

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças

Empresariais

**EFEITOS NA APRENDIZAGEM PARA AUDITORIA
INTERNA NA MITIGAÇÃO DO RISCO DE
CORRUPÇÃO NAS EMPRESAS ENVOLVIDAS COM
A OPERAÇÃO LAVA JATO**

Antônio Edson Maciel dos Santos

São Paulo

2019

Antônio Edson Maciel dos Santos

**EFEITOS NA APRENDIZAGEM PARA AUDITORIA
INTERNA NA MITIGAÇÃO DO RISCO DE CORRUPÇÃO
NAS EMPRESAS ENVOLVIDAS COM A OPERAÇÃO LAVA
JATO**

**Trabalho de Conclusão apresentado ao
Programa de Pós-Graduação em
Controladoria e Finanças Empresariais
da Universidade Presbiteriana
Mackenzie como requisito parcial para
obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Finanças Empresariais.**

Orientadora: Profa. Dra. Liliane Cristina Segura

São Paulo

2019

S237e Santos, Antônio Edson Maciel.

Efeitos na aprendizagem para auditoria interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato / Antônio Edson Maciel Santos.

143 f.: il.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

Orientador: Prof^a. Dra. Liliane Cristine Segura.

Bibliografia: f. 116-129

1. Auditoria interna. 2. Aprendizagem organizacional. 3. Corrupção. 4. Operação Lava Jato. I. Segura, Liliane Cristina, orientador. II. Título.

CDD 657.45

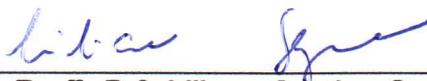
ANTÔNIO EDSON MACIEL DOS SANTOS

EFEITOS NA APRENDIZAGEM PARA AUDITORIA INTERNA NA
MITIGAÇÃO DO RISCO DE CORRUPÇÃO NAS EMPRESAS ENVOLVIDAS
COM A OPERAÇÃO LAVA JATO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para obtenção do título de Mestre em Controladoria e Finanças Empresariais.

Aprovado em: 09 / 08 / 2019

BANCA EXAMINADORA



Prof^ª. Dr^ª. Liliane Cristina Segura – Orientadora
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof^ª. Dr^ª. Ana Lucia Fontes de Souza Vasconcelos – Examinadora Interna
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Joshua Onome Imoniana – Examinador Externo
Universidade de São Paulo

À minha filha, Tainá, pela inspiração e motivação, para continuar estudando e pela responsabilidade de educar pelo exemplo e não somente com palavras.

A toda minha família e amigos, a quem devo meu caráter, minha formação intelectual e espiritual. E, a todos aqueles que, de alguma forma, eu possa contribuir na busca do conhecimento e suas carreiras profissionais.

AGRADECIMENTOS

Aos Professores do Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie, os quais participaram com conhecimentos e sugestões ao longo do curso, em especial, ao Professor Dr. Luiz Carlos Jacob Perera, que me incentivou a pesquisar este tema e ao Coordenador do curso Prof. Dr. Henrique Formigoni, pela confiança e oportunidades oferecidas.

À Professora Dra. Liliane Cristina Segura, orientadora, pelas sugestões e recomendações em todos os momentos em que foi necessária sua ajuda.

Aos Professores Doutores Joshua Onome Imoniana e Ana Lucia Fontes de Souza Vasconcelos, membros da banca examinadora, que contribuíram de forma enriquecedora – durante o processo de qualificação e de avaliação – com seus conhecimentos e recomendações.

Aos amigos e colegas do Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças Empresariais da Universidade Presbiteriana Mackenzie, com os quais tive o prazer de conviver, aprender e trocar experiências ao longo do curso.

Aos entrevistados, que colaboraram de forma muito significativa com minha pesquisa, disponibilizando suas concorridas agendas e compartilhando suas experiências para contribuir com a profissão da Auditoria Interna.

Ao Instituto de Auditores Internos do Brasil que contribuiu muito como fonte de inspiração, pesquisa e de relacionamento com profissionais de Auditoria Interna.

Às revisoras Yeda Camargo e Sheila Ladeira que não mediram esforços para concluir suas revisões no prazo necessário, demonstrando excelência e comprometimento em seus trabalhos.

Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende (Leonardo da Vinci).

RESUMO

Objetivo do Trabalho: Este estudo teve como objetivo demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento. Os principais referenciais pesquisados foram: Aprendizagem e Cultura Organizacional, Fraudes Corporativas, Corrupção, Operação Lava Jato, Auditoria Interna, Governança, Riscos e *Compliance*. Destacaram-se, entre outros autores: Argyris e Schon, Abramo e órgãos, como: Instituto dos Auditores Internos (IIA), Transparência Internacional (TI), Ministério Público Federal (MPF) e o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC).

Design/metodologia/abordagem: O método aplicado para a realização da pesquisa caracterizou-se por uma pesquisa explicativa com abordagem qualitativa, realizada com responsáveis das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato. Os dados foram coletados mediante entrevistas semiestruturada e não estruturada e, para a interpretação das entrevistas, foi utilizada a análise de conteúdo.

Resultados: Concluiu-se que os principais efeitos de aprendizados para as Auditorias interna, foram: (i) maior foco na mitigação do risco de corrupção; (ii) priorização de investimentos em aumento de pessoal; treinamentos e tecnologia; (iii) melhoria da eficiência e da qualificação da Auditoria Interna, e (iv) criação de oportunidade de negócio. Também foi possível concluir que as Auditorias Internas se demonstraram independentes em suas atuações, bem como ficou clara a objetividade de seus respectivos responsáveis. Quando o assunto é a preparação para mitigação de risco de corrupção, observou-se que as Auditorias Internas têm tido preparação relevante, mas ainda existem oportunidades para melhorar. Quando comparada a prática das Auditorias Internas com a aderência ao IPPF – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA, concluiu-se que essa aderência é parcial por parte das empresas pesquisadas, uma vez que a auditoria de cultura foi pouco explorada pelas empresas pesquisadas.

Implicações práticas: Este trabalho possibilitará que as Auditorias Internas de outras organizações utilizem como referências o resultado da pesquisa para ajudar suas empresas a mitigarem o risco de corrupção, que na prática resultou em Auditorias mais bem estruturadas, independentes e mais preparadas para mitigação do risco de corrupção.

Originalidade e contribuições: Na revisão da literatura, não identificou-se registros de pesquisa que tivesse abordado o aprendizado da Auditoria Interna em casos de corrupção. Nesse sentido, o estudo também ofereceu uma contribuição científica e a formulação de novas perguntas a serem respondidas sobre a Auditoria Interna.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Aprendizagem Organizacional; Corrupção; Operação Lava Jato.

ABSTRACT

Purpose: The objective of this study was to identify the learning effects for Internal Audit in mitigating the risk of corruption in the companies involved in the Lava Jato Operation, comparing before and after the event. The main references researched were: Organizational Learning and Culture, Corporate Fraud, Corruption, Lava Jato Operation, Internal Auditing, Governance, Risk and Compliance. The study is based on authors and references such as: Argyris and Schon, Abramo and Institute of Internal Auditors (IIA), Transparency International (TI), Federal Public Ministry (MPF) and the Brazilian Institute of Corporate Governance (IBGC).

Design/methodology/approach: The method used to conduct the research was characterized in an explanatory research with a qualitative approach, performed with managers responsible of the Internal Auditors of the companies involved in the Lava Jato Operation, the data were collected through semi-structured and unstructured interviews and for the interpretation of the interviews content analysis was used. In view of the research.

Results: its results showed that the main learning effects for Internal Audits were: (i) greater focus on mitigating the risk of corruption; (ii) prioritization of investments in people, training and technology; qualification of Internal Auditing and (iv) creation of business opportunity. Moreover, the Internal Auditing was independent in its activities, as well as the objectivity of his managers. When the subject is preparing for risk mitigation of corruption, it has been noted that Internal Auditing have had relevant preparation, but there are still opportunities for improvement. When compared to the practice of Internal Auditing with the adherence to IPPF - Audit of anti-bribery and anticorruption programs, issued by the IIA, the study points out that this adherence is partial on the part of the companies studied, since the audit of culture was little explored by the companies researched.

Practical implications: It is worth highlighting that the issues explored in this study, as well its results, can contribute to the Internal Auditing to be better prepared to help mitigate the corruption risk of their respective organizations, which in practice has resulted in better structured, independent and better prepared audits to mitigate the risk of corruption .

Originality/value: In the literature review, no research records were identified that addressed the Internal Auditing learning in cases of corruption. In this sense, the study also offered a scientific contribution and the formulation of new questions to be answered about Internal Auditing.

Keywords: Internal Auditing. Organizational Learning. Corruption. Lava Jato Operation.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figuras

Figura 1 - Motivos pelos quais a Auditoria Interna não audita a cultura	29
Figura 2 - Representação gráfica do esquema de desvios de recursos.....	45
Figura 4 - <i>International professional practices - IPPF</i>	56
Figura 5 - <i>Compliance</i> no sistema de governança corporativa	66
Figura 6 - Três linhas de defesa da gestão de riscos e controles	68
Figura 7 - Trabalhos analisados relacionados ao tema	73
Figura 9 - Resumo das respostas das perguntas de 01 a 13.....	86
Figura 10 - Resumo das respostas das perguntas de 14 a 21	92
Figura 11 - Resumo das respostas das perguntas de 22 a 33	96
Figura 12 - Resumo das respostas das perguntas de 34 a 41	101

Tabelas

Tabela 1 - <i>Ranking</i> do índice de percepção da corrupção de 2015 a 2018	34
Tabela 2 - Principais casos de corrupção no Brasil.....	42

Quadros

Quadro 1 - Aprendizados para Auditoria Interna com o caso FIFA	23
Quadro 2 - O que auditar e mensurar na cultura organizacional.....	28
Quadro 3 - Matriz de amarração	79
Quadro 4 - Objetivo específico 1	85
Quadro 5 - Principais aprendizados para Auditoria Interna.....	89
Quadro 6 - Objetivo específico 2	91
Quadro 7 - Atributos de independência.....	94
Quadro 8 - Objetivo específico 3	95
Quadro 9 - Atuação da Auditoria Interna no risco de corrupção.....	98
Quadro 10 - Objetivo específico 4	100
Quadro 11 - Aderência ao IPPF – Auditoria de programas anticorrupção	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
AICPA	<i>Institute of Certified Public Accountants</i>
CGU	Controladoria Geral da União
CNI	Conferência Nacional da Indústria
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DAJ	Departamento Americano de Justiça
EUA	Estados Unidos da América
FBI	<i>Federal Bureau of Investigation</i>
FCPA	<i>Foreign Corrupt Practices Act</i>
FIFA	<i>Federation International of Football Association</i>
GRC	Governança Riscos e <i>Compliance</i>
IBGC	Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPCORR	Índice da Percepção da Corrupção
IPPF	<i>International Professional Practices Framework</i>
MPF	Ministério Público Federal
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOX	<i>Sarbanes Oxley</i>
TI	Transparência Internacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA.....	15
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA.....	16
1.3 OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	17
1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES.....	18
1.5 LIMITAÇÕES DE ESCOPO.....	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1 APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL.....	20
2.2 APRENDIZADO DA AUDITORIA INTERNA COM O CASO DE CORRUPÇÃO DA FIFA.....	23
2.3 CULTURA ORGANIZACIONAL.....	24
2.4 AUDITORIA DA CULTURA ORGANIZACIONAL.....	26
2.5 FRAUDES CORPORATIVAS.....	29
2.6 CORRUPÇÃO E SEUS CONCEITOS.....	32
2.7 CORRUPÇÃO NO MUNDO.....	34
2.7.1 <i>Caso Watergate</i>	37
2.7.2 <i>Caso Mãos Limpas ou Mani Pulite</i>	38
2.7.3 <i>Caso Federation International of Football Association (FIFA)</i>	39
2.8 CORRUPÇÃO NO BRASIL.....	40
2.8.1 <i>Principais casos de corrupção no Brasil</i>	41
2.9 OPERAÇÃO LAVA JATO.....	42
2.10 Marco regulatório no combate à corrupção.....	46
2.11 AUDITORIA INTERNA.....	50
2.11.1 Origem e Evolução Histórica da Auditoria Interna	50
2.11.2 A importância da Auditoria Interna	52
2.11.3 Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF	55
2.11.4 Independência e Objetividade da Auditoria Interna	57
2.11.5 O Papel da Auditoria Interna na Mitigação dos Riscos de Corrupção ...	60
2.12 GOVERNANÇA, RISCOS E COMPLIANCE (GRC).....	62
2.13 TRÊS LINHAS DE DEFESA DA GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES...	67
2.14 TRABALHOS RELACIONADOS AO TEMA.....	69
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	75
3.1 TIPO DE PESQUISA.....	75
3.2 MÉTODO DE PESQUISA.....	76
3.3 POPULAÇÃO DA PESQUISA.....	77

3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS.....	78
3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS.....	82
3.6 FLUXO DA PESQUISA.....	83
4 DADOS E RESULTADOS DA PESQUISA.....	84
4.1 INFORMAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS DADOS.....	84
4.2 RESULTADOS DA PESQUISA.....	84
4.2.1 <i>Objetivo Específico 1</i>	84
4.2.1.1 <i>Das Perguntas 01 a 13</i>	85
4.2.2 <i>Objetivo Específico 2</i>	91
4.2.2.1 <i>Das Perguntas 14 a 21</i>	91
4.2.3 <i>Objetivo Específico 3</i>	95
4.2.3.1 <i>Das Perguntas 22 a 33</i>	95
4.2.4 <i>Objetivo Específico 4</i>	100
4.2.4.1 <i>Das Perguntas 34 a 41</i>	100
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	104
5.1 CONCLUSÕES.....	104
REFERÊNCIAS.....	107
APÊNDICES.....	122
APÊNDICE A – RESUMO DO DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA.....	122
APÊNDICE B - ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO...123	123
APÊNDICE C – ENTREVISTA NÃO ESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO..126	126
APÊNDICE D – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 01.....	127
APÊNDICE E – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 02.....	128
APÊNDICE F – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 03.....	129
APÊNDICE G – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 04.....	130
APÊNDICE H – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 05.....	131
APÊNDICE I – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 06.....	132
APÊNDICE J – ENTREVISTAS REALIZADAS – NÃO ESTRUTURADA – ENTREVISTA 07.....	133
APÊNDICE K – TRABALHOS ANALISADOS RELACIONADOS AO TEMA.....	134
ANEXOS.....	135
ANEXO A – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2015.....	135

ANEXO B – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2016.....	136
ANEXO C – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2017.....	137
ANEXO D – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2018.....	138
ANEXO E – 10 MEDIDAS CONTRA CORRUPÇÃO.....	139
ANEXO F – O QUE AUDITAR E MENSURAR NA CULTURA ORGANIZACIONAL.....	143

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

Na visão de Speck *et al.* (2000), o debate sobre corrupção aumentou e ganhou densidade, principalmente na primeira década do século XXI, sendo que os indicadores mais utilizados para quantificar a corrupção foram: (1) os escândalos relatados na mídia; (2) as condenações contabilizadas nas instituições ligadas à esfera penal, e (3) as informações obtidas em pesquisa entre cidadãos.

O caso, envolvendo corrupção na empresa estatal brasileira Petrobras, com forte repercussão nacional e internacional, foi denominado Operação Lava Jato. Foi considerada a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve (MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL - MPF, 2019).

Segundo Pilcher (2014), os casos de corrupção, envolvendo empresas do setor público, podem ter uma relação direta com os políticos, corroborando o conceito original da teoria da agência de que a assimetria da informação existe entre o agente-principal com os agentes, esperando maximizar sua própria riqueza, cabendo também a empresas governamentais, podendo ser aplicado ao Governo.

Quando se analisa como combater a corrupção, Henderson (2013) salienta que a Auditoria Interna tem um papel fundamental na luta de combate à corrupção, sendo uma das atividades mais importantes para um programa eficaz. O autor ainda destaca que as Auditorias Internas de anticorrupção são as mais abrangentes e eficazes para a realização de ações na mitigação do risco de corrupção.

Nesse sentido, Terzian (2016, p. F2) expõe que:

A entrada da Lei nº 12.846/13, também conhecida como Lei Anticorrupção Brasileira, intensificou o processo de mitigação de fraudes e levou as empresas a redobrar a atenção em torno de sua governança. Por conta de novas demandas, a Auditoria Interna tem crescido no Brasil, uma vez que é vista como área fundamental de apoio à adequação das empresas à Lei anticorrupção.

Chambers (2014) destaca que, ao fazer uma retrospectiva, sempre é importante, para os auditores internos, avaliar o que ocorreu. A auditoria, quando bem utilizada, possibilita que os auditores aprendam com suas experiências e consolidem seu aprendizado.

Takahashi (2007) salienta que a aprendizagem organizacional engloba a noção de mudança, assume uma natureza coletiva, tem foco na ação, experimentação e no compartilhamento do conhecimento e é um processo contínuo e abrangente que pode ocorrer na organização, mesmo que ela não tenha ciência desse processo, e que pode ser despertada por eventos. Nesse caso, foi a operação Lava Jato.

Nesse sentido, este estudo tem como objetivo demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção em empresas envolvidas com a Operação Lava Jato.

Este trabalho é composto por cinco capítulos. O primeiro é a Introdução, contendo o tema e o projeto de pesquisa. O capítulo dois apresenta o referencial teórico que fundamenta este trabalho, em que a literatura consultada busca reafirmar a importância da Auditoria Interna como elemento essencial na mitigação de riscos de corrupção. O capítulo três apresenta os procedimentos metodológicos que foram utilizados. O capítulo quatro apresenta as análises dos resultados da pesquisa. E, ao final do trabalho, no capítulo cinco, estão as considerações finais.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Booth, Colomb e Williams (2008) e Martins e Thephilo (2007) afirmam que o problema de pesquisa emerge quando seu fundamento lógico implica não aquilo que o pesquisador fará, mas o que não tem conhecimento, porém, deveria ter. Mencionam os autores que um problema de pesquisa tem sua origem: (a) na inquietação; (b) na dúvida; (c) no interesse, e (d) na curiosidade sobre um determinado assunto não conhecido e/ou uma questão que ainda não foi resolvida.

A Controladoria Geral da União (CGU, 2009), enfatiza que o fenômeno da corrupção, ao contrário do que se pensa, não afetou somente governos, mas, também, indistintamente, cidadãos, entidades públicas e instituições privadas: (a) provocando a concorrência desleal; (b) comprometendo o crescimento econômico, e (c) inibindo novos investimentos. O país inteiro foi prejudicado. Para controlar a corrupção, é preciso conjugar esforços de cidadãos, empresas e governo para um mesmo propósito: promover um ambiente de integridade na esfera pública e na esfera privada.

Lupion (2016) declara que os escândalos recentes de corrupção, envolvendo grandes empresas, como os revelados pelas operações Zelotes e Lava Jato, indicam brechas nos sistemas públicos de controle.

Segundo pesquisa da Conferência Nacional da Indústria (CNI, 2016), a corrupção foi apontada como o problema mais grave do país em 2016. Para 65% da população, a corrupção é um problema extremamente grave. Na comparação com 2014, a corrupção passou do terceiro para o primeiro lugar entre os principais problemas enfrentados pelo país.

Dentro do contexto supramencionado, este estudo se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa:

Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato? (grifo nosso).

1.3 OBJETIVO GERAL E OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Este estudo tem, como objetivo, demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção em empresas, denominadas, neste estudo, por A, B, C e D, envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento. As verdadeiras razões sociais das empresas e dos respondentes da pesquisa serão preservadas, em virtude da confidencialidade, preocupando-se, portanto, em não expor as empresas e nem seus respondentes.

O estudo possui também os seguintes objetivos específicos: (1) identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após a Lava Jato; (2) avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações pesquisadas; (3) entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar; (4) comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao *International Professional Practices Framework (IPPF) – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção*, emitida pelo *The Institute of Internal Auditors (IIA)*.

1.4 JUSTIFICATIVAS E CONTRIBUIÇÕES

Na revisão da literatura, foram encontrados poucos registros de trabalhos realizados até o momento a respeito da atuação da Auditoria Interna relacionada com a Operação Lava Jato. Assim, este trabalho aborda quais os efeitos no aprendizado para a Auditoria Interna nesse esquema de corrupção, com ampla cobertura nacional e internacional, envolvendo a maior empresa estatal do país e as principais empreiteiras do Brasil.

O estudo é relevante na medida em que se destinou foco e esforço na identificação do aprendizado que as Auditorias Internas tiveram, sendo um órgão cada vez mais presente na governança corporativa das organizações.

Nesse sentido, Ramamoorti e Siegfried (2015) salientam que o papel da Auditoria Interna, na governança organizacional, tem aumentado sua importância, após a recente crise financeira global e a série contínua de fracassos de governança nos setores financeiro e público do mundo.

Para Fragoso e Araújo (2014), o Brasil está entrando em uma nova era de maturidade de seu ambiente de negócios. Com a entrada em vigor da Lei Nº 12.846/13, o País se alinhou às mais rigorosas e avançadas legislações de combate à corrupção vigentes no mundo, adicionando um desafio para as organizações no tocante à governança corporativa e à gestão de riscos e controles internos, provocando mudanças profundas, as quais envolvem diretamente a cultura organizacional.

Uma pesquisa realizada pela *Deloitte Touche Tohmatsu* (2016), em parceria com o IIA Brasil, *Auditoria Interna no Brasil - Análise comparativa das tendências globais para uma função em transformação*, constatou que o tema anticorrupção está na agenda dos líderes das Auditorias Internas do Brasil nos próximos anos.

A forma como se faz negócio atualmente é reflexo da cultura e da visão do mundo. Nesse aspecto, é inegável que o Brasil passa por uma evolução significativa com a adoção de regras mais claras e transparentes para a atuação das empresas. Não só as organizações, mas a sociedade como um todo tem a ganhar com esta mudança, (FRAGOSO; ARAÚJO, 2014, p. 2).

Este estudo se propõe a oferecer uma contribuição científica, pouco explorada no Brasil, bem como fornecer subsídio para que o IIA promova discussões sobre o tema, pelos debates e seminários, motivando a comunidade de Auditoria

Interna a pesquisar e refletir sobre o tema, bem como uma referência para que as Auditorias Internas de outras organizações possam aplicar de forma prática e ajudar suas empresas na mitigação do risco de corrupção.

1.5 LIMITAÇÕES DE ESCOPO

Este estudo não se propõe a pesquisar as Auditorias Internas de todas as empresas envolvidas na Operação Lava Jato, mas especificamente quatro grandes multinacionais brasileiras, com forte repercussão na mídia e com impacto de imagem e financeiro para as organizações, que serão representadas por letras do alfabeto, a saber: empresa A, empresa B, empresa C e empresa D.

Outra limitação refere-se ao fato de a Operação Lava Jato ainda estar em andamento na ocasião da elaboração deste trabalho, possibilitando que novos fatos possam surgir nas empresas pesquisadas, bem como novas empresas podem serem envolvidas, proporcionando novos efeitos de aprendizagem às Auditorias Internas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem como objetivo discorrer sobre os principais aspectos conceituais que norteiam o trabalho, por meio de uma revisão resumida da literatura nacional e internacional, com o propósito de dar suporte à pesquisa. Contempla, inicialmente, a aprendizagem organizacional, cultura organizacional e fraudes corporativas; posteriormente, discute-se o conceito de corrupção com seus principais casos no mundo e no Brasil.

Dando continuidade ao referencial teórico, são abordados os temas como Operação Lava Jato, o marco regulatório no combate à corrupção; na sequência, é aprofundado o tema Auditoria Interna, considerando sua origem, importância, independência e o seu papel na mitigação do risco de corrupção nas organizações.

Para concluir o tema referenciado, foram incluídos Governança, Riscos e *Compliance*, enfocando principais conceitos e as três linhas de defesa de riscos e controles, e encerrou-se com análises de outros trabalhos relacionados ao tema pesquisado.

2.1 APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL

Segundo Prange (2001) o processo de aprendizagem organizacional constitui-se em um campo de estudo que discute a forma de apropriação do conhecimento pela organização.

Conceituar aprendizagem organizacional tem sido um desafio. Não existe uma uniformidade de conceito, pois diversos autores possuem entendimentos variados. Para Huber (1991), corresponde ao processamento de informações que transforma o espectro dos comportamentos organizacionais potenciais, enquanto Crossan *et al.* (1999) enxergam aprendizagem organizacional como o principal meio de renovação estratégica. Já, Simon (1996) defende que aprendizagem é um fenômeno individual que se realiza na mente dos indivíduos e que uma organização aprende por meio das aprendizagens de seus membros e pela incorporação de novos membros que detêm novos conhecimentos.

Argyris e Schon (1978) tratam a aprendizagem organizacional como processo de identificação e correção de erros. Para os autores, o erro é considerado como um

desvio cometido entre as intenções dos colaboradores e a consolidação deste. Assim, os indivíduos da organização experimentam uma situação de problema e procuram resolvê-lo. Amorin e Fischer (2009, p. 111), ao estudarem Argyris e Schon, corroboram esta perspectiva ao afirmarem que “dessa contradição emerge um comportamento defensivo em relação à detecção de erros e/ou problemas e sua consequente correção”.

Shrivastava (1983) destaca seis pressupostos sobre a aprendizagem organizacional, que são aqui assumidos: (1) é um processo organizacional influenciado por aspectos sociais, políticos e estruturais; (2) envolve o compartilhamento de pressupostos e de conhecimentos entre os indivíduos; (3) está relacionado à experiência da organização e seu resultado é organizacionalmente partilhado, (4) envolve mudanças nos pressupostos ou esquemas de referência, (5) ocorre em diversos níveis e pode ser institucionalizada na forma de sistemas de aprendizagem, e (6) envolve mecanismos formais e informais de compartilhamento de informações gerenciais. Para o autor, sistemas de aprendizagem são os mecanismos que permitem a institucionalização dos próprios meios de aprendizagem.

Nicolini e Mezner (1995) mostram como o campo da aprendizagem organizacional é caracterizado por uma diversidade de conceitos. Apesar dos avanços nos estudos do tema, a diversidade se mantém atualmente. Neste sentido, Antonello e Godoy (2010) apontam que o tema está na pauta de pesquisas há mais de três décadas, mas somente após os anos 1990 é que atraiu um número significativo de pesquisadores.

Quanto aos níveis de aprendizagem, assume-se que a aprendizagem pode ocorrer em nível individual, grupal, organizacional e interorganizacional (FLEURY; FLEURY, 2004).

Para Leonard-Barton (1992), uma competência pode ser considerada como um sistema, o que impossibilita a concentração exclusiva em elementos individuais. Assim sendo, pode-se destacar que as interações múltiplas entre os indivíduos, os processos, a organização e a cultura são fundamentais para o desenvolvimento de competências. Considerando-se este fator, Leonard-Barton (1992) e Mills *et al.* (2002) reconhecem que uma determinada empresa apresenta um nível de competitividade superior quando sua origem está na percepção externa de que esta possui uma habilidade distintiva para realizar alguma atividade, o que impacta

significativamente junto ao cliente e/ou aos concorrentes.

Levitt e March (1988) propõem uma interpretação da aprendizagem organizacional, baseada em três observações clássicas advindas dos estudos de comportamento das organizações: (1) salientam que o comportamento de uma organização é fundamentado em rotinas; (2) destacam que as ações organizacionais, como dependentes da história, são estabelecidas por rotinas, oriundas das interpretações do passado; (3) elucidam que as organizações são orientadas para objetivos, cujo comportamento dos indivíduos depende da relação entre os resultados que eles observam e as aspirações que possuem.

Bitencourt (2005) explicita que a perspectiva processual diz respeito a como a aprendizagem acontece, ao processo de construção e à utilização do conhecimento.

Na mesma linha de tais apontamentos, Takahashi (2007, p.88) apresenta uma definição de aprendizagem organizacional, aqui adotada, como um processo de mudança transformacional, envolvendo os vários níveis (indivíduos, grupos e organização), pelo qual se dá a criação, a utilização e a institucionalização do conhecimento. Esta opera no âmbito coletivo, abrangendo aspectos cognitivos, comportamentais e culturais. Seu resultado, ou conteúdo, é o próprio conhecimento, fonte e resultado de seu *background* (história, hábitos e experiências), expresso no desenvolvimento das competências organizacionais (aquisição, alavancagem ou manutenção).

Conforme Vasconcelos e Mascarenhas (2007), com base em Bitencourt (2005) e demonstrado por Takahashi (2007), esta visão de aprendizagem organizacional engloba a noção de mudança, assume uma natureza coletiva, tem foco na ação, experimentação e no compartilhamento do conhecimento, tem uma abordagem contingencial (ocorre em função da situação e do contexto social) e cultural (fenômeno coletivo baseado em uma história comum), envolve a institucionalização de conhecimentos, mediante mecanismos formais e informais.

Neste sentido, trata-se de um processo contínuo e abrangente que pode ocorrer na organização, mesmo que esta não tenha ciência desse processo, e que pode ser despertada por eventos. Assim,

a aprendizagem organizacional é coletiva, ocorre na interação social, envolve dinamicamente os diversos níveis, pode ser despertada por eventos, e está relacionada à história, aos valores e às aspirações da organização (presente, passado e futuro) registrados na sua memória (TAKAHASHI, 2007, p. 77).

Com a sucessão de mudanças econômicas, a capacidade de resposta das organizações passa a depender da capacidade de aprendizado, sendo, portanto, necessário e imprescindível compreender a empresa também em termos de processo de aprendizagem, assim como estruturas, técnicas e processos (PRANGE, 2001).

Patriotta (2003) afirma que o resultado da aprendizagem organizacional se traduz pela produção de nova competência, ou seja, da habilidade de aplicar novos conhecimentos para melhorar o desempenho de determinada atividade ou, ainda, uma nova rotina ou processo adotado pela organização.

2.2 APRENDIZADO DA AUDITORIA INTERNA COM O CASO DE CORRUPÇÃO DA FIFA

Em 2015, foi exposto, na mídia, um caso de corrupção da *Federation International of Football Association* (FIFA) que, para Chambers (2015), serviu como lição para a Auditoria Interna, deixando alguns aprendizados, uma vez que a base legal utilizada foi a lei *Foreign Corrupt Practices Act* - FCPA dos EUA. A relevância dos acontecimentos é óbvia para a profissão de Auditoria Interna, mas vai muito além do reconhecimento do papel da Auditoria Interna na garantia de programas antissuborno e anticorrupção e seu papel na detecção e dissuasão da fraude e da corrupção.

Chambers (2015) destacou cinco principais aprendizados para a Auditoria Interna, conforme elencados no Quadro 1, que se segue:

Quadro 1 - Aprendizados para Auditoria Interna com o caso FIFA

APRENDIZADOS	COMENTÁRIOS
Deve levantar um cartão amarelo quando a cultura corporativa cria susceptibilidade à corrupção.	Uma análise franca e honesta da cultura corporativa deve fazer parte da competência da Auditoria Interna e deve elevar a sua voz quando a erosão da cultura se torna um risco organizacional.
Deve agir rapidamente para enfrentar o risco de reputação.	A função de Auditoria Interna não pode dar-se ao luxo de permitir que os riscos de reputação da organização não sejam reportados. O comportamento das organizações e com quem se relacionam pode afetar a reputação pessoal também.
Deve desempenhar um papel significativo no planejamento e na execução de crises, podendo participar,	A Auditoria Interna deve avaliar todos os riscos, incluindo os riscos de não enfrentar a adversidade de forma rápida e eficaz.

durante a crise, com opiniões na construção do plano de crise.	
Deve manter-se atualizada com a legislação anticorrupção.	A mudança dos cenários legais nos países onde as empresas fazem negócios pode se transformar em riscos se a organização não se manter a par dessas mudanças.
Deve ser corajosa.	Aqueles que aspiram a ser chefes de auditoria devem ter a coragem de fazer o que precisa ser feito ou dizer o que precisa ser dito, não importa as consequências.

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado nas citações de Chambers, 2015.

Segundo o IIA (2016), em 2015, o mundo testemunhou uma série de incidentes de alto destaque que são potencialmente indicadores de grandes erros de cultura. Destacam-se: (a) o escândalo de contabilidade na Toshiba; (b) alegações de suborno e corrupção na FIFA; (c) evidências de testes de emissões modificados na Volkswagen, e (d) relatórios questionáveis da ExxonMobil sobre o impacto das mudanças climáticas.

2.3 CULTURA ORGANIZACIONAL

Das várias formas de relacionar a cultura organizacional e aprendizagem, Rebelo (2006) defendeu que a cultura organizacional pode ser vista como um fator que influencia a aprendizagem nas organizações. Nesse sentido, para essa autora, na aprendizagem organizacional, ao ser moldada pela cultura, presume-se a existência de várias formas de aprender, com diversos resultados e pressupõe-se que a noção de aprendizagem de uma certa cultura direciona os comportamentos e os objetivos dos indivíduos.

À vista disso, Rebelo (2006) associou cultura organizacional com a cultura de aprendizagem, quando define cultura de aprendizagem como aquela orientada para promoção e facilitação de aprendizagem dos indivíduos e o compartilhamento e disseminação do aprendido.

Segundo o conceito de Schein (1984), a cultura organizacional é a estrutura estabelecida de pressupostos fundamentais, descoberta ou desenvolvida por dado grupo no processo de aprendizagem de solução de problemas de adaptação externa e integração interna que, tendo funcionado suficientemente bem para ser admitida como válida, deve, portanto, ser ensinada aos novos membros do grupo como a maneira correta de perceber, pensar e sentir aqueles problemas. Anos após, Schein

(1995) afirma que a cultura organizacional é o ponto principal e central nos processos de aprendizagem e de mudança e pode assumir um aspecto de facilitador ou dificultador. Por outro lado, ZaJec e Roblek (2011) salientam que a definição de cultura organizacional é muito ampla, designando tudo o que não pode ser definido, mais precisamente como valores, normas, crenças e comportamentos diferentes.

Schein (1995), então, propõe sete pressupostos que caracterizam uma cultura voltada para a aprendizagem, os quais são elencados da seguinte forma: (1) orientação para os indivíduos; (2) crença compartilhada de que os indivíduos podem e querem aprender; (3) valorização da aprendizagem e da mudança; (4) tempo disponível para inovação e experimentação; (5) desenvolvimento do pensamento sistêmico; (6) trabalho em grupo, e (7) consciência de uma interdependência no trabalho.

A cultura mantém uma organização em conjunto e expressa os valores ou os ideais sociais e as crenças compartilhadas entre os membros da organização (SMIRCICH, 1983) e se estabelece pelas práticas – aprendidas – a partir da socialização no ambiente de trabalho (HOFSTEDE, 1983).

