no combate a crimes financeiros, além de perguntas sobre contabilidade forense e perícia criminal. Os dados foram tratados por meio de estatística descritiva, testes para comparação de médias e regressão logística ordenada.

Os resultados prévios indicaram, como já era esperado, que proatividade, análise dedutiva, pensamento crítico, objetividade, comunicação escrita, atualização e conhecimento tecnológico são habilidades importantes para o bom desempenho dos policiais federais que

trabalham no combate a crimes financeiros. Porém, foi sinalizado que há déficit no que tange ao uso de ferramentas computacionais. Também se observou que há incertezas quanto às semelhanças e diferenças entre contabilidade forense e perícia criminal, sendo que a variável treinamento não se mostrou estatisticamente significativa na redução dessa incerteza, embora a análise gráfica sinalize o inverso.

O estudo está estruturado em cinco seções, iniciando-se por esta introdução. A segunda seção contempla breve revisão de literatura, apresentando conceitos relacionados à contabilidade forense e à perícia contábil criminal, bem como tratando das habilidades desses profissionais. A terceira seção discorre sobre a metodologia utilizada na pesquisa e o processo de coleta de dados. A quarta seção apresenta e discute os resultados, sendo que as considerações finais encerram o trabalho na quinta e última seção.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Dentre os crimes financeiros, a corrupção causa sérios efeitos negativos para um país. Este mal promove o desvirtuamento das instituições públicas para instrumentos de benefício privado e cria ineficiências na prestação de serviços públicos, especialmente em países em desenvolvimento (EIYA; OTALOR, 2013). Isso diz respeito não apenas aos impostos elevados, mas também ao direcionamento de atividades governamentais para setores em que é possível maior ação por parte de corruptores, criando uma cultura de democracia corrompida, onde direitos de cidadãos se tornam favores (WARREN, 2004).

O problema da corrupção sob uma ótica moralista é perceptível no Brasil, pois a discussão se desloca do mundo político para o mundo jurídico, em especial para a dimensão penal (AVRITZER; FILGUEIRAS, 2011). Isto desincentiva as instituições políticas a resolverem seus próprios problemas, “transferindo ao direito a capacidade de controlar as delinquências do homem público” (AVRITZER; FILGUEIRAS, 2011, p. 9). Com isso, multiplicam-se os processos judiciais para apuração de irregularidades na aplicação de recursos públicos. Ajustes morais decorrentes do contexto parecem liberar executivos ou proprietários de empresas a agirem de maneiras que normalmente não agiriam

(VAN ONNA, 2020), sinalizando que o ambiente acaba por delimitar o comportamento delitivo (WELLS, 2014), o qual muitas vezes pode ser entendido como uma escolha racional por parte do criminoso que realiza uma análise de custo-benefício, mostrando preferência por crimes fáceis (baixo esforço), recompensadores (mais lucrativos) e seguros (menor risco de punição) (GILMOUR, 2016).

No que se refere às instituições brasileiras que buscam combater a corrupção, a efetividade das ações pode ser mensurada pela qualidade das relações estabelecidas entre os diferentes componentes dessa rede, destacando-se o Poder Judiciário, o Ministério Público Federal (MPF) e a PF. A Justiça é uma instituição reativa, cuja efetividade depende das ações prévias desempenhadas pelo MPF e pela PF. Apesar de serem minoria no judiciário brasileiro, grandes casos de corrupção envolvendo médio e alto escalão governamentais implicam vultosas somas de dinheiro público e sofisticadas engenharias financeiras. Esses casos geralmente são escancarados para a sociedade por meio de grandes operações da PF, processo que tem garantido a recente visibilidade e legitimidade institucional do triângulo Justiça Federal, MPF e PF. (MADEIRA; GELISKI, 2019)

Quando se discute o setor empresarial, muitos estudiosos caracterizam a ocorrência da “contabilidade criativa” e do “caixa-dois” como corrupção. Trata-se de manipulação dos números contábeis de determinada empresa com o fim de reportar posição financeira e patrimonial mais favorável, podendo, inclusive, promover o desvio de recursos empresariais. A corrupção e suas variadas facetas prejudica o sistema econômico como um todo e tem o potencial de provocar muitos danos a uma nação (SILVA *et al.*, 2009).

Para enfrentar essas e outras questões, aplica-se a contabilidade forense. Essa atividade se traduz como um campo de conhecimento multidisciplinar (direito, auditoria, contabilidade, finanças, economia, psicologia, sociologia e criminologia), no qual o profissional atua tanto na esfera civil como na criminal, em ações judiciais de natureza comercial ou pessoal (HUBER; DIGABRIELE, 2014). Crain *et al.* (2015) explicam que a atividade de contabilidade forense envolve a aplicação de habilidades especiais ligadas às áreas de contabilidade, auditoria, finanças, métodos quantitativos, pesquisa e investigação, além

de conhecimentos relacionados a normas legais. Para o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* (2020), os serviços de contabilidade forense envolvem a aplicação de conhecimentos especializados e habilidades de investigação com objetivo de coletar, analisar, avaliar e interpretar evidências e comunicar os achados.

Hegazy *et al.* (2017) esclarecem que a literatura norte-americana é predominante na discussão da contabilidade forense. Contudo, ressaltam que existem aspectos relevantes para determinada jurisdição que podem não ser tão importantes para outra, a exemplo dos trabalhos de avaliação de ativos e testemunho como especialista, ações enfatizadas no mercado americano e menos procuradas no Reino Unido.

No que tange à esfera criminal, Riahi-Belkaoui (2017) entende que o termo contabilidade forense pode ser empregado para descrever qualquer investigação de natureza financeira que pode ter consequências penais. Ou seja, a contabilidade forense é uma atividade importante no que concerne à elucidação de crimes (LOUWERS, 2015; HUBER; DIGABRIELE, 2014; AICPA, 2020), sendo que os serviços forenses envolvem investigação de fraudes contábeis cada vez mais combatidas pelos setores corporativo e governamental (AKKEREN *et al.*, 2013). Além de auxiliar na detecção de atos ilícitos, a contabilidade forense fortalece os meios fiscalizadores e punitivos (CARNEIRO *et al.*, 2016).

No entendimento de Porter e Crumbley (2012), o contador forense, e não o tradicional investigador policial, possui os requisitos necessários para solucionar crimes financeiros complexos. Os contadores forenses precisam de treinamentos específicos e apropriados a fim de enfrentar os desafios da profissão e atingir resultados positivos na atividade.

No Brasil, entende-se que há equivalência entre o contador forense e o perito contador, sendo que, no cenário nacional, os serviços de contabilidade forense poderiam ser realizados pelo perito contador (LUCCAS; RELVAS, 2013). De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade (CFC, 2015), perito contábil é aquele profissional que exerce sua atividade de forma pessoal e possui profundo conhecimento adquirido com anos de experiência. Para a entidade, a perícia contábil

é caracterizada como um 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.

O contador forense e o perito contador possuem características semelhantes e diferentes. Na visão de Aquino e Imoniana (2017), ambos profissionais atuam com integridade, senso crítico e fortes valores morais na busca por resolução de conflitos, além de desempenharem atividades em um mercado de trabalho que os expõem a tentativas de interferência de terceiros, tais como manipulações de resultados decorrentes de suborno ou corrupção. Ainda na visão dos autores, esses profissionais possuem aprofundado conhecimento sobre contabilidade e direito, além de terem noções de auditoria externa. Possuem habilidades de comunicação escrita e verbal, capacidade de entrevistar pessoas e coletar informações, bem como buscam se manter atualizados tecnicamente.

Em relação às diferenças, Aquino e Imoniana (2017) entendem que a principal seria o escopo de atuação. Para os autores, a perícia contábil possui escopo mais abrangente, uma vez que a contabilidade forense se concentra em casos de prevenção e combate a fraudes e a perícia atua em diversas frentes, desde casos familiares até operações complexas de apuração de haveres entre sócios de grandes empresas. Os pesquisadores afirmam que a perícia contábil tem por fim apresentar prova de algum acontecimento perante um órgão julgador, ao passo que o resultado obtido pelo contador forense nem sempre auxiliaria uma decisão em meio jurídico ou arbitral, limitando-se, por vezes, ao ambiente interno das empresas. Por fim, quanto ao grau de expertise, o perito contador apresentaria maior conhecimento do assunto que se propõe analisar e mais experiência do que o contador forense.

Para Hegazy *et al.* (2017), a contabilidade forense é um campo em que as habilidades essenciais são amplas, sendo possível de serem executadas por diferentes profissionais, mas não ao ponto de uma única pessoa desempenhar todos os papéis. As ações são desenvolvidas por equipes compostas por pessoas com habilidades complementares. Para os autores, trata-se de uma atividade multidisciplinar, menos focada na contabilidade do que o nome sugere.

DiGabriele (2008) afirma que a crescente demanda do ambiente de negócios (cenário de fraudes diversas) estimularia os programas acadêmicos em contabilidade a enfatizar e incentivar a contabi-

lidade forense. Para o autor, a contabilidade forense norte-americana considera que o contador forense deveria possuir qualidades como flexibilidade investigativa, habilidade analítica, conhecimentos jurídicos, dentre outros fatores. No entanto, Carneiro *et al.* (2016) afirmam que há maior interesse e conhecimento da disciplina entre juristas do que entre contadores, revelando uma possível indefinição da classe contábil, inclusive com certa confusão com expressões e nomenclaturas utilizadas na área, mostrando-se necessária uma maior difusão do conhecimento.

Mais recentemente, Santos Filho *et al.* (2017) pesquisaram as habilidades consideradas mais relevantes para o exercício da perícia contábil criminal no Brasil. A conclusão dos pesquisadores foi no sentido de que esses profissionais precisam desenvolver habilidades como pensamento crítico, comunicação escrita e análise dedutiva. Os autores esclarecem que ter pensamento crítico é ser capaz de diferenciar opinião de fato, sendo fundamental ao contador forense possuir habilidade de comunicação escrita para traduzir, de forma clara, suas conclusões para o usuário de seu trabalho. Já a análise dedutiva está relacionada à habilidade de focar em contradições financeiras que não se enquadram no padrão normal de uma tarefa.

Além das qualidades acima, Santos Filho *et al.* (2017) identificaram também outras três habilidades consideradas relevante para o perito criminal: proatividade, objetividade e atualização. Os autores ressaltam que perícias contábeis criminais envolvem, em geral, grande volume de material e assuntos complexos, o que justificaria as habilidades identificadas na pesquisa.

No entendimento de Akkeren *et al.* (2013), é exigido dos profissionais que atuam com contabilidade forense forte capacidade de comunicação escrita e oral, além de conhecimentos em tecnologia e habilidades de análise.

No que se refere à tecnologia, Louwers (2015) defende que esta é uma aliada do contador forense. Para Taylor (2011), a capacidade de interagir com ferramentas computacionais mostra-se habilidade relevante para o contador forense, uma vez que o avanço no processamento de volumes de dados cada vez maiores franqueou acesso a

informações não disponíveis até pouco tempo para esse profissional. Nesse sentido, Rezaee e Wang (2018) exemplificam casos de emprego de Big Data na contabilidade forense: mapeamento de palavras-chave em documentos para identificar potenciais fraudes; uso de dados históricos de transações comerciais para confecção de modelos preditivos e identificação de operações suspeitas; mineração de bases de dados e cruzamentos de informações com objetivo de revelar atividades que remetem a conflito de interesse ou identidades falsas; uso de *dashboards* interativos (*Business Intelligence*) que favorecem a visualização e a interpretação de informações; e uso de análise de rede social para detectar relações ocultas, vendedores falsos ou contas bancárias fictícias.

3. PERCURSO METODOLÓGICO

Realizou-se uma pesquisa de campo exploratória por meio da aplicação de questionário estruturado *on-line* com prévia autorização da instituição e com garantia de anonimato. O universo da pesquisa foi o corpo de servidores da PF no Brasil. O órgão possuía cerca de 9000 policiais na ativa no quarto trimestre de 2019, distribuídos em 5 cargos (agente, delegado, escrivão, papiloscopista e perito), lotados em diferentes regiões da federação. Dentre as várias atribuições do órgão, está o combate a diferentes crimes financeiros, como corrupção, lavagem de dinheiro, fraude em processo licitatório e outros. Todos os policiais, dentro de suas atribuições, podem atuar nesse processo, seja conduzindo o inquérito, realizando diligências ou produzindo provas periciais.

A ferramenta de pesquisa utilizada foi o GoogleDocs, sendo que o link da pesquisa foi enviado a todos os e-mails corporativos dos servidores da PF em 18 de dezembro de 2019. Não houve fator de incentivo além do e-mail convidando o servidor policial a participar da pesquisa, sendo a participação facultativa. A coleta dos dados se deu durante o período de 18 de dezembro de 2019 a 28 de janeiro de 2020, obtendo-se 391 questionários respondidos. Foram descartados 3 questionários que apresentaram inconsistência nos dados, resultando em 388 questionários válidos. O questionário estava dividido em 3 blocos: i) dados sociométricos; ii) perfil desejado do profissional que atua no combate a crimes financeiros e iii) perfil encontrado do profissional

que atua no combate a crimes financeiros¹. A investigação do perfil profissional desejado teve por base qualidades mencionadas como relevantes nas pesquisas de DiGabriele (2008), Aquino e Imoniana (2017), Santos Filho *et al.* (2017), Louwers (2015) e Taylor (2011), dentre outras. Por sua vez, a análise do perfil encontrado teve por base o estudo de Santos Filho *et al.* (2017), por meio do qual foram identificadas as habilidades: proatividade, objetividade e atualização como relevantes para a perícia contábil criminal, mas não investigadas à época. A pesquisa buscou aprofundar essa análise, incluindo a investigação quanto à habilidade desse profissional no manuseio de ferramentas tecnológicas. Ainda, buscou-se identificar em que medida os respondentes entendiam que contabilidade forense e perícia contábil criminal são a mesma atividade ou se possuem o mesmo escopo e produzem o mesmo resultado.

Antes de iniciar a coleta dos dados, embora a pesquisa não fosse apenas em especialistas, validou-se o instrumento com aplicação do questionário e posterior discussão do modelo junto a uma amostra reduzida de especialistas em crimes financeiros (2 peritos criminais, 1 agente e 1 papiloscopista), promovendo-se eventuais correções.

Como forma de tabular as respostas, optou-se pela escala Likert de 1 a 5 (1 = discordo totalmente, 2 = discordo parcialmente, 3 = indiferente, 4 = concordo parcialmente e 5 = concordo totalmente), pois essa escala apresenta resultados semelhantes a escala de 1 a 7 e demanda menos tempo dos respondentes (DALMORO; VIEIRA, 2013). A fim de verificar a confiabilidade do instrumento, os resultados encontrados pelos questionários foram validados por meio do Alpha de Cronbach.