Os processos culturais ocorrem e se repetem de forma contínua, criando condições de mudança e de interdependência. Nenhum dos processos de formação de cultura pode ficar por conta própria, pois se necessita que a perspectiva fornecida pela discussão dos outros seja totalmente transparente (HATCH, 1993).

Schein (1984) sustenta que a cultura organizacional tende a cobrir todos os aspectos do funcionamento humano. Neste sentido, Pettigrew (1979) havia apontado que a evolução da cultura organizacional ocorre por meio dos mecanismos e dos processos de mobilização da consciência e do propósito, ou seja, a codificação do sentido, dos padrões normativos, dos sistemas de liderança e de estratégias de legitimação. O homem cria a cultura e a cultura cria o homem (PETTIGREW, 1979).

A cultura funciona como um mecanismo de regulação adaptativa que une os indivíduos em estruturas sociais e mantém uma organização em conjunto, expressando os valores ou ideais sociais e as crenças compartilhadas entre os membros da organização (SMIRCICH, 1983).

Denison e Mishra (1995), na tentativa de identificar alguns traços essenciais de uma teoria da cultura da organização, trazem o conceito de adaptabilidade, como um traço da cultura organizacional. Na adaptabilidade, uma organização eficaz deve

desenvolver normas e crenças que apoiem sua capacidade de receber e interpretar sinais de seu ambiente e traduzi-los em mudanças cognitivas, comportamentais e estruturais. Trata-se da capacidade de mudança interna em resposta às condições externas.

O termo cultura organizacional está firmemente estabelecido e tem sido associado a uma série de atividades e resultados organizacionais: (a) sucesso e fracasso; (b) inovação; (c) criatividade; (d) implementação de mudanças; (e) reestruturação, e (f) aprendizado (AX; GREVE, 2017).

No entanto, segundo Schein (1984), é preciso conhecer as forças que atuam na construção de uma cultura organizacional para torná-la eficaz e, para isso, torna-se necessário identificar e conhecer os níveis formais e informais da cultura onde são criados os padrões de comportamentos reconhecidos e compartilhados.

A cultura organizacional é holística, historicamente determinada e socialmente construída (CHAUDHRY *et al.*, 2016). Está para a organização, assim como a personalidade está para o indivíduo, pois molda sua identidade (CUNHA; CARMO, 2007).

Nesse sentido, Woodbury (2006) conclui que uma cultura pode ser considerada forte se colocar ênfase nas pessoas e Chatman *et al* (2014) complementa que os membros da organização necessitam interpretar suas normas, valores e diretrizes de forma similar.

2.4 AUDITORIA DA CULTURA ORGANIZACIONAL

Na busca da literatura para o entendimento do conceito da cultura, Paschini (2006, p. 43) afirma que a palavra cultura tem origem na antropologia social e, de forma geral, traduz, num sentido bastante amplo, as vivências de qualquer grupo humano específico que são transmitidas de geração a geração.

Hofstede (2003) entende que a cultura funciona como uma espécie de programação mental dos indivíduos, ou seja, o *software* da mente, produzido no ambiente social em que a pessoa cresce e adquire suas experiências. A cultura organizacional, conforme o autor, é um fenômeno em si mesmo, diferenciando-se em muitos aspectos da cultura nacional. A diferença reside no fato de que as culturas nacionais têm como elemento central os valores, que são adquiridos na

família, na comunidade e na escola; já as culturas organizacionais diferenciam-se pelas práticas, aprendidas, a partir da socialização no ambiente de trabalho.

Em uma definição mais teórica, Schein (2001, p. 147) destaca:

A cultura organizacional é um padrão de pressupostos básicos descobertos ou desenvolvidos por um determinado grupo, à medida que ele apresenta com seus problemas de adaptação externa e integração interna, e que funciona suficiente para ser considerado válido e ser ensinado a novos membros, como a maneira correta de perceber, pensar, e sentir em relação a aqueles.

Por outro lado, Chatterjee *et al.* (2016) afirmam que também é útil considerar o que a cultura não é: um conjunto de padrões, regulamentos ou práticas prescritas que se apliquem igual e perfeitamente a todas as organizações. Destaca, ainda, que a cultura é um componente único da personalidade de cada organização, o que funciona em uma empresa pode não funcionar em outra. Uma cultura forte tende a depender mais de conversas de mão dupla do que de pronunciamentos do topo, com uma abordagem colaborativa à tomada de decisões e um esforço em equipe para cumprir o trabalho. Os autores ainda salientam que é possível aprender muito sobre a cultura de uma organização, examinando: (a) sua atitude com relação à governança; (b) seus relacionamentos com seus consumidores; (c) o que é importante para a organização, conforme refletido em seus valores; (d) como a empresa trata seus funcionários, como reage a eventos negativos e como se comporta em relação aos concorrentes e dentro de sua comunidade. Neste sentido, eles afirmam:

A auditoria da cultura apoia a entrega de valor à parte interessada ao permitir que as organizações gerenciem o risco proativamente e corrijam falhas de controle interno reativamente, antes que as coisas deem errado. Para servir como a função crítica de 'alerta antecipado', as auditorias ou avaliações da cultura não podem ser limitadas a exercícios anuais. Elas devem ser incorporadas em cada trabalho de auditoria, fornecendo à organização um padrão contínuo de monitoramento, ao permitir que os auditores internos busquem e estabeleçam tendências e semelhanças significantes.

Para o COSO (2013), a cultura é abordada no Componente do Ambiente de Controle e a organização demonstra um compromisso com a integridade e valores éticos. O Foco desse princípio é o *tone at the top*, ou seja, o exemplo que vem de cima, e tom da alta administração em relação a cultura de controles da organização,

normas de conduta, aderência às normas de conduta e desvios das normas de conduta na organização.

Muitas considerações podem ser feitas quanto à auditoria da cultura, exemplos das quais são listados no Quadro 2. O auditor interno deve estar certo de que o aspecto cultural da auditoria tenha sido feito sob medida para a organização e que esteja focado no ambiente, nas oportunidades e nos desafios específicos.

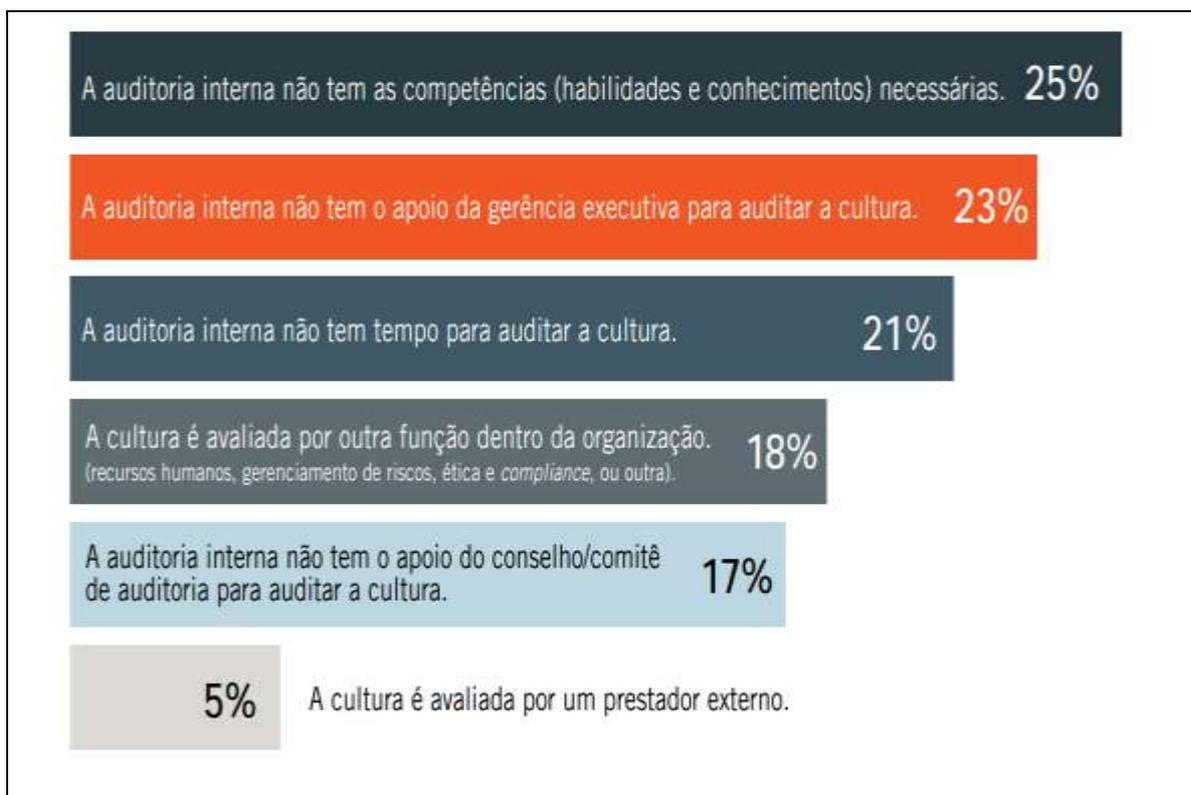
Quadro 2 - O que auditar e mensurar na cultura organizacional

O QUE AUDITAR	COMO MENSURAR
Considerações de Satisfação/Opinião	Percepção do funcionário quanto ao programa de conformidade e ética, e à importância da conformidade e ética dentro da organização.
Treinamento	A existência de um programa abrangente de treinamento para funcionários novos e atuais, personalizado para o papel do funcionário dentro da organização.
Conformidade	Número de problemas de risco e controle identificados pela Auditoria Interna e outros grupos de avaliação, em comparação com o número autoidentificado, divulgado voluntariamente e abordado proativamente.
Práticas, incentivos e Aplicação de RH	Avaliar se entrevistas de desligamento são realizadas (por conta da oportunidade que elas apresentam de coletar a percepção honesta do funcionário, quanto à empresa e sua cultura) e se elas incluem perguntas para avaliar se o funcionário em questão tem ciência de eventos potencialmente antiéticos na empresa.
Evidência de Controles Informais	Valores em comum: fazer o certo, da forma certa. Altos padrões éticos, honestidade, igualdade e justiça.

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Chatterjee *et al.* (2016). Mais detalhes no ANEXO F.

Para o IIA (2016), a história mostra que a cultura pode afetar direta e adversamente as finanças, as operações e a reputação de uma organização. Conselhos, executivos e outras partes interessadas devem ser capazes de recorrer à Auditoria Interna para avaliações e serviços de consultoria que ajudem a organização a monitorar e fortalecer sua cultura, inclusive para soar o alarme se as coisas estiverem incorretas. Este Instituto salienta que a Auditoria Interna vem auditando controles informais há um bom tempo e, ao menos informalmente, avaliando o tom no topo de muitas organizações desde que *tone at the top* se tornou um termo comum. No entanto, o IIA (2016) destaca que embora alguns estejam tomando o próximo passo de auditar a cultura organizacional formalmente, a maioria indica uma variedade de fatores que impedem sua habilidade de progredir, conforme a Figura 1.

Figura 1 - Motivos pelos quais a Auditoria Interna não audita a cultura



Fonte: IIA, 2016.

Segundo pesquisa realizada pelo IIA em 2016 — *Global Pulse of Internal Audit* (Pulso Global), com 2.254 participantes de todo o mundo, os quais se identificaram como atuais profissionais de Auditoria Interna, em 111 países ou territórios que representam a ampla variedade da Auditoria Interna, constatou-se que 72% nunca haviam auditado a cultura da sua organização e não fazem parte do plano de Auditoria.

O IIA (2016) conclui que as evidências começam a sugerir que a Auditoria Interna está tornando-se mais profundamente ciente das questões culturais como uma causa potencial inerente de danos de longo prazo às organizações, embora quase 3/4 (três quartos) dos departamentos de Auditoria Interna, participantes da pesquisa, tenham indicado que não auditam a cultura e 1/4 (um quarto) de líderes de Auditoria Interna deu passos em direção à excelência nessa área.

2.5 FRAUDES CORPORATIVAS

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA),

entidade norte-americana, responsável pelo estabelecimento das normas de auditoria, a fraude pode ser conceituada como qualquer ato ou omissão intencional planejado para causar engano a terceiros. Ordinariamente, a fraude envolve a deturpação intencional, a ocultação deliberada de um fato relevante com o propósito de induzir outra pessoa a fazer ou deixar de fazer algo em detrimento dele ou dela.

Por sua vez, o *The Institute of Internal Auditors* (IIA, 2016) define a fraude como quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e pelas organizações, a fim de: (a) ser obtido dinheiro, propriedade ou serviços; (b) evitar pagamento ou perda de serviços; ou, ainda, (c) garantir vantagem pessoal ou em negócios.

Todavia, as fraudes corporativas não se resumem somente a questões relacionadas com a contabilidade. Há outros meios ilícitos utilizados pelos fraudadores que também causam danos à imagem e ao patrimônio das organizações. Servem, como exemplo: (a) a espionagem industrial e a empresarial; (b) a manipulação de informações; (c) as compras para benefício pessoal; (d) os pagamentos de propinas e, (e) o roubo de ativos, entre outros (WELLS, 2008, p. 2).

Sá (1962, p. 39) salienta que, para a ciência contábil, toda fraude representa uma negação da verdade e, por essa razão, seria necessário o estudo de suas causas e efeitos, assim como de seu estado patológico. Isso deveria ser acompanhado e combatido. Seguindo o raciocínio de Sá (1962), cabe atualizar uma reflexão crítica sobre o nível de aderência das atividades de monitoramento dos controles internos no combate às fraudes que assolam as empresas.

Blanqué (2002, p. 60) e Rockness e Rockness (2005, p. 32), em suas análises, sugerem que a fraude não pode ser considerada como um fenômeno recente e tampouco de fácil conceituação, devido à existência de diversos fatores inter-relacionados, que foram revelados.

Wells (2008, p. 5), em sua obra referente a princípios de exame de fraude, busca, de forma mais objetiva, tipificar a fraude, como sendo qualquer crime praticado com objetivo de obter vantagem por intermédio do engano/truques, como seu principal *modus operandi*. O autor descreve quatro elementos jurídicos que deveriam estar presentes: (1) declaração falsa ou documento falso; (2) conhecimento do autor de que o documento era falso; (3) confiança no documento falso por parte da vítima; e, (4) existência de perdas e danos.

Esse conceito é o que mais se aproxima ao utilizado pela *Association of Certified Fraud Examiners* - ACFE (2016, p. 6), considerada como a principal associação responsável pela organização e por treinamento de profissionais no combate aos atos fraudulentos: “A fraude ocupacional pode ser definida como sendo o uso de um cargo ou função para obtenção de vantagem e enriquecimento pessoal, através (sic) da má utilização ou má aplicação dos recursos e bens de uma organização”.

Essa definição corrobora com a Economia da Corrupção, por meio da qual Abreu (2011, p. 18) conceitua a corrupção como uma transação, um processo de troca e relação contratual, em que, do lado da oferta, há agentes considerados como produtores de decisões – tais agentes detêm os poderes político, social ou institucional com condições necessárias para a tomada de decisão; do lado da procura, são caracterizados os agentes que detêm o poder de compra, sustentado pelo patrimônio que administram.

Sá e Hoog (2010, p. 166) enfatizam que o ato corrupto ocorre quase sempre pela prática de expedientes escusos, arrolando comissões, propinas e uso particular do patrimônio público.

No meio corporativo, sua utilização tem sido cada vez mais frequente nos negócios, envolvendo empresas privadas e instituições públicas.

Araújo e Sanchez (2005, p.138) e Santos, Amorim e Hoyos (2010, p. 4) explicam que seus reflexos impedem o desenvolvimento econômico, reduzem a capacidade de o Estado prover serviços essenciais para a sociedade, desestimulam a população na busca pelo bem comum e impactam negativamente os fatores econômicos, sociais e políticos, inviabilizando a sustentabilidade de qualquer sociedade.

No cenário brasileiro, a definição de corrupção tem uma forte ligação com o setor público. Os estudos realizados por pesquisadores brasileiros trazem a definição de corrupção como sendo o comportamento de pessoas com autoridade ou função pública que se desviam de suas obrigações para obter vantagens pessoais, sejam elas de caráter financeiro ou pessoal, porém, envolvendo o patrimônio público (ARAÚJO, 2005, p. 6; EMPRESA LIMPA, 2010; MACIEL, 2005, p. 16).

2.6 CORRUPÇÃO E SEUS CONCEITOS

Definir corrupção é um desafio, pois delimitar a palavra é aceitar que tal fenômeno seja imutável e estático ao longo do tempo e, considerando os aspectos históricos, a própria palavra corrupção possui vários significados e conotações. Na revisão da literatura, diversos conceitos e abordagens foram encontrados.

Para Sá e Hoog (2010) e Simões (2011), a palavra corrupção teve sua origem no latim *corruptus*, que significa quebrando em pedaços. Provém do verbo corromper, que significa tornar pútrido, decomposto, corrompido. Embora considerada como um fenômeno antigo em todas as sociedades, a corrupção vem crescendo devido à complexidade da vida social e do desenvolvimento econômico.

Abramo (2004) e Wells (2008) destacam que a corrupção, no âmbito público, é o processo em que um administrador público, em sua relação com o agente privado, aufere vantagens ou rendimentos indevidos, tirando proveito da posição que ocupa na instituição, para obtenção de vantagem pessoal em detrimento da organização que ele representa.

Por outro lado, a Transparência Internacional¹ (2015) trata a corrupção de forma mais ampla, caracterizando como o abuso do poder confiado para ganhos privados.

No Brasil, a CGU também tem seu entendimento do que é corrupção, definindo como:

Uma relação social (de caráter pessoal, extramercado e ilegal) que se estabelece entre dois agentes ou dois grupos de agentes (corruptos e corruptores), cujo objetivo é a transferência de renda dentro da sociedade ou do fundo público para a realização de fins estritamente privados. Tal relação envolve a troca de favores entre os grupos de agentes e geralmente a remuneração dos corruptos ocorre com o uso de propina ou de qualquer tipo de *pay-off*, prêmio ou recompensa (CGU, 2009, p. 60).

Na busca da literatura, comprova-se que a corrupção possui diversos reflexos. Nesse sentido, Araújo e Sanches (2005) enfatizam que a corrupção: (a) impede o desenvolvimento econômico; (b) reduz a capacidade do Estado em prover serviços essenciais para a sociedade; (c) desestimula a população na busca do bem

¹ A Transparência Internacional (TI) é uma entidade que luta contra a corrupção no mundo. Foi fundada em 1993 e possui sede em Berlim, na Alemanha. Possui mais de cem capítulos em todo o mundo. Trabalha em conjunto com governos, empresas e cidadãos para acabar com o abuso de poder, o suborno e as negociações secretas.

comum, e (d) impacta negativamente os fatores econômicos, sociais e políticos, inviabilizando a sustentabilidade de qualquer sociedade.

Power e Taylor (2011) acrescentam que a corrupção não mais é considerada como um lubrificante das engrenagens do desenvolvimento econômico, mas como um fenômeno que piora o investimento, agrava as condições de negócio e reduz o bem-estar da sociedade em geral.

Inglehart e Welzel (2009) mencionam que a possibilidade de comportamento corrupto é menor quanto mais alto o nível de desenvolvimento econômico e social de uma sociedade. Sá e Hoog (2010) acrescentam que esse comportamento se apresenta de diversas formas para o ato corrupto e ocorre quase sempre por intermédio da prática de expedientes escusos, arrolando comissões, propinas e uso particular do patrimônio público.

Essa abordagem corrobora a Economia da Corrupção, por meio da qual Abreu (2011) destaca que a corrupção é uma transação, um processo de troca e relação contratual, em que, do lado da oferta, há agentes considerados como produtores de decisões. Tais agentes detêm o poder político, social ou institucional, com condições necessárias para a tomada de decisão.

Avritzer (2012) menciona que a corrupção como problema político, econômico, cultural e administrativo se manifesta de forma diferenciada nos diversos países. Em algumas democracias, estruturas de controle da corrupção existem e inibem práticas de apropriação privada dos recursos públicos. Em outros países de democratização recente ou praticamente sem experiências de democracia, a corrupção ocorre de forma muito mais intensa.

Os efeitos da corrupção são ainda mais nefastos em Estados menos desenvolvidos, como o brasileiro que, devido às suas carências estruturais, não supre as condições mínimas de serviços básicos à grande parte de sua população. Também não seria exagero admitir que a profusão de escândalos de corrupção que eclodem cotidianamente já revelaram que o evento no Brasil é suprapartidário, pois não se vincula nem se subordina a partidos políticos específicos (SACRAMENTO; PINHO, 2016).

2.7 CORRUPÇÃO NO MUNDO

Peters e Welch (1978), Johnston (1989) e Gibbons (1990) salientam que a percepção social da corrupção varia conforme a escolaridade, a classe social, o local de residência e a formação política e, dependendo especificamente do grupo social em análise, um fato pode ser tachado de mais ou de menos corrupto ou nem mesmo ser considerado corrupto.

No mundo, a percepção de corrupção é medida pela Transparência Internacional (TI), que é uma organização não-governamental que tem, como principal objetivo, a luta contra a corrupção, fundada em 1993, com sede na Alemanha. É conhecida pela produção anual de um relatório no qual são medidos os índices de percepção de corrupção dos países do mundo.

A TI (2017, p. 3) afirma que

[...] em muitos países, as pessoas são privadas de suas necessidades mais básicas e vão dormir com fome todas as noites por causa da corrupção, enquanto os poderosos e corruptos gozam impunemente de estilos de vida luxuosos (tradução nossa).

Abramo (2000) explica que, todos os anos, a TI, após tratamento estatístico, determina um índice de percepção de corrupção para cada país mencionado. Apenas países presentes em três ou mais levantamentos são considerados. O conjunto de todos os países compõe o Índice de Percepções de Corrupção (IPCORR) da Transparência Internacional. Quanto maior o índice, menor a percepção de corrupção associada ao país. Na Tabela 1, é apresentado o IPCORR de 2015 a 2018.

Tabela 1 - *Ranking* do índice de percepção da corrupção de 2015 a 2018

CLASSIFICAÇÃO	PAÍSES	ÍNDICE DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO (IPCORR)			
		2018	2017	2016	2015
01	Dinamarca	88	88	90	91
02	Nova Zelândia	87	89	90	91
03	Finlândia	85	85	89	90
03	Singapura	85	84	84	85
03	Suécia	85	84	88	89
03	Suíça	85	85	86	86

07	Noruega	84	85	85	88
08	Holanda	82	82	83	84
09	Canadá	81	82	82	83
09	Luxemburgo	81	82	82	83
11	Alemanha	80	81	81	81
99	Tailândia	36	37	35	38
105	Argélia	35	33	34	36
105	Armênia	35	35	33	35
105	Brasil	35	37	40	38
105	Costa do Marfim	35	36	34	32
105	Egito	35	32	34	32
105	El Salvador	35	33	36	39
105	Peru	35	37	35	36
105	Timor Leste	35	38	35	28
105	Zâmbia	35	37	38	38
114	Equador	34	32	31	32
176	Coreia do Norte	14	17	12	08
176	lêmen	14	16	14	18
178	Sudão do Sul	13	12	11	15
178	Síria	13	14	13	18
180	Somália	10	9	10	8

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado no *Corruption Perceptions Index 2018* da Transparência Internacional.

Para facilitar a compreensão, os mapas da percepção da corrupção 2015, 2016, 2017 e 2018 encontram-se nos anexos A, B, C e D.

Segundo a TI (2016), o Brasil foi quem teve a maior queda no índice em 2016, piorando a percepção da corrupção, perdendo 5 pontos e descendo 7 posições, saindo do 71° para o 76° lugar. O escândalo da Petrobras levou as pessoas às ruas em 2015 e o início do processo judicial poderá ajudar o Brasil a combater a corrupção.

Para a TI (2017), o Índice de Percepção da Corrupção de 2017 mostra que a maioria dos países está tendo pouco progresso para o fim da corrupção, ao passo que uma análise mais aprofundada mostra jornalistas e ativistas em países corruptos arriscando a vida todos os dias em um esforço para falar.

A TI (2017) ainda destaca que o índice, que classifica 180 países e territórios por seus níveis percebidos de corrupção no setor público, de acordo com especialistas e empresários, usa uma escala de 0 a 100, onde 0 é altamente corrupto e 100 é muito limpo. Este ano, o índice constatou que mais de dois terços dos países pontuaram abaixo de 50, com uma pontuação média de 43. Infelizmente, comparado a anos recentes, esse desempenho ruim não é novidade.

Segundo a TI (2017), em 2017, a Nova Zelândia e a Dinamarca são as mais altas, com pontuações de 89 e 88, respectivamente. Síria, Sudão do Sul e Somália são os mais baixos, com pontuação de 14, 12 e 9, respectivamente. A região com melhor desempenho é a Europa Ocidental, com uma pontuação média de 66. As regiões, com pior desempenho, são a África Subsaariana (pontuação média de 32) e a Europa Oriental e Ásia Central (pontuação média de 34).

Os países, com melhor desempenho, compartilham características-chave: (a) alto nível de liberdade de imprensa; (b) acesso à informação sobre orçamento público; população deve saber de onde vem e como é gasto o dinheiro; (c) altos níveis de integridade entre as pessoas no poder, e (d) sistemas judiciários que não diferenciam ricos e pobres, e que são realmente independentes das outras esferas do governo. (TI, 2016).

Segundo a TI (2016), para além dos conflitos e guerras, a fraca governança, instituições públicas deficientes como a polícia e o judiciário, e a falta de independência da mídia caracterizam os países que ocupam as posições mais baixas. As grandes pioras dos últimos quatro anos incluem a Líbia, a Austrália, o **Brasil** (grifo nosso) e a Turquia. As grandes melhorias incluem a Grécia, o Senegal e o Reino Unido.

Segundo Torchiaro e Urizar (2018), nos últimos anos, a região experimentou um aumento sólido em leis e instituições que promovem a transparência e a prestação de contas no setor público. Por exemplo, em 2016, o Chile aprovou uma lei sobre a probidade pública que impede conflitos de interesse no setor público. Da mesma forma, as Bahamas aprovaram, recentemente, uma lei sobre o acesso à informação pública e a Guiana criou mecanismos transparentes para a contratação pública. Além disso, na Jamaica, uma agência anticorrupção consolidada foi formada para realizar investigações.

Torchiaro e Urizar (2018) ainda expõem que o progresso continua em toda a região, com as investigações de vários casos de corrupção de alto perfil. Por

exemplo, o caso da empresa Odebrecht resultou em sanções para empresários e figuras políticas dos mais altos escalões do Brasil, Equador e Peru, devido ao envolvimento com suborno e financiamento ilegal em troca de contratos públicos.

Segundo a TI (2019), a região das Américas (onde se encontra o Brasil) continua falhando nas medidas contra a corrupção, pois as instituições ainda não são capazes de combater a corrupção.

2.7.1 Caso Watergate

Na revisão da literatura dos principais casos de corrupção no mundo, o caso Watergate merece destaque. Para Davis (2008), o caso Watergate ficou conhecido como um dos mais importantes escândalos de toda a história política dos Estados Unidos da América (EUA). O caso estabeleceu um marco nas relações entre o Estado e a mídia. Na época, o presidente Richard Nixon foi o mais polêmico alvo de uma série de investigações que escrutinaram as operações ilegais de seu governo e as negociações escusas, ocorridas nos bastidores políticos da época.

Silva (2017) detalha que, na madrugada do dia 17 de junho de 1972, cinco meses antes das votações presidenciais, um grupo de cinco homens arrombou e invadiu a sala em que funcionava o Comitê Nacional do Partido Democrata, localizada no Edifício Watergate, em Washington, com o objetivo de descobrir documentos e grampear telefones para usar as informações confidenciais do partido Democrata como chantagem política.

Segundo Cabral (2018), o caso foi marcado pela invasão aos escritórios do Partido Democrata Americano em Washington, no conjunto de edifícios Watergate. O incidente aconteceu em 1972 e, após dois anos de investigação, culminou com a renúncia do presidente Richard Nixon, que foi reeleito, apesar de evidências do seu envolvimento no caso.

Cavalcante (2011) destaca que dois jornalistas do jornal *The Washington Post*, Bob Woodward e Carl Bernstein, começaram a fazer investigações independentes, seguiram o faro e, com o apoio e a orientação de seus editores, passaram a trabalhar em parceria, tendo apuradas as informações de centenas de funcionários da administração, de colaboradores da campanha, do pessoal da Casa Branca e de outras fontes.

Silva (2017) salienta que, durante todo o período de apuração, dezenas de fontes foram ouvidas. A identidade da mais importante delas, um funcionário de alta patente da polícia federal americana, o *Federal Bureau of Investigation* (FBI), foi mantida em absoluto sigilo e, na época, ficou conhecida como Garganta Profunda. Seria dessa fonte a dica crucial para que a dupla chegasse à Casa Branca: sigam o rastro do dinheiro, sendo que uma das principais descobertas do periódico foi que assessores de Nixon eram responsáveis por um esquema de espionagem política para favorecê-lo nas eleições.

Fisher (2012), por sua vez, salienta que o Watergate transformou os americanos em pessoas mais desconfiadas em relação ao governo, prontas para acreditar no pior dos seus líderes, e serviu como prova de que o sistema funcionou, que a lei e a Constituição prevalecem sobre os excessos de políticos. Os detalhes do escândalo, que resultou na única renúncia de um presidente na história dos EUA, podem desaparecer com o tempo, mas Watergate viverá no idealismo daqueles que protestam contra o governo, por meio de movimentos populares.

Parisella (2012) conclui que o caso Watergate trouxe cinco lições relevantes, como: (1) a importância da regulamentação do dinheiro nas campanhas eleitorais; (2) a relevância do bom jornalismo tradicional; (3) o trabalho de verificação de informações, (4) a descoberta de fontes corroborantes e a procura de novas pistas e, por último, (5) a eficiência do funcionamento do sistema financeiro americano, o qual permitiu que o legislativo desempenhasse seu papel constitucional, deixando claro que o sistema americano e a constituição funcionavam.

2.7.2 Caso Mãos Limpas ou *Mani Pulite*

Outro caso bastante conhecido e, muitas vezes, comparado com a Operação Lava Jato do Brasil foi o caso Mãos Limpas, ou *Mani Pulite*, ocorrida na Itália. Segundo Bandeira (2016), a Operação Mãos Limpas foi uma das maiores operações de anticorrupção da história europeia. Realizada nos anos 1990, ajudou a desmantelar diversos esquemas, envolvendo tanto o pagamento de propina por empresas privadas interessadas em garantir contratos com estatais e órgãos públicos quanto o desvio de recursos para o financiamento de campanhas políticas.

Chemim (2017) informa que a Operação Mãos Limpas nasceu em 1992, dois anos e meio após a queda do Muro de Berlim, quando ainda se sentiam as tensões da Guerra Fria no continente europeu e teve várias similaridades com a Operação Lava Jato, embora tivessem suas diferenças. O autor explana que o que era comum, nos dois países, era a certeza da impunidade, que permitia aos políticos da Itália e do Brasil – envolvidos nas Operações Mãos Limpas e Lava Jato – gozarem de uma perene sensação de proteção plena de inalcançabilidade pelas agências estatais de controle da criminalidade.

Outro ponto, destacado por Chemim (2017), foi a imunidade parlamentar que quase sempre imperou em proteger corruptos nos dois países, dificultando – em muito – a responsabilização criminal dos políticos corruptos que, apesar das provas robustas contra si, não têm por hábito tomar a iniciativa de se afastar do exercício do poder.

Na visão de Vannucci (2009), a operação Mãos Limpas não conseguiu resolver a questão da corrupção generalizada na Itália. Uma melhoria duradoura na qualidade da ética pública exigiria o interesse específico e a consequente ação de líderes políticos ou um apoio social forte e duradouro da sociedade, bem como uma agenda estruturada no combate à corrupção, no entanto, não foram criadas essas condições. Ele complementa que a corrupção é sinal de Estado fraco, má governança, políticas públicas malfeitas e políticos mal selecionados e, enquanto uma parte dos membros da elite acreditar que a corrupção é a forma normal de fazer as coisas, a prática da corrupção resistirá a investigações.

Dallagnol (2017) conclui que, com a Operação Mãos Limpas, houve mudanças negativas no combate à corrupção: não houve mudança na legislação, tornou o combate à corrupção ainda mais difícil do que era antes da operação.

2.7.3 Caso *Federation International of Football Association (FIFA)*

Outro caso recente de corrupção, no mundo, foi o do escândalo no futebol, envolvendo a *Federation International of Football Association (FIFA)*.

Segundo Lipman (2015), foi descoberto, na FIFA, um caso de corrupção na alta administração do futebol global. As acusações feitas pelo Ministério da Justiça da Suíça, contra a FIFA, envolveram alegações de décadas de corrupção que

incluíam ofertas da Copa do Mundo, além de promoções de marketing e transmissão. Quatorze indivíduos foram indiciados, sendo nove executivos da FIFA e cinco de organizações de marketing esportivo, totalizando mais de US\$ 150 milhões de dólares desviados.

Segundo Reeve (2015), de 1991 até o momento, autoridades da FIFA se envolveram em vários crimes, incluindo fraude, subornos e lavagem de dinheiro. Duas gerações de dirigentes usaram suas posições para fazer parcerias com executivos de marketing esportivo, que impediam outros de terem acesso a contratos e mantinham os negócios para eles, por meio do pagamento de propinas. O autor revela, ainda, que a maior parte dos esquemas, de acordo com o departamento de Justiça, envolveu recebimento de propina de executivos de marketing para comercialização de direitos de mídia e marketing de diversas competições esportivas, entre estas: Copa América, Libertadores e Copa do Brasil.

Rydlewski (2018) conclui que a FIFA não passou incólume por essas turbulências. Em 2016, acusou prejuízo de US\$ 369 milhões, sendo que os gastos com despesas legais associados aos processos de corrupção atingiram US\$ 50,1 milhões, ante US\$ 20,2 milhões em 2015.

2.8 CORRUPÇÃO NO BRASIL

Diversos autores trazem importantes relatos para a corrupção no cenário brasileiro. Figueiredo (1996) expressa que a interpretação da corrupção, na época colonial, exigiu seu enquadramento sob diretrizes que marcavam a cultura política, as práticas administrativas e a dinâmica da colonização mercantilista na América Portuguesa.

Guerra *et al.* (2017), ao buscarem as origens das práticas de corrupção no Brasil, salientam que a corrupção atravessou séculos na história do Brasil, associada à formação patriarcal da sociedade brasileira e a um personalismo extremo, desde o Império, com o roubo das joias da Coroa. Perdurou durante a República, em que o Estado era explorado por governantes e funcionários, em troca de benefícios próprios.