Para validação do tamanho da amostra coletada, optou-se por uma formulação² usada em pesquisas nas quais se deseja estimar diversos parâmetros, especialmente proporções (ou percentagens) de ocorrência de determinados atributos (BARBETTA, 2014). Considerando a população de 9000 policiais, com erro amostral tolerável de

1 O questionário aplicado estava estruturado em 4 partes, incluindo um mapeamento de comportamentos delinquentes aceitáveis, tema que será objeto de outro estudo.

2 Essa formulação baseia-se na estimação de uma proporção, no caso de maior heterogeneidade, sob o nível de confiança aproximado de 95% (BARBETTA, 2014).

5%, encontra-se uma amostra mínima recomendada de 383 policiais, sendo n_0 uma primeira aproximação da amostra, n o tamanho da amostra, N o tamanho da população e E_0 o erro amostral tolerável.

$$n_0 = \frac{1}{E_0^2} = \frac{1}{0,05^2} = 400 \quad (1)$$

$$n = \frac{N \times n_0}{N + n_0} = \frac{9000 \times 400}{9000 + 400} = 382,98 \quad (2)$$

Assim, como a pesquisa obteve 388 participações consideradas válidas, tem-se uma amostra representativa para a análise pretendida. Para consolidação e apresentação inicial dos dados, foi elaborada a Tabela 1, a qual contém estatística descritiva para os dados sociométricos.

Tabela 1. Estatística descritiva (dados sociométricos)

Variáveis categóricas	Resultados	
Sexo	Masculino: 346	89,00%
	Feminino: 42	11,00%
Idade	< 24 anos: 1	0,26%
	Entre 24 e 32 anos: 42	10,82%
	Entre 33 e 41 anos: 107	27,58%
	Entre 42 e 50 anos: 148	38,14%
	> 50 anos: 90	23,20%
Cargo	APF: 185	47,68%
	DPF: 73	18,81%
	EPF: 43	11,08%
	PCF: 74	19,07%
	PPF: 13	3,35%
Classe	Especial: 270	69,59%
	Primeira: 13	3,35%
	Segunda: 67	17,27%
	Terceira: 38	9,79%

Variáveis categóricas	Resultados	
Qualificação acadêmica	Graduação: 178	45,88%
	Especialização: 148	38,14%
	Mestrado: 52	13,40%
	Doutorado: 10	2,58%
Experiência profissional na PF	< 6 anos: 84	21,65%
	Entre 6 e 10 anos: 34	8,76%
	Entre 11 e 15 anos: 137	35,31%
	Entre 16 e 20 anos: 91	23,45%
	> 20 anos: 42	10,82%
Experiência profissional fora da PF	< 6 anos: 149	38,40%
	Entre 6 e 10 anos: 102	26,29%
	Entre 11 e 15 anos: 70	18,04%
	Entre 16 e 20 anos: 39	10,05%
	> 20 anos: 28	7,22%
Experiência profissional na área de combate a crimes financeiros	< 6 anos: 298	76,80%
	Entre 6 e 10 anos: 53	13,66%
	Entre 11 e 15 anos: 28	7,22%
	Entre 16 e 20 anos: 6	1,55%
	> 20 anos: 3	0,77%
Treinamento na área de combate a crimes financeiros	Não: 186	47,94%
	Sim: 202	52,06%
Área de atuação no combate a crimes financeiros	Não: 224	57,73%
	Sim: 153	39,43%
	Não sei: 11	2,84%
Considerando apenas os servidores que atuam na área de crimes financeiros (153 respondentes)		
Experiência profissional na área de combate a crimes financeiros	< 6 anos: 90	58,82%
	Entre 6 e 10 anos: 32	20,92%
	Entre 11 e 15 anos: 23	15,03%
	Entre 16 e 20 anos: 5	3,27%
	> 20 anos: 3	1,96%
Treinamento na área de combate a crimes financeiros	Não: 37	24,18%
	Sim: 116	75,82%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Acredita-se que a composição da amostra obtida reflita a população em suas principais características. Participaram da pesquisa 346 homens (89%) e 42 mulheres (11%). Cerca de 66% dos respondentes indicaram idade entre 33 e 50 anos, e 23% mais que 50 anos. Em relação à área de formação³, 169 apontaram possuir o curso de direito, 53 de contabilidade, 46 de administração, 18 de informática, 9 de econo-

3 Os dados de formação dos respondentes não foram tabulados.

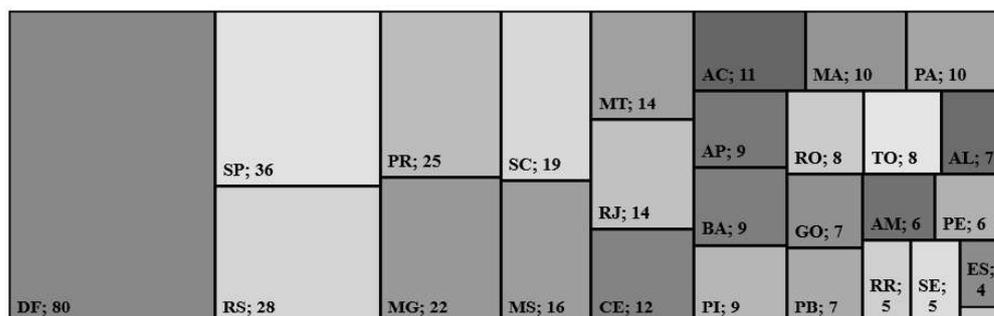
mia e 157 outros cursos, sendo que 73 informaram duas ou mais formações acadêmicas e apenas 13% possuíam mestrado e 3% doutorado. O servidor ocupante do cargo de Agente de Polícia Federal foi o que mais respondeu a pesquisa (185), seguido dos cargos de Perito Criminal Federal (74) e Delegado de Polícia Federal (73). A maior participação de homens na pesquisa, bem como respondentes formados em direito e ocupantes do cargo de agente, foi considerada apropriada, tendo em vista se tratar de um órgão de segurança pública.

A maioria dos participantes sinalizou estar na classe especial (69%), indicando mais de 10 anos de tempo de serviço no órgão. Aproximadamente 64% dos respondentes indicaram ter menos que 10 anos de experiência profissional antes de ingressar na instituição, sendo a maioria destes com menos que 6 anos de experiência. Grande parte da amostra (77%) possuía menos que 6 anos de experiência profissional no combate a crimes financeiros, o que pode ser reflexo da diversidade de atribuições do órgão, mas também da dificuldade de recrutar e manter servidores nos setores ligados ao combate a crimes financeiros.

A maioria dos participantes (58%) não atuava em unidades do órgão voltadas ao combate a crimes financeiros, embora 52% tenham participado de treinamento na área nos últimos 5 anos. Dentre os servidores que apontaram atuar na área (153), 76% (116) sinalizou ter participado de treinamento nos últimos 5 anos.

Todas as unidades da federação participaram da pesquisa. Os estados que mais contribuíram com a pesquisa (Figura 1) foram DF (80), SP (36), RS (28) e PR (25), locais que, nos últimos anos, capitanearam diversas operações policiais contra crimes financeiros, dentre elas a Operação Lava Jato, cujo início se deu no Paraná e depois teve continuidade em diversos estados. Ao que tudo indica, a maior participação do Distrito Federal se deve ao fato de os órgãos centrais da instituição serem localizados em Brasília, havendo assim maior quantidade de servidores nessa cidade.