Filgueiras (2009) expõe que a tolerância à corrupção não é uma imoralidade do brasileiro, mas uma situação prática, pertencente ao cotidiano das sociedades

capitalistas. O confronto entre excelência e cotidiano cria um conflito entre valores e prática, tornando a corrupção um tipo de estratégia de sobrevivência, mesmo em um contexto onde existe a moralidade.

Guerra *et al.* (2017) enfatizam que o setor de construção e engenharia pesada foi um dos mais poderosos e influentes no país, em virtude da realização de grandes obras públicas de valores expressivos durante a ditadura civil-militar. O setor cresceu exponencialmente em virtude da grande demanda por obras públicas realizadas por um Estado pautado pela necessidade de modernização acelerada do Brasil, onde emergiram diversas empreiteiras nacionais, que se ramificaram, transformando-se em conglomerados com tentáculos.

Filgueiras (2009) enfatiza que os avanços das reformas da máquina pública – nas duas últimas décadas – são inegáveis, com o reforço da transparência. Contudo, falta, à democracia brasileira, um senso maior de publicidade, ativando a participação da sociedade, sem os quais os esforços de combate e controle da corrupção ficarão emperrados em meio a uma cultura política tolerante às delinquências do homem público.

Guerra *et al.* (2017) concluem que o aumento da percepção da opinião pública sobre a corrupção no Brasil evoluiu a partir da Operação Lava Jato, como principal problema do país. Para tanto, a tolerância à corrupção parece passar a um novo patamar, enquanto, nos anos 1980, a corrupção era entendida como crimes do colarinho branco, cometidos sem violência, por pessoas respeitáveis, mediante transações complexas, e de difícil apuração e investigação.

2.8.1 Principais casos de corrupção no Brasil

No Brasil, ocorreram vários casos de corrupção. Segundo Medeiros e Alcadipani (2016), o Petrolão é o maior esquema de corrupção da história do país.

Dallagnol (2017) explana que a corrupção no Brasil é favorecida pelas falhas no sistema político e pela impunidade, sendo as principais causas pelo imenso esquema criminoso, revelado pela Operação Lava Jato, e não é um problema de um governo ou de um partido político, tornando o Brasil um paraíso da impunidade para corruptos e corruptores.

Para demonstrar os principais acontecimentos de corrupção dos últimos anos, Lima (2012) destaca os casos de corrupção mais notórios dos últimos 30 anos, que podem ser vistos na Tabela 2.

Tabela 2 - Principais casos de corrupção no Brasil

Ordem	Nome dos casos	Ano descoberto	Onde Ocorreu	Valor desviado (estimado)
1	Banestado	1996	Estado do Paraná	R\$ 42,0 bilhões
2	Lava Jato	2014	Petrobras	R\$ 6,0 bilhões
3	Vampiros da Saúde	1990	Ministério da Saúde	R\$ 2,4 bilhões
4	Banco Marka	1999	Banco Central	R\$ 1,8 bilhão
5	TRT de São Paulo	1992	Tribunal Regional do Trabalho de São Paulo	R\$ 923,0 milhões
6	Anões do orçamento	1989	Congresso Nacional	R\$ 800,0 milhões
7	Navalha na Carne	2007	Prefeituras, Câmara dos Deputados e Ministério de Minas e Energia	R\$ 610,0 milhões
8	Sudam	1998	Senado Federal e União	R\$ 214,0 milhões
9	Sanguessuga	2006	Prefeituras e Congresso Nacional	R\$ 140,0 milhões
10	Mensalão	2005	Câmara Federal	R\$ 55,0 milhões

Fonte: Lima (2012). Revista *Mundo Estranho*, com adaptações.

2.9 OPERAÇÃO LAVA JATO

O nome do caso, Lava Jato, decorreu do uso de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis para movimentar recursos ilícitos pertencentes a uma das organizações criminosas, inicialmente investigadas. Embora a investigação tenha avançado para outras organizações criminosas, o nome inicial se consagrou (MPF, 2019).

Em virtude do tamanho da operação e da extensão que ela teve, o MPF criou um site específico sobre o caso Lava Jato:

A operação Lava Jato é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve. Estima-se que o volume de recursos desviados dos cofres da Petrobras, maior estatal do país, esteja na casa de bilhões de reais. Soma-se a isso a expressão econômica e política dos suspeitos de participar do esquema de corrupção que envolve a companhia. No primeiro momento da investigação, desenvolvido a partir de março de 2014, perante a Justiça Federal em Curitiba, foram investigadas e processadas quatro organizações criminosas lideradas por doleiros, que são operadores do

mercado paralelo de câmbio (MPF, 2019).

Esse esquema envolveu diversas empreiteiras que se organizaram em um cartel para substituir concorrência real em contratos de licitação com a Petrobras por uma concorrência aparente, em que os preços oferecidos à estatal eram calculados e ajustados em reuniões secretas, nas quais se definia quem ganharia o contrato e qual seria o preço, inflado em benefício privado e em prejuízo dos cofres da estatal. Dentre as empreiteiras envolvidas, destacaram-se Camargo Corrêa, Odebrecht, Andrade Gutierrez, AOS e Mendes Junior (MPF, 2019).

Dallagnol e Martello (2016) esclarecem que:

As propinas eram pagas nos grandes negócios da Petrobras e R\$ 6,2 bilhões de reais só de suborno, valor que foi reconhecido pela estatal. A sistemática era a mesma. Dirigentes eram escolhidos por partidos políticos com o compromisso de arrecadar propinas. Currículos e critérios técnicos ficaram em segundo plano.

Segundo o MPF (2019), as empreiteiras, em um cenário normal, concorreriam entre si, em licitações, para conseguir os contratos da Petrobras, e a estatal contrataria a empresa que aceitasse fazer a obra pelo menor preço. Neste caso, as empreiteiras se cartelizaram numa espécie de clube para substituir uma concorrência real por uma concorrência aparente.

Para Leahy (2016), a Lava Jato foi um grande escândalo na Petrobras e se assemelha ao escândalo que muitos compararam com a investigação histórica de Mãos Limpas da Itália, que descobriu a corrupção endêmica em 1990.

O MPF (2019) ainda revela:

Os preços oferecidos à Petrobras eram calculados e ajustados em reuniões secretas nas quais se definia quem ganharia o contrato e qual seria o preço, inflado em benefício privado e em prejuízo dos cofres da estatal. O cartel tinha até um regulamento, que simulava regras de um campeonato de futebol, para definir como as obras seriam distribuídas. Para disfarçar o crime, o registro escrito da distribuição de obras era feito, por vezes, como se fosse a distribuição de prêmios de um bingo.

Por outro lado, Wolfe (2016) demonstra que a corrupção sistêmica tem duas características: (1) as regras são claras e respeitadas por todos os envolvidos, e (2) a regra fundamental é a guarda do sigilo, pois nunca se deve falar da transação e jamais se deve entregar algum participante.

O MPF (2019) destaca:

Era conveniente cooptar agentes públicos porque as empresas precisavam garantir que apenas aquelas do cartel fossem convidadas para as licitações. Por isso, os funcionários não só se omitiam em relação ao cartel, do qual tinham conhecimento, mas o favoreciam, restringindo convidados e incluindo a ganhadora dentre as participantes, em um jogo de cartas marcadas. Segundo levantamentos da Petrobras, eram feitas negociações diretas injustificadas, celebravam-se aditivos desnecessários e com preços excessivos, aceleravam-se contratações com supressão de etapas relevantes e vazavam informações sigilosas, dentre outras irregularidades.

Segundo Wolfe (2016), a Lava Jato não era um crime organizado, uma vez que nem sempre as regras eram cumpridas e quem pagava propina não tinha certeza se o acordo seria mantido.

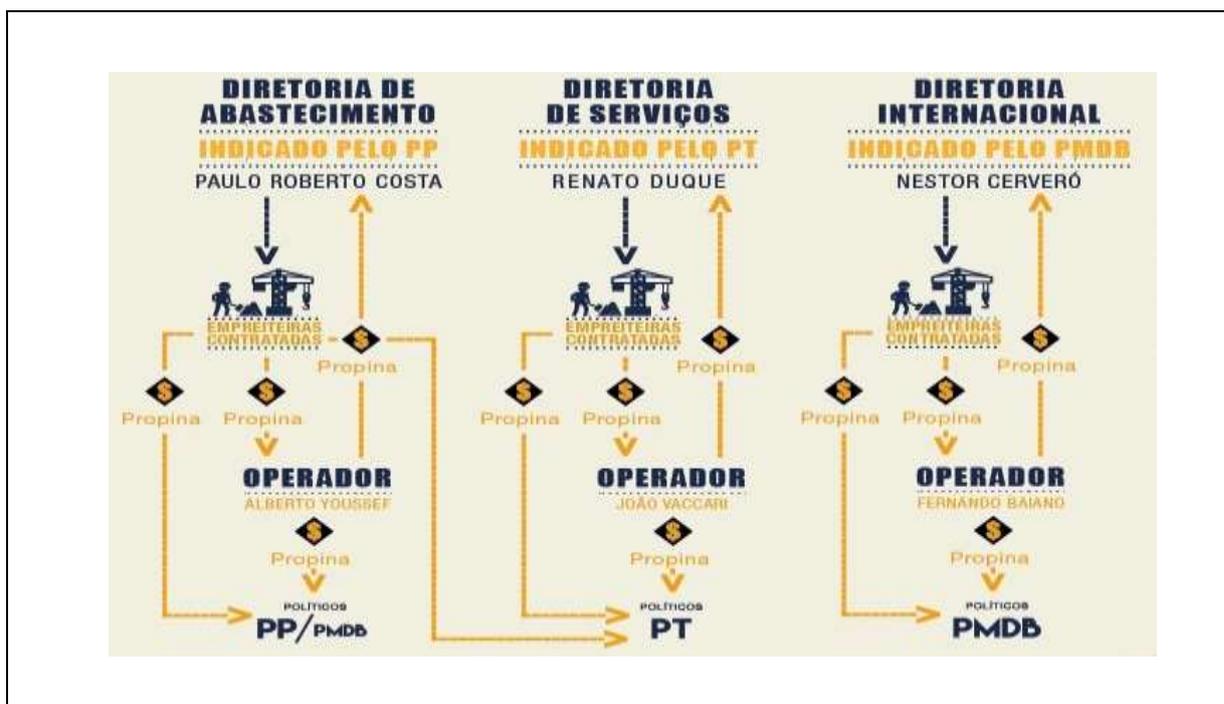
O MPF (2019) ainda confirma:

Os operadores financeiros ou intermediários eram responsáveis não só por intermediar o pagamento da propina, mas especialmente por entregar a propina disfarçada de dinheiro limpo aos beneficiários. Em um primeiro momento, o dinheiro ia das empreiteiras até o operador financeiro. Isso acontecia em “dinheiro vivo”, por movimentação no exterior e por meio de contratos simulados com empresas de fachada. Num segundo momento, o dinheiro ia do operador financeiro até o beneficiário em espécie, por transferência no exterior ou mediante pagamento de bens.

Segundo Netto (2016), a Operação Lava Jato quebrou paradigmas e entregará, ao país, princípios que sempre pareceram distantes dos cidadãos comuns, o país em que os que têm poder, influência e dinheiro, sempre foram poupados da dureza da lei, mostrando que a lei é para todos.

Na Figura 2, o MPF (2019) representa o esquema da Operação Lava Jato:

Figura 2 - Representação gráfica do esquema de desvios de recursos



Fonte: Caso Lava Jato (MPF, 2019).

Conforme MPF (2019), os resultados da operação Lava Jato até o mês de maio de 2019, entre outros, foram:

1237 buscas e apreensões, 160 prisões preventivas, 155 prisões temporárias, 6 prisões em flagrante, 184 acordos de colaboração premiada, 11 acordos de leniência, solicitação de R\$ 40,3 bilhões de ressarcimento e 244 condenações, contabilizando 2.249 anos de pena.

Netto (2016) evidencia que a Lava Jato mudou o curso da história do Brasil, tornando-se patrimônio nacional e, ao que tudo indica, terá consequências ainda por vários anos.

Kamm (2015) destaca que a Operação Lava Jato deixou três grandes desafios: (1) quebrar a paralisia corporativa; (2) relançar a economia, e (3) reconquistar a credibilidade política.

Dallagnol (2017) menciona que a Lava Jato vem apresentando um efeito inibidor saudável para as organizações e muitas empresas passaram a implementar sistemas de integridade (*compliance*), para evitar que a corrupção se instale e os sistemas de integridade possam atuar como uma iniciativa de mitigação ao risco de corrupção.

2.10 Marco regulatório no combate à corrupção

Na revisão da literatura, o combate à corrupção é abordado por diversos autores. Para Klitgaard e Zahar (1994), esse combate deve contemplar ações voltadas ao estabelecimento de procedimentos meritocráticos e impessoais para seleção de agentes, sejam servidores, formuladores de políticas ou, mesmo, fornecedores.

Silva (2001) discorre sobre a impossibilidade de diminuir sobremaneira o monopólio e a discricionariedade próprios da atuação estatal, admitindo também a impossibilidade de diminuir os benefícios da corrupção e de transformar a gestão do Estado numa gestão puramente gerencial. Em sua visão, a impunidade é a principal causa para a corrupção. A existência de incentivo à trapaça resulta num desrespeito generalizado às regras de conduta e os incentivos à propina tendem a ser elevados, incentivando a corrupção.

Anechiarico e Jacobs (1996) e Graaf (2007) realçam que o combate à corrupção – baseado em teorias relacionadas à nova economia institucional – tende a ignorar os aspectos e as singularidades políticas, sociais, econômicas e culturais dos países, regiões ou mesmo dos órgãos e das atividades em que ocorrem as práticas de corrupção, interpretando-a como um fenômeno totalmente homogêneo em suas causas.

Silva (2001) ainda explana que a única forma de efetuar um combate efetivo à corrupção se dá por meio de instituições que aumentem os mecanismos de *accountability*, com o objetivo de desestimular comportamentos oportunistas.

Dar publicidade à corrupção é uma medida de combate a essas práticas. Desta forma, a imprensa torna-se peça fundamental para a formação da percepção do nível de corrupção. É imprescindível que todo o trabalho da imprensa, quanto à veiculação da informação, seja imparcial e retrate de forma fidedigna todos os fatos. (PERUZZOTTI, 2008).

Com o objetivo de interromper as práticas corruptas nos EUA, criar um nível honesto para empresas idôneas e restabelecer a confiança pública na integridade do mercado, o Departamento Americano de Justiça (DAJ, 2012) informa que o Congresso Americano promulgou, em 1977, a Lei de Práticas de Corrupção Externa dos EUA: *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA).

A *Securities and Exchange Commission* (SEC; 2017) ressalta que a FCPA proíbe o pagamento de subornos a funcionários estrangeiros para auxiliar na obtenção ou retenção de negócios. A FCPA é abrangente a uma conduta proibida em todo o mundo e se estende às empresas americanas de capital aberto e seus diretores, funcionários, acionistas e agentes, incluindo terceiros, consultores, distribuidores, parceiros em geral.

O Departamento Americano de Justiça (DAJ, 2012) explica que a FCPA também exige que as empresas mantenham livros e registros precisos e disponham de um sistema de controles internos suficientes para fornecer garantias razoáveis de que as transações são executadas e os ativos são acessados e contabilizados, de acordo com a autorização da administração.

A lei norte-americana Sarbanes-Oxley (SOX) teve, como propósito, evitar a possível fuga dos investidores financeiros, que, após os escândalos envolvendo grandes companhias como a Enron e WorldCom, estavam inseguros quanto à real qualidade das práticas de governança corporativa, adotadas pelas empresas (JAIN; REZAEI, 2004).

Para Engel, Hayes e Wang (2007), a SOX demandou uma série de mudanças nos relatórios financeiros e de governança corporativa das empresas, como resposta aos vários escândalos financeiros mencionados, caracterizando uma resposta legislativa destinada a reconstruir a confiança dos investidores no mercado de capitais.

No Brasil, foi criada a Lei nº 12.846/2013, que, segundo a CGU (2016), representa um importante avanço ao prever a responsabilização objetiva, no âmbito civil e administrativo, de empresas que praticam atos lesivos contra a administração pública nacional ou estrangeira, além de atender a compromissos internacionais assumidos pelo Brasil. Nesse sentido, a CGU (2016) ainda manifesta que a nova lei finalmente fecha uma lacuna no ordenamento jurídico do país, ao tratar diretamente da conduta dos corruptores.

No Brasil, a principal referência para o desenvolvimento das melhores práticas de Governança Corporativa é o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), fundado em novembro de 1995. É uma associação sem fins lucrativos e se dedica à promoção das melhores práticas de governança (IBGC, 2015).

Na quinta edição do Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa, o IBGC (2015, p. 92) esclarece:

É a diretoria, amparada pelos órgãos de controle ligados ao Conselho de Administração (como o Comitê de Auditoria) e pela Auditoria Interna, que deve estabelecer e operar um sistema de controles internos eficaz para monitorar os processos operacionais e financeiros, inclusive os relacionados com a gestão de riscos e de conformidade (*compliance*), avaliando, no mínimo anualmente, a eficácia deste sistema e prestando contas ao Conselho de Administração sobre tal avaliação.

No Brasil, diversas iniciativas foram realizadas para o combate à corrupção e os esforços não pararam por aí, pois é também sabido que, em 2015, o MPF apresentou vinte anteprojetos de leis ao Congresso Nacional, os quais, por meio da campanha *10 Medidas contra a Corrupção* (ANEXO A), apresentaram diversas sugestões para mitigar o risco de corrupção. Entre estas, os procuradores propuseram: (a) criminalizar o enriquecimento ilícito por agentes públicos; (b) aumentar as penas para crimes de corrupção, tornando-o hediondo, e (c) reduzir o número de recursos possíveis num processo penal (SACRAMENTO; PINHO, 2016).

Netto (2016) demonstra que as dez medidas surgiram a partir de estudos desenvolvidos pelos procuradores da força-tarefa da Operação Lava Jato. Diversas comissões de trabalhos foram montadas pelo MPF, para preparar as propostas de mudanças, com o objetivo de combater a corrupção.

Em 2019, foi elaborado um projeto de lei número 76/2019, denominado de pacote anticorrupção que, segundo Miranda (2019), englobou 70 novas medidas contra a corrupção, resultado de consultas coordenadas pela Transparência Internacional Brasil e Fundação Getúlio Vargas.

No Brasil, diversas iniciativas foram realizadas para o combate à corrupção e os esforços podem ser observados na Figura 3.

Figura 3 - Lista de ocorrência ao combate à corrupção no Brasil

1	Número da Lei e Ano de Criação	8.159/1991	Principal Medida	Aprovação da Lei dos Arquivos.
	Ementa da Lei	Política Nacional de Arquivos Públicos e Privados.		
2	Número da Lei e Ano de Criação	8.429/1992	Principal Medida	Aprovação da Lei de Improbidade Administrativa.
	Ementa da Lei	Sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública.		
3	Número da Lei e Ano de Criação	8.666/1993	Principal Medida	Aprovação da Lei de Licitações.
	Ementa da Lei	Licitações e contratos da administração pública.		
4	Número da Lei e Ano de Criação	9.613/1998	Principal Medida	Aprovação da Lei dos Crimes de Lavagem de Dinheiro.
	Ementa da Lei	Crimes e lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos e criação do Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF.		
5	Número da Lei e Ano de Criação	9.840/1999	Principal Medida	Aprovação da Lei Contra a Corrupção Eleitoral.
	Ementa da Lei	Altera dispositivos da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997, e da Lei nº 4.737, de 15 de julho de 1965 – Código Eleitoral.		
6	Número da Lei e Ano de Criação	101/2000	Principal Medida	Aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal.
	Ementa da Lei	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.		
7	Número da Lei e Ano de Criação	10.683/2003	Principal Medida	Criação da Controladoria Geral da União – CGU.
	Ementa da Lei	Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências.		
8	Número da Lei e Ano de Criação	131/2009	Principal Medida	Aprovação da Lei da Transparência.
	Ementa da Lei	Estabelece normas para a responsabilidade na gestão fiscal, disponibilização de informações sobre execução do orçamento da União, Estados e municípios.		
9	Número da Lei e Ano de Criação	135/2010	Principal Medida	Aprovação da Lei da Ficha Limpa.
	Ementa da Lei	Estabelece, de acordo com o § 9º do art. 14 da Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e providências para incluir inelegibilidade.		
10	Número da Lei e Ano de Criação	12.527/2011	Principal Medida	Aprovação das Leis de Acesso à Informação.
	Ementa da Lei	Regula o acesso a informações, prevista na Constituição Federal.		
11	Número da Lei e Ano de Criação	12.850/2013	Principal Medida	Aprovação da Lei de Colaboração Premiada.
	Ementa da Lei	Define organização criminosa e dispõe sobre a investigação criminal, os meios de obtenção da prova, infrações penais correlatas e o procedimento criminal.		
12	Número da Lei e Ano de Criação	2.846/2013	Principal Medida	Aprovação da Lei Anticorrupção.
	Ementa da Lei	Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira.		
13	Número da Lei e Ano de Criação	4.850/2016	Principal Medida	Aprovada na câmara dos deputados com diversas alterações.
	Ementa da Lei	Transformar em leis as 10 medidas contra a corrupção elaboradas pelo Ministério Público Federal após o início da Operação Lava Jato.		
14	Número da Lei e Ano de Criação	PL 76/2019	Principal Medida	A proposta tramita em caráter conclusivo e será analisada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.
	Ementa da Lei	Altera a Lei de Ação Popular, para instituir novas hipóteses de cabimento, regulamentar aspectos de tramitação e dá outras providências.		

Fonte: Elaborado pelo autor, baseado em Sacramento e Pinho (2016).

No Brasil, o MPF dedicou a 5ª Câmara de Coordenação e Revisão ao combate à corrupção e atua nos feitos relativos aos atos de improbidade administrativa, previstos na Lei nº 8.429/92, nos crimes praticados por funcionário público ou particular (artigos 332, 333 e 335 do Código Penal), contra a administração em geral, inclusive contra a administração pública estrangeira, bem como nos crimes de responsabilidade de prefeitos e de vereadores previstos na Lei de Licitações.

IMONIANA *et al* (2016) conclui que a Auditoria Interna, *compliance*, canal de denúncia e auditoria externas são funções eficazes no combate da fraude, variando de acordo com o tipo de fraude que está sendo combatida.

2.11 AUDITORIA INTERNA

2.11.1 Origem e Evolução Histórica da Auditoria Interna

Segundo Grateron (1999, p. 34), a função de auditoria iniciou-se na dinastia Ciao, na China, por volta de 2000 a.c., quando eram auditados os registros do imperador chinês.

Para Key (2012), há registros na civilização da Mesopotâmia em que aparecem *tick marks* de conferência por trás dos números, envolvendo transações financeiras.

Sá (1993) sinaliza que o termo auditor, evidenciando o título de quem pratica esta técnica, apareceu nos fins do século XIII, na Inglaterra, durante reinado de Eduardo I. Na Idade Média, muitas foram, nos diversos países da Europa, as associações profissionais que se incumbiam de executar as funções de auditoria.

Ainda, na busca da literatura sobre a história da Auditoria Interna, Magalhães (2001) afirma que, na Itália, no século XV ou XVI, a auditoria surgiu como profissão quando um especialista deixou de praticar contabilidade para assessorar outros profissionais e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Todavia, Sawyer (1981, p. 4) explica que há fortes evidências da presença consistente da auditoria na Roma antiga:

A Roma antiga usava a audição das contas. Um funcionário comparava os seus registros com os de outro. Esta verificação verbal destinava-se a evitar

que os funcionários encarregados do dinheiro cometessem atos fraudulentos. Na verdade, a tarefa de “ouvir” as contas deu origem ao termo *audit* do latim *auditus* (escutar).

De acordo com Boynton (2002), a auditoria começou numa época tão remota quanto a contabilidade. Assim, no Egito antigo, autoridades providenciavam verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos; na Grécia, eram realizadas inspeções nas contas de funcionários públicos; na Itália, os romanos comparavam gastos com autorizações de pagamentos, e, na Inglaterra, os nobres de castelos medievais ingleses indicavam auditores que revisavam os registros contábeis e relatórios preparados pelos criados. O autor, ainda, explica que a Auditoria Interna começou como uma função administrativa que era exercida por uma única pessoa e, com o passar do tempo, foi evoluindo como atividade altamente profissional, que se estendeu à avaliação da eficiência e da eficácia de todas as fases das operações financeiras e não financeiras de uma empresa.

Segundo Morais e Martins (2013), existiram indícios de que se praticavam certas formas de Auditoria Interna nas antigas civilizações. Nos estados feudais e nas propriedades privadas, já existia uma pessoa que tinha, por missão, inspecionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes.

Boynton (2002) salienta que, em 1941, nos EUA, foi criado o IIA. Em 1947, surgiu, pela primeira vez, o *Statement of Responsibilities of The Internal Auditor* (Declaração das Responsabilidades do Auditor Interno) do IIA, alargando a atuação das Auditorias para além das áreas econômicas e financeiras, estendendo-se às áreas operacionais.

Key (2012) afirma que foi na Revolução Industrial, na Inglaterra, que a Auditoria ganhou mais importância. As organizações contrataram contadores para checar os registros financeiros, sendo uma forma de testar os livros contábeis e gerar evidências de que estavam corretos.

No Brasil, a Auditoria Interna, por sua vez, teve sua implementação com a vinda das multinacionais, aproximadamente na década de 1940, em consequência da exigência de suas matrizes (BOYNTON, 2002).

Para que o sucesso do departamento de Auditoria Interna seja alcançado, Pinheiro (2005) destaca que os auditores passaram por um processo de transformação, congregando auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa onde estão inseridos, com

a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um controle interno sadio e ajustado aos principais objetivos estratégicos da empresa. Assim, enfatiza que, nesse novo contexto, a função da Auditoria Interna será um centro de excelência para formar talentos altamente qualificados, com o intuito de garantir um sistema de controle interno eficaz, no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis.

Nessa linha, o IIA (2017, p. 28) definiu Auditoria Interna como:

Uma atividade independente e objetiva de auditoria e consultoria que visa (sic) agregar valor e (sic) aprimorar as operações das organizações. Auxilia as organizações a alcançar seus objetivos de forma sistematizada, disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de riscos, controles e governança.

Morais e Martins (2013) concluem que a Auditoria Interna pode contribuir – de forma muito significativa – para reduzir os riscos associados ao exercício das atividades de gestores, num ambiente de competitividade, que lhes exige frequentes tomadas de decisão e mesmo alteração de planos. Nessa perspectiva, o conceito da Auditoria Interna tem evoluído ao longo dos anos, tendo-se assistido, nas últimas décadas, a uma evolução mais acelerada, dada a constante transformação da economia mundial.

2.11.2 A importância da Auditoria Interna

Marques (1997) expõe que os profissionais que desempenham funções de auditoria precisam, continuamente: (a) dispor de um grande esforço de formação, atualizando-se e aperfeiçoando-se em conhecimentos técnicos e em habilidades comportamentais; (b) cultivar a capacidade de observação e de comunicação; (c) preservar a curiosidade intelectual; (d) desenvolver uma visão ampla da gestão; além de (e) ganhar flexibilidade, iniciativa e criatividade, para poderem (f) entender e enfrentar a mudança como uma oportunidade.

Migliavacca (2004, p. 47) manifesta que a Auditoria Interna moderna tem evoluído para o conceito de *management oriented*, em que esta tem uma maior participação em assessorar a administração na gestão da empresa.

Para Pickett (2006), Morais e Martins (2013), Andrade e Rossetti (2014) e Witzany e Harrington (2015), o papel da Auditoria Interna evoluiu muito, destacando-

se na governança das organizações, saindo das atividades de *back-office* para se tornar um importante recurso da corporação.

Pickett (2006) e Andrade e Rossetti (2014) também reforçam que a Auditoria Interna: (a) cresceu muito nos últimos anos, refletindo o novo perfil das grandes organizações; (b) mudou da atuação dos bastidores para tornar-se um importante recurso da organização; (c) evoluiu paralelamente com o desenvolvimento das boas práticas de governança corporativa, uma vez que estas dificilmente se efetivam sem controles internos de alta eficiência operacional e estratégica.

Witzany e Harrington (2015) justificam que a Auditoria Interna existe para servir suas organizações e aos *stakeholders* e deve entender suas reais necessidades para cumprir melhor o seu papel. Cada Auditoria Interna deve avaliar as características de sua organização e analisar quais mudanças devem ser aplicadas para que sejam valiosos para sua organização.

Morais e Martins (2013) também confirmam que a Auditoria Interna está, atualmente, numa situação única para ajudar as organizações a eliminar desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos, para além dos tradicionais objetivos empresariais de otimização dos lucros e de resposta à necessidade dos mercados, em que se inserem, num mundo em constante mutação.

Sawyer (1988, p. 7) enfatiza que a “função do auditor interno é fazer aquilo que a diretoria gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo”.

Ainda, Andrade e Rossetti (2014) consideram que Auditoria Interna é uma função com responsabilidade social, confrontada com um permanente desafio, provocado pelas constantes mudanças nas organizações, pelo rápido desenvolvimento de novas tecnologias, novas áreas de atuação, novos eventos, novas oportunidades, atuais e futuras, com uma atitude proativa e criativa.

Morais e Martins (2013) salientam que as empresas se deparam com novas situações que conduzem a uma forte motivação e preocupações com a eficácia e a eficiência dos recursos, da reputação ética e social. A Auditoria Interna, além de importante, tornou-se imprescindível no mundo atual.

Nesse mesmo sentido, Marques (1997) e Moraes e Martins (2013) destacam que as auditorias têm que passar a ser também um agente de mudança, pelo que é imprescindível que o processo de identificação e seleção dos trabalhos a serem desenvolvidos sejam norteados por princípios e preocupações da gestão, focados

no presente e com a gestão a ser entendida numa perspectiva abrangente, ajudando a organização a encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir.

Key (2012) acrescenta que a moderna auditoria fornece serviços que incluem desde testes de controles, qualidade, riscos e governança para empresas do setor privado e público.

A evolução da Auditoria Interna, na visão de Boynton (2002), leva à formação de departamentos de Auditoria Interna, cujos titulares reportam-se diretamente ao Conselho de Administração ou seu Comitê de Auditoria e incluem-se entre os executivos que compõem a chamada alta administração de uma entidade.

Andrade e Rossetti (2014) destacam que o principal objetivo é acrescentar valor, como parte integrante de um modelo de Governança Corporativa e Gestão de Risco, em qualquer entidade. A atuação da Auditoria Interna, com foco em riscos, atribuiu-lhe um papel relevante no ambiente de governança, em atuação sinérgica com o Conselho Fiscal, com a Auditoria Independente e com o Comitê de Auditoria.

Nessa mesma linha, o IIA (2017, p. 25) define que a Missão da Auditoria Interna é aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*), objetivos baseados em risco.

Corroborando a importância da Auditoria Interna, Chambers (2014, p. 188) afirma:

Para Auditoria Interna, é absolutamente necessário não somente ter capacidade de identificar o problema, e seu potencial impacto e como será resolvido, mas também inspirar na correção dos erros. E se falhar para inspirar mudanças, todo processo de auditoria é um desperdício de tempo.

Por outro lado, Bedoya *et al.* (2016) salienta que as percepções de que a Auditoria Interna ainda possui uma atuação operacional pode ser uma restrição para aceitá-la, como parceira estratégica, por parte da organização, porém não deve desprezar a independência necessária para desempenhar seu papel.

Peppers (2017) explicita que os auditores internos estão ganhando protagonismo nas organizações, transformando-se em assessores de confiança e participando da mesa de decisões estratégicas para a organização. Nesse sentido, o IBGC (2018) conclui que a Auditoria Interna é essencial para a existência de um sistema de governança corporativa eficaz, sendo uma das mais importantes fontes

de informação para o Comitê de Auditoria e, conseqüentemente, para o Conselho de administração, nos temas referentes a controles internos, gerenciamento de riscos e conformidade.

2.11.3 Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF

Neste capítulo, será abordado o *The International Professional Practices Framework* (IPPF), traduzido como a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais – IPPF.

O IPPF é a base conceitual que organiza as informações oficiais promulgadas pelo *The IIA*, que fornece todos os métodos organizados no IPPF, como as orientações mandatórias e as orientações recomendadas, aos profissionais de Auditoria Interna de todo o mundo.

Segundo o IIA (2017), a partir de janeiro de 2017, o novo IPPF entrou em vigor, integrando os elementos para a atividade da Auditoria Interna.

Os métodos e orientações estão organizados em seis categorias, divididas em dois grupos: 1. Orientações mandatórias, compostas pelas categorias: Princípios Fundamentais, Definição, Normas e Código de ética. 2. Orientações recomendadas, compostas pelas categorias: Orientações de Implantação e Orientações Suplementares, conforme ilustrado na Figura 4.

Figura 4 - *International professional practices framework – IPPF*



Fonte: IIA (2016).

A conformidade com as Normas de auditoria é essencial para qualquer organização, segundo o IIA:

A Auditoria Interna é conduzida em diversos ambientes legais e; para organizações que variam de propósito, tamanho e estrutura; e por pessoas dentro ou fora da organização. Enquanto as diferenças possam afetar a prática de Auditoria Interna em cada ambiente, a conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (Normas) é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de Auditoria Interna (IIA, 2017).

Segundo o IIA (2016), as Normas têm, como propósitos: (a) a promoção da melhoria de processos e operações organizacionais; (b) o fornecimento de uma estrutura adequada para que a Auditoria Interna agregue valor à organização; (c) a orientação acerca da aderência dos elementos mandatórios do IPPF, e (d) o estabelecimento de bases para a avaliação de desempenho da Auditoria Interna. A partir deste enunciado, pode-se concluir que a avaliação de uma Auditoria Interna pode ser realizada – com base no seu grau de aderências às Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.

As Normas são divididas em duas grandes categorias, que podem ser aplicadas a todos os serviços de Auditoria Interna, são estas: (1) Normas de Atributo, relacionadas às características da organização e dos indivíduos responsáveis pela execução da auditoria; e, (2) Normas de Desempenho, que tratam da natureza da Auditoria Interna e fornecem critérios de qualidade do desempenho (IIA, 2016).

Attie (2009) enfatiza que a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade para a Auditoria Interna, constantes no regimento interno e aprovadas pela administração, devem ser compatíveis com as Normas Internacionais. As Normas do IIA servem, como base e orientação para as Auditorias Internas, o que não impede a existência de outras normas e regulamentos aplicáveis àquela unidade. Nestes casos, o IIA recomenda a aplicação da norma em todos os itens que forem compatíveis, e caso as outras normas exijam maior nível de detalhamento, sendo mais restritivas, a auditoria deve estar de acordo com ambas as normas.

2.11.4 Independência e Objetividade da Auditoria Interna

Este atributo de Auditoria Interna merece um destaque à parte, pois é considerado um dos requisitos fundamentais para a existência e eficiência da Auditoria Interna. A independência está relacionada diretamente com a forma como o departamento de auditoria está posicionado dentro da organização, a quem se reporta, bem como na forma como os auditores executam os seus trabalhos, diante de situações que ameaçam sua opinião, ou seja, necessita ter liberdade para manifestar seu parecer sobre as situações auditadas (MIRANDA, 2013).

A *Norma de Atributo 1100 — Independência e Objetividade* (IIA, 2017, p. 39) define:

Independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de Auditoria Interna de conduzir as responsabilidades de Auditoria Interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de Auditoria Interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. Isto pode ser alcançado através (sic) de um relacionamento de duplo reporte. **Objetividade** é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos da auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum

comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria.

Liu *et al.* (1997) recomendam que a Auditoria Interna seja colocada em uma alta posição para ganhar boa percepção na mente das pessoas e comentam que o direito de acesso direto aos gestores de topo é fundamental para o sucesso do departamento e, por último, que uma abordagem sistemática deve ser adotada para identificar e priorizar áreas e tarefas.

Ressalta Migliavacca (2004, p. 47) que a função da Auditoria Interna deve se reportar ao mais alto nível possível da empresa, a fim de preservar sua autonomia e sua independência de julgamento, mas, mesmo reportando-se ao topo da hierarquia, o auditor não deve jamais esquecer que exerce uma função de *staff*, e não operacional.

Para confirmar a necessidade de independência, Barata (1999, p. 82) destaca:

A Auditoria Interna deve funcionar na independência direta da administração para alcançar a necessária independência de qualquer órgão ou função da empresa. Esta independência é devida ao fato de os auditores internos não interferirem na execução dos trabalhos a auditar e na implementação de normas e procedimentos internos.

O IBGC (2015, p. 90), no seu *Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa*, recomenda que a Auditoria Interna deve reportar-se ao Conselho de Administração, com o apoio do Comitê de Auditoria. Sua competência é verificar o funcionamento dos controles internos e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observados.

O líder da Auditoria Interna deve se reportar funcionalmente para o Comitê de Auditoria ou Conselho de Administração e, administrativamente, ao presidente da organização, estabelecendo comunicação direta e frequente com esses órgãos para garantir a independência da Auditoria Interna, bem como trocar informações de interesse mútuo (REDING *et al.*, 2007).

Nesse sentido, Crepaldi (2000, p. 54) também enfatiza a importância da independência da Auditoria Interna quando expõe:

É fundamental que os auditores internos tenham total independência para movimentar-se dentro da entidade, emitir opinião, dar sugestão etc., sem preocupação de que, com tais atividades, possam desagradar a alguém e

sofrerem retaliações na organização. Ao mesmo tempo, os auditores internos não devem lembrar que os auditados são colegas e que a crítica pela crítica é um posicionamento irracional.

Miranda (2013) ainda destaca que a Auditoria Interna não deve depender de nenhuma direção numa empresa que não seja a do Conselho de Administração. Isto porque o auditor não pode nem deve ter responsabilidade sobre atividades que possam um dia vir a ser seu objeto de exame. Se estiver subordinado a outra diretoria, poderá afetar a credibilidade do seu trabalho, na medida em que possa ser visto pelas demais diretorias como um membro daquela direção.

Para corroborar a independência, conforme a *Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional* (IIA, 2017, p. 39).

O executivo chefe de auditoria deve reportar-se a um nível da organização que permita à atividade de Auditoria Interna cumprir suas responsabilidades. O executivo chefe de auditoria deve confirmar junto ao conselho, pelo menos anualmente, a independência organizacional da atividade de Auditoria Interna. A independência dentro da organização se alcança de forma efetiva quando o executivo chefe de auditoria se reporta funcionalmente ao Conselho. Alguns exemplos de reporte funcional ao Conselho implicam que este: Aprove o estatuto de Auditoria Interna, o planejamento de Auditoria baseado em riscos, o orçamento de auditoria e o plano de recursos. Receba comunicações do executivo chefe de auditoria sobre o desempenho do plano de Auditoria Interna e outros assuntos. Aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria, aprove a remuneração do executivo chefe de auditoria, formule questionamentos adequados à administração e ao executivo chefe de auditoria para determinar se existem escopos inadequados ou limitações de recursos.

O auditor tem que depender diretamente do órgão de gestão e deve estar posicionado no mais alto nível e com autoridade suficiente dentro da empresa para garantir a credibilidade do trabalho realizado. A independência permite ao auditor emitir juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização do trabalho de Auditoria Interna, e o protegerá de assumir compromissos que prejudiquem os objetivos da auditoria (MIRANDA, 2013).

Abdolmohammadi (2013) conclui que os ganhos de eficiência resultam da independência da Auditoria Interna, gerando uma comunicação de interesse comum dos problemas que foram resolvidos ou estão para resolver.

No intuito de fortalecer a independência, o IIA (2015), por meio do relatório da pesquisa *Pulso Global da Auditoria Interna*, declara que os líderes de Auditoria Interna, para serem bem-sucedidos, precisam de coragem para lidar com as

pressões políticas com eficácia, para que possam abordar uma grande variedade de questões delicadas que suas organizações enfrentam. Para que isso ocorra com eficiência, dependerá das linhas de reporte, de metas pessoais e organizacionais e do apoio do conselho, assim como da conformidade com as *Normas Internacionais de Auditoria Interna*.

2.11.5 O Papel da Auditoria Interna na Mitigação dos Riscos de Corrupção

Na revisão da literatura, alguns autores e o IIA destacam o papel da Auditoria Interna na mitigação de riscos da organização.

Na visão de Moreau (2003), a Auditoria Interna posiciona-se claramente na cadeia de riscos: a Auditoria Interna define-se sempre como uma atividade independente e objetiva, mas ultrapassa a aprovação da conformidade, proporcionando aconselhamento e, sobretudo, avaliando os processos de gestão de riscos. Esta definição marca uma grande evolução no controle interno tradicional no sentido de uma tomada de consciência dos riscos, da prevenção e não da detecção *a posteriori*.

Nesse sentido, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway* (COSO; 2004) explica que a Auditoria Interna possui papel principal na avaliação da eficiência da gestão de riscos, bem como tem o dever de recomendar melhorias no processo de gestão de riscos da organização, porém deve deixar bem claro sua atuação.

Por outro lado, Pickett (2006) explana que a Auditoria Interna que assume o papel de Gestão de Riscos deve ser chamada de Auditoria Interna e Gestão de Riscos, porém poderá confundir os trabalhos da auditoria com os trabalhos da gestão de riscos.

O IIA (2014, p. 1), no seu guia prático sobre auditoria de programas antissuborno e anticorrupção, destaca:

O aumento da globalização, as complexidades legais e o potencial de sérios danos financeiros e reputacionais tornaram os riscos de suborno e corrupção, bem como as respectivas auditorias desses programas, questões corporativas de topo, que requer uma equipe de auditores com habilidades coletivas, conhecimento e especialização em conformidade, fraude, investigações, assuntos regulatórios, tecnologia da informação, finanças, cultura e ética (tradução nossa).

Por outro lado, Chambers (2014) afirma que a análise de risco de corrupção tem sido ignorada pela maioria dos departamentos de Auditoria Interna. As organizações que não responderem rapidamente a esses riscos poderão pagar um alto preço.

A Norma de Desempenho 2000 (IIA, 2017, p. 50) define que:

Para desenvolver o plano baseado em riscos, o executivo chefe da auditoria deve se reunir com a alta administração e o conselho e obter um entendimento das estratégias, objetivos-chave de negócios, riscos associados e processos de gerenciamento de riscos da organização. O executivo chefe e auditoria deve revisar e ajustar o plano conforme necessário, em resposta às mudanças, riscos, operações, programas, sistemas e controles da organização.

Nesse sentido, Henderson (2013) informa que os programas de auditoria anticorrupção devem centrar-se em áreas de maiores vulnerabilidades de corrupção enfrentadas pela organização e testar a eficácia dos controles para mitigar o risco. Essas auditorias devem ser realizadas com base em avaliação anual de riscos.

O IIA (2014) menciona, no guia prático *Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption*, que as organizações do setor privado e público estão aumentando a conscientização sobre a corrupção e lutando por meio de acordos internacionais, convenções regionais, guias de melhores práticas e informações sobre percepções e casos de suborno e corrupção.

Na visão de Hall (2016), os auditores internos devem saber mais sobre prevenção de fraudes, em qualquer departamento da organização, e estar certos de que todos os funcionários estão cientes dessas informações.

IMONIANA *et al* (2016) destaca que a Auditoria Interna tem a responsabilidade de ajudar a combater a corrupção nas organizações, bem como tem se demonstrado eficiente nessa atividade.

O IIA (2017) declara que a Auditoria Interna pode desempenhar funções específicas de Auditoria Interna em relação à gestão de risco de fraude, podendo incluir investigação inicial ou completa de suspeita de fraude, análise de causa-raiz e recomendações de melhoria de controle, monitoramento de uma linha direta de denúncias e fornecimento de sessões de treinamento em ética.

Nessa mesma linha, a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE; 2016) corrobora que a importância da Auditoria Interna na mitigação dos riscos de corrupção é percebida como o terceiro controle mais eficaz contra corrupção das empresas.

Freitas (2012) destaca que a Auditoria Interna é avaliada como atividade de monitoramento do sistema de controles internos, a qual reúne todas as funções da Auditoria Interna, além dos trabalhos convencionais. Detém, ainda, a responsabilidade pelas ferramentas de auditoria investigativa, auditoria contínua e monitoramento de transações suspeitas, no combate a fraudes de corrupção, apropriação indébita de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas.

Peppers (2017, p. 12) salienta que o auditor interno deve mostrar coragem e dar os alertas para a organização, quando são identificadas culturas corporativas tóxicas. Nesse sentido, explicita:

É inaceitável a série de fraudes que saíram à luz nos últimos anos, começando pela FIFA, Toshiba e Volkswagen. Grande parte desses problemas podem ser atribuídos a culturas corporativas tóxicas, onde exatamente a Auditoria Interna pode atuar num papel vital, pois tem responsabilidade de agir quando detecta uma cultura corporativa corroida que implica num risco para a organização (tradução nossa).

Rittenberg (2013) destaca que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento foi focado nessas atividades e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos. Considera também o risco de *compliance*, devendo avaliar se os controles implementados são efetivos para endereçar esses riscos, estudando suas causas e como mitigá-las.

2.12 GOVERNANÇA, RISCOS E COMPLIANCE (GRC)

A sigla GRC tem sido muito utilizada ultimamente pelas organizações, empresas de consultorias e diversas instituições, com o objetivo de agrupar temas diretamente relacionados e intimamente dependentes um do outro.

Segundo Frigo (2014), a sigla GRC causa um pouco de confusão e desentendimento nas organizações, devido à falta de entendimento dos conceitos básicos de cada elemento do GRC. Destaca, ainda, que a estrutura do GRC é muito

relevante para a Auditoria Interna, pois quanto mais claro for o conceito do GRC para a empresa, melhor será o desempenho do papel da Auditoria Interna.

A **Governança**, representada pela letra **G**, na visão de Andrade e Rossetti (2014) surgiu para minimizar os riscos do conflito da agência, por meio da boa governança empresarial, com a adoção de mecanismos que forçassem os administradores (não acionistas) a proteger os interesses dos acionistas.

Segundo o IBGC (2015, p. 20), Governança Corporativa é:

O sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

Nesse sentido, Reding *et al.* (2007) destacam que uma governança estruturada pode estabilizar o cumprimento de leis e regulamentos jurídicos com as operações da organização e pode ajudar a cumprir com os demais interesses das partes interessadas, como estratégias e defesa dos valores da organização.

O IBGC (2016) ainda menciona que as boas práticas de governança corporativa convertem princípios básicos em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor econômico de longo prazo da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para a qualidade da gestão da organização, sua longevidade e o bem comum.

Para avançar no entendimento do conceito de GRC, tem-se o **Risco**, representado pela letra **R**. Segundo Bernstein (1997), a palavra risco derivou do italiano *riscare*, que significa ousar, sendo inerente a toda atividade do ser humano.

O COSO (2004) acrescenta que o risco é a possibilidade de um evento ocorrer, afetando a realização dos objetivos, e o IIA (2013) complementa que o risco deve ser mensurado, em termos de impacto e probabilidade.

Moreau (2003) também esclarece que um risco empresarial pode ser definido como a ameaça de um acontecimento, uma ação ou uma inação de afetar a capacidade de uma organização atingir os seus objetivos estratégicos e comprometer a criação de valor.

Para o IIA (2013), nos negócios do século XXI, é comum encontrar diversas equipes de auditores internos, especialistas em gerenciamento de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controle interno, inspetores

de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controle, trabalhando em conjunto para ajudar suas empresas a gerenciar riscos.

Nessa mesma linha, o COSO (2004, p. 2) define gerenciamento de risco como:

O processo conduzido em uma organização pelo Conselho de Administração, pela diretoria executiva e demais funcionários, aplicados no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda organização, eventos em potencial, capazes de afetar a referida organização, e administrar os riscos para torná-los compatíveis com o seu apetite a riscos e possibilitar garantia razoável de cumprimento dos objetivos da entidade.

Chambers (2014) ressalta que, há poucos anos, avaliar os riscos uma vez ao ano era considerada uma excelente prática, ao passo que, atualmente, é mandatório pelo menos uma vez ao ano.

O IBGC (2017, p.14), no caderno de Gerenciamento de Riscos, acrescenta:

Gerenciamento de Riscos pode ser entendido como um sistema intrínseco ao planejamento estratégico de negócio, composto por processos contínuos e estruturados, desenhados para identificar e responder a eventos que possam afetar os objetivos da organização.

Por outro lado, o COSO (2017, p. 3) explana:

Gerenciamento de riscos corporativos não é uma função nem um departamento. É uma cultura, as consequências e as práticas que as organizações integram à definição e à execução da estratégia, com o objetivo de gerenciar o risco na criação, na preservação e na realização de valor.

Para concluir o entendimento da sigla do GRC, apresenta-se o conceito de *Compliance*, representado pela letra **C**, que, para Freitas (2013), é oriundo do verbo em inglês *to comply*, que significa cumprir, realizar, satisfazer, executar o que lhe foi imposto; simplificando, estar em *compliance* é o dever de cumprir e estar em conformidade com as normas e procedimentos impostos por órgãos reguladores, ou por regulamentos instituídos pela organização.

Andrade e Rossetti (2014) confirmam que o *compliance* é o cumprimento de normas reguladoras, expressas nos estatutos sociais, nos regimentos internos e nas instituições legais do país. São valores que estão diretamente ligados à governança e que são expressos nos códigos de boas práticas, estabelecendo fundamentos na conduta ética das organizações.

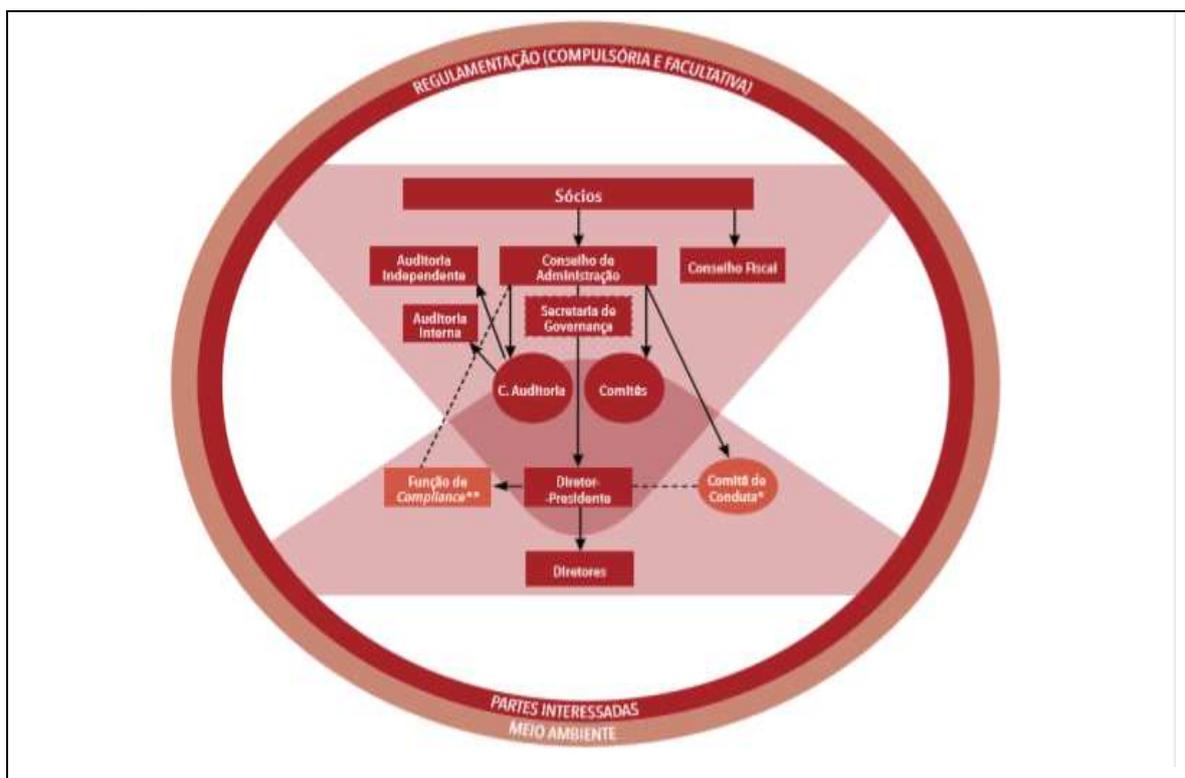
No Brasil, a conscientização da importância do *compliance* anticorrupção vem crescendo nos últimos anos, devido à importância global da economia brasileira e ao aumento de investimento estrangeiro. No entanto, mesmo com a velocidade das mudanças, ainda existe uma lacuna na cultura de *compliance* anticorrupção do Brasil, em comparação com mercados mais maduros, especialmente quando confrontada a legislação anticorrupção brasileira com a FCPA americana (DEBBIO *et al.*, 2013).

Segundo Oscar e Pereira (2016), catequizar os funcionários é uma das principais tarefas das equipes de *compliance*, um dos mais novos departamentos de algumas das maiores companhias do país. Essa área, que já integrava a estrutura de multinacionais, também é responsável por investigar e conter iniciativas fraudulentas nas empresas, especialmente no relacionamento com o poder público.

Para Deloitte (2017), os programas de *compliance* vêm destacando-se como uma importante ferramenta para análise e mitigação de riscos de não-conformidade e fraudes, para o aperfeiçoamento das operações e para a proteção da imagem e da reputação das empresas. Os programas de *compliance* tendem a se tornar cada vez mais dinâmicos, complexos, estratégicos e flexíveis, mas sem perder a sua essência e o acultramento da conduta ética dos *stakeholders* das organizações.

Já o IBGC (2017) destaca que o papel do principal responsável pela função do *compliance* está evoluindo rapidamente e requer, além de conhecer ferramentas tecnológicas, a capacidade de gerenciar riscos e relacionamentos com partes interessadas internas e externas, incluindo reguladores, provedores de serviços terceirizados, entre outros. São características essenciais para esse profissional a autonomia, a independência e o conhecimento técnico do tema, do negócio, das políticas internas, das leis e da regulação do setor, conforme Figura 5.

Figura 5 - *Compliance* no sistema de governança corporativa



Fonte: IBGC (2017). *Compliance* à luz da governança corporativa.

O IBGC (2017, p. 39) expõe, no caderno de *Compliance sob a Luz da Governança*,

São muitos os desafios vividos pelas organizações brasileiras de todos os setores em relação a ética e *compliance*, no atual cenário de mudanças regulatórias frequentes, forte concorrência, inovação tecnológica e vigilância crescente. Trata-se de um processo de transformação contínua, que exige preparo, capacidade de resposta e adaptação. O Brasil está evoluindo nessa jornada, que, sem dúvida, é benéfica para todos, pois fortalece a reputação e gera e preserva valor econômico, contribuindo para a longevidade das organizações.

Segundo IMONIANA *et al* (2016), o *compliance* se tornou uma ferramenta muito útil no combate a corrupção nas organizações, mas é fundamental que se reporte ao conselho de administração, ou ao comitê de auditoria.

A KPMG (2017), na sua segunda edição da pesquisa sobre *Maturidade do Compliance*, salienta que, atualmente, as empresas têm o desafio de enfrentar diversas mudanças regulatórias e de negócios, as quais estão atribuindo novas exigências à área de *Compliance*. O ritmo das mudanças regulatórias e a convergência da regulamentação global, atrelados à concorrência de novas

empresas, ao aumento da pressão dos *stakeholders* e *shareholders* e ao rápido avanço tecnológico, criaram um ambiente complexo para os líderes de *Compliance* de todas as indústrias.

A Deloitte (2017) realça que as revisões dos programas de *Compliance* pela Auditoria Interna devem possuir uma abordagem voltada para a cultura de ética da organização, bem como verificar se tais programas previnem, detectam e respondem às situações de não-conformidade.

Chen e Soltes (2018) evidenciam que as empresas do mundo todo estão gastando fortunas em *compliance*, mas precisam garantir que todos esses investimentos sejam bem gastos e tomem melhores medidas para ajudar os gestores a identificar iniciativas redundantes ou ineficazes que podem ser substituídas ou eliminadas e, em última instância, revelar oportunidades para tornar os programas mais eficazes.

Nesse sentido, Chen e Soltes (2018) frisam que não ter um programa de *compliance* tornou-se uma responsabilidade muito grande para qualquer grande empresa, uma vez que outros países, além dos EUA, como Inglaterra, Espanha e Brasil, aprovaram leis que levam o *compliance* em consideração, em ações de cumprimento da lei.

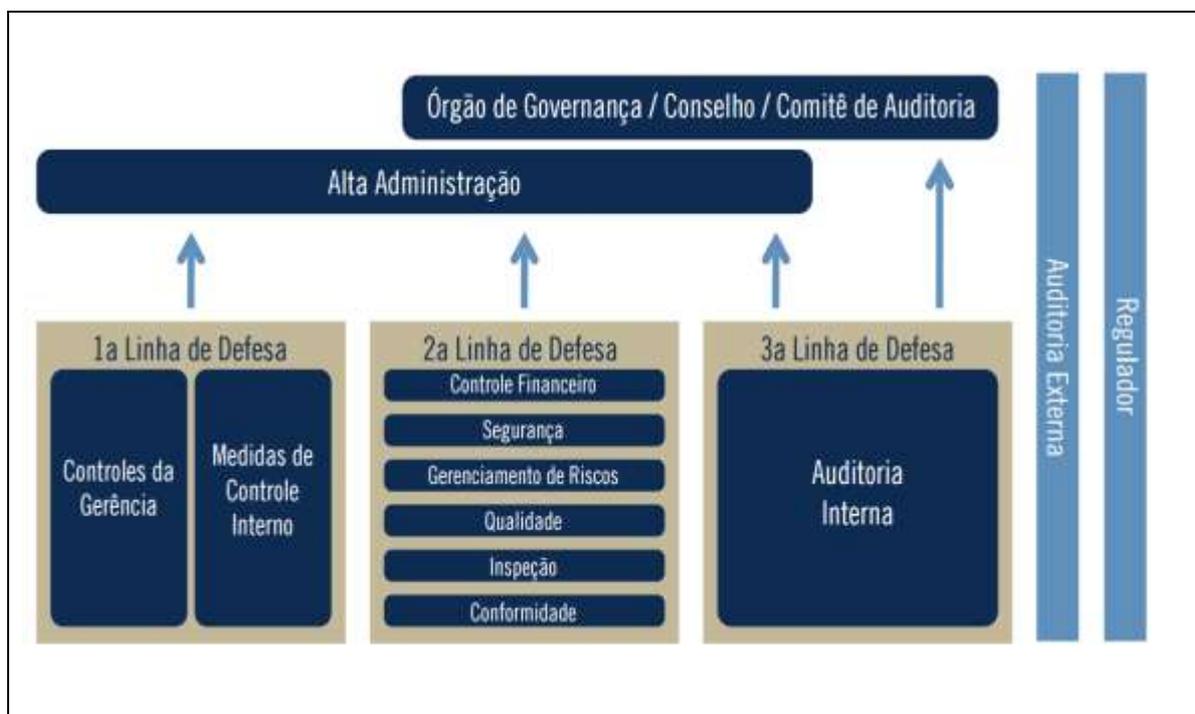
2.13 TRÊS LINHAS DE DEFESA DA GESTÃO DE RISCOS E CONTROLES

Para ajudar no entendimento e nos limites de atuação de cada função da organização, no tocante à gestão de riscos e controles, o IIA (2013, p. 1) aponta:

Em negócios do século XXI, não é raro encontrar diversas equipes de auditores internos, especialistas em gerenciamento de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controle interno, inspetores de qualidade, investigadores de fraude e outros profissionais de riscos e controle trabalhando em conjunto para ajudar suas empresas a gerenciar riscos. Cada uma dessas especialidades tem uma perspectiva única e habilidades específicas de valor inestimável às organizações que atendem; no entanto, já que as atividades relacionadas ao gerenciamento de riscos e controle estão sendo cada vez mais divididas entre diversos departamentos e setores, o trabalho deve ser coordenado com cuidado, para garantir que os processos de riscos e controle sejam conduzidos como intencionado.

A Figura 6 ilustra o papel das três linhas de defesa na gestão de riscos e controles de uma organização, delimitando a fronteira de atuação e de responsabilidades entre as áreas envolvidas em todo o processo.

Figura 6 - Três linhas de defesa da gestão de riscos e controles



Fonte: IIA (2013). Declaração de Posicionamento - Três linhas de defesa.

Para Seago (2015), em algumas organizações, a atuação entre a segunda e a terceira linha de defesa podem tornar-se tênues, com papéis misturados. Ainda existe bastante dúvida conceitual da aplicação do GRC, onde começa e termina a responsabilidade das áreas das organizações, pois em muitas empresas nem sempre isso é tão claro.

O controle da administração é a primeira linha de defesa no gerenciamento de riscos; as diversas funções de controle de riscos e supervisão de conformidade estabelecidas pela administração são a segunda linha de defesa, e a avaliação independente é a terceira. Cada uma dessas três linhas desempenha um papel diferente dentro da estrutura mais ampla de governança corporativa da organização (IIA, 2013).

Embora os órgãos de governança e a alta administração não sejam considerados entre as três linhas desse modelo, conforme IIA (2013), nenhuma discussão sobre sistemas de gerenciamento de riscos estaria completa sem

considerar, em primeiro lugar, os papéis essenciais dos órgãos de governança: o conselho de administração, fiscal, diretoria executiva e comitês de assessoramento.

Witzany e Harrington (2015) recomendam que a Auditoria Interna deve coordenar esforços com a função da segunda linha de defesa, após comprovar que são objetivas e confiáveis.

Nesse sentido, o IBGC (2017, p. 27), no caderno de *Compliance sob a Luz da Governança*, revela:

É recomendável que as organizações tenham uma função de Auditoria Interna própria ou terceirizada. Ela deve reportar-se ao conselho de administração diretamente ou por meio do comitê de auditoria, para garantir independência em relação à gestão e evitar conflito de interesses. A Auditoria Interna também pode contribuir com o processo de avaliação das políticas e procedimentos de *compliance*, buscando assegurar o funcionamento efetivo do sistema de *compliance*.

O IIA (2013) enfatiza que a alta administração e os órgãos de governança têm, coletivamente, a responsabilidade e o dever de prestação de contas sobre: (a) o estabelecimento dos objetivos da organização; (b) a definição de estratégias para alcançar esses objetivos, e (c) o estabelecimento de estruturas e de processos de governança, para melhor gerenciar os riscos, durante a realização desses objetivos.

2.14 TRABALHOS RELACIONADOS AO TEMA

Na busca por trabalhos realizados com temas similares, foram selecionados sete trabalhos, conforme Figura 7.

Entre os sete trabalhos analisados, cinco são dissertações, uma tese e um destes trata de um artigo internacional.

O trabalho número um teve o objetivo de identificar, no âmbito da área de Controladoria, os principais fatores relacionados aos esquemas de corrupção investigados pela Operação Lava Jato e que levaram à desvalorização da Petrobras, assim como levantar os prejuízos causados a esta empresa. Para atingir esse objetivo, Shimabuku (2017) adota, como método, uma pesquisa exploratória com abordagem quantitativa e qualitativa, com análise dos dados referentes aos preços das ações da Petrobras, obtidos no site da BMF&BOVESPA, e utilizou o método do estudo de evento. Esta técnica foi utilizada a fim de identificar o impacto da Lava

Jato no preço das ações da companhia. Nesse sentido, Shimabuku (2017) ressalta que a análise documental dos fatos, antes e depois da deflagração da Operação Lava Jato, possibilita a identificação das principais causas da desvalorização da Petrobras ao abordar como os controles antifraudes da companhia estavam configurados antes da Operação Lava Jato. Cabe lembrar que, até então, a Petrobras era exemplo de melhores práticas de mercado em termos de governança corporativa.

O trabalho número dois teve por objetivo analisar os efeitos da operação Lava Jato sobre o retorno anormal das ações de companhias listadas no mercado de ações brasileiro. Para atingir esse objetivo, Araújo (2017) utiliza a metodologia de estudos de eventos para avaliar os efeitos da divulgação das fases da maior operação anticorrupção brasileira (Lava Jato) sobre o retorno anormal acumulado das ações, tanto das companhias citadas nas investigações quanto das companhias listadas nos setores das companhias citadas. Os resultados indicaram que a Lava Jato produziu efeito negativo sobre o retorno anormal acumulado das empresas diretamente envolvidas com os escândalos de corrupção. Já, para as demais empresas dos setores envolvidos, evidencia-se um efeito positivo sobre o retorno anormal acumulado.

Araújo (2017) esclarece que a corrupção afetou negativamente as decisões sobre os investimentos privados, com consequências negativas para o crescimento em longo prazo, e representou um obstáculo à concorrência, ao favorecer empresas corruptoras na obtenção de contratos públicos a despeito do melhor custo-benefício.

O trabalho número três objetivou analisar a atuação da Auditoria Interna na governança das universidades públicas federais brasileiras, do ponto de vista da alta administração. Quanto à metodologia, Pinheiro (2017) adota uma pesquisa mista que consistiu em duas fases. Na primeira fase, foi realizada uma pesquisa quantitativa descritiva com uma amostra de 33 universidades e, na segunda fase, uma pesquisa qualitativa, pela técnica de coleta de dados *Focus Group*. Pinheiro (2017) relata que há um potencial ainda pouco explorado de atuação das Auditorias Internas para além das funções tradicionais de controle interno. O Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT é desenvolvido com base em uma matriz de risco, elaborada pelos auditores internos. A alta administração concorda, de forma contundente, que a Auditoria Interna tem uma atuação estratégica na organização, de tal modo que o Conselho Universitário, órgão central da governança, utiliza-se

dos seus relatórios e de pareceres para a tomada de decisões estratégicas na universidade. Nesse sentido, Pinheiro (2017) justifica que a Auditoria Interna estratégica é vista como parceira dos gestores públicos na criação de valor organizacional e fortalecimento da governança pública.

O trabalho número quatro teve o objetivo de analisar os sistemas de governança corporativa, gestão de riscos e conformidade da Petrobras e da Eletrobras, antes e depois da Operação Lava Jato, e verificar se foram realizadas as mudanças adequadas para a remediação das deficiências que levaram aos desvios de recursos. Para atingir esse objetivo, Silva (2016) adota, como método, um estudo do caso múltiplo, com pesquisa documental e técnica de triangulação. Quanto à estratégia metodológica e análise de dados, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, análise de conteúdo e técnica de triangulação. Nesse sentido, Silva (2016) acentua que, apesar de ambas as empresas terem apresentado propostas de remediação das deficiências, mediante alterações em seus sistemas de governança corporativa, gestão de riscos e conformidade, em concordância com os padrões do COSO e ISO 31.000, apenas a Petrobras implementou efetivamente tais alterações, ao passo que a Eletrobras não havia implementado as necessárias remediações, até o fechamento da presente pesquisa.

O trabalho número cinco teve o objetivo de identificar os aspectos que permitem a prática da corrupção e se a Auditoria Interna é capaz de reconhecê-los. Como metodologia de pesquisa, Souza (2016) utiliza o estudo de Caso descritivo/explicativo e método “caso único”. Para a análise dos dados, as técnicas utilizadas foram “combinação de padrão” e “análise temática”. O instrumento de coleta aplicado às entrevistas foi o roteiro de perguntas abertas, estruturado por pré-testes. Quanto aos resultados, pode-se concluir que as Lógicas Institucionais influenciam a escolha da organização financeira, levando-a à combinação de Estratégias Institucionais. Tais estratégias equivalem a práticas organizacionais, sendo um fator que permite à Auditoria Interna ser contornada levando a organização à corrupção. Souza (2016) sugere que o comportamento de uma determinada organização financeira pode ser descrito e explicado, que somente há força por parte da Auditoria Interna, como uma instituição de controle, quando a disputa entre as Lógicas de Corrupção e de Controle revela a esta última proximidade com os interesses e objetivos de quem toma as decisões (Lógica de Mercado).

O Trabalho número seis teve o objetivo de investigar o papel da auditoria em um grande caso de corrupção no setor público canadense. Foi examinado o Programa de Patrocínio do governo canadense (1994-2003). Neu (2013) pesquisou um esquema de unificação nacional que viu cerca de US\$ 50 milhões desviados para uma rede de empresários corruptos, políticos e burocratas governamentais. Para atingir esse objetivo, Neu (2013) adota, como método, um estudo de caso, com abordagem de pesquisa qualitativa e análise documental. Nesse sentido, Neu (2013) explicita que os objetivos políticos que emanavam da esfera política influenciaram decisões de auditoria técnica em um caso importante de corrupção governamental. A análise destaca como esses objetivos impactam: (a) o tipo de auditoria selecionada (uma auditoria de conformidade); (b) a quantidade de auditoria (a decisão de não prosseguir às alegações de um denunciante interno); (c) o conteúdo do relatório de auditoria final; (d) o resumo executivo, e (e) o cronograma da auditoria de acompanhamento. A este respeito, o estudo mostra que existiu uma certa ambiguidade quanto ao processo de auditoria e de seu significado.