Figura 1. Distribuição dos participantes da pesquisa.



Obs.: Sistema “UF; quantidade de respondentes”. O estado do Rio Grande do Norte teve 1 participação (item da figura que não possui legenda).

Fonte: Elaborada pelos autores.

4. RESULTADOS

Para apresentar e discutir os dados coletados relativos ao perfil do profissional que atua no combate a crimes financeiros, foi elaborada a Tabela 2 contendo estatística descritiva, o que permitiu conhecer qual a tendência central dos respondentes, tendo sido utilizada a escala *Likert* 1 a 5 (1 = discordo totalmente, 2 = discordo parcialmente, 3 = indiferente, 4 = concordo parcialmente e 5 = concordo totalmente).

Tabela 2. Estatística descritiva.

Variáveis Escala Likert (1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente)	Média	Desvio-padrão
<i>Perfil desejado do profissional que atua no combate a crimes financeiros</i>		
Proatividade	4,69	0,62
Análise dedutiva	4,63	0,63
Pensamento crítico	4,71	0,58
Objetividade	4,77	0,49
Comunicação escrita	4,70	0,54
Atualização	4,83	0,41
Conhecimento multidisciplinar	3,67	1,05
Conhecimento tecnológico	4,73	0,56

<i>Perfil encontrado do profissional que atua no combate a crimes financeiros</i>		
Eu atuo com objetividade	4,34	0,75
Eu me mantenho atualizado	4,05	0,82
Eu demonstro proatividade	4,28	0,76
Eu me vejo apto a utilizar ferramentas computacionais	3,65	1,21

Obs.: Alpha de Cronbach igual a 0,67 para cada seção do questionário (“perfil desejado” e “perfil encontrado”).

Fonte: Elaborada pelos autores.

No que se refere ao perfil desejado do profissional que atua no combate a crimes financeiros, constatou-se uma distribuição fortemente inclinada à direita (alta concordância) para as 8 características pesquisadas, apresentando distribuição com inclinação mais moderada apenas para a característica referente a conhecimento multidisciplinar. Em 7 características, a média foi igual ou superior a 4,63; com desvio padrão não maior do que 0,63. Já para conhecimento multidisciplinar, a média foi 3,67 e o desvio padrão 1,05; o maior identificado no grupo.

Dessa forma, observou-se a importância para o combate a crimes financeiros de determinadas características sinalizadas em estudos anteriores sobre contabilidade forense e perícia criminal. Aspectos de proatividade, análise dedutiva, pensamento crítico, objetividade, comunicação escrita, conhecimento tecnológico e atualização foram destacados pelos policiais como importantes no enfrentamento aos crimes financeiros. Por sua vez, o fator conhecimento multidisciplinar apresentou importância menor que os demais fatores, sinalizando que ter grande conhecimento e experiência em contabilidade, auditoria, investigação, *compliance* e conhecimentos jurídicos não é fator preponderante para atuar nessa área policial.

Quando perguntados sobre 4 características do perfil encontrado nesse profissional, verificou-se novamente distribuição fortemente inclinada à direita (alta concordância), com exceção para a característica conhecimento tecnológico. Enquanto objetividade, atualização e proatividade tiveram média igual ou superior a 4,05 e desvio padrão não maior que 0,82; conhecimento tecnológico teve média e desvio padrão igual a 3,65 e 1,21; respectivamente.

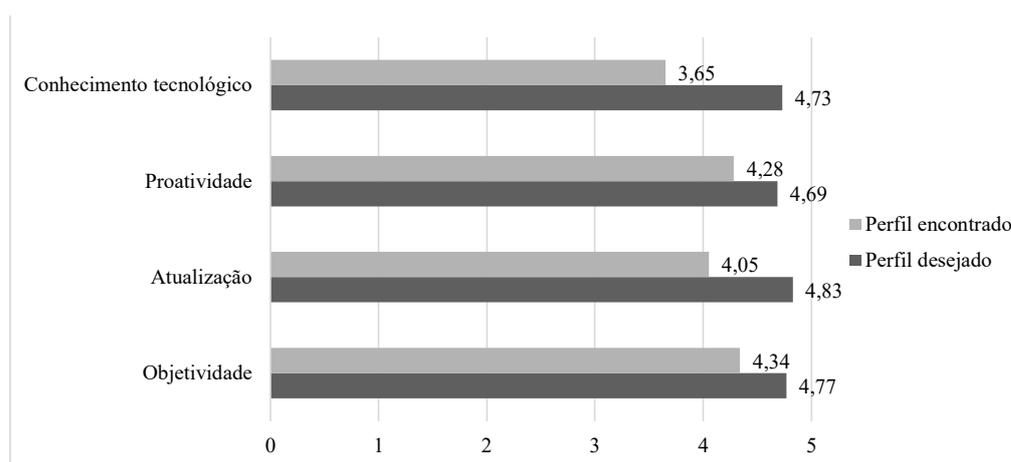
Para comparar a percepção dos respondentes, foi elaborada a Tabela 3, a qual permite avaliar as diferenças entre o perfil desejado e o perfil encontrado do profissional que atua no combate a crimes financeiros, resultado mais facilmente observado na Figura 2. Considerando toda a amostra de 388 participantes, cotejou-se as respostas, tendo como critério de comparação as variáveis objetividade, atualização, proatividade e conhecimento tecnológico.

Tabela 3. Perfil do profissional que combate crimes financeiros na PF.

Variáveis Escala Likert (1 = discordo totalmente 5 = concordo totalmente)	Perfil desejado n = 388 Média (Desvio-padrão)	Perfil encontrado n = 388 Média (Desvio-padrão)
Objetividade	4,7706 (0,4891)	4,3402 (0,7490)
Atualização	4,8299 (0,4091)	4,0541 (0,8257)
Proatividade	4,6881 (0,6210)	4,2835 (0,7588)
Conhecimento tecnológico	4,7320 (0,5571)	3,6521 (1,2136)

Fonte: Elaborada pelos autores.

Figura 2. Perfil do profissional que combate crimes financeiros.



Fonte: Elaborada pelos autores.

Frisa-se que, embora os respondentes tenham considerado conhecimento tecnológico um fator relevante para quem atua nesse campo, essa habilidade ainda não é plenamente encontrada nos servidores que atuam no combate a crimes financeiros. Em tempos de quarta revolução industrial e tecnologias disruptivas, a pesquisa sugere haver uma lacuna a ser preenchida a fim de se ganhar efetividade na persecução penal. Vale registrar que apenas 18 respondentes (4,6% do total de 388) informaram possuir formação em cursos na área de informática, o que pode ser um indicativo da necessidade de ajuste na seleção de candidatos à carreira policial. A Tabela 4 resume os achados da pesquisa sobre o perfil do profissional que atua no combate a crimes financeiros na PF.

Tabela 4. Habilidades relevantes versus habilidades encontradas para o combate a crimes financeiros.