Por último, o trabalho sete teve o objetivo de obter conhecimento no assunto de corrupção na China e Rússia e identificar as barreiras relevantes para as organizações norueguesas. Para atingir esse objetivo, Overland (2012) adota, como método, uma pesquisa qualitativa com aplicação de entrevistas e revisão da literatura. Nesse sentido, Overland (2012) aclara que as relações de confiança são enfatizadas nas regras e nos regulamentos, bem como salienta que a burocracia é um dos principais motivadores da corrupção, tanto na China como na Rússia, e que da perspectiva das organizações norueguesas, devem identificar onde estão os poderes burocráticos, combinados com potencial para serem regulados, e que se deve esperar que atinja um comportamento predatório e corrupto.

A Figura 7 apresenta um resumo dos trabalhos analisados.

Figura 7 - Trabalhos analisados relacionados ao tema

1	Autor	Fabiano Augusto Shimabuku	Ano Publicado	2017
	Conclusão	Possibilitou a identificação das principais causas da desvalorização da Petrobras ao abordar como os controles antifraudes da companhia estavam configurados antes da Operação Lava Jato.		
2	Autor	Eduardo Carvalho de Araújo	Ano Publicado	2017
	Conclusão	Os resultados indicaram que a Lava Jato produziu efeito negativo sobre o retorno anormal acumulado das empresas diretamente envolvidas com os escândalos de corrupção. Já para as demais empresas dos setores envolvidos, evidenciou-se um efeito positivo sobre o retorno anormal acumulado.		
3	Autor	Douglas Renato Pinheiro	Ano Publicado	2017
	Conclusão	Os resultados apontaram que há um potencial ainda pouco explorado de atuação das Auditorias Internas para além das funções tradicionais de controle interno. a Auditoria Interna tem uma atuação estratégica na organização.		
4	Autor	Wilson Cedraz da Silva	Ano Publicado	2016
	Conclusão	Apesar de ambas as empresas terem apresentado propostas de remediação das deficiências, mediante alterações em seus sistemas de governança corporativa, gestão de riscos e conformidade, apenas a Petrobras implementou efetivamente tais alterações, ao passo que a Eletrobras não havia implementado.		
5	Autor	Anderson Luiz de Souza	Ano Publicado	2016
	Conclusão	Desta forma, a pesquisa apresentou relevantes informações para entender os efeitos da corrupção e tangibilizar espaço para desenvolvimento de estudos futuros.		
6	Autor	Dean Neu	Ano Publicado	2013
	Conclusão	A análise destacou como esses objetivos impactaram o tipo de auditoria selecionada (uma auditoria de conformidade), a quantidade de auditoria (a decisão de não prosseguir as alegações de um denunciante interno), o conteúdo do relatório de auditoria final, bem como o resumo executivo e o cronograma da auditoria de acompanhamento.		
7	Autor	Lars Kristian Overland	Ano Publicado	2012
	Conclusão	As relações de confiança são enfatizadas nas regras e nos regulamentos, bem como salientou que a burocracia é um dos principais motivadores da corrupção, tanto na China como na Rússia.		

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

Por meio da análise dos trabalhos revisados, observa-se quanto ao método de pesquisa utilizado, os trabalhos possuem certas semelhanças entre si com os métodos utilizados neste trabalho, como pesquisas qualitativas, instrumento de coleta por meio de entrevistas e interpretação por análise de conteúdo, porém nenhum trabalho analisado explorou o aprendizado da Auditoria Interna na Operação Lava Jato, ou em outros casos de corrupção, sendo a principal lacuna identificada nos trabalhos analisados. Nesse sentido, esta pesquisa procurou preencher essa lacuna dos trabalhos analisados, uma vez que a questão da pesquisa foi: Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato?

Neste capítulo, discorreram-se sobre os principais aspectos conceituais que nortearam o trabalho, por meio de uma revisão resumida da literatura nacional e internacional relacionada à Aprendizagem Organizacional, Cultura Organizacional, Fraudes Corporativas, Corrupção, Operação Lava Jato, Auditoria Interna, Governança, Riscos, *Compliance* e encerrou se com a pesquisa de trabalhos realizados sobre temas relacionados ao tema deste estudo.

No próximo capítulo, são abordados o método e as técnicas utilizadas nesta pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo tem, como objetivo, apresentar o método que foi utilizado para a realização da pesquisa, bem como as técnicas utilizadas para coleta, análises e interpretação dos dados.

No apêndice **A** - Resumo do Desenvolvimento da Pesquisa, poderá ser visualizada, com mais detalhes, cada etapa da pesquisa que foi realizada.

3.1 TIPO DE PESQUISA

Na visão de Beuren *et al.* (2006), a preocupação da realidade é uma constante na vida das pessoas. A pesquisa apresenta, como forma de investigação, a busca de respostas às indagações da sociedade, por meio de procedimentos científicos. Assume-se que a realidade não é o que se mostra pela aparência, pois não se revela na superfície. Desse modo, a pesquisa utilizou do modo científico, para descobrir respostas aos problemas, mediante o emprego de procedimentos metodológicos.

Quanto à tipologia da pesquisa, Beuren *et al.* (2006) destacam que o pesquisador poderá classificar seu trabalho como uma pesquisa exploratória, descritiva ou explicativa. Portanto, o que vai determinar o enquadramento em um ou outro tipo de pesquisa são os objetivos estabelecidos no trabalho.

Nesse caso, a pesquisa caracterizou-se como explicativa, com abordagem qualitativa uma vez que tem como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Este é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas, pois busca respostas para um fenômeno da explicação dos efeitos do aprendizado que as Auditorias Internas tiveram com a Operação Lava Jato (GIL, 2008).

Para Beuren *et al.* (2006), a pesquisa explicativa integra estudos mais aprofundados pela necessidade de explicar os determinantes na ocorrência dos fenômenos.

Nesse sentido, Andrade (2002, p 20) destaca:

A pesquisa explicativa é um tipo de pesquisa mais complexa, pois além de registrar, analisar, classificar e interpretar os fenômenos estudados, procura identificar seus fatores determinantes. A pesquisa explicativa tem por objetivo

aprofundar o conhecimento da realidade procurando a razão, o porquê das coisas e por esse motivo está mais sujeita a erros”.

Beuren *et al.* (2006) esclarecem que a pesquisa explicativa integra estudos mais aprofundados pela necessidade de explicar os determinantes na ocorrência dos fenômenos.

3.2 MÉTODO DE PESQUISA

Bervian *et al.* (2002) explicam que, nas ciências, entende-se por “método” o conjunto de procedimentos aplicados na investigação e na demonstração da verdade.

Segundo Richardson (2007), “método”, em pesquisa, significa, em um sentido genérico, a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e a explicação de fenômenos em ciências sociais.

De acordo com Beuren *et al.* (2006), as tipologias de pesquisas quanto à abordagem do problema, referem-se às pesquisas qualitativas e quantitativas.

Para elucidar, Godoy (1995, p. 58) expôs a diferenciação entre método qualitativo e quantitativo.

Num estudo quantitativo, o pesquisador conduz seu trabalho a partir de um plano estabelecido *a priori*, com hipóteses claramente especificadas e variáveis operacionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e a quantificação dos resultados. Busca a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo, assim, uma margem de segurança em relação às inferências obtidas. De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados. Parte de questões ou focos de interesse amplo, que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo.

Diante do exposto, essa pesquisa adota o método qualitativo quanto à abordagem do problema, por ser uma forma mais adequada para entender a natureza dos acontecimentos.

Diehl e Tatim (2004) atestam que a pesquisa qualitativa descreve a complexidade de determinado problema, sendo necessário compreender e classificar os processos dinâmicos vividos nos grupos, contribuir no processo de

mudança, possibilitando o entendimento das mais variadas particularidades dos indivíduos.

Seguindo o raciocínio de Godoy (1995), a pesquisa qualitativa envolve a obtenção de dados, procurando compreender os fenômenos, segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo.

Para Collis e Hussey (2005), o método qualitativo é mais subjetivo e envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas.

Beuren *et al.* (2006) e Gonçalves e Meirelles (2004) revelam que, na pesquisa qualitativa, concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando a destacar características não observadas por meio de estudo quantitativo, em que não se conhece o problema-raiz e sim alguns sintomas que servem de orientação ao pesquisador. São efeitos que têm o problema-raiz como causa principal.

3.3 POPULAÇÃO DA PESQUISA

Beuren *et al.* (2006, p. 118) definem que a população é a totalidade de elementos distintos que possuem certa paridade nas características definidas para determinado estudo.

Marconi e Lakatos (2002, p. 41) salientam que a população ou o universo são como o “conjunto de seres animados ou inanimados”, que apresentam pelo menos uma característica comum”. O pesquisador Gil (2008) define “população” ou “universo” como o conjunto de elementos que possuem determinadas características.

Nesse sentido, a população da pesquisa foi composta pelos profissionais responsáveis pelas Auditorias Internas das empresas envolvidas na Operação Lava Jato. Cabe salientar que essas empresas são grandes grupos econômicos, de origem brasileira e com atuação em diversos países e que, neste estudo, são denominadas de empresa **A**, **B**, **C** e **D**, em virtude da necessidade de manter o anonimato delas, bem como de seus respectivos entrevistados. Cabe destacar que a empresa **A**, nesta pesquisa, é composta por 03 empresas diferentes, pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Seguindo o raciocínio de Marconi e Lakatos (2002), “amostra” foi definida como um subconjunto da população, ou seja, uma parcela convenientemente selecionada do universo a ser pesquisado. Gil (2008) apresenta amostra como o subconjunto do universo ou da população, por meio do qual se estabelecem ou se estimam as características desse universo ou dessa população.

O tipo de amostra escolhido foi não-probabilística por acessibilidade ou por conveniência, que, segundo Beuren *et al.* (2006), justifica-se por se tratar de amostragem por julgamento, não sendo possível estabelecer – com precisão – a variabilidade amostral, bem como não estimar o erro amostral.

Por outro lado, Gil (2008) expõe que a amostra por acessibilidade ou por conveniência constitui o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Por isso mesmo, é destituída de qualquer rigor estatístico e é aplicada em estudos exploratórios ou qualitativos, em que não é requerido elevado nível de precisão. Deste modo, o pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar a população da pesquisa.

Assim, a amostra desta pesquisa foi composta por 07 entrevistados, sendo 03 respondentes da empresa **A**; 02, da empresa **B**; 01, da empresa **C**, e 01, da empresa **D**, os quais ocupavam o cargo – no ato da pesquisa – de responsáveis pela função da Auditoria Interna.

3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Beuren *et al.* (2006) defendem que a entrevista é a técnica de obtenção de informações em que o pesquisador apresenta-se pessoalmente à amostra selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada, funcionando como um diálogo em que um dos elementos busca coletar dados e o outro serve de fonte de pesquisa.

Para Ludke e André (1986), a coleta de dados, por meio de entrevista, permite a captação imediata da informação desejada. Nesse contexto, conforme o propósito da pesquisa e do entrevistador, podem-se utilizar as entrevistas estruturada, a semiestruturada e não-estruturada.

Nesse caso, para a coleta de dados, foi aplicada a entrevista semiestruturada para 06 dos respondentes que, na visão de Beuren *et al.* (2006), permite maior

interação e conhecimento da realidade do entrevistado e, para alguns tipos de pesquisa qualitativa, a entrevista semiestruturada parece um dos principais instrumentos de coleta de dados.

Para a entrevista da empresa **D**, foi aplicada uma entrevista não-estruturada, uma vez que a empresa apresentou características diferentes das demais empresas, não permitindo a comparação com as outras entrevistas. Assim, a área de Auditoria Interna se transformou numa unidade de negócio e passou a oferecer serviços de governança, riscos, *compliance* a auditoria interna para outras empresas do grupo e para o mercado em geral.

Marconi e Lakatos (2002) mencionam que, na entrevista não-estruturada, as perguntas são abertas e podem ser respondidas num ambiente de conversação informal.

Segundo Beuren *et al.* (2006), a entrevista não-estruturada permite, ao entrevistado, a liberdade de desenvolver cada situação na direção que considera mais adequada, podendo explorar mais amplamente as questões perguntadas e ainda acrescenta que essa técnica busca saber como e por que algo ocorreu, e não somente conhecer a frequência das ocorrências, de modo que os dados obtidos possam ser utilizados em uma análise qualitativa.

Nesse sentido, as entrevistas abordam aspectos relativos ao efeito do aprendizado na mitigação de riscos da Auditoria Interna com a Operação Lava Jato. Foram realizadas as entrevistas pessoalmente com os responsáveis pelos departamentos das Auditorias Internas das empresas que se envolveram na Operação Lava Jato, vide Apêndice B.

As entrevistas foram desenvolvidas e suportada pelo referencial teórico, abordado no capítulo 2 deste trabalho. Nesse sentido, a entrevista foi organizada, conforme os objetivos específicos e os elementos de investigação, apresentado no Quadro 3, na matriz de amarração.

Quadro 3 - Matriz de amarração

Objetivo Geral	Questão de Pesquisa
Este estudo tem como objetivo geral demonstrar quais foram os efeitos da aprendizados nas Auditorias Internas das empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.	Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato?

Objetivos Específicos	
Objetivo 1:	Identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após Lava Jato.
Elementos de investigação	Aprendizagem Organizacional da Auditoria Interna
Questões de roteiro	
Pergunta 01	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, <i>Compliance</i> e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?
Pergunta 02	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato? () Sim () Não
Pergunta 03	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? () Sim () Não – Se sim, qual o nome do cargo?
Pergunta 04	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações? () Sim () Não
Pergunta 05	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?
Pergunta 06	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?
Pergunta 07	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização? () Sim () Não () Parcialmente
Pergunta 08	Você já apurou algum indício de corrupção na sua organização, após a Lava Jato? () Sim; () Não
Pergunta 09	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou? () Comitê de Auditoria; () Superior imediato; () Conselho de administração
Pergunta 10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna? () Sim () Não () Não tenho conhecimento
Pergunta 11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA? () Ninguém é certificado () Menos de 10% () Entre 10 e 50% () Mais que 50%
Pergunta 12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)? () Sim () Não
Pergunta 13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de <i>Quality Assessment</i> (QA) emitida pelo IIA? () Sim; () Não () Pretende certificar nos próximos cinco anos () Não pretende certificar nos próximos três anos () já possui certificação
Referências	Simon (1996); Argyris e Schon (1978); Shrivastava (1983); Nicolini e Mezner (1995); Bitencourt (2005); Chambers (2015); Patriotta (2003).
Objetivo 2:	Avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações.
Elementos de investigação	Aderência à Norma de Atributos 1100 que trata da Independência Organizacional, emitida pelo IIA.
Questões de roteiro	
Pergunta 14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização? () Comitê de Auditoria; () Conselho de administração; () Presidente da companhia; () Diretor financeiro/controladoria e () <i>Compliance</i> () Outros, quais?
Pergunta 15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência? () Sim; () Não e () Está em desenvolvimento
Pergunta 16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna? () Comitê de Auditoria; () Conselho de administração e () Presidente da companhia
Pergunta 17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna? () Comitê de Auditoria; () Conselho de Administração () Diretoria Executiva
Pergunta 18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização? () Sim () Não () Depende do cenário/situação
Pergunta 19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco? () Sim; () Não; () Depende do cenário/situação
Pergunta 20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção? () Comitê de Auditoria; () Conselho de Administração; () <i>Compliance</i>

Pergunta 21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato? () Sim; () Não
Referências	(MIRANDA, 2013). A Norma de Atributo 1100 — Independência e Objetividade (IIA, 2017, p. 39); Liu <i>et al.</i> (1997); Migliavacca (2004, p. 47); O IBGC (2015, p. 90), (REDING <i>et al.</i> , 2007). Crepaldi (2000, p. 54); Abdolmhammadi (2013); Attie (2009); IBGC (2018); Chambers (2015).
Objetivo 3:	Entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar.
Elementos de investigação	Atuação da Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção
Questões de roteiro	
Pergunta 22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização? () sim () não
Pergunta 23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção? () %; () Não mensurado
Pergunta 24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar algum indício de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato? () Aumento do quadro de pessoal; () <i>Software</i> de análise de dados; () <i>Software</i> de gestão; () <i>Software</i> para apurar fraudes; () Treinamento; () Nenhum
Pergunta 28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13? () Sim () Não
Pergunta 29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua? () Sim () Não () Não Aplicável
Pergunta 30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera? () Sim () Não () Não aplicável
Pergunta 31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 32	Quando existe algum caso de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho? () Sim; () Não; () Depende do caso
Pergunta 33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões? () Sim () Não
Referências	Moreau (2003), (COSO; 2004), Pickett (2006); Rittenberg (2013); O IIA (2014, p. 1), Chambers (2014) e (2015); Hall (2016); IIA (2017), (ACFE; 2016); Peppers (2017, p. 12); Chen e Soltes (2018); IBGC (2017) KPMG (2017); Chatterjee <i>et al.</i> (2016).
Objetivo 4:	Comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.
Elementos de investigação	Verificar a Aderência ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.
Questões de roteiro	
Pergunta 34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao <i>Compliance</i> e à Gestão de Riscos? () Sim; () Não () Está implementando
Pergunta 35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização? () Semestral () Anual; () Não realiza avaliação de riscos
Pergunta 36	Quem realiza a avaliação de riscos de <i>Compliance</i> , incluindo o risco de corrupção? () Compliance; () Gestão de riscos () Auditoria Interna
Pergunta 37	A empresa possui um programa de <i>Compliance</i> ? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo programa? () Sim; () Não
Pergunta 38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/ <i>Compliance</i> da organização? () sim () não
Pergunta 39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate à corrupção? () Sim () Não

Pergunta 40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade? () Sim () Não
Pergunta 41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização? () Sim () Não () Não teve nenhum caso
Referências	O IIA (2014) Guia prático: Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption; Hall (2016), Freitas (2012); Oscar e Pereira (2016) Deloitte (2017), Witzany e Harrington (2015) e Chatterjee <i>et al.</i> (2016); Chambers (2014); Rittenberg (2013).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

3.5 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DE DADOS

Para organização e sumarização dos dados coletados, foram aplicadas as técnicas de análise de conteúdo e análise do discurso das entrevistas para tratamento dos dados. A interpretação dos dados foi realizada após seu tratamento.

Na visão de Gil (2008), nos levantamentos, quando se indaga acerca do comportamento passado, o que se obtém, na realidade, é a percepção do respondente a esse respeito, uma vez que os dados documentais, por terem sido elaborados no período que se pretende estudar, são capazes de oferecer um conhecimento mais próximo da realidade.

Beuren *et al.* (2006) salientam que toda análise de conteúdo deve estar intimamente ligada aos objetivos da pesquisa e o pesquisador precisa ter uma noção mais consistente do assunto abordado para melhor sustentar a análise dos dados coletados.

A análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das comunicações. Não se trata de um instrumento, mas de um leque de apetrechos; ou, com maior rigor, será um único instrumento, mas marcado por uma grande disparidade de formas e adaptável a um campo de aplicação muito vasto: as comunicações (BARDIN, 1977, p. 31).

Para Collis e Hussey (2005), a análise de conteúdo oferece muitas vantagens como um método de analisar dados qualitativos e pode ser proveitosa para o pesquisador que coletou dados qualitativos e deseja convertê-los em dados quantitativos.

Gil (2008) defende que as fontes documentais são capazes de proporcionar ao pesquisador dados em quantidade e qualidade suficiente para evitar a perda de tempo e o constrangimento que caracterizam muitas pesquisas, em que os dados são obtidos diretamente das pessoas.

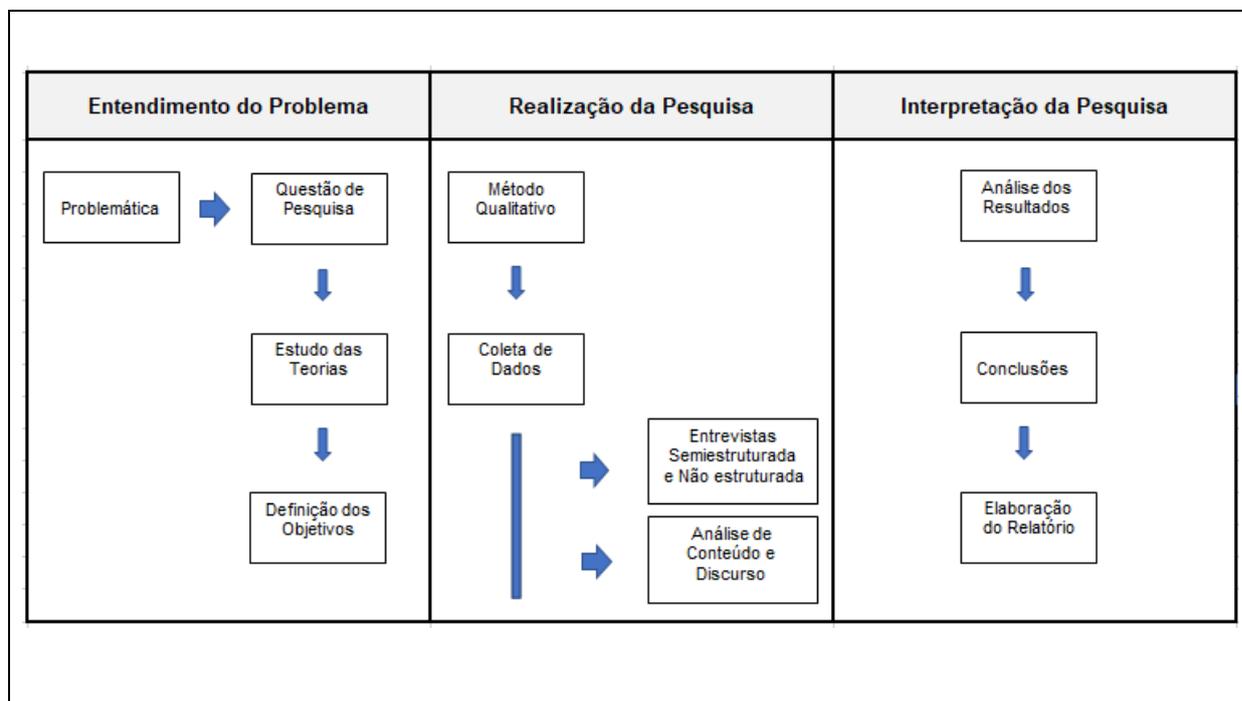
Em relação a técnica de análise do discurso também utilizada nesta pesquisa para interpretar as respostas da entrevista, Orlandi (2001) destaca que essa técnica se situa em um contexto histórico-ideológico mais amplo e busca desvendar os mecanismos de dominação que se escondem sob a linguagem, não se tratando nem de uma teoria descritiva, nem explicativa, mas com o intuito de constituir uma proposta crítica que problematiza as formas de reflexão anteriormente estabelecidas.

Nesse sentido Maingueneau (2011) conclui que a análise do discurso consiste na compreensão de um enunciado, não é somente referir-se a gramática e a um dicionário, é mobilizar saberes muito diversos, fazer hipóteses, raciocinar, construindo um contexto que não é um dado preestabelecido e estável.

3.6 FLUXO DA PESQUISA

A Figura 8 representa, graficamente, como a pesquisa foi desenvolvida, bem como quais as principais etapas que foram percorridas.

Figura 8 - Fluxo da pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

4 DADOS E RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 INFORMAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS DADOS

O conjunto dos respondentes foi formado por responsáveis das Auditorias Internas das empresas envolvidas com a operação Lava Jato, nomeadamente empresa **A**, **B**, **C** e **D**, num total de sete entrevistados, sendo 01 vice-presidente, 02 diretores, 3 gerentes executivos e 01 gerente. Especificamente, foram selecionadas profissionais responsáveis pelas Auditorias Internas das empresas envolvidas na Operação Lava Jato.

Os dados foram colhidos mediante entrevistas presenciais ou por telefone: sendo 05 presenciais e duas por telefone, no período de abril a maio de 2019, as entrevistas duraram em média 01:15 hora.

Conforme informado no item 3.2, referentes à população e à amostra da pesquisa, as empresas e os profissionais que responderam às entrevistas não foram identificados, com o intuito de preservá-los, por se tratar de um tema confidencial e altamente sensível, com forte exposição na mídia.

4.2 RESULTADOS DA PESQUISA

4.2.1 Objetivo Específico 1

Os resultados apresentados, na Figura 9, foram extraídos das questões de 1 a 13 do questionário aplicado aos entrevistados (Quadro 3 – Matriz de amarração).

Quadro 4 - Objetivo específico 1

Objetivos Específicos	Elementos de Investigação	Referências
Objetivo 1: Identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após Lava Jato.	Aprendizagem Organizacional da Auditoria Interna	Simon (1996); Argyris e Schon (1978); Shrivastava (1983); Nicolini e Meznar (1995); Bitencourt (2005); Chambers (2015); Patriotta (2003).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

4.2.1.1 Das Perguntas 01 a 13

As questões de número 1 a 13 foram aplicadas aos entrevistados com vistas a identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após a Operação Lava Jato, conforme especificado na Figura 9.

Figura 9 - Resumo das respostas das perguntas de 01 a 13

Pergunta 01	EMPRESAS					
	A			B		C
	1	2	3	4	5	6
Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após Lava Jato?	18 e 43	400 e 231	38 e 40	14 e 04	09 e 04	5
Pergunta 02						
Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Pergunta 03						
Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna?	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim
Pergunta 04						
Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Pergunta 05						
Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	foco no risco de corrupção	Implantação COAUD, mais ceticismo e força	Implantação COAUD, mais força e Follow up	Reporte da controladora para COAUD, mais força.	Foco no risco de corrupção	Implantação da Auditoria Interna
Pergunta 06						
Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	De 30 para 43	De 170 para 231	De 18 para 40	De 10 para 06	De 09 para 04	5
Pergunta 07						
Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 08						
Você já apurou algum indício de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 09						
Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Ética	Conselho de Adm
Pergunta 10						
A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	Sim	Não	Em apuração	Sim	Sim	Não houve necessidade
Pergunta 11						
Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA?	Entre 10 e 50%	Entre 10 e 50%	Menos de 10%	Menos de 10%	Menos de 10%	Ninguém é certificado
Pergunta 12						
O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Pergunta 13						
A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA) emitida pelo IIA?	Já possui certificação	Já possui certificação	Pretende certificar	Não	Não	Não

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Diante disso, as respostas dos entrevistados para as referidas questões demonstradas na Figura 9, revelam que as estruturas de Gestão de Riscos, *Compliance* e Auditoria Interna foram reforçadas em todas as empresas pesquisadas. Cabe destacar que a empresa **C**, antes da Lava Jato, não possuía estrutura dedicada de Gestão de Riscos, *Compliance* e Auditoria Interna e, na empresa **D**, houve uma reestruturação societária, com diversas alterações nas empresas do grupo, bem como novos negócios a serem explorados. Nesse sentido, A área de Auditoria Interna da empresa **D**, transformou-se numa unidade de negócio e passou a oferecer serviços de GRC às empresas do próprio grupo e, principalmente, ao mercado, utilizando seu aprendizado na Lava Jato e oferecendo sua experiência ao mercado.

Quanto à alteração dos responsáveis pela Auditoria Interna, dois respondentes informaram que não houve alteração, os demais responderam que houve, mas salientaram que não foi em virtude da operação Lava Jato, mas sim por força de regimentos internos que definiam prazo para a ocupação do responsável pela Auditoria Interna, aposentadorias ou reestruturações organizacionais.

Em relação à alteração do nome do cargo, para as empresas **B**, o cargo era uma gerência e passou a ser uma diretoria e, na empresa **C**, como não existia o cargo, foi criada uma diretoria para a função de riscos e *compliance* e auditoria e uma gerência dedicada à Auditoria Interna. Na empresa **D**, passou de diretor para vice-presidente de unidade de negócio de GRC.

Cem por cento dos respondentes afirmou que as empresas proporcionaram treinamento para a equipe de Auditoria Interna, no tocante à anticorrupção, logo após a Operação Lava Jato.

A Operação Lava Jato provocou algumas mudanças estruturais na função da Auditoria Interna: 100% dos respondentes informaram que alguma mudança relevante ocorreu. O respondente 01 da empresa **A**, e o respondente 5 da empresa **B** destacaram o foco em risco de corrupção. O respondente 2 destacou a implantação do Comitê de Auditoria e, conseqüentemente, o empoderamento da Auditoria Interna, que resultou em maior eficiência e independência, além de que a Auditoria Interna passou a atuar com mais ceticismo. O respondente 03, da empresa **A**, destacou a realização do *follow up* das auditorias realizadas; a empresa **C** salientou que a principal mudança foi a própria implantação da função da Auditoria

Interna e, na empresa **D**, a principal mudança foi a criação de uma unidade de negócio voltada ao mercado para oferecer serviços de GRC.

A implantação do Comitê de Auditoria e o reporte da auditoria a esse comitê foi destacado por 50% dos respondentes, como uma grande mudança na eficiência e na independência da Auditoria Interna.

Também é possível identificar um aumento substancial nas equipes da Auditoria Interna. Na empresa **A**, houve um aumento em média de 67%, enquanto, na empresa **C**, houve um aumento de 100%, uma vez que a empresa não possuía a função de Auditoria Interna. Por outro lado, na empresa **B**, houve uma redução de 55% de pessoal na Auditoria Interna, porém os respondentes informaram que a empresa reduziu muito de tamanho, em virtude das consequências da Lava Jato, considerando que a empresa passou por dificuldades financeiras, obrigando-se a reduzir drasticamente seu quadro de pessoal. Segundo os entrevistados, uma das menores reduções foi na Auditoria Interna, preservando o máximo possível para não comprometer os trabalhos a serem realizados na mitigação do risco de corrupção.

No aspecto, preparação para apurar os casos de corrupção, 100% dos respondentes informaram que se sentem preparados para apurar casos de corrupção nas suas respectivas empresas, embora, na empresa **A**, a Auditoria Interna não realiza a apuração de denúncias. Após Lava Jato, a empresa criou um departamento específico para as devidas apurações.

Surpreendentemente, 100% dos respondentes informaram que, mesmo pós a Lava Jato, já identificaram indícios de corrupção em suas organizações. Todavia, cabe salientar que todos responderam que os indícios se referiam a casos antes da Lava Jato, os quais foram identificados pós-Lava Jato. O lado positivo é que 100% dos casos foram reportados aos órgãos competentes, Comitê de Auditoria, Comitê de Ética ou diretamente ao Conselho de Administração e as empresas tomaram as decisões cabíveis para cada caso. Vale destacar que alguns casos eram somente indícios e não se concretizaram em casos de corrupção; outros foram concluídos como fraudes corporativas e não corrupção e, outros ainda estavam em andamento no momento da realização das entrevistas.

As perguntas 11, 12 e 13 foram direcionadas para a qualificação e certificação das equipes ou da própria função da Auditoria Interna. Por meio das respostas, constatou-se que a empresa **A** possui vários profissionais certificados pelo IIA, enquanto a empresa **B** possui menos de 10% da sua equipe e, na empresa **C**,

ninguém é certificado pelo IIA. Todas as empresas responderam que passaram por algum tipo de avaliação de qualidade da função da Auditoria Interna, enquanto dois respondentes da empresa **A** informaram que suas Auditorias Internas já foram avaliadas pelo IIA, no processo denominado QA – *Quality Assessment*, que avalia a aderência da Auditoria Interna às normas internacionais de Auditoria Interna, o IPPF, enquanto o entrevistado 3 respondeu que pretende submeter à avaliação no próximo ano e as empresas **B** e **C** não pretendem obter uma avaliação do IIA.

Com base nas respostas dos entrevistados, concluiu-se que houve um aprendizado importante para as Auditorias Internas, confirmando a abordagem de Shrivastava (1983). Destacou-se, para tanto, que a aprendizagem organizacional é um processo organizacional influenciado por aspectos sociais, políticos e estruturais, envolvendo o compartilhamento de pressupostos e de conhecimentos entre os indivíduos.

Nesse sentido, os principais aprendizados foram: (i) maior foco na mitigação do risco de corrupção; (ii) priorização de investimentos em aumento de pessoal, treinamentos e tecnologia; (iii) melhoria da eficiência e qualificação da Auditoria Interna, e (iv) criação de oportunidade de negócio.

No Quadro 5, estão mais bem exploradas as aprendizagens, bem como o relacionamento com os autores e referências pesquisadas.

Quadro 5 - Principais aprendizados para Auditoria Interna

Principais Aprendizados	Análise das Entrevistas
(i) maior foco na mitigação do risco de corrupção	Todos os entrevistados da empresa A responderam que passaram a ter uma matriz de riscos de corrupção, elaborada pela área de gestão de riscos e conformidade, enquanto as empresas B e C responderam que não possuem uma matriz específica para risco de corrupção, mas dedicam tempo e uso de tecnologia para ajudar na mitigação desse risco, bem como a auditoria dos programas de <i>compliance</i> o risco de corrupção é identificado em cada processo auditado, corroborando com a visão de Rittenberg (2013), que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento, e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos, considerando também o risco de <i>compliance</i> e avaliar se os controles implementados são efetivos para endereçar esses riscos, estudando suas causas e como mitigá-las. Esse tema será abordado com maior profundidade no item 4.2.3.
(ii) priorização de investimentos em aumento de	Ficaram evidentes os investimentos em pessoal, bem como o reconhecimento dos profissionais da Auditoria Interna. Na

pessoal, treinamentos e tecnologia	empresa A , manteve-se o cargo de gerente executivo para os entrevistados 01 e 02, enquanto o entrevistado 3 respondeu que o cargo foi alterado de gerente geral para gerente executivo, considerado uma promoção. A empresa B passou de gerência para diretoria, contemplando as funções de <i>compliance</i> , a empresa C criou uma diretoria abrangendo riscos e <i>compliance</i> e a empresa D criou uma vice-presidência de GRC para fornecer serviços ao mercado. Todos os entrevistados responderam que receberam treinamento de anticorrupção, entre outros associados a Auditoria Interna e também receberam investimentos em <i>softwares</i> de análise de dados, corroborando com Marques (1997) que destaca que os profissionais que desempenham funções de auditoria precisam fazer continuamente um grande esforço de formação, atualizando-se e aperfeiçoando-se em conhecimentos técnicos e habilidades comportamentais.
(iii) melhoria da eficiência e qualificação da Auditoria Interna	Todas as empresas responderam que passam por algum tipo de avaliação de qualidade da função da Auditoria Interna, ou pelo Comitê de Auditoria, ou por consultorias especializadas ou pelo IIA. Na empresa A , dois entrevistados responderam que já possuem uma avaliação internacional de Auditoria Interna, realizada pelo IIA, enquanto as empresas B e C possuem avaliações de seus respectivos Comitês de Auditoria e no momento não está nos planos obter uma avaliação externa do IIA. Nesse sentido, o IBGC (2018) destaca que em meio ao ambiente de negócios cada vez mais desafiador e sujeito a mudanças tecnológicas e culturais cada vez mais rápidas. A Auditoria Interna precisa estar bem preparada para fazer frente aos novos desafios.
(iv) criação de oportunidade de negócio.	A empresa D passou a oferecer o serviço de Auditoria Interna, Riscos e <i>Compliance</i> ao mercado, além de oferecer às outras empresas do mesmo grupo, vindo ao encontro do que Patriotta (2003) defende, que o resultado da aprendizagem organizacional se traduz pela produção de nova competência, ou seja, da habilidade de aplicar novos conhecimentos para melhorar o desempenho de determinada atividade ou, ainda, uma nova rotina ou processo adotado pela organização.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Diversos aprendizados foram identificados para as Auditorias Internas com a Operação Lava Jato, corroborando com Prange (2001), que destacou o processo de aprendizagem organizacional, por constituir-se em um campo de estudo que discute a forma de apropriação do conhecimento pela organização com a sucessão de mudanças econômicas, a capacidade de resposta das organizações passa a depender da capacidade de aprendizado, sendo necessário e imprescindível compreender a empresa também em termos de processo de aprendizagem, assim como estruturas, técnicas e processos.

4.2.2 Objetivo Específico 2

Os resultados apresentados na Figura 10 foram extraídos, com base nas questões de 14 a 21, do questionário aplicado aos entrevistados (Quadro 3 - Matriz de amarração).

Quadro 6 - Objetivo específico 2

Objetivos Específicos	Elementos de Investigação	Referências
Objetivo 2: Avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações.	Aderência à Norma de Atributos 1100 que trata da Independência Organizacional, emitida pelo IIA.	(MIRANDA, 2013). A Norma de Atributo 1100 — Independência e Objetividade (IIA, 2017); Liu <i>et al.</i> (1997); Migliavacca (2004); O IBGC (2015), (REDING <i>et al.</i> , 2007). Crepaldi (2000); Abdolmhammadi (2013); Attie (2009); IBGC (2018); Chambers (2015).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

4.2.2.1 Das Perguntas 14 a 21

As questões de número 14 a 21 foram aplicadas aos entrevistados com vistas a avaliar o quanto a Auditoria Interna é realmente independente para reportar os casos de corrupção nas organizações, conforme especificado na Figura 10.

Figura 10 - Resumo das respostas das perguntas de 14 a 21

Pergunta 14	EMPRESAS					
	A			B		C
	1	2	3	4	5	6
Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	Conselho de Adm	Conselho de Adm				
Pergunta 15						
A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 16						
Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	Conselho de Adm	Conselho de Adm	Conselho de Adm	Conselho de Adm	Comitê de Auditoria	Conselho de Adm
Pergunta 17						
Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	Conselho de Adm	Conselho de Adm	Conselho de Adm	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Conselho de Adm
Pergunta 18						
A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 19						
Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 20						
Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Auditoria	Comitê de Ética	Conselho de Adm
Pergunta 21						
Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	Não	Não	Não	Não	Não	Não

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Um aspecto importante, na questão 14, foi o reporte da Auditoria Interna, sendo que 100% dos entrevistados responderam que a Auditoria Interna se reporta ao Conselho de Administração, por meio do Comitê de Auditoria, que, em todas as empresas, participa um membro independente, que contribuiu muito para a independência da Auditoria Interna, segundo os próprios entrevistados.

Outro aspecto relevante é o estatuto ou regimento, em que 100% dos respondentes confirmaram que existe um documento onde se formaliza a forma de atuação, fortalecendo a independência e as atividades da Auditoria Interna.

Quando perguntado quem tem autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna, todos responderam que é Conselho de Administração. O Plano de Auditoria – nas quatro empresas pesquisadas – é aprovado pelo Conselho de Administração; na empresa **B**, quem aprova é o Comitê de Auditoria.

Em 100% dos respondentes, disseram que a Auditoria Interna é independente para apurar quaisquer casos de corrupção em qualquer nível da organização. Com a intenção de investigar a objetividade do responsável pela Auditoria na pergunta 19, 100% responderam que reportariam os casos de corrupção, mesmo que seus empregos estivessem em riscos.

Quando se trata de indícios de corrupção, quatro respondentes disseram que reportam ao comitê de Auditoria, enquanto, na empresa **B**, um respondente disse que reporta ao comitê de Ética e, na empresa **C**, comunica-se diretamente o Conselho de Administração.

Todos os entrevistados disseram que nunca foram pressionados por seu superior ou pela alta administração para alterar algum resultado do seu trabalho, fortalecendo, com isso, a independência da Auditoria Interna.

No Quadro 7, são mais bem explorados os principais atributos de Independência e objetividade, bem como o relacionamento com os autores e referências pesquisadas.

Quadro 7 - Atributos de independência

Atributos de Independência e Objetividade	Análise das Entrevistas
(i) Reporte da Auditoria Interna (explorado na pergunta 14)	Todos os entrevistados responderam que a Auditoria Interna se reporta ao Conselho de Administração, por meio do Comitê de Auditoria, corroborando com Migliavacca (2004, p. 47), que destaca que a função da Auditoria Interna deve se reportar ao mais alto nível possível da empresa, a fim de preservar sua autonomia e independência de julgamento. Nesse sentido, o IIA complementa, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39) é que independência dentro da organização se alcança de forma efetiva quando o executivo chefe de auditoria se reporta funcionalmente ao Conselho de Administração.
(ii) Estatuto/Regimento da Auditoria Interna (explorado na pergunta 15)	Outro aspecto relevante é o estatuto ou regimento, onde 100% dos respondentes confirmaram que existe um documento onde formaliza a forma de atuação, fortalecendo a independência e as atividades da Auditoria Interna, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39), onde destaca que um dos exemplos de provar a independência é a aprovação pelo conselho do estatuto da Auditoria Interna. Nesse sentido, Attie (2009) enfatiza que a declaração de finalidade, autoridade e responsabilidade para a Auditoria Interna, constantes no regimento interno e aprovadas pela administração, devem ser compatíveis com as Normas Internacionais. Nesse sentido, o IBGC (2018) também complementa que o regimento é importante para determinar a posição da Auditoria Interna na organização, proporcionando estabilidade e autoridade para que possa cumprir seu papel de forma eficiente e eficaz.
(iii) Autonomia para demissão do responsável pela Auditoria Interna (explorado na pergunta 16)	100% dos entrevistados responderam que somente o Conselho de Administração tem autonomia para demitir ou destituir o responsável pela Auditoria Interna, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39) onde destaca que um dos exemplos de provar a independência é que o Conselho de Administração aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria.
(iv) Aprovação do plano da Auditoria Interna (explorado na pergunta 17)	100% dos entrevistados responderam que a aprovação do Plano de Auditoria é realizada pelo Conselho de Administração, que segundo o IIA conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39), onde destaca que um dos exemplos de provar a independência é a aprovação do plano de Auditoria pelo Conselho de Administração.
(v) Pressão para alterar resultados do trabalho da Auditoria Interna (explorado na pergunta 21)	100% dos entrevistados responderam que nunca receberam quaisquer pressões para alterar resultados dos trabalhos. O que evidencia um bom sinal de independência, corroborando com o IIA (2015) que declara que os líderes de Auditoria Interna, para serem bem-sucedidos, precisam de coragem para lidar com as pressões políticas com eficácia, para que possam abordar uma grande variedade de questões delicadas que suas organizações enfrentam. Nesse sentido, o IBGC (2018) salienta que a Auditoria Interna só pode conduzir ao aprimoramento dos processos se for executado sem interferência e pressões, somente com independência e objetividade o auditor conquista a confiança da organização. Para concluir, Chambers (2015) destaca que aqueles que aspiram a ser chefes de auditoria devem ter a coragem de fazer o que precisa ser feito ou dizer o que precisa ser dito, não importa as consequências.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Diante das respostas, conclui-se que a Auditoria Interna, em todas as empresas pesquisadas, está numa estrutura que lhe garanta e independência, bem como a objetividade por parte do responsável pela Auditoria Interna, corroborado pelo IBGC (2015, p. 90), no seu Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa, que recomenda que a Auditoria Interna deve reportar-se ao Conselho de Administração, com o apoio do Comitê de Auditoria.

4.2.3 Objetivo Específico 3

Os resultados apresentados para explicar a Figura 11 foram extraídos, com base nas questões de 22 a 33, do questionário aplicado aos entrevistados (Quadro 3 – Matriz de amarração).

Quadro 8 - Objetivo específico 3

Objetivos Específicos	Elementos de Investigação	Referências
Objetivo 3: Entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar.	Atuação da Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção.	Moreau (2003), (COSO; 2004), Pickett (2006); Rittenberg (2013); O IIA (2014), Chambers (2014) e (2015); Hall (2016); IIA (2017), (ACFE; 2016); Peppers (2017); Chen e Soltes (2018); IBGC (2017) KPMG (2017); Chatterjee <i>et al.</i> (2016).

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

4.2.3.1 Das Perguntas 22 a 33

As questões de número 22 a 33 foram aplicadas aos entrevistados com vistas a avaliar o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção, para que não volte a se materializar, conforme especificado na Figura 11.

Figura 11 - Resumo das respostas das perguntas de 22 a 33

Pergunta 22	EMPRESAS					
	A			B		C
É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	1	2	3	4	5	6
		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 23						
Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	Não Mensurado	Não Mensurado	Não Mensurado	Não Mensurado	Não Mensurado	Não Mensurado
Pergunta 24						
A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
Pergunta 25						
A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indício de corrupção?	Não	Não aplicado	Não	Não	Não	Não
Pergunta 26						
A Auditoria se utiliza do canal de denuncia para identificar indícios de corrupção?	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
Pergunta 27						
Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	Aumento de pessoal, TI, Treinamento	Aumento de pessoal, TI, Treinamento	Aumento de pessoal, TI, Treinamento	Tecnologia e base de dados	Tecnologia	Aumento de pessoal, TI, Treinamento
Pergunta 28						
Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 29						
Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	Não aplicável	Não	Sim	Sim	Não	Não aplicável
Pergunta 30						
Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	Não aplicável	Sim	Sim	Não	Sim	Não aplicável
Pergunta 31						
A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 32						
Quando existe algum indício de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	Depende do caso	Depende do caso	Não	Sim	Sim	Sim
Pergunta 33						
Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participa com sugestões/opiniões?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Nenhuma das empresas pesquisadas informou qual o percentual do plano de Auditoria é dedicado ao risco de corrupção.

Nas empresas **A** e **B**, a Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção, enquanto, na empresa **C**, essa atividade não foi realizada. Na empresa **A**, já foram realizadas auditorias dos controles para mitigação do risco de corrupção. A empresa **C** ainda não fez auditorias nesses controles.

Nenhuma das empresas pesquisadas utilizou as entrevistas de desligamento para identificar algum indício de corrupção.

Somente o respondente 3, da empresa **A**, respondeu que não utiliza o canal de denúncias para identificar o risco de corrupção.

A pergunta 30 teve o objetivo de entender o quanto as auditorias estão preparadas com recursos para ajudar a mitigar o risco de corrupção. Pelas respostas, ficou evidente que 100% das auditorias pesquisadas receberam investimentos. Nas empresas **A** e **C**, houve investimento em quantidade de profissionais, tecnologia e treinamento, enquanto, na empresa **B**, houve investimento em tecnologia e base de dados para trabalhos específicos de apuração de denúncias ou trabalhos focados na mitigação do risco de corrupção.

Cem por cento dos respondentes informou conhecer detalhadamente a lei anticorrupção brasileira, (12.846/12), quando perguntado sobre o conhecimento de leis anticorrupção em outros países, onde a empresa atua. Somente 02 respondentes disseram conhecer a legislação anticorrupção em outros países, onde sua organização atua, embora dois respondentes esclareceram que suas organizações operam especificamente no Brasil.

Cinquenta por cento dos respondentes informaram já ter feito algum trabalho focado em corrupção em outro país.

Quando perguntado se a Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção, somente o respondente 2, da empresa **A**, disse que não.

Quanto à utilização de recursos externos, as empresas **B** e **C** disseram que buscam ajuda de especialistas terceiros para apurar casos de corrupção, enquanto a empresa **A** deixou claro que depende do caso, e o respondente 3, da empresa **A**, disse que não busca ajuda de terceiros.

Um ponto positivo a destacar, nesse cenário, é que todos os respondentes disseram que, nos momentos de crise sobre corrupção, sempre são chamados a

participar, com o objetivo de ajudar a organização a achar o melhor caminho no momento de crise.

Diante do exposto, concluiu-se que as Auditorias Internas, por um lado, receberam investimentos para se equiparem a fim de ajudar a mitigar o risco de corrupção de suas organizações, mas, por outro lado, poderiam estar melhores preparadas, dedicando mais trabalhos nos riscos de corrupção e demonstrando claramente qual o percentual do plano de trabalho é dedicação ao risco de corrupção. Vale considerar que todas essas organizações tiveram sérios problemas e fortes impactos no seu negócio, em consequências da Operação Lava Jato, sem especificar o alto valor das multas que tiveram que pagar aos órgãos de controle, bem como os impactos na imagem e na vida financeira das organizações, algumas delas com sérios riscos de continuidade.

No Quadro 9, são mais bem explorados os principais aspectos de preparação da Auditoria Interna para mitigar o risco de corrupção, bem como o relacionamento com os autores pesquisados.

Quadro 9 - Atuação da Auditoria Interna no risco de corrupção

Preparação da Auditoria Interna para mitigar o risco de corrupção	Análise das Entrevistas
(i) Avaliação do risco de corrupção (explorado na pergunta 22)	Todos os entrevistados responderam que o risco de corrupção é avaliado, porém somente a empresa A possui uma matriz de riscos de corrupção; as outras empresas avaliam o risco de corrupção nos processos auditados. Na empresa A , a avaliação de risco é realizada pela área de Gestão de Riscos e Conformidade, enquanto, na empresa B e C , é realizado pela Auditoria Interna que estão sob a mesma diretoria de riscos e de conformidade. Por outro lado, Pickett (2006) salienta que a Auditoria Interna que assume o papel de Gestão de Riscos deve ser chamada de Auditoria Interna e Gestão de Riscos, porém poderá confundir os trabalhos da auditoria com os trabalhos da gestão de riscos.
(ii) % do plano de Auditoria dedicado ao risco de corrupção (explorado na pergunta 23)	Nenhuma das empresas pesquisadas informou qual o percentual do Plano de Auditoria é dedicado ao risco de corrupção, contrariando Rittenberg (2013) que defende que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento foi focado nessas atividades, e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos, considerando também o risco de <i>compliance</i> e avaliar se os controles implementados são efetivos para endereçar esses riscos, estudando suas causas e como mitigá-las.
(iii) Auditoria dos controles para mitigar o risco de corrupção (explorado na	Nas empresas A e B a Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção enquanto na empresa C essa atividade não foi realizada, indo ao

pergunta 24)	encontro da recomendação do IIA (2017), que recomenda que a Auditoria Interna audite a gestão de risco de fraude, podendo incluir investigação inicial ou completa de suspeita de fraude, análise de causa-raiz e recomendações de melhoria de controle.
(iv) Auditoria das entrevistas de desligamentos (explorado na pergunta 25)	Nenhuma das empresas pesquisadas utilizou as entrevistas de desligamento para identificar algum indício de corrupção, ao contrário do que recomendou Chatterjee <i>et al.</i> (2016) que defende que a avaliação de entrevistas de desligamento são oportunidades de coletar a percepção honesta do funcionário., quanto à empresa e sua cultura e se elas incluem perguntas para avaliar se o funcionário em questão tem ciência de eventos potencialmente antiéticos na empresa.
(v) Investimento na Auditoria pós Lava Jato (explorado na pergunta 27)	Cem por cento das auditorias pesquisadas receberam investimentos. Nas empresas A e C houve investimento em quantidade de profissionais, tecnologia e treinamento, enquanto na empresa B houve investimento em tecnologia e base de dados para trabalhos específicos de apuração de denúncias ou trabalhos focados na prevenção para mitigar o risco de corrupção, corroborando com Marques (1997) que destaca que os profissionais que desempenham funções de auditoria precisam fazer continuamente um grande esforço de formação, atualizando-se e aperfeiçoando-se em conhecimentos técnicos e habilidades comportamentais para poderem entender e enfrentar a mudança como uma oportunidade.
(vi) A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção (explorado na pergunta 31)	Quando perguntado se a Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção, somente o respondente 2 da empresa A disse que não, enquanto que a maioria respondeu que sim, corroborando com Moreau (2003) de que a Auditoria Interna posiciona-se claramente na cadeia de riscos e define-se sempre como uma atividade independente e objetiva, mas ultrapassa a aprovação da conformidade, proporcionando aconselhamento e avaliando os processos de gestão de riscos. Esta definição marca uma grande evolução no controle interno tradicional no sentido de uma tomada de consciência dos riscos, da prevenção e não da detecção <i>a posteriori</i> .
(vii) Nos momentos de crise sobre corrupção a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões (explorado na pergunta 33)	Um ponto positivo nesse cenário que é todos os respondentes disseram que nos momentos de crise sobre corrupção sempre são chamados a participar com o objetivo de ajudar a organização a encontrar o melhor caminho, no momento de crise, corroborando com Chambers (2015), que defende que a Auditoria Interna deve desempenhar um papel significativo no planejamento e execução de crises, podendo participar durante a crise com opiniões na construção do plano de crise. Nesse sentido, Peppers (2017) salienta que os auditores internos estão ganhando protagonismo nas organizações, transformando-se em assessores de confiança e participando da mesa de decisões estratégicas para a organização e o IBGC (2018) conclui que a Auditoria Interna é essencial para a existência de um sistema de governança corporativa eficaz, sendo uma das mais importantes fontes de informação para o Comitê de Auditoria e consequentemente para o conselho de administração, nos temas referentes a controles internos, gerenciamento de riscos e conformidade.

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Na empresa **A**, conclui-se que a mitigação do risco de corrupção está mais bem sedimentada, sendo uma iniciativa liderada pela área de Gestão de Risco e

Conformidade e Auditoria, que realiza a auditoria , fazendo o seu papel nas três linhas de defesa, corroborado pelos autores Witzany e Harrington (2015), os quais recomendaram que a Auditoria Interna deve coordenar esforços com a função da segunda linha de defesa, após comprovar que são objetivas e confiáveis.

4.2.4 Objetivo Específico 4

Os resultados apresentados para explicar a Figura 12 foram extraídos com base nas questões de 34 a 41, do questionário aplicado aos entrevistados (Quadro 3 – Matriz de amarração).

Quadro 10 - Objetivo específico 4

Objetivos Específicos	Elementos de Investigação	Referências
<p>Objetivo 4: Comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.</p>	<p>Verificar a Aderência ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.</p>	<p>O IIA (2014) Guia prático: Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption; Hall (2016), Freitas (2012); Oscar e Pereira (2016) Deloitte (2017), Witzany e Harrington (2015) e Chatterjee <i>et al.</i> (2016); Chambers (2014); Rittenberg (2013).</p>

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019.

4.2.4.1 Das Perguntas 34 a 41

As questões de número 38 a 41 foram aplicadas aos entrevistados com vistas a comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas, envolvidas na Operação Lava Jato, está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA, em 2013.

Figura 12 - Resumo das respostas das perguntas de 34 a 41

Pergunta 34	EMPRESAS					
	A			B		C
	1	2	3	4	5	6
Sua organização possui uma estrutura dedicada ao <i>Compliance</i> e à Gestão de Riscos?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
Pergunta 35						
Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual	Anual
Pergunta 36						
Quem realiza a avaliação de riscos de <i>Compliance</i> , incluindo o risco de corrupção?	<i>Compliance</i> e Gestão de Riscos	<i>Compliance</i>	<i>Compliance</i>	<i>Compliance</i>	<i>Compliance</i>	Auditoria Interna
Pergunta 37						
A empresa possui um programa de <i>Compliance</i> ? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	Sim /Riscos	Sim / <i>Compliance</i>	Sim / <i>Compliance</i>	Sim / <i>Compliance</i>	Sim /Riscos	Sim /Riscos
Pergunta 38						
A Auditoria já auditou o programa de conformidade/ <i>Compliance</i> da organização?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Pergunta 39						
A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
Pergunta 40						
A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
Pergunta 41						
A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Não

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Cem por cento das empresas pesquisadas possuem uma estrutura dedicada a gestão de riscos e *compliance*, com uma realização da avaliação anual dos principais riscos do negócio. É realizada uma análise do risco de corrupção pelas equipes separadas da Auditoria Interna. Na empresa **C**, é a própria Auditoria Interna que realiza a análise do risco de corrupção. Todas as empresas pesquisadas possuem um programa de *compliance*. Em nenhuma das empresas, a Auditoria

Interna responde pelo programa, respeitando fielmente à orientação das três linhas de defesa, abordado no item 2.13 deste trabalho.

Segundo o IIA (2014), no seu Guia Prático de Auditoria Anticorrupção, um programa antissuborno e anticorrupção abrangente deve incluir controles no nível da entidade, do processo e da transação. Os principais componentes de programas eficazes antissuborno e anticorrupção incluem o tom da alta administração, a estrutura de governança, a avaliação de riscos, políticas e procedimentos, treinamento e comunicação, monitoramento e auditoria, investigações e relatórios, aplicação e sanções, revisões e atualizações.

No Quadro 11, serão mais bem explorados os principais aspectos de aderência ao IPPF – Auditoria de Programas anticorrupção e relacionadas aos autores e referências pesquisadas.

Quadro 11 - Aderência ao IPPF – Auditoria de programas anticorrupção

Principais Aderências ao IPPF	Análise das Entrevistas
(i) Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização? (explorado na pergunta 35)	Todos os entrevistados responderam, que a avaliação de riscos é realizada uma vez ao ano; por outro lado, Chambers (2014) ressalta que deve ser feito no mínimo uma vez ao ano, sendo mandatório. Nesse sentido, deveria ser realizado mais de uma vez ano.
(ii) A Auditoria já auditou o programa de conformidade/ <i>Compliance</i> da organização? (explorado na pergunta 38)	Todos os entrevistados responderam que a Auditoria Interna já fez alguma auditoria no programa de <i>compliance</i> das empresas pesquisadas, corroborando com o IIA (2014) que descreve nas orientações para Auditoria de Programa anticorrupção, destaca que a Auditoria Interna deve avaliar a eficácia dos programas antissuborno e anticorrupção, para ajudar a antecipar os riscos e identificar a existência de incidentes potenciais e reais.
(iii) A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade? (explorado na pergunta 40)	Todas as empresas responderam que já realizaram auditorias no canal de denúncia com objetivo de testar a confidencialidade e a eficiência do processo, corroborando com Rittenberg (2013), que salienta que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento foi focado nessas atividades, e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos, considerando também o risco de <i>compliance</i> e avaliar se os controles implementados são efetivos para endereçar esses riscos, estudando suas causas e como mitigá-las.
(iv) A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização? (explorado na pergunta 41)	Na empresa A , 100% dos respondentes disseram que a Auditoria comunica a administração e comitês quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização, enquanto o respondente 4 disse que não, bem como a empresa C , o que defende Chatterjee <i>et al.</i> (2016) A auditoria da cultura apoia a entrega de valor à parte interessada ao permitir que as organizações

	gerenciem o risco proativamente e corrijam falhas de controle interno reativamente, antes que as coisas deem errado. Para servir como a função crítica de alerta antecipado, as auditorias ou avaliações da cultura não podem ser limitadas a exercícios anuais. Elas devem ser incorporadas em cada trabalho de auditoria, fornecendo à organização um padrão contínuo de monitoramento, ao permitir que os auditores internos busquem e estabeleçam tendências e semelhanças significantes.
--	---

Fonte: Elaborado pelo autor, 2019 (dados da pesquisa).

Diante das entrevistas conclui-se que as empresas **B** e **C** não seguem totalmente o guia do IPPF, apresentando falta de aderência ao documento, enquanto a empresa **A** está mais aderente ao documento do IPPF – Auditoria de Programas anticorrupção, embora o documento não foi citado por nenhum respondente.

O IIA (2014), no seu guia prático sobre auditoria de programas antissuborno e anticorrupção, destaca que duas abordagens diferentes, mas complementares, que podem ser usadas exclusivamente ou em conjunto incluem: (i) auditar cada componente do programa antissuborno e anticorrupção, e (ii) incorporar uma avaliação das medidas antissuborno e anticorrupção em todas as auditorias, conforme apropriado. Nesta abordagem, os riscos de suborno e corrupção devem ser incorporados à avaliação de riscos e à definição de escopo de cada auditoria, contribuindo para a mitigação do risco de corrupção.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Este estudo justificou-se pela ausência de registros de trabalhos realizados até o momento a respeito da atuação da Auditoria Interna relacionada com a Operação Lava Jato, o crescimento da importância das Auditorias Internas nos últimos anos e a geração de contribuições que possam ser aplicadas nas Auditorias Internas de outras empresas que não se envolveram com a Operação da Lava Jato, mas que provavelmente convivem com o risco de corrupção.

Nesse sentido, este trabalho investigou e respondeu a questão de pesquisa de quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, e teve como objetivo geral de demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.

O estudo traçou também os seguintes objetivos específicos: (1) identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após a Lava Jato; (2) avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações pesquisadas; (3) entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar, e (4) comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na Operação Lava Jato está aderente ao *International Professional Practices Framework (IPPF) – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção*, emitida pelo The Institute of Internal Auditors (IIA).

Em relação ao objetivo 1, ficou evidente que as Auditorias Internas tiveram diversos aprendizados como: (i) maior foco na mitigação do risco de corrupção; (ii) priorização de investimentos em aumento de pessoal, treinamentos e tecnologia; (iii) melhoria da eficiência e qualificação da Auditoria Interna, e (iv) criação de oportunidade de negócio. Tais efeitos são corroborados por Argyris e Schon (1978), que trataram a aprendizagem organizacional como processo de identificação e correção de erros.

Cabe destacar que a Auditoria Interna da empresa **D** se transformou numa unidade de negócio e passou a oferecer serviços de Governança, Riscos,

Compliance e Auditoria Interna às empresas do próprio grupo e principalmente ao mercado, utilizando seu aprendizado na Lava Jato e oferecendo sua experiência a outras organizações, corroborado por Patriotta (2003). que afirma que o resultado da aprendizagem organizacional se traduz pela produção de nova competência e no desenvolvimento de novas habilidades.

Em relação ao objetivo **2**, as Auditorias Internas demonstraram-se independentes, o que ficou claro na objetividade de seus respectivos responsáveis. Cabe destacar que a independência foi fortalecida pela criação dos Comitês de Auditoria, com a participação de um membro independente, que foi identificado em todas as empresas pesquisadas, sendo um órgão que todas as auditorias se reportam tecnicamente, corroborado por Miranda (2013), que salienta que a independência está relacionada diretamente com a forma como o departamento de Auditoria está posicionado dentro da organização, ou melhor, a quem se reporta.

No objetivo **3**, quando se trata da preparação para mitigação de risco de corrupção, observou-se que as Auditorias Internas têm tido uma preparação relevante, com trabalhos direcionados para apurar casos de corrupção, bem como o investimento em tecnologias e aquisição de base de dados com empresas e pessoas suspeitas. Por outro lado, ficou claro que existem oportunidades para melhorar, por exemplo, nenhum entrevistado soube responder quantos por cento do seu Plano de Auditoria é dedicado ao risco de corrupção.

Por meio das pesquisas realizadas, interpretou-se que empresa **A** está com um nível de maturidade mais avançado do que as empresas **B** e **C** na mitigação do risco de corrupção, embora se identifiquem diversas iniciativas relevantes na mitigação do risco de corrupção.

Cabe destacar que as empresas **B** e **C** não possuíam estruturas robustas de Auditoria Interna, riscos e *Compliance* antes da Operação Lava Jato, o que possivelmente justifique um nível não muito avançado de maturidade; enquanto a empresa **A** já possuía as estruturas e foram fortemente reforçadas após a Lava Jato.

Outro aspecto relevante é que as estruturas de Auditoria Interna e *Compliance* das empresa **B** e **C** estão sob as mesmas diretoriais, misturando a segunda com a terceira linha de defesa, fazendo com que as empresas tenham maior foco em *Compliance* do que nas atividades de Auditoria Interna, corroborando com Seago (2015), que afirma que, em algumas organizações, a atuação entre a segunda e terceira linha de defesa podem se tornar tênues, com papéis misturados.

Em relação ao objetivo 4, que foi comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA, concluiu-se que essa aderência é parcial por parte das empresas pesquisadas. Não se identificou nenhuma auditoria voltada para a cultura da organização, buscando identificar se há indícios de algo tóxico na cultura. Por exemplo, quando perguntado se alguma empresa analisa as entrevistas de desligamentos, constatou-se que nenhuma Auditoria Interna das empresas pesquisadas utiliza esse recurso, contrariando Chambers (2014), que defende que a própria análise das entrevistas de desligamentos é útil também para identificar algum indício de fraude.

Este estudo também apresentou algumas limitações, como: (i) foram pesquisadas 04 empresas que envolveram na Operação Lava Jato, enquanto pelos registros da própria Lava Jato, tiveram outras empresas envolvidas; (ii) 01 entrevistado, da empresa C, respondeu à pesquisa, pois o ideal seria ter mais entrevista para enriquecer as análises e interpretações.

Com base neste estudo, ficou evidente a importância que a Auditoria Interna vem conquistando nas organizações, principalmente na mitigação do risco de corrupção, conforme afirma Henderson (2013), que a Auditoria Interna tem um papel fundamental na luta de combate à corrupção, sendo uma das atividades mais importantes, abrangentes e eficazes para a realização de ações na mitigação do risco de corrupção. Após a realização desse estudo, entendeu-se que a questão de pesquisa foi respondida, porém durante a realização do trabalho e das entrevistas, ficou evidente que outras questões de pesquisas foram suscitadas. Nesse sentido, ficam aqui registradas algumas sugestões de temas e questões de pesquisas que poderão ser investigadas por pesquisadores que tiverem a inquietação e procurarem buscar as respostas para: (i) Como avaliar e mitigar com eficácia o risco de corrupção das organizações?; (ii) O quanto as Auditorias Internas realmente são independentes?; (iii) Como garantir um relacionamento eficaz da Auditoria Interna com o Comitê de Auditoria?; (iv) Como garantir a eficiência e eficácia do processo de *Follow Up* dos planos de ação dos trabalhos da Auditoria Interna; (v) Como auditar a cultura da organização?, e (vi) Qual o impacto do uso da inteligência artificial nos trabalhos de Auditoria Interna?

REFERÊNCIAS

ABDOLMOHAMMADI, Mohammand J.; RAMAMOORTI, Sridhar; SARENS, Gerrit. *CAE Strategic Relationships*. Altamonte Springs, Florida: The Institute of Internal Auditors, 2013.

ABRAMO, Cláudio Weber. **Relações entre índices de percepção de corrupção e outros indicadores em onze países da América Latina**. Transparência Brasil, 2000. Disponível em: <https://www.transparencia.org.br/docs/onze.pdf>. Acesso em: 9 dez. 2017.

ABRAMO, Cláudio Weber. **Corrupção no Brasil: a perspectiva do setor privado**. Relatório de Pesquisa da Transparência Brasil, São Paulo, 2004.

ABREU, Cristina. **A economia da corrupção nas sociedades desenvolvidas contemporâneas**. Porto: Fronteira do Caos, 2011.

ACFE - ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS. *Report to the Nations on Occupational Fraud and abuse 2016 Global Fraud Study*. Disponível em: <http://www.acfe.com/>. Acesso em: 11 set. 2016.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA). Disponível em: <https://www.aicpa.org/>. Acesso em: 19 jun. 2019.

AMORIN, W. A. C.; FISCHER, A. L. A Aprendizagem organizacional: uma análise sobre o debate e a escolha de categorias para estudos de caso. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 1, n. 4, p. 101-125, jan/jun. 2009.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2014.

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

ANECHIARICO, Frank; JACOBS, James B. *The Pursuit of Absolute Integrity: How Corruption Controls Makes Government Ineffective*. Chicago: The University of Chicago Press, 1996.

ANTONELLO, C. S.; GODOY, A. S. **A encruzilhada da aprendizagem organizacional: uma visão multiparadigmática**. **RAC Eletrônica**, n. 14, 2010.

ARAÚJO, G. V. **O Combate à Corrupção no Brasil: Desafios e Perspectivas - I Concurso de Monografias e Redações – Controladoria Geral da União – 2005**. Disponível em: wwwwww.controladoria.gov.br. Acesso em: 12 jan. 2019.

ARAÚJO, Eduardo Carvalho Correa. **Corrupção e Retorno Anormal: os efeitos da operação “Lava Jato” sobre o mercado de ações no Brasil**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade FUCEPE, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em:

http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/18/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Eduardo%20Carvalho%20Correa.pdf. Acesso em: 02 jun. 2019.

ARAÚJO, Marcelo; SANCHEZ, Oscar Adolfo. A corrupção e os controles internos do estado. **Lua Nova Revista de Cultura de Política**, São Paulo, n. 65, p. 137-173, 2005.

ARGYRIS, C.; SCHON, D. A. **Organizational learning: a theory of action perspective**. Workingham: Addison-Wesley, 1978.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

AVRITZER, Leonardo (org.); BIGNOTTO Newton; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloisa Maria. **Corrupção: Ensaios e Críticas**. 2. ed. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2012.

AX, Christian; GREVE, Jan. *Adoption of management accounting innovations: Organizational culture compatibility and perceived outcomes*. **Management Accounting Research**, v. 34, p. 59-74, 2017.

BANDEIRA, Luiza. **Operação que inspirou Lava Jato foi fracasso e criou corruptos mais sofisticados**. BBC, Londres, 17 mar. 2016. Disponível em: http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/03/160316_lavajato_dois_anos_entrevista_lab. Acesso em: 8 out. 2016.

BARATA, Alberto Silva. **Contabilidade, auditoria e ética nos negócios**. 2. ed. Lisboa: Editorial Notícia, 1999.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 1. ed. Lisboa, 1977. Disponível em: <https://pt.slideshare.net/RonanTocafundo/bardin-laurence-anlise-de-contedo>. Acesso em: 17 abr. 2018.