Característica	Considerada pelos policiais como relevante para o combate aos crimes financeiros.	Encontrada nos policiais que atuam no combate aos crimes financeiros.
Proatividade	Concordância alta.	Concordância alta.
Análise dedutiva	Concordância alta.	*
Pensamento crítico	Concordância alta.	*
Objetividade	Concordância alta.	Concordância alta.
Comunicação escrita	Concordância alta.	*
Atualização	Concordância alta.	Concordância alta.
Conhecimento multidisciplinar	Concordância moderada.	*
Conhecimento tecnológico	Concordância alta.	Concordância moderada.

(*) Característica não pesquisada do ponto de vista do perfil encontrado.
Fonte: Elaborada pelos autores.

No que concerne ao questionamento sobre contabilidade forense e perícia criminal, os participantes indicaram discordar que se tratam da mesma atividade (média 2,58), sendo que, quando perguntados se a contabilidade forense e perícia criminal possuem o mesmo escopo e produzem o mesmo resultado, os resultados sinalizaram novamente discordância, porém mais próximo do valor neutro (média

2,74). O desvio padrão foi 1,14 e 1,15, respectivamente, indicando certa dispersão nas respostas, conforme exposto na Tabela 5.

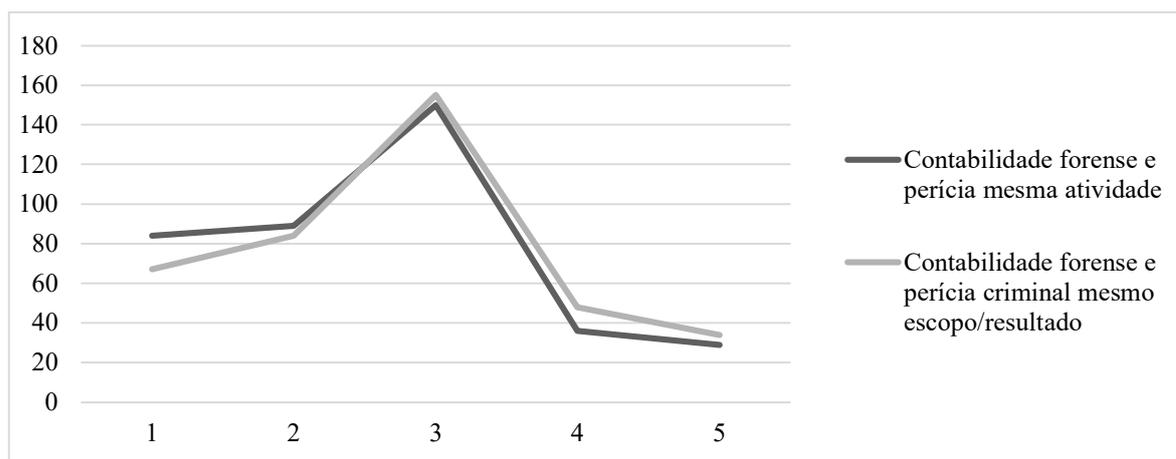
Tabela 5. Estatística descritiva (contabilidade forense *versus* perícia criminal).

Variáveis Escala Likert (1 = discordo totalmente a 5 = concordo totalmente)	Média	Desvio-padrão
Contabilidade forense e perícia criminal são a mesma atividade	2,58	1,14
Contabilidade forense e perícia criminal possuem o mesmo escopo e produzem o mesmo resultado	2,74	1,15

Fonte: Elaborada pelos autores.

Já a Figura 3 demonstra a distribuição das respostas, sendo o eixo das abscissas a escala Likert e o eixo das ordenadas a frequência relativa das respostas. Pode-se observar que grande parte dos participantes sinalizou sua resposta ao centro da escala. De acordo com Dalmore e Vieira (2013), a opção pela resposta central pode significar ambivalência (concorda e discorda ou nem concorda nem discorda) ou indiferença do respondente.

Figura 3. Contabilidade Forense *versus* Perícia Criminal.

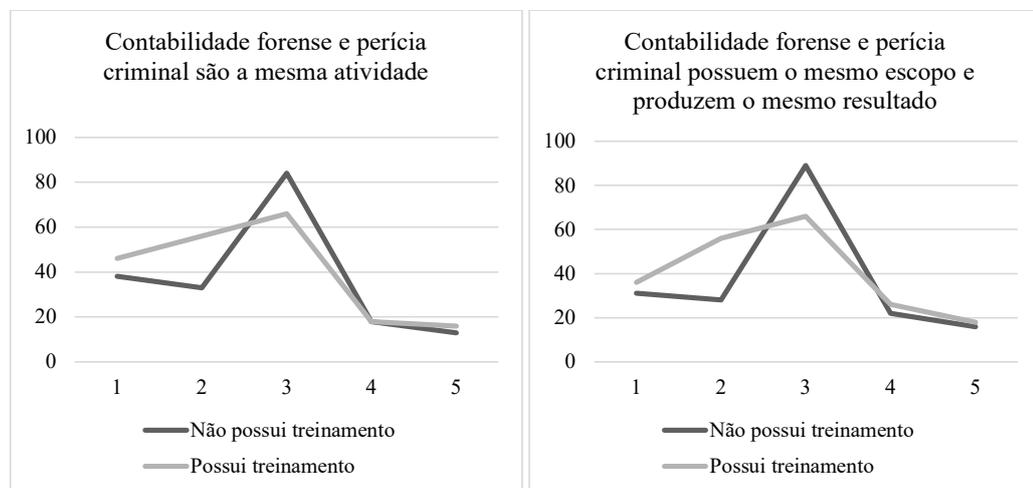


Fonte: Elaborada pelos autores.

Hauser (2018) encontrou evidências de que treinamentos anticorrupção são efetivos na redução de comportamentos corruptos em executivos. A fim de ampliar as análises da presente pesquisa, optou-se por separar os respondentes de acordo com a participação ou não em treinamentos voltados ao combate a crimes financeiros, além de investigar se há diferenças entre as subamostras no que se refere ao entendimento sobre contabilidade forense e perícia criminal.

Constatou-se que os respondentes que não participaram de treinamento mantiveram a maior concentração de respostas ao centro, novamente sinalizando indiferença, incerteza ou neutralidade. Por outro lado, os servidores que participaram de capacitações na área indicaram menos respostas na zona neutra da escala, com maior distribuição de respostas à esquerda, sinalizando maior entendimento de que contabilidade forense e perícia criminal não são a mesma atividade e possuem escopo e resultados diferentes. As respostas dos subgrupos podem ser visualizadas na Figura 4.

Figura 4. Contabilidade Forense *versus* Perícia Criminal, considerando o fator treinamento.



Fonte: Elaborada pelos autores.

Dando continuidade à análise sobre a influência ou não do treinamento no entendimento dos participantes, os pesquisadores optaram pelo uso da estatística descritivo-comparativa. Assim, a amostra com 388 elementos foi dividida em duas subamostras, tendo por base o critério treinamento (se o respondente participou ou não de treinamento voltado ao combate a crimes financeiros nos últimos 5 anos).

As subamostras foram comparadas estatisticamente em relação às duas perguntas que tratavam de contabilidade forense e perícia criminal, utilizando-se testes não pareados para comparação das médias, cujo resultado está apresentado na Tabela 6. (PINHEIRO *et al.*, 2009)

Tabela 6. Estatística descritivo-comparativa (contabilidade forense *versus* perícia criminal).

Variáveis Escala Likert (1 = discordo totalmente 5 = concordo totalmente)	Participou de treinamento n = 202 Média (Desvio-padrão)	Não participou de treinamento n = 186 Média (Desvio-padrão)	Diferença das médias t estatístico (p-valor)
Contabilidade forense e perícia criminal são a mesma atividade	2,5148 (1,1656)	2,6505 (1,1175)	-1,1653 (0,2446)
Contabilidade forense e perícia criminal possuem o mesmo escopo e produzem o mesmo resultado	2,6733 (1,1698)	2,8064 (1,1144)	-1,1430 (0,2537)

Fonte: Elaborada pelos autores. Nível de significância de 5%.

Considerando o nível de significância de 5%, foi possível verificar que não houve diferença estatisticamente significativa entre as subamostras, quando comparados os grupos divididos pela participação ou não em treinamentos. Diante dos gráficos da Figura 4, que sugeriram outra conclusão, procedeu-se ao teste de normalidade das subamostras, uma vez que testes para comparação das médias tem como pré-requisito a distribuição normal. Observou-se que a hipótese de normalidade foi rejeitada⁴ para as respostas do subgrupo que realizou os treinamentos. Considerando que a distribuição não normal das amostras pode ter levado a testes viesados na análise por meio de estatística descritivo-comparativa (PINHEIRO *et al.*, 2006), procedeu-se alternativamente à análise com regressão logística ordenada com auxílio do software *EViews*.

A variável dependente da regressão logística foi representada pelas perguntas que comparavam contabilidade forense e perícia criminal. Para cada pergunta foi criada uma variável, agregando-se os resultados originais em 3 níveis: 1 = discordância (escala original: 1 = discordo totalmente e 2 = discordo parcialmente); 2 = indiferen-

⁴ Jarque-Bera com nível de significância de 5%.

te (escala original: 3 = indiferente); e 3 = concordância (escala original: 4 = concordo parcialmente e 5 = concordo totalmente). Assim, foram estimadas 2 regressões logísticas, uma para cada pergunta que equiparava contabilidade forense e perícia criminal. Como variável independente, utilizou-se nas regressões a variável binária treinamento (1 = possui treinamento e 0 = não possui treinamento). Optou-se por não adicionar variáveis de controle, conforme demonstrado na Tabela 7. Para contornar problemas decorrentes de heteroscedasticidade, foram utilizados os erros padrão corrigidos para heteroscedasticidade de White (BROOKS, 2014; GUJARATI, 2008).

Tabela 7. Variáveis das regressões logísticas.

Variáveis	Descrição
Contabilidade forense e perícia criminal são a mesma atividade	Variável dependente. 1 = discordo 2 = indiferente 3 = concordo
Contabilidade forense e perícia criminal possuem o mesmo escopo e produzem o mesmo resultado	Variável dependente. 1 = discordo 2 = indiferente 3 = concordo
Treinamento	Variável independente binária. 1 = possui treinamento 0 = não possui treinamento

Fonte: Elaborada pelos autores.

Para um nível de significância de 5%, as regressões indicaram novamente que a variável treinamento não é significativa (resultados não tabulados), o que vai ao encontro dos achados sinalizados pelos testes não pareados para comparação das médias. Em suma, seja por meio de testes não pareados para comparação das médias ou através de estimativa de regressão logística, foi verificado que a variável treinamento não é estatisticamente significativa na análise comparativa, embora a análise visual dos gráficos sugira entendimento contrário.

Em relação à comparação entre contabilidade forense e perícia criminal, o resultado da pesquisa indica que há, dentre os policiais federais, certa incerteza quanto às características de cada atividade. Do total de 388 participantes, 150 indicaram a resposta neutra quando in-

dagados se as atividades são iguais e 155 optaram pela resposta central na pergunta que sugeria que as atividades possuem o mesmo escopo e produzem resultados iguais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por propósito analisar o perfil do policial federal que atua no combate a crimes financeiros. Buscou-se mensurar a percepção dos profissionais que atuam na instituição quanto a habilidades apontadas em pesquisas anteriores como importantes para contabilidade forense, bem como revelar (des)equilíbrio entre as habilidades desejadas e as habilidades encontradas nesses profissionais. Ainda, a pesquisa teve por intuito observar o entendimento dos servidores em relação às semelhanças (ou não) entre contabilidade forense e perícia criminal.

Os resultados apontaram que as principais habilidades desejadas são: proatividade, análise dedutiva, pensamento crítico, objetividade, comunicação escrita, atualização e conhecimento tecnológico. Assim, foram confirmadas como características importantes para o combate a crimes financeiros quase todas as habilidades mencionadas em estudos anteriores, destacando-se a exceção para conhecimento multidisciplinar, variável que recebeu menor importância por parte dos participantes da pesquisa, o que vai de encontro ao sugerido por estudos anteriores.

Ponto relevante da pesquisa foi a constatação de lacuna no campo de conhecimento tecnológico, uma vez que essa variável apresentou a maior amplitude entre habilidade desejada e habilidade encontrada nos profissionais que combatem crimes financeiros. O avanço das tecnológicas disruptivas e a modernização das organizações criminosas, aliados ao resultado da pesquisa, indicam que as instituições de segurança pública precisam direcionar esforços em busca de maior difusão de ferramentas computacionais que ampliem a “caixa de ferramentas” dos contadores forenses, o que poderá refletir em maior efetividade no combate aos crimes financeiros, tais como corrupção, lavagem de dinheiro e desvio de recursos públicos.

A pesquisa sinalizou, ainda, haver alguma incerteza por parte

dos policiais federais sobre as semelhanças e diferenças entre contabilidade forense e perícia criminal. Quando questionados se as atividades são iguais, houve predomínio de respostas neutras, o que sugere incerteza ou dúvida. Dentre as explicações possíveis para tal resultado, duas hipóteses são suscitadas: baixa discussão acadêmica/profissional sobre essas atividades ou entendimento equivocado de que as atividades são tão próximas que se equiparam.

Sob o ponto de vista prático, os pesquisadores entendem que as atividades não são iguais, embora haja uma zona comum entre os dois campos de atuação. Enquanto a contabilidade forense orienta uma atuação ampla, exploratória e multidisciplinar, cabendo ser desempenhada por diversos atores, a perícia criminal pauta-se (mas não se limita) nos quesitos e busca ter maior foco durante suas análises, sendo esta atividade atribuição específica de peritos oficiais. Numa visão mais simplista, pode-se entender a perícia criminal contábil-financeira como uma espécie do gênero contabilidade forense, ambas destinadas a auxiliar o Estado na apuração de crimes, ressaltando que todo perito pode desenvolver atividades de contabilidade forense, mas nem todo contador forense pode atuar como perito.

Apesar de os testes estatísticos sinalizarem o contrário, acredita-se, com base na análise gráfica, que treinamentos voltados para o enfrentamento a crimes financeiros sejam medidas oportunas para aumentar a difusão de conhecimentos e reduzir esse quadro de incerteza/neutralidade apontado pelos participantes da pesquisa, no que se refere à contabilidade forense e à perícia criminal.

Como limitações da pesquisa, pode-se mencionar que o estudo contou com a participação apenas de servidores federais que atuam no âmbito da PF, o que restringe os achados relacionados à contabilidade forense no Brasil, pois a atividade é exercida também por outros órgãos e entidades não governamentais, como por exemplo, polícias civis estaduais e empresas privadas de auditoria e advocacia. Outra limitação recai na possibilidade de que os participantes tenham entendido que o resultado da pesquisa poderia ser utilizado indevidamente para outros fins, como indicação para cargo de confiança, seleção para setores com alta concorrência interna, critério para remoção ou até monitoramento das atividades do servidor, enviesando os resultados. Ainda, o período de

aplicação do questionário foi dezembro e janeiro, época em que há maior quantidade de servidores em gozo de férias, o que pode ter limitado o tamanho da amostra (embora considerado estatisticamente adequado).