BEDOYA, Luz; BENDERMACHER, John; CRAIG, Maria; DIETERLE, Oliver; GROSSI, Giovanni. *Global Perspectives and Insights: elevando o impacto estratégico da Auditoria Interna*. **The Institute of Internal Auditors**. 2. ed, 2016. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Elevating-Internal-Audits-Strategic-Impact-Portuguese.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2018.

BERNSTEIN, Peter L. **Desafios aos Deuses: a fascinante história do risco**. Tradução de Ivo Korylowski. Rio de Janeiro: Campos, 1997.

BERVIAN, P. A.; CERVO, A. L.; SILVA, R. da. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. p. 482-493.

BEUREN, Ilse M.; LONGARAY, André A.; RAUPP, Fabiano M.; SOUSA, Marco A. B.; COLAUTO, Romualdo D.; PORTON, Rosimeire A. B. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

BITENCOURT, C. C. **Gestão de competências e aprendizagem nas organizações**. São Leopoldo: UNISINOS, 2005.

BLANQUÉ, P. *Crisis and Fraud. Journal of Financial Regulation and Compliance*, v. 11, n. 1, p. 1, 2002.

BOOTH, Wayne. C.; COLOMB, Gregory. G.; WILLIAMS, Joseph. M. **A arte da pesquisa**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON Raymond N. **Auditoria**. José Evaristo dos Santos, trad. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013. Acesso em: 8 dez. 2017.

BRASIL, Ministério da Justiça. **Pacote anticorrupção**. Brasília, DF, 2019. Disponível em: www.justica.gov.br/news/pacote-anticorruptcao-do.../anticorruptcao.ppt. Acesso em: 04 de jun. de 2019.

CABRAL, Danilo C. **O que foi o escândalo Watergate?** 2018. Disponível em: <https://mundoestranho.abril.com.br/historia/o-que-foi-o-escandalo-watergate/>. Acesso em: 30 jan. 2018.

CAVALCANTE, Phelipe. **Caso Watergate: inspiração para o jornalismo investigativo mundial**. 2011. Disponível em: <https://www.webartigos.com/artigos/caso-watergate-inspiracao-para-o-jornalismo-investigativo-mundial/68314>. Acesso em: 18 fev. 2018.

CGU - CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO; INSTITUTO ETHOS DE EMPRESAS E RESPONSABILIDADE SOCIAL E GRUPO DE TRABALHO DO PACTO EMPRESARIAL PELA INTEGRIDADE CONTRA A CORRUPÇÃO. **A responsabilidade social das empresas no combate à corrupção**, 2009. Disponível em: <https://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-eintegridade/arquivos/manualrespsocialempresas>. Acesso em: 30 jan. 2018.

CGU - CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. **Lei Anticorrupção**. Manual de Responsabilização Administrativa de Pessoa Jurídica, 2016. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/assuntos/responsabilizacao-de-empresas/lei-anticorruptcao>. Acesso em: 30 jan. 2018.

CHAMBERS, Richard F. **Lessons Learned on the Audit Trail**. The Institute of Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, 2014.

CHAMBERS, Richard F. *The FIFA Scandal: Five Lessons for Internal Audit*, junho 2015. Disponível em: <https://iaonline.theiia.org/blogs/chambers/2015>. Acesso em: 12 out. 2016.

CHATMAN, Jennifer A. *et al.* Parsing organizational culture: How the norm for adaptability influences the relationship between culture consensus and financial performance in high technology firms. **Journal of Organizational Behavior**, v. 35, n. 6, p. 785-808, 2014.

CHATTERJEE, Papiya; ROTH, James; WITZANY, Angela. **Auditando a Cultura:** um Olhar Formal sobre o Informal. *Global Perspectives and Insights*. 3. ed. *The Institute of Internal Auditors*, 2016. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/arearestrita/publicacoes.php>. Acesso em: 30 jan. 2018.

CHAUDHRY, Anjali *et al.* *What matters more? The impact of industry and organizational factors on organizational culture*. **Management Decision**, v. 54, n. 3, p. 570-588, 2016.

CHEMIM, Rodrigo. **Mãos Limpas e Lava Jato:** a corrupção se olha no espelho. 1. ed. Porto Alegre: CDG, 2017.

CHEN, Hui; SOLTES, Eugene. Porque os programas de *compliance* fracassam e como corrigi-los. **Harvard Business Review Brasil**, RFM, São Paulo, v. 96, n. 5, p. 65-73, maio 2018.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF TREADWAY COMMISSION. **Enterprise Risk Management — Integrated Framework (Executive Summary)**, September, 2004.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF TREADWAY COMMISSION. **Internal Control — Integrated Framework (Executive Summary)**, May 2013.

COSO - COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF TREADWAY COMMISSION. **Gerenciamento de Riscos Corporativos – Integrado com Estratégia e Performance**. Junho 2017.

CNI - CONFERÊNCIA NACIONAL DA INDÚSTRIA (CNI). **Retratos da Sociedade Brasileira**, Ano 5, n. 28, 2016. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/cni>. Acesso em: 10 out. 2016.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CROSSAN, M. M.; LANE, H. W.; WHITE, R. E. *An organizational learning framework: from intuition to institution*. **Academy of Management Review**, v. 24, n. 3, p. 522-537, 1999.

CUNHA, Cleide; CARMO, S. do. **A cultura e o clima organizacional e suas consequências no planejamento de carreira**. Belém, 2007.

DALLAGNOL, Deltan; MARTELLO, Orlando. Lava Jato, de onde veio e para onde vamos. **Folha de São Paulo**. São Paulo, 30 out. 2016. Tendências e debates. Opinião A3.

DALLAGNOL, Deltan. **A luta contra a corrupção**. Rio de Janeiro: Primeira Pessoa, 2017.

DAVIS, Matthew. **Entenda o escândalo de Watergate**. BBC, 19 mar. 2008.

Disponível em:

http://www.bbc.com/portuguese/reporterbbc/story/2008/12/081219_watergate_entenda.shtml. Acesso em: 7 out. 2016.

DEBBIO, Alessandra; MAEDA, Bruno C; AYRES, Carlos H. **Temas de anticorrupção e Compliance**. 1. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU; INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (IIA). **Auditoria Interna no Brasil: análise comparativa das tendências globais para uma função em transformação**. São Paulo, 2016.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Tendências para a Auditoria Interna: áreas de foco e alto impacto em 2017**. São Paulo, 2017. Disponível em:

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/Tend%C3%AAsancias-auditoria-interna-Deloitte.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2018.

DENISON, Daniel R.; MISHRA, Aneil K. *Toward a theory of organizational culture and effectiveness*. **Organization science**, v. 6, n. 2, p. 204-223, 1995.

DIEHL, A. A.; TATIM, D. C. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Pearson Brasil, 2004.

EMPRESA LIMPA. **Dicionário Empresa Limpa** – Disponível em: www.empresalimpa.org.br/dicionario. Acesso em: 16 jan. 2019.

ENGEL, E.; HAYES, R. M.; WANG, X. *The Sarbanes–Oxley Act and firms' going-private decisions*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 44, n. 1-2, 2007.

FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, Campinas, v. 15, n. 2, 2009.

Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762009000200005. Acesso em: 30 jan. 2018.

FISHER, Marc. **Watergate: The long shadow of a scandal**, 2012. Disponível em:

https://www.washingtonpost.com/lifestyle/style/as-years-go-by-watergate-drifts-toward-myth/2014/06/14/cff4080c-aa8a-11e1-b15f-a61faf9b4d76_story.html?utm_term=.02fe641a1398.

Acesso em: 30 jan. 2018.

FIQUEIREDO, Luciano Raposo. **Revoltas, fiscalidade e identidade colonial na América Portuguesa: Rio de Janeiro, Bahia e Minas Gerais, 1640-1761**. 1996.

Tese (Doutorado em História) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. Alinhando estratégia e competências. **Revista de administração estratégica – RAE**, v. 44, n. 1, 2004.

FRAGOSO, Ronaldo; ARAUJO, Camila. **Lei Anticorrupção: um retrato das práticas de compliance na era da empresa limpa. Um novo cenário para o Brasil**. São Paulo: Deloitte Touche Tohmatsu, 2014. Disponível em:

https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/Lei_Anticorrupcao.pdf. Acesso em: 28 nov. 2016.

FREITAS, Eduardo Costa de. **Avaliação do sistema de combate às fraudes empresariais no Brasil**. 2012. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

FRIGO, Mark L. *The Balance Scorecard: Applications in Internal Auditing and Risk Management*. **The Institute of Internal Auditor Research Foundation**. Altamonte Springs, 2014.

GIBBONS, Kenneth M. *Toward an attitudinal definition of corruption*. In: HEIDENHEIMER, Arnold. J.; JOHNSTON, Michael; LEVINE, Levine. T. (org.). **Political corruption: a handbook**. London: Transaction Publishers, 1990.

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

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa. **Revista de Administração de Empresas da EAESP/FGV**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GONÇALVES, Carlos Alberto; MEIRELLES, Antero de Moraes. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

GRAAF, Gjalt. **Causes of corruption: towards a contextual theory of corruption**. *Public Administration Quarterly*, v. 31, n. 1, p. 39-86, 2007.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público**. 1999. Dissertação (Mestrado em Administração) – FEA-USP, São Paulo, 1999.

GUERRA, Alexandre; OLIVEIRA, Ana; CARVALHO, Antonio; JAKOBSEN, Kjeld; VITAGLIANO, Luis; MANZANO, Marcelo; TOLEDO, Matheus; RIBEIRO, Pedro; SILVA, Ronnie; SILVA, Rose; BOKANY, Vilma; NOZAKI, William. **Poder e corrupção do capitalismo**. São Paulo: Fundação Perseu Abramo, 2017. Disponível em: <https://fpabramo.org.br/publicacoes/wp-content/uploads/sites/5/2017/12/Poder-e-Corrupcao%CC%A7a%CC%83o-web-rs.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2018.

HALL, John. Celebrating 75: Perspective on Our Profession. *The Anti-Fraud Moment: Internal Auditor*, Altamonte Springs, v. LXXII, n. I, p. 35-37, fev. 2016.

HATCH, Mary Jo. The dynamics of organizational culture. **Academy of management review**, v. 18, n. 4, p. 657-693, 1993.

HENDERSON, William T. **Anti-corruption internal audits**. A crucial element of anti-corruption compliance. Ernst & Young LLP's *Fraud Investigation & Dispute Services practice*, 2013. Disponível em: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-FIDS-Anti>. Acesso em: 5 dez. 2016.

HOFSTEDE, Geert. *The cultural relativity of organizational practices and theories*. **Journal of international business studies**, v. 14, n. 2, p. 75-89, 1983.

HOFSTEDE, Geert. **Cultura e Organizações**: compreender a nossa programação mental. Tradução de António Fidalgo. 1. ed., 2. reimp. Lisboa: Sílabo, 2003.

HUBER, G. P. *Organizational learning: the contributing process and the literature*. **Organization Science**, v. 1, n. 2, 1991.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 5. ed. São Paulo: IBGC, 2015.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Gerenciamento de Riscos Cooperativos: evolução em governança e estratégia. **Série Caderno de Governança Corporativa**, São Paulo, n. 19, 2017.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Compliance à luz da Governança Corporativa*. **Série Caderno de Governança Corporativa**. São Paulo, 2017. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/IBGC_Orienta/Publicacao-IBGCOrienta-ComplianceSobaLuzDaGC-2017.pdf. Acesso em: 30 jan. 2018.

IBGC - INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. Auditoria Interna: Aspectos Essenciais para o Conselho de Administração. **Série IBGC Orienta**, São Paulo, 2018.

IIA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS. **Declaração de Posicionamento do IIA**: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. 2013. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/arearestrita/IP>. Acesso em: 15 dez. 2017.

IIA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **IPPF – Guide Practice**. *Auditing Anti-Bribery and Anti-Corruption Programs*. 2014. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF>. Acesso em: 28 nov. 2016.

IIA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Pulso Global da Auditoria Interna**. Aproveitando Oportunidades em um Ambiente Dinâmico, 2015. Disponível em: http://www.iiabrasil.org.br/new/2015/downs/2015_Global_Pulse_of_Internal_Audit. Acesso em: 31 jan. 2018.

IIA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Global Perspectives and Insights*: Tendências Emergentes de acordo com o Global Pulse of Internal Audit. 5. ed. **The Institute of Internal Auditors**, 2016. Disponível em: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/GPI-Emerging-Trends-Portuguese.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2018.

IIA - INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF)**. Tradução de IIA Brasil, 2017.

IMONIANA, Joshua O; FREITAS, Eduardo C; PERERA, Jacob Luiz C. **Assessment of internal control systems to curb corporate fraud - Evidence from Brazil**. Afr. J. Account. Audit. Financ. 2016, 5, 1–24 Disponível em: <http://www.inderscience.com/storage/f510711298264311.pdf>. Acesso em: 03 set.2019.

INGLEHART, Ronald; WELZEL, Christian. **Modernização, Mudança Cultural e Democracia**: a sequência do desenvolvimento humano. Tradução de Hilda Maria Lemos Pantoja Coelho. São Paulo: Francis, 2009.

JAIN, Pankaj K.; REZAEI, Zabihollah. **The Sarbanes-Oxley act of 2002 and Accounting Conservatism**, 2004. Disponível em: <http://www.ssrn.com/>. Acesso em: 18 nov. 2018.

JOHNSTON, Michael. *Corruption and political culture in Britain and the United States*. **Innovation**, Montréal, v. 2, n. 4, p. 417-436, 1989.

KAMM, Thomas. **Making sense of Brazil's Lava Jato scandal**. São Paulo, Brunswick Group, 2015. Disponível em: <https://www.brunswickgroup.com/media/532645/>. Acesso em: 5 dez. 2016.

KEY, Jim. *Sawyer's Guide for Internal Auditors: Governance, Risk Management and Compliance Essentials*. **The Institute of Auditors Research Foundation**. 6. ed, v. 3, Altamonte Springs, 2012.

KLITGAARD, Robert; ZAHAR, Jorge. **A corrupção sob controle**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1994.

KPMG. **Pesquisa Maturidade do Compliance no Brasil**, 2. ed. São Paulo, 2017. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2017/01/br-kpmg-pesquisa-maturidade-2a-edicao.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2018.

LEAHY, Joe. *What is the Petrobras scandal that is engulfing Brazil?* **Financial Times**. Londres, 31 mar. 2016. Disponível em: <https://www.ft.com/content/6e8b0e28-f728->. Acesso em: 5 dez. 2016.

LEONARD-BARTON, D. *Core capability and core rigidity: a paradox in managing new product*. **Strategic management journal**, v. 13, n. S1, p. 111-125, 1992.

LEVITT, B.; MARCH, J. G. *Organizational learning*. **Annual Review of Sociology**, v. 14, Aug. 1988.

LIMA, Cláudia. Os maiores escândalos de corrupção do Brasil. **Revista Mundo estranho**. 24 fev. 2012. Disponível em: <https://mundoestranho.abril.com.br/cotidiano/os-a>. Acesso em: 9 dez. 2017.

LIPMAN, Victor. *FIFA Scandal Confirms What We Long Knew: Soccer Is Beautiful and Corrupt*. **Forbes**, 2 jun. 2015. Disponível em: <http://www.forbes.com/sites/victorlipman/2015/06/02/fifa>. Acesso em: 10 nov. 2016.

LIU, Jonathan; WOO, Hong Seng; BOAKYE-BONSU, Victor. *Developing Internal Auditing Procedures in UK Organizations Using a Benchmarking Approach*. **Managerial Auditing Journal**, v. 12, n. 9, 1997. Disponível em: <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/02686909710185198>. Acesso em: 30 jan. 2018.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: Editora Pedagógica e Universitária, 1986.

LUPION, Bruno. Porque as auditorias dificilmente detectam corrupção em uma empresa. **Nexo**, 27 jul. 2016. Disponível em: <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2016/07/27/Por-que-as-auditorias-dificilmente-detectam-corrup%C3%A7%C3%A3o-em-uma-empresa>. Acesso em: 12 out. 2016.

MACIEL, F. G. **O Combate à Corrupção no Brasil**: Desafios e Perspectivas. I Concurso de Monografias e Redações – Controladoria Geral da União – 2005.

MAGALHÃES, Antônio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**: Metodologias Alternativas ao Planejamento e a Operacionalização dos Métodos e das técnicas. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

MAINGUENEAU, Dominique. **Análise de textos de comunicação**. 6. Ed. São Paulo: Cortez, 2011.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

MARQUES, Madeira. **Auditoria e Gestão**. 1. ed. Lisboa: 1997.

MARTINS, Gilberto A.; THEPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

MEDEIROS, Cintia R.; ALCADIPANI, Rafael. **A Petrobras nas Teias da Corrupção**: mecanismos discursivos da mídia nacional online na cobertura da Operação Lava Jato. Costa do Sauípe - BA, 25 a 28 set. 2016.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles Internos nas organizações**. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004.

MILLS, J.; PLATTS, K. W.; BOURNE, M. C. S.; RICHARDS, A. H. **Strategy and Performance: Competing through Competences**. Cambridge University Press, 2002.

MIRANDA, Ana Rita Furtado. **O papel da auditoria interna e as suas implicações nas empresas públicas** — estudo de caso: TACV. 2013. Monografia (Licenciatura em Contabilidade e Administração) — Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais, Praia, 2013. Disponível em: <http://www.portaldodoconhecimento.gov.cv/bitstream/10961/3278/1/O%20papel%20da%20auditoria%20interna%20e%20as%20suas>. Acesso em: 30 jan. 2018.

MPF - MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Caso Lava Jato**. Entenda o caso. 2019. Disponível em: <http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>. Acesso em: 04 jun. 2019.

MPF - MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **Campanha 10 Medidas contra a Corrupção**. Disponível em: <http://www.mppr.mp.br/modules/noticias/article.php?storyid=6161&ti>. Acesso em: 20 nov. 2016.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel. **Auditoria Interna: função e processo**. 4. ed. Lisboa: Áreas Editora, 2013.

MOREAU, F. **Compreender e Gerir os Riscos**. Lisboa: Bertrand Editora, 2003.

NETTO, Vladimir. **Lava Jato: o juiz Sergio Moro e os bastidores da operação que abalou o Brasil**. Rio de Janeiro: Primeira Pessoa, 2016.

NEU, Dean; EVERETT, Jeff; RAHAMAN, Abu Shiraz. **Internal Auditing and Corruption within Government**. *The Case of the Canadian Sponsorship Program*. *Contemporary Accounting Research*. v. 30, n. 3, p. 1223-1250, 2013. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1911-3846.2012.01195.x>. Acesso em: 04 jun. 2019.

NICOLINI, D.; MEZMAR, M. B. *The social construction of organizational learning: conceptual and practical issues in the field*. **Human relations**, v. 48, n. 7, 1995.

Orlandi EP, organizadora. *Cidade atravessada: os sentidos públicos no espaço urbano*. Campinas (SP): Pontes; 2001.

OSCAR, Naiana; PEREIRA, Renée. *Empresas correm para criar núcleos internos de combate à corrupção*. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 8 fev. 2016. Economia e Negócios. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,empresas-correm-para-criar-nucleos-internos-de-combate-a-corrupcao,10000>. Acesso em: 30 jan. 2018.

OVERLAND, Lars Kristian. **Corruption Across Cultures**. *How Norwegian organizations can operate in China and Russia*. 2012. Dissertação (Mestrado em organização e a gestão da ciência) — Universidade em Tromsø, 2012. Disponível em <https://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/5320/thesis.pdf?sequence=2>. Acesso em: 04 jun. 2019.

PARISELLA, John. **Lessons from the Watergate Scandal**. *Americas Quarterly*, 2012. Disponível em: <http://www.americasquarterly.org/lessons-from-the-watergate-scandal>. Acesso em: 30 jan. 2018.

PASCHINI, S. **Estratégia: alinhando cultura organizacional e estratégia de recursos humanos à estratégia de negócio — a contribuição efetiva de recursos humanos para a competitividade do negócio**. Rio de Janeiro: Quality Mark, 2006.

PATRIOTTA, G. **Organizational knowledge in the making: how firms create, use, and institutionalize knowledge**. United States: Oxford University Press. 2003.

PEPPERS, Michael. Sin Filtro. Buenos Aires: 2017. *La Nación*. **Mundo Laboral**, p. 12, 1º out. 2017. Entrevista concedida a Loris Maria Bestani.

PERUZZOTTI, Enrique; AVRITZER, Leonardo; BIGNOTTO, Newton; GUIMARÃES, Juarez; STARLING, Heloísa Maria Murgel. **Corrupção: ensaios e críticas**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

PETERS, John; WELCH, Susan. *Political corruption*. **American Political Science Review**, Los Angeles, v. 72, n. 3, p. 974-984, 1978.

PETTIGREW, Andrew M. *On studying organizational cultures*. **Administrative science quarterly**, v. 24, n. 4, p. 570-581, 1979.

PICKETT, K. H. Spencer. **Audit Planning: a risk-based approach**. IIA The Institute of Internal Auditors. John Wiley & Sons, Inc, 2006.

PILCHER, Robyn. *Role of internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction*. **Financial Accountability & Management**, v. 20, n. 2, 2014.

PINHEIRO, Douglas Renato. **A atuação da Auditoria Interna na Governança Pública**: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras. 2017. Tese (Doutorado em Administração) — Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul, 2017. Disponível em: <http://repositorio.uscs.edu.br/bitstream/123456789/1161/2/TESE%20-%20DOUGLAS%20RENATO%20PINHEIRO.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2019.

PINHEIRO, J. Leite. Auditoria interna – criar sucesso. **Revista de Auditoria Interna**, n. 22, out./dez, 2005.

POWER, Timothy J.; TAYLOR, Matthew M. *The web of Accountability Institutions in Brazil*. In POWER, Timothy J; TAYLOR, Matthew M. (ed.). **Corruption and Democracy in Brazil: The Struggle for Accountability**. Notre Dame: University of Notre Dame, Notre Dame Press, 2011.

PRANGE, C. Aprendizagem Organizacional: Desesperadamente em busca de teorias? In. EASTERBY-SMITH, M. BURGOYNE, J. ARAUJO, L. **Aprendizagem Organizacional e Organização de Aprendizagem**: desenvolvimento na teoria e na prática. São Paulo: Editora Atlas, 2001.

RAMAMOORTI, Sridhar; SIEGFRIED, Alan N. CBOK 20 Promovendo e Apoiando a Governança Organizacional Eficaz: o papel da Auditoria Interna. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**. Altamonte Springs, 2015. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-CBOK-Promoting-Organizational-Governance-Portuguese.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

REDING, Kurt F.; SOBEL, Paul J.; ANDERSON, Urton L.; HEAD, Michael J.; RAMAMOORTI, Sri; SALAMASICK, Mark. *Internal Auditing: Assurance & Consulting*

Services. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, Altamonte Springs, 2007.

REEVELL, James. Entenda o escândalo de corrupção na FIFA. **BBC News**, 27 maio 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/mundo/noticia/2015/05/entenda-o-escandalo-de-corrupcao-na-fifa.html>. Acesso em: 30 jan. 2018.

REBELO, T. M. M. S. D. **Orientação Cultural para a Aprendizagem nas Organizações**: Condicionantes e Consequentes. Coimbra: Universidade de Coimbra. 386 f. 2006. Tese (Doutorado em Psicologia do Trabalho e das Organizações) – Especialização em Psicologia do Trabalho e das Organizações, Faculdade de Psicologia e Ciências da Educação, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

RITTENBERG, Larry. *COSO. Internal Control Integrated Framework. Turning Principles Positive Action*. **The Institute of Internal Auditors Research Foundation**, Altamonte Springs, 2013.

ROCKNESS, H.; ROCKNESS, J. *Legislated Ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, the Impact on Corporate America – Journal of Business Ethics*, v. 57, p. 31-54, 2005.

RYDLEWSKI, Carlos. Escândalos da FIFA afetam a Copa da Rússia. **Valor Econômico**, São Paulo, 2 fev. 2018. Disponível em: <http://www.valor.com.br/cultura/5302355/escandalos-da-fifa-afetam-copa-da-russia>. Acesso em: 18 fev. 2018.

SÁ, Antônio Lopes de. **Fraude em Balanços**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1962.

SÁ, Antônio Lopes de. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1993.

SÁ, Antônio Lopes de; HOOG, Wilson Alberto Z. **Corrupção, Fraude e Contabilidade**. 3. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva; PINHO, José Antônio Gomes de. *The process of implementing answerability in contemporary Brazil*. **Revista de Administração Pública (RAP)**, v. 50, n. 2, 2016.

SANTOS, R.; AMORIM, C.; HOYOS, A. Corrupção e Fraude: Princípios Éticos e Pressão Situacional nas Organizações. *Journal on Innovation and Sustainability*. v. 1, n. 2, 2010.

SAWYER, Lawrence B. *The Practice of Modern Internal Auditing*. **The Institute of Internal Auditors**, Altamonte Springs, 1981.

SAWYER, Lawrence B. *Sawyer Internal Auditing*. **The Institute of Internal Auditors**, v. 1, 6. ed., Altamonte Springs, 1988.

SCHEIN, Edgar H. *Coming to a new awareness of organizational culture*. **Sloan management review**, v. 25, n. 2, p. 3-16, 1984.

SCHEIN, Edgar H. **Guia de sobrevivência da cultura corporativa**. Rio de Janeiro: José Olympio, 2001.

SCHEIN, Edgar H. *Organizational and managerial culture as a facilitator or inhibitor of organizational learning*. Trabalho apresentado na: **Inaugural Assembly of Chief Executive and Employers**, Singapore, 1995.

SEAGO, Jane. *Defense in Depth: Three Lines of Defense*. **Internal Auditor**, Altamonte Springs, v. LXXII, p. 26 - 31, out. 2015.

SECURITEIS AND EXCHANGE COMMISSIN – **SEC. Foreign Corrupt Practices Act. 2017**. Disponível em: <https://www.sec.gov/spotlight/foreign-corrupt-practices-act.shtml>. Acesso em: 13 dez. 2017.

SHIMABUKU, Fabiano Augusto Akiyama. **Causas e Consequências da Operação Lava Jato: um estudo Econômico e Socioambiental da Petrobras**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Presbiterana Mackenzie, São Paulo, 2017.

SHRIVASTAVA, P. J. *A typology of organizational learning systems*. **Journal of management studies**, v. 20, n. 1, 1983.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. **A economia política da corrupção no Brasil**. São Paulo: Editora SENAC, 2001.

SILVA, Wilson Cedraz. **Governança, Gestão de Riscos e Conformidade: Petrobras e Eletrobras, antes e depois da Operação Lava Jato**. 2016. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/23655/1/Wilson%20Cedraz%20da%20Silva.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2019.

SILVA, Thais. **O maior escândalo político dos Estados Unidos**, 2017. Disponível em: <http://leiturasdahistoria.com.br/conheca-o-caso-que-levou-o-presidente-richard-nixon-a-renunciar/>. Acesso em: 30 jan. 2018.

SIMÕES, Euclides Damaso. **A Economia da Corrupção nas Sociedades Desenvolvidas Contemporâneas**. Porto: Editora Fronteira do Caos, 2011.

SMIRCICH, Linda. *Concepts of culture and organizational analysis*. **Administrative science quarterly**, p. 339-358, 1983.

SIMON, H. A. *Bounded rationality and organizational learning*. In: COHEN, Michael D.; SPROULL, Lee S. (eds.) **Organizational learning (Organization Science)**. California, London: Sage Production Ed., 1996. p. 175-187.

SOUZA, Anderson Luiz. **A Ação da Auditoria Interna frente à corrupção**. lógicas institucionais e a relação com as estratégias da organização financeira. 2016.

Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Paulista – UNIP, 2016
Disponível em:

https://www.unip.br/presencial/ensino/pos_graduacao/strictosensu/administracao/download/adm_andersonluizdesouza.pdf. Acesso em: 02 jun. 2019.

SPECK, Bruno; ABRAMO, Cláudio Weber; SILVA, Marcos Fernandes; NASSMACHER, David Fleischer. Mensurando a corrupção: uma revisão de dados provenientes de pesquisas empíricas. In: SPECK, Bruno; ABRAMO, Cláudio Weber; SILVA, Marcos Fernandes; NASSMACHER, David Fleischer. **Os Custos da Corrupção**. São Paulo: Konrad Adenauer, 2000.

WELLS, Joseph T. **Principles of Fraud Examination**. 2. ed. New Jersey: John Wiley & Sons, INC, Hoboken, p. 47, 2008.

WITZANY, Angela; HARRINGTON, Larry. A voz do cliente: mensagens dos *stakeholders* para a Auditoria Interna. **Um Relatório CBOCK de Stakeholders**. IIA RF, 2015.

WOLFE, Barry. A Lava Jato e o crime desorganizado no Brasil. **O Estado de S. Paulo**. São Paulo, 9 out. 2016. Espaço aberto. A2.

WOODBURY, Tamara J. **Building organizational culture** — word by word. *Leader to leader*, v. 2006, n. 39, p. 48-54, 2006.

TAKAHASHI, A. R. W.; FISCHER, A. L. Aprendizagem Organizacional como Mudança Cultural e Institucionalização do Conhecimento. **Revista ADM**, MADE, v. 11, n. 3, 2007.

TERZIAN, Françoise. Auditoria Interna tem maior demanda. **Valor Econômico**, São Paulo, fev. 2016. Finanças, p. F2.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Tradução Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2016. 25 p. Título original: *International Professional Practices Framework (IPPF)*.

TORCHIARO, Luciana; URIZAR, Alejandro. **Perceptions Remain Unchanged Despite Progress in the Americas**. Disponível em https://www.transparency.org/news/feature/perceptions_remain_unchanged_despite_progress_in_the_americas. Acesso em: 23 mar. 2018.

TRANPARÊNCIA INTERNACIONAL (TI). **Corruption Perceptions Index 2015**. Disponível em: <http://www.transparency.org/cpi2015>. Acesso em: 9 out. 2016.

TRANPARÊNCIA INTERNACIONAL (TI). **Corruption Perceptions Index 2017**. Disponível em: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017. Acesso em: 14 março 2018.

TRANSPARÊNCIA INTERNACIONAL (TI). **Corruption Perceptions Index 2018**. Disponível em: <http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/#ipc-2018>. Acesso em: 06 mar 2019.

U.S. DEPARTMENT OF JUSTICE. **The FCPA Guide: a resource guide to the U.S. Foreign Corrupt Practices Act**. Washington D.C., 14 de novembro de 2012. Disponível em: <https://www.justice.gov/criminal-fraud/fcpa-guidance>. Acesso em: 13 dez. 2017.

VANNUCCI, Alberto. *Bulletin of Italian Politics*. **The Controversial Legacy of Mani Pulite. A Critical Analysis of Italian Corruption and Anti-Corruption Policies**, v 1, n. 2, 2009, p. 233-264, Jan 2009. Disponível em: <https://www.researchgate.net/profile/Alberto_Vannucci/>. Acesso em: 10 dez 2017.

VASCONCELOS, I. F. G.; MASCARENHAS, A.O. Organizações em aprendizagem. **Coleção Debates em Administração**. São Paulo: Thomson Learning, 2007.

ZAJEC, Maja; ROBLEK, Matjaž. *Are There Important Differences in Success and in Organizational Culture between Family Companies in Production and Service Sector in Slovenia?* **Organization**, v. 44, n. 6, p. 195-205, 2011.

APÊNDICE A – RESUMO DO DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato?	
1.3 OBJETIVO GERAL	Este estudo teve como objetivo geral identificar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.	
1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	1 identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após a Lava Jato; 2 avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações pesquisadas; 3 entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar e 4 comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.	
2. REFERENCIAL TEÓRICO	2.1 Aprendizagem Organizacional; 2.2 O Aprendizado da Auditoria Interna com o Caso de Corrupção da FIFA); 2.3 Cultura Organizacional; 2.4 Auditoria da Cultura Organizacional; 2.5 Fraudes Corporativas; 2.6 Corrupção e seus Conceitos; 2.7 Corrupção no Mundo (Caso Watergate, Caso Mãos Limpas e o Caso FIFA), 2.8 Corrupção no Brasil (Principais casos de corrupção no Brasil); 2.9 Operação Lava Jato; 2.10 Marco Regulatório no Combate à corrupção; 2.11 Auditoria Interna (Origem e Evolução Histórica da Auditoria Interna, A Importância da Auditoria Interna, IPPF, Independência da Auditoria Interna, O Papel da Auditoria Interna na Mitigação dos Riscos de Corrupção; 2.12 Governança, Riscos e <i>Compliance</i> (GRC); 2.13 Três Linhas de Defesa da Gestão de Riscos e Controles e 2.14 Trabalhos relacionados ao tema.	
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	3.1 Tipo e Método de Pesquisa	Quanto ao seu objetivo, esta pesquisa caracterizou-se como explicativa com abordagem qualitativa.
	3.2 População da Pesquisa e Amostra	Profissionais que respondem pelas atividades das Auditorias Internas das empresas envolvidas na Operação Lava Jato.
	3.3 Instrumento de Coleta de Dados	Entrevista semiestruturada e entrevista não-estruturada.
	3.4 Procedimentos de Tratamento de Dados	Para organização e sumarização dos dados coletados, foi aplicada a técnica de Análise de Conteúdo para tratamento dos dados.
	3.5 Trabalhos Analisados	Foram analisados sete trabalhos para fins de comparação do método utilizado, sendo cinco nacionais e dois internacionais.
	4.0 Análise dos Resultados	Os resultados foram analisados e apresentados em forma de textos, citações, figuras e quadros.

APÊNDICE B - ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO

Objetivo Geral		Problema de Pesquisa
Este estudo tem como objetivo geral demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.		Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato?
Objetivos Específicos		
Objetivo 1:	Identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após Lava Jato.	
Elementos de investigação	Aprendizagem Organizacional da Auditoria Interna	
Questões de roteiro		
Pergunta 01	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, <i>Compliance</i> e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	
Pergunta 02	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato? () Sim () Não	
Pergunta 03	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? () Sim () Não – Se sim qual o nome do cargo?	
Pergunta 04	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações? () Sim () Não	
Pergunta 05	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	
Pergunta 06	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós-Lava Jato?	
Pergunta 07	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização? () Sim () Não () Parcialmente	
Pergunta 08	Você já apurou algum indício de corrupção na sua organização, após a Lava Jato? () Sim () Não	
Pergunta 09	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou? () Comitê de Auditoria; () Superior imediato; () Conselho de administração	
Pergunta 10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna? () Sim () Não () Não tenho conhecimento	
Pergunta 11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA? () Ninguém é certificado () Menos de 10% () Entre 10 e 50% () Mais que 50%	
Pergunta 12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)? () Sim () Não	
Pergunta 13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de <i>Quality Assessment</i> (QA) emitida pelo IIA? () Sim; () Não () Pretende certificar nos próximos cinco anos () Não pretende certificar nos próximos cinco anos () já possui certificação	
Objetivo 2:	Avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações.	
Elementos de investigação	Aderência à Norma de Atributos 1100 que trata da Independência Organizacional, emitida pelo IIA.	
Questões de roteiro		
Pergunta 14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização? () Comitê de Auditoria; () Conselho de administração; () Presidente da companhia; () Diretor financeiro/controladoria e () <i>Compliance</i> () Outros . Quais?	