Apesar dos limites, este estudo teve por intenção contribuir para o desenvolvimento da contabilidade forense no Brasil, uma vez que se propôs a discutir o perfil do profissional que trabalha na área, inclusive sob o ponto de vista dos próprios profissionais. Para eventuais melhorias e estudos futuros, sugere-se o foco em habilidades profissionais específicas para o combate ao crime de corrupção, delito que vem crescendo nas estatísticas criminais, investigando inclusive os impactos profissionais decorrentes de treinamentos anticorrupção. Também se sugere o desenvolvimento de pesquisas relacionadas ao campo tecnológico na contabilidade forense, métodos computacionais de investigação e emprego de ferramentas de Big Data no combate a crimes financeiros, uma vez que foi observada a carência por maior difusão de conhecimento nessa área.

Acredita-se que esta pesquisa possa contribuir com estudos em desenvolvimento na área de contabilidade forense. O conhecimento sobre as habilidades do servidor federal no enfrentamento a crimes financeiros precisa transcender sua função tradicional. Esta se mostra uma agenda de pesquisa fundamental para a ciência social e para as políticas públicas. Por fim, espera-se que este trabalho possa motivar pesquisas semelhantes que busquem aproximar a academia dos praticantes em prol da resolução de problemas da sociedade.

RAFAEL SOUSA LIMA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

DOUTORANDO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. TRABALHA NA POLÍCIA
FEDERAL COMO PERITO CRIMINAL FEDERAL NA ÁREA DE
CONTABILIDADE E ECONOMIA DESDE 2006. SUAS ÁREAS DE
PESQUISA INCLUEM AUDITORIA, CONTABILIDADE FORENSE,
TECNOLOGIA E CRIMES FINANCEIROS.

<http://lattes.cnpq.br/4098463012630611>

ANDRÉ LUIZ MARQUES SERRANO

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

DOUTOR EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS PELA UNIVERSIDADE
DE BRASÍLIA. ATUA COMO PROFESSOR ASSOCIADO NO
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO E NO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.
PESQUISA ESTATÍSTICA APLICADA NO SETOR PÚBLICO,
CAPACIDADE DE PRODUÇÃO E MODELOS DE DECISÃO.

<http://lattes.cnpq.br/9297412598307091>

LUCAS OLIVEIRA GOMES FERREIRA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

DOUTOR EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA UNIVERSIDADE DE
BRASÍLIA. É TAMBÉM PROFESSOR DO DEPARTAMENTO DE
CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS DA UNIVERSIDADE DE
BRASÍLIA E AUDITOR DO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO
(TCU). PESQUISA CONTABILIDADE, FINANÇAS PÚBLICAS E
AUDITORIA.

<http://lattes.cnpq.br/0659153293462243>

ÁLAN TEIXEIRA DE OLIVEIRA

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO

DOUTOR EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE PELA
USP. ATUA COMO PROFESSOR ADJUNTO NA FACULDADE DE
ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA UFRJ. TRABALHA
NA POLÍCIA FEDERAL COMO PERITO CRIMINAL FEDERAL NA
ÁREA DE CONTABILIDADE E ECONOMIA DESDE 2006. SUAS
ÁREAS DE PESQUISA INCLUEM AUDITORIA, CONTABILIDADE
FORENSE, LAVAGEM DE DINHEIRO E CRIMES FINANCEIROS

<http://lattes.cnpq.br/6889694406831606>

Os autores são membros do grupo de pesquisa "Crimes Financeiros e Análise de Redes Sociais" junto à ANP/CNPq.

**DESIRED SKILLS TO FIGHT FINANCIAL CRIMES:
PERCEPTIONS IN A FEDERAL INSTITUTION IN
BRAZIL**

ABSTRACT

The execution of anti-corruption operations by the Brazilian Federal Police results from the strengthening in the country of the web of control, a network of entities that act in the supervision, investigation and punishment of actions related to administrative conduct.

This article analyzes the profile of public servant who works against financial crimes, indicating possible gaps between desired and found skills. The perception of these professionals regarding the comparison between forensic accounting and accounting experts is also investigated. To this end, a survey was carried out by applying a structured questionnaire to the Brazilian Federal Police. The result pointed out qualities considered by the officers as relevant to combat financial crimes and revealed that there is no full reach of some desired skills, especially about the use of computational tools. Furthermore, evidences suggest that there is doubt whether forensic accounting and accounting experts are the same activity. The research may offer a source of data to enhance the discussion about the appropriate professional profile to fighting financial crimes. Also, the paper intends to promote greater dissemination of forensic accounting in Brazil.

KEYWORDS: financial crimes; forensic accounting; criminal expertise.

HABILIDADES DESEADAS PARA COMBATIR LOS DELITOS FINANCIEROS: PERCEPCIONES EN UNA INSTITUCIÓN FEDERAL EN BRASIL

RESUMEN

El estallido de importantes operativos para combatir la corrupción por parte de la Policía Federal de Brasil es el resultado del fortalecimiento en el país de una red de entidades que trabajan en la supervisión, investigación y sanción de actos relacionados con la conducta administrativa. Este artículo analiza el perfil de un servidor público que actúa en la lucha contra los delitos financieros, indicando posibles brechas entre las habilidades deseadas y encontradas en estos profesionales. También se investiga la percepción de estos profesionales con respecto a la comparación entre la contabilidad forense y la criminalística. Por lo tanto, se llevó a cabo una investigación de campo mediante la aplicación de un cuestionario estructurado dentro de la policía federal. El resultado señaló cualidades consideradas por la policía como relevantes para combatir los delitos financieros y reveló que no hay pleno alcance de algunas habilidades deseadas, especialmente con respecto al uso de herramientas computacionales. Además, las pruebas sugieren que hay dudas sobre si la contabilidad forense y la criminalística son la misma actividad. Los progresos proporcionados por la investigación se revelan en la madurez de la discusión sobre el perfil profesional adecuado para hacer frente a los delitos financieros y en la mayor difusión de la contabilidad forense en Brasil.

PALABRAS-CLAVE: delitos económicos; contabilidad forense; experiencia criminal.

6. REFERÊNCIAS

AKKEREN, J. V.; BUCKBY, S.; MACKENZIE, K. A metamorphosis of the traditional accountant: an insight into forensic accounting services in Australia. *Pacific Accounting Review*, v. 25, n. 2, p. 188-216, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/PAR-06-2012-0023>.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Statement on standards for forensic services*, de 01 de janeiro de 2020. Disponível em: <https://future.aicpa.org/resources/download/statement-on-standards-for-forensic-services>. Acesso em: 17 fev. 2020.

AQUINO, Aline A.; IMONIANA, Joshua O. Contabilidade forense e perícia contábil: um estudo fenomenográfico. *Organizações em contexto*, v. 13, n. 26, 2017. Disponível em: <https://www.metodista.br/revistas/revistas-metodista/index.php/OC/article/download/7181/pdf>. Acesso em: 16 set. 2019.

ARANTES, Rogério Bastos. Polícia Federal e construção institucional. In: AVRITZER, L; FILGUEIRAS, F. (org.). *Corrupção e sistema político no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

ARANTES, R. B.; LOUREIRO, M. R.; COUTO, C.; TEIXEIRA, M. A. C. Controles democráticos sobre a administração pública no Brasil: legislativo, tribunais de contas, judiciário e Ministério Público. In: LOUREIRO, M. R.; ABRUCIO, F. L.; PACHECO, R. S. (org.). *Burocracia e política no Brasil: desafios para a ordem democrática no século XXI*. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

AVRITZER, L.; FILGUEIRAS, F. *Corrupção e controles democráticos no Brasil*. Brasília, DF: CEPAL/IPEA, 2011. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1550.pdf. Acesso em: 21 dez. 2002.

BARBETTA, Pedro Alberto. *Estatística aplicada às ciências sociais*. 9. ed. Florianópolis: Editora UFSC, 2014.

BROOKS, C. *Introductory Econometrics for Finance*. 2. ed. Cambridge University Press, 2014.

CARNEIRO, Y. F. F.; SZUSTER, N.; SIQUEIRA, J. R. M.; FONSECA, A. C. P. D. Contabilidade forense: a aplicação da atividade contábil investigativa e sua perspectiva futura no Brasil. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, versão online, v. 21, n. 3, p. 56-73, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/26273>. Acesso em: 04 ago. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TP 01, de 27 de fevereiro de 2015. Dá nova redação à NBC TP 01 – Perícia Contábil. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTP01.doc>. Acesso em: 09 dez. 2019.

CRAIN, M. A.; HOPWOOD, W. S.; PACINI, C.; YOUNG, G. R. *Essentials of forensic accounting*. John Wiley & Sons, 2015.

DALMORO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: o número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *Revista Gestão Organizacional*, v. 6, edição especial, 2013. Disponível em: <https://bell.unochapeco.edu.br/revistas/index.php/rgo/article/view/1386>. Acesso em: 05 ago. 2019.

DIGABRIELE, J. A. An empirical investigation of the relevant skills of forensic accountants. *Journal of Education for Business*, v. 83, n. 6, p. 331-338, 2008. DOI: <https://doi.org/10.3200/JOEB.83.6.331-338>.

DIGABRIELE, J. A.; HUBER, D. W. Topics and methods in forensic accounting research. *Accounting Research Journal*, v. 28, n. 1, p. 98-114, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/ARJ-08-2014-0071>.

EIYA, O.; OTALOR, J. I. Forensic accounting as a tool for fighting financial crime in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, v. 4, n. 6, p. 18-25, 2013.

GILMOUR, N. Understanding the practices behind money laundering: a rational choice interpretation. *International Journal of Law, Crime and Justice*, v. 44, p. 1-13, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ijlcj.2015.03.002>.

GUJARATI, D. N. *Econometria Básica*. Tradução: Denise Durante,

- Mônica Rosemberg, Maria Lúcia G. L. Rosa. 5. ed. AMGH, 2008.
- HAUSER, Christian. Fighting against corruption: does anti-corruption training make any difference? *Journal of Business Ethics*, v. 159, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3808-3>.
- HEGAZY, S.; SANGSTER, A.; KOTB, A. Mapping forensic accounting in the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v. 28, p. 43-5, 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2016.12.004>.
- HUBER, W. D.; DIGABRIELE, J. A. Research in forensic accounting - what matters? *Journal of Theoretical Accounting Research*, v. 10, n. 1, p. 40-70, 2014. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2417402. Acesso em: 05 abr. 2019.
- LEVCOVITZ, Silvio. *A corrupção e a atuação do judiciário federal 1991 – 2010*. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufscar.br/handle/ufscar/1027>. Acesso em: 22 dez. 2020.
- LOUWERS, Timothy J. The past, present, and future (?) of crime-related forensic accounting methodology. *Accounting Research Journal*, v. 28, n. 1, p. 4-9, 2015. DOI: <https://doi.org/10.1108/ARJ-04-2015-0047>.
- LUCCAS, R. G.; RELVAS, T. R. S. *O contador forense na investigação e combate a fraudes no Brasil: aplicação da técnica delphi*. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 10., 2013. Disponível em: <https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos132013/662.pdf>. Acesso em: 04 jul. 2019.
- MADEIRA, Lígia M.; GELISKI, Leonardo. O combate a crimes de corrupção pela justiça federal da região Sul do Brasil. *Revista de Administração Pública*, v. 53, n. 6, p. 987-1010, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1590/0034-761220180237>.
- PINHEIRO, J. I. D.; CUNHA, S. B.; CARVAJAL, S. R.; GOMES, G. C. *Estatística básica: a arte de trabalhar com dados*. Elsevier, 2009.

PORTER, S. F.; CRUMBLY, D. L. Teaching interviewing techniques to forensic accountants is critical. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, v. 4, n. 1, p. 122-146, 2012. Disponível em: http://web.nacva.com/JFIA/Issues/JFIA-2012-1_5.pdf. Acesso em: 30 dez. 2019.

PRAÇA, S.; TAYLOR, M. M. Inching toward accountability: the evolution of Brazil's anticorruption institutions, 1985–2010. *Latin American Politics and Society*, v. 56, n. 2, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1548-2456.2014.00230.x>.

REZAEI, Zabihollah; WANG, Jim. Relevance of big data to forensic accounting practice and education. *Managerial Auditing Journal*, v. 34, n. 3, p. 268-288, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1633>.

RIAHI-BELKAOUI, A. *The architecture of fraud in the accounting environment*. 2017. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3065381. Acesso em: 22 out. 2019.

SANTOS, Marlon O. C. Corrupção política: a possibilidade de enquadramento da mercancia da influência política nos crimes de corrupção passiva e ativa. *Revista Brasileira de Ciências Policiais*, v. 10, n. 1, p. 171-212, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.31412%2Frbcp.v10i1.630>.

SANTOS FILHO, Carlos R.; CARLOS, Flávio A.; COSTA, Fábio M. Habilidades relevantes para a perícia contábil criminal: a percepção dos peritos e delegados da polícia federal. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 11, n. 1, p. 69-89, 2017. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/download/1446/1209/>. Acesso em: 19 jun. 2019.

SILVA, A. M. C.; BRAGA, E. C.; LAURENCEL, L. DA C. A corrupção em uma abordagem econômico-contábil e o auxílio da auditoria como ferramenta de combate. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 20, n. 1, p. 95-117, 2009. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/575>. Acesso em: 21 jun. 2019.

SILVA, B. B.; OLIVEIRA, J. G.; MOREIRA, W. S.; SOEIRO, T. M.; ARAÚJO, J. G. N. Produção acadêmica sobre perícia contábil nos periódicos nacionais de contabilidade: uma análise do

último decênio. *Revista de Contabilidade da UFBA*, v. 12, p. 98-114, 2018. Disponível em: <https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/21961>. Acesso em: 12 jun. 2019.

TAYLOR, John. *Forensic Accounting*. Financial Times Prentice Hall/Pearson, 2011.

VAN ONNA, J. From the avalanche to the game: white-collar offenders on crime, bonds and morality. *Crime, Law and Social Change*, v. 74, p. 1-27, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10611-020-09899-x>.

WARREN, Mark E. What does corruption mean in democracy? *American Journal of Political Science*, v. 48, n. 2, p. 328-342, 2004. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.0092-5853.2004.00073.x>.

WELLS, J. T. *Principles of Fraud Examination*. Wiley, 2014.