APÊNDICE B - ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO, CONTINUAÇÃO

Pergunta 15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência? () Sim; () Não e () Está em desenvolvimento
Pergunta 16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna? () Comitê de Auditoria; () Conselho de administração e () Presidente da companhia
Pergunta 17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna? () Comitê de Auditoria; () Conselho de Administração () Diretoria Executiva
Pergunta 18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização? () Sim () Não () Depende do cenário/situação
Pergunta 19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco? () Sim; () Não; () Depende do cenário/situação
Pergunta 20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção? () Comitê de Auditoria; () Conselho de Administração; () <i>Compliance</i>
Pergunta 21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato? () Sim () Não
Objetivo 3:	Entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar.
Elementos de investigação	Atuação da Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção
Questões de roteiro	
Pergunta 22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização? () sim () não
Pergunta 23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção? () _%; () Não mensurado
Pergunta 24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar algum indício de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato? () Aumento do quadro de pessoal; () Software de análise de dados; () Software de gestão; () Software para apurar fraudes; () Treinamento; () Nenhum
Pergunta 28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13? () Sim () Não
Pergunta 29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua? () Sim () Não () Não Aplicável
Pergunta 30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera? () Sim () Não () Não aplicável
Pergunta 31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção? () Sim () Não
Pergunta 32	Quando existe algum caso de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho? () Sim; () Não; () Depende do caso
Pergunta 33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões? () Sim () Não

APÊNDICE B - ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO, CONTINUAÇÃO

Objetivo 4:	Comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.
Elementos de investigação	Verificar a Aderência ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antisuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA.
Questões de roteiro	
Pergunta 34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao <i>Compliance</i> e à Gestão de Riscos? () Sim; () Não () Está implementando
Pergunta 35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização? () Semestral () Anual; () Não realiza avaliação de riscos
Pergunta 36	Quem realiza a avaliação de riscos de <i>Compliance</i> , incluindo o risco de corrupção? () <i>Compliance</i> ; () Gestão de riscos () Auditoria Interna
Pergunta 37	A empresa possui um programa de <i>Compliance</i> ? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo programa? () Sim; () Não
Pergunta 38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/ <i>Compliance</i> da organização? () sim () não
Pergunta 39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção? () Sim () Não
Pergunta 40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade? () Sim () Não
Pergunta 41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização? () Sim () Não () Não teve nenhum caso

APÊNDICE C – ENTREVISTA NÃO ESTRUTURADA, ROTEIRO UTILIZADO

Objetivo Geral		Problema de Pesquisa
Este estudo tem como objetivo geral demonstrar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.		Quais os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção nas empresas envolvidas com a Operação Lava Jato?
Objetivo Específico		
Objetivo 1:	Identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após Lava Jato.	
Elementos de investigação	Aprendizagem Organizacional da Auditoria Interna	
Questão de roteiro		
Pergunta 01	Quais os principais aprendizados que a Auditoria Interna obteve em virtude da Operação Lava Jato?	

APÊNDICE D – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 01

ENTREVISTA NÚMERO 01		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	De 18 para 43.
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Não
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Não
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Sim Dentro do programa de compliance
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	Começou a olhar o risco de corrupção, o gerenciamento de riscos melhorou, melhorou o critério para seleção dos processos a serem auditados e o tipo de trabalhos que a Auditoria realiza.
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Sim, de 30 para 43.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	(x) Sim Quem apura é a área de conformidade.
8	Você já apurou algum indicio de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim O ocorrido foi antes da operação Lava Jato.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	(x) Comitê de Auditoria
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	(x) Sim
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação de IA?	(x) Entre 10 e 50%
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IA)?	(x) Sim Programa de qualidade de órgãos controladores e fiscalizadores e Avaliação Periódica anual e de IA em 05 anos
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA)?	(x) já possui certificação
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de administração
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim Regulamento da Auditoria Interna.
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Conselho de administração
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Conselho de Administração
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim Quem apura é conformidade.
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	(x) Comitê de Auditoria
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim Anual
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Sim
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indicio de corrupção?	(x) Não
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção?	(x) Sim
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Aumento do quadro de pessoal, (x) Software de análise de dados, (x) Software de gestão (x) Treinamento.
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	(x) Não Aplicável
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Não aplicável
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Sim Avaliação e mensuração de riscos
32	Quando existe algum indicio de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Depende do caso
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Compliance; (x) Gestão de riscos
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim Diretoria de Gestão de Riscos.
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Sim Com o foco no canal de denúncias.
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não Apoiou a área de compliance.
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Sim
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Sim

APÊNDICE E – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 02

ENTREVISTA NÚMERO 02		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	Riscos: 60 compliance: 150 Auditoria Interna 231.
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Sim Mas não foi em função da Lava Jato e sim de aposentadoria.
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Não
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Sim
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	As principais mudanças ocorreram após a implantação do Comitê de Auditoria. A Auditoria passou a ter mais força na organização. Por outro lado, a auditoria passou a atuar com mais ceticismo. As apurações das denúncias pós-lava Jato passaram para uma área específica de Apuração.
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Sim, de 170 para 231.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	Quem apura é a área de conformidade.
8	Você já apurou algum indicio de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim Foi no início da Lava Jato, enviou ao comitê de Auditoria.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	(x) Comitê de Auditoria
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	(x) Não tenho conhecimento Em apuração.
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA?	(x) Entre 10 e 50%
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	(x) Sim Auto avaliação anual, Avaliação do Comitê de Auditoria e IIA.
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA)?	(x) já possui certificação
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Comitê de Auditoria
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Conselho de administração Com o voto do conselheiro independente.
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Conselho de Administração
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de Administração; (x) Compliance
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim - Existe uma matriz de risco de corrupção
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado É realizado dentro do processo de auditoria.
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Sim
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indicio de corrupção?	(x) Sim anual.
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção?	(x) Sim
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Aumento do quadro de pessoal; (x) Software de gestão; (x) Treinamento;
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	(x) Não
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Sim
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Não
32	Quando existe algum indicio de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Depende do caso Quem apura é a equipe de apuração de denúncias.
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Compliance
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim Área de conformidade
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Sim
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não Treinamento de conformidade EAD.
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Não Quem realiza é a apuração de denúncias.
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Sim

APÊNDICE F – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 03

ENTREVISTA NÚMERO 03		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	38 e 40.
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Não A mudança foi em virtude do rodízio da Auditoria Interna.
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Sim Era gerente geral agora é gerente executivo.
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Sim
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	A Auditoria não fazia follow up. A implantação do comitê de Auditoria Estatutário trouxe empoderamento. A Auditoria não tinha eco na organização. As áreas não tinham a responsabilidade de implementar os planos de ação.
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Sim, de 18 para 40.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	(x) Sim
8	Você já apurou algum indício de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim Em andamento.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	Está em andamento, mas reportará ao Comitê de Auditoria
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	Em apuração.
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA?	(x) Menos de 10%
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	(x) Sim Reporte mensal ao Comitê de Auditoria, trimestral ao CA.
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA) emitida pelo IIA?	(x) Pretende certificar nos próximos cinco anos
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de administração; Administrativo com o presidente.
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Conselho de administração Com satisfação aos órgãos reguladores.
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Conselho de Administração
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	(x) Compliance
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim – Existe uma matriz de risco de corrupção.
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado É realizado dentro do processo e fica na matriz de riscos.
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Sim
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indício de corrupção?	(x) Não
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção?	(x) Não Quem realiza é área de compliance.
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Aumento do quadro de pessoal; (x) Software de análise de dados; (x) Treinamento
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	(x) Sim
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Sim
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Sim
32	Quando existe algum indício de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Não
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Compliance
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Sim
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não A área de risco e conformidade que realiza.
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Sim
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Sim

APÊNDICE G – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 04

ENTREVISTA NÚMERO 04		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	14 pessoas entre Auditoria e compliance – 04 para Auditoria.
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Sim Não em virtude da Lava Jato.
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Sim Era gerente e passou a ser diretor.
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Sim
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	Mudou tudo. Antes a Auditoria Interna se reportava à controladoria, depois passou para o presidente e Comitê de Auditoria. Houve um empoderamento da Auditoria Interna.
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Não, 06 para Auditoria e 07 para Compliance. A empresa passou por uma redução de quadro e preservou a Auditoria. Saiu de 10 para 06.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	(x) Sim
8	Você já apurou algum indicio de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim Foi identificado por meio da auditoria contínua, mas se tratava de caso antes da Lava Jato.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	(x) Comitê de Auditoria
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	Com disciplina e melhoria nos controle internos.
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação de IIA?	(x) Menos de 10%
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	(x) Sim Comitê de Auditoria
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA) emitida pelo IIA?	(x) Não
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Conselho de administração; Administrativo com o presidente
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim Regimento aprovado pelo Comitê de Auditoria
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de administração
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Comitê de Auditoria
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim Também reportaria para os órgãos de controle.
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	(x) Comitê de Auditoria Apresenta para o Comitê de Ética.
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim Quem realiza é a área de compliance
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Sim É feito anual por terceiros.
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indicio de corrupção?	(x) Não
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indicios de corrupção?	(x) Sim
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Software de análise de dados; (x) Software para apurar fraudes Foi adquirida uma base com nomes de pessoas e empresas suspeitas
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	(x) Sim
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Não
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Sim
32	Quando existe algum indicio de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Sim Sim, contrata empresas especializadas no tema.
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual Quem realiza é a área de gestão de riscos.
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Compliance
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim Área de compliance
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Sim
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não A área de risco e compliance
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Sim Foi realizado duas auditorias com empresas especializadas.
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Sim Área de compliance que tem essa responsabilidade

APÊNDICE H – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 05

ENTREVISTA NÚMERO 05		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	09 Gestão de Riscos e 04 Compliance
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Sim Não em virtude da Lava Jato.
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Não
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Não
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	Começou a aprofundar os testes com foco em corrupção
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Não, na verdade houve uma diminuição de 5 para 4, mas a empresa reduziu muito o número de funcionários em geral.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	(x) Sim
8	Você já apurou algum indicio de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim, mas se tratava de caso antes da Lava Jato.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	Para o comitê de Ética
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	(x) Sim
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação do IIA?	(x) Menos de 10%
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	(x) Não
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA) emitida pelo IIA?	(x) Não
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de Administração
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Comitê de Auditoria
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Comitê de Auditoria
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	Apresenta para o Comitê de Ética.
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim Quem realiza é a área de riscos
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Não Avaliou as fragilidades.
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indicio de corrupção?	(x) Não
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indicios de corrupção?	(x) Sim
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Software de análise de dados; (x) Software para apurar fraudes
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	O Jurídico conhece e quando a Auditoria precisa procura o jurídico
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Sim
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Sim Houve mais desdobramento nas auditorias
32	Quando existe algum indicio de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Sim
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual Quem realiza é a área de gestão de riscos
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Compliance ; (x) Gestão de riscos
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim Diretora de Gestão de Riscos
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Não Em andamento.
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Não
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Sim

APÊNDICE I – ENTREVISTAS REALIZADAS – SEMIESTRUTURADA – ENTREVISTA 06

ENTREVISTA NÚMERO 06		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questões	Respostas dos Entrevistados
1	Qual a quantidade de profissionais dedicados às estruturas de Gestão de Riscos, Compliance e Auditoria Interna na organização após a Lava Jato?	05 profissionais diretos + 05 agentes que ficam nas áreas de negócio
2	Houve alteração do responsável pela Auditoria Interna, após o início das investigações da Lava Jato?	(x) Sim A empresa não possuía estrutura de Auditoria Interna ou de compliance. Pós Lava Jato, houve a implantação da auditoria
3	Houve alteração neste período no cargo do responsável pela Auditoria Interna? Se sim qual o nome do cargo?	(x) Sim Atualmente é um Chief Compliance Officer que acumula o cargo da Auditoria Interna (diretor)
4	Houve algum treinamento sobre auditoria anticorrupção após o início das investigações?	(x) Sim
5	Quais as principais mudanças que a Auditoria Interna teve após a Lava Jato?	A empresa não tinha Auditoria Interna, pós Lava Jato decidiu implantar
6	Houve aumento de pessoas na equipe da Auditoria Interna, pós Lava Jato?	Não, 06 para Auditoria e 07 para Compliance. A empresa passou por uma redução de quadro e preservou a Auditoria. Saiu de 10 para 06.
7	Você se sente preparado para apurar casos de corrupção na sua organização?	(x) Sim
8	Você já apurou algum indicio de corrupção na sua organização, após a Lava Jato?	(x) Sim Era uma ocorrência antes da Lava Jato.
9	Caso a resposta tenha sido afirmativa, para quem você reportou?	(x) Conselho de administração
10	A organização adotou as medidas necessárias para resolver o caso apurado pela Auditoria Interna?	Não houve necessidade, foi somente uma suspeita que não se materializou
11	Qual o percentual de profissionais da Auditoria Interna que possuem alguma certificação de IIA?	(x) Ninguém é certificado
12	O trabalho da Auditoria Interna passa por avaliação periódica de outro órgão (Comitê de Auditoria, Conselho Adm., Auditoria Externa ou IIA)?	(x) Sim Tem uma empresa externa que faz um avaliação.
13	A Auditoria Interna pretende obter a certificação de Quality Assessment (QA) emitida?	(x) Não
14	Para quem a Auditoria Interna se reporta na organização?	(x) Comitê de Auditoria; (x) Conselho de administração;
15	A Auditoria Interna possui estatuto ou outro documento? Onde formaliza sua forma de atuação e fortalece a independência?	(x) Sim Existe a Política de conformidade que trata da Auditoria
16	Quem possui autonomia para demitir o responsável pela Auditoria Interna?	(x) Conselho de administração
17	Quem aprova o Plano Anual da Auditoria Interna?	(x) Conselho de administração
18	A Auditoria Interna é independente para apurar casos de corrupção em qualquer nível da organização?	(x) Sim
19	Caso descobrisse um caso de corrupção na sua organização, você reportaria para quem devesse até as últimas consequências, mesmo que seu emprego estivesse em risco?	(x) Sim
20	Para quem a Auditoria Interna apresenta os resultados dos trabalhos quando se trata de corrupção?	(x) Conselho de administração
21	Você já foi pressionado ou solicitado pela alta administração ou seu superior para alterar algum resultado do seu trabalho, após a Lava Jato?	(x) Não
22	É realizada uma avaliação de risco de corrupção na organização?	(x) sim É realizada dentro do risk assessment.
23	Qual percentual do plano da Auditoria é dedicado ao risco de corrupção?	(x) Não mensurado
24	A Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção?	(x) Sim É feito anual por terceiros.
25	A Auditoria já realizou algum trabalho nas entrevistas de desligamento, com o foco de identificar indicio de corrupção?	(x) Não A própria auditoria defini os controles internos, pois está junto com a área de compliance.
26	A Auditoria se utiliza do canal de denúncia para identificar indícios de corrupção?	(x) Sim
27	Que tipo de investimento houve na Auditoria Interna, após a Operação Lava Jato?	(x) Aumento do quadro de pessoal; (x) Software para apurar fraudes; (x) Treinamento
28	Você conhece detalhadamente a lei anticorrupção brasileira 12.846/13?	(x) Sim
29	Caso a sua organização opere em outros países, você conhece detalhadamente as leis anticorrupção dos países onde a sua organização atua?	(x) Não Aplicável
30	Você já realizou alguma auditoria com foco em corrupção em outro país, onde sua organização opera?	(x) Não Aplicável
31	A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção?	(x) Sim
32	Quando existe algum indicio de corrupção, a Auditoria Interna busca ajuda de terceiros para apoiar o trabalho?	(x) Sim
33	Nos momentos de crise sobre corrupção, a Auditoria Interna participou com sugestões/opiniões?	(x) Sim
34	Sua organização possui uma estrutura dedicada ao Compliance e à Gestão de Riscos?	(x) Sim
35	Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	(x) Anual
36	Quem realiza a avaliação de riscos de Compliance, incluindo o risco de corrupção?	(x) Auditoria Interna
37	A empresa possui um programa de Compliance? Em caso afirmativo, quem é o responsável pelo Programa?	(x) Sim Responsável é o chief compliance officer
38	A Auditoria já auditou o programa de conformidade/Compliance da organização?	(x) Sim Com recurso externo, uso de terceiros
39	A Auditoria já realizou algum treinamento para a organização sobre combate a corrupção?	(x) Não
40	A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	(x) Sim Realizado com a utilização de terceiros
41	A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	(x) Não teve nenhum caso

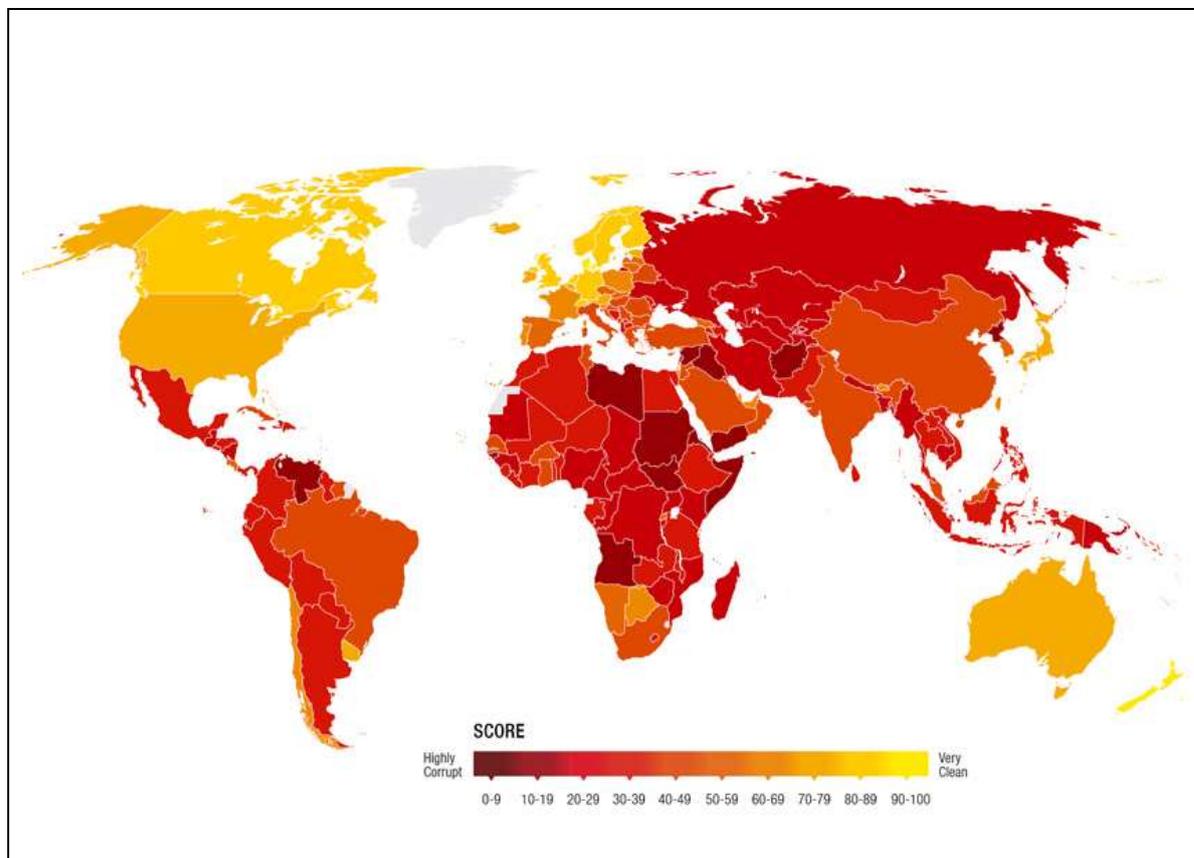
APÊNDICE J – ENTREVISTAS REALIZADAS – NÃO ESTRUTURADA – ENTREVISTA 07

ENTREVISTA NÚMERO 07		
OBS: Com o objetivo de manter o anonimato das empresas e a confidencialidade dos entrevistados, alguns comentários não foram registrados.		
Número	Questão	Respostas do Entrevistados
1	01) Quais os principais aprendizados que a Auditoria Interna obteve em virtude da Operação Lava Jato?	Um dos principais aprendizados pela empresa, foi a criação de uma empresa para prestar serviços no mercado e passou por uma reestruturação societária e criou uma unidade de negócio para atuar preventivamente e oferecer serviços de governança corporativa, gerenciamento de risco, compliance e auditoria interna.

APÊNDICE K – TRABALHOS ANALISADOS RELACIONADOS AO TEMA

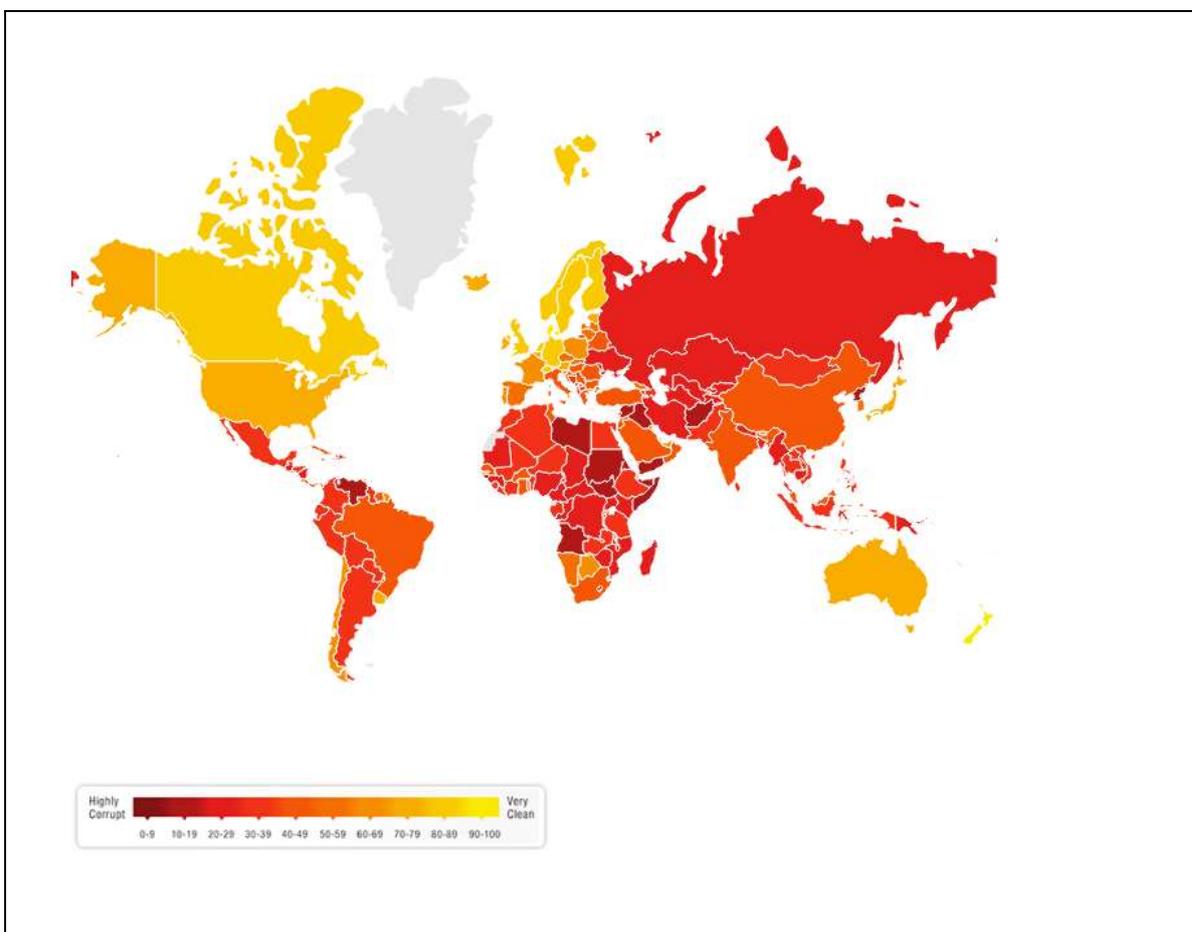
Ordem	Tipo de documento	Dissertação.	Autor	Fabiano Augusto. Akiyama Shimabuku	Ano Publicado: 2017
1	Título (resumo)	Causas e Consequências da Operação Lava Jato: um estudo Econômico e Socioambiental da Petrobras.			Pesquisa: Exploratória, quantitativa e qualitativa.
	Método de Análise	Os dados referentes aos preços das ações da Petrobras foram analisados pela metodologia do Estudo de Evento.			
2	Tipo de documento	Dissertação	Autor	Eduardo Carvalho Correa de Araújo	Ano Publicado: 2017
	Título (resumo)	Corrupção e retorno anormal: os efeitos da operação “Lava Jato” sobre o mercado de ações no Brasil			Pesquisa Quantitativa.
	Método de Análise	Levantamento de dados secundários			
3	Tipo de documento	Tese	Autor	Douglas Renato Pinheiro	Ano Publicado: 2017
	Título (resumo)	A atuação da Auditoria Interna na Governança Pública: um estudo baseado na visão da alta administração das universidades públicas federais brasileiras.			Pesquisa qualitativa/descritiva
	Método de Análise	Análise de agrupamento de dados de forma quantitativa.			
4	Tipo de documento	Dissertação.	Autor	Wilson Cedraz da Silva	Ano Publicado: 2016
	Título (resumo)	GRC: Petrobras e Eletrobras, antes e depois da Operação Lava Jato.			Pesquisa Estudo de caso múltiplo.
	Método de Análise	Pesquisa documental e técnica de triangulação. Quanto à estratégia metodológica e análise de dados, foram utilizados: Pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, análise de conteúdo e a técnica de triangulação.			
5	Tipo de documento	Dissertação	Autor	Anderson Luiz de Souza	Ano Publicado: 2016
	Título (resumo)	A ação da Auditoria Interna frente à corrupção: lógicas institucionais e a relação com as estratégias da organização financeira.			Pesquisa descritiva e explicativa
	Método de Análise	Combinação de Padrão e análise temática			
6	Tipo de documento	Artigo internacional (Canadá).	Autor	Dean Neu; Jeff Everett; Abu Shiraz Rahaman.	Ano Publicado: 2013
	Título (resumo)	Auditoria e Corrupção no Setor Público: o Caso do Programa de Patrocínio Canadense.			Pesquisa Estudo de caso, qualitativo.
	Método de Análise	Análise documental.			
7	Tipo de documento	Dissertação	Autor	Lars Kristian Overland	Ano Publicado: 2012
	Título (resumo)	Corrupção através (sic) da cultura. Como organizações norueguesas podem operar na China e Rússia.			Pesquisa Qualitativa, descritiva.
	Método de Análise	Entrevistas qualitativas e revisão da literatura.			

ANEXO A – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2015

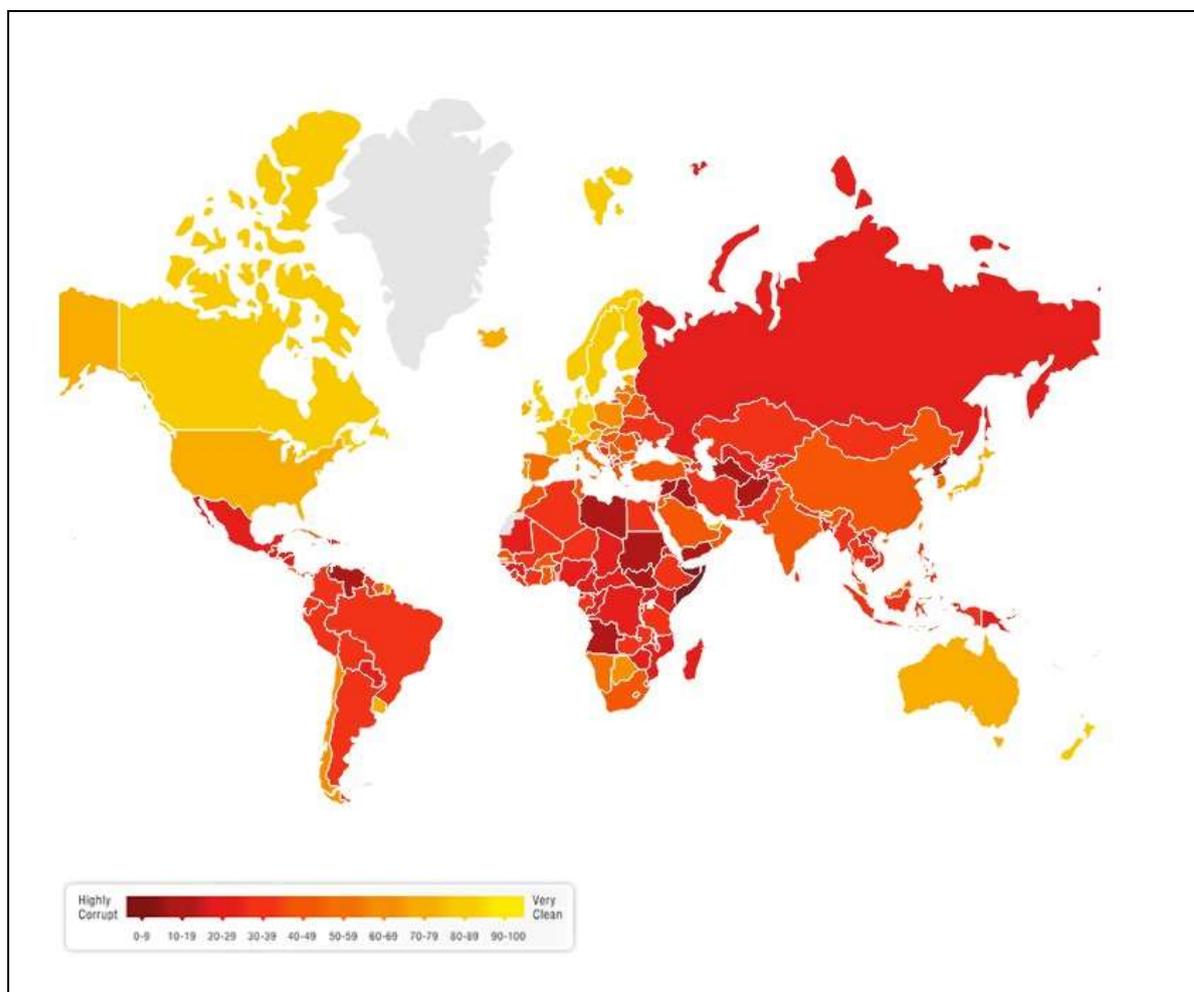


Fonte: Transparência Internacional 2015 – Índice de Percepção da Corrupção. Disponível em: https://www.transparency.org/news/pressrelease/indice_de_percepcao. Acesso em: 1 fev. 2018.

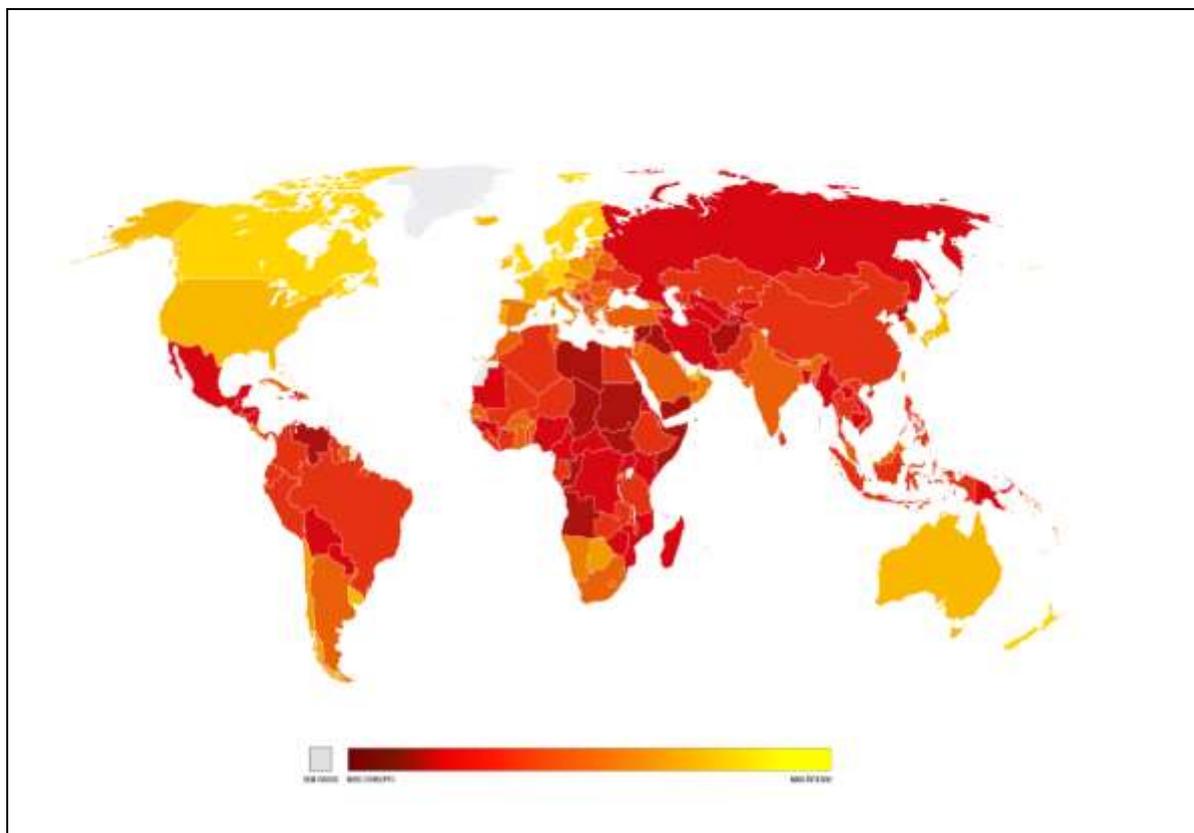
Quanto mais vermelha a cor do país, maior o índice de corrupção. Já as cores mais claras representam o menor índice de corrupção.

ANEXO B – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2016

Fonte: Transparência Internacional – Índice de Percepção da Corrupção 2016. Disponível em: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016. Acesso em: 1 fev. 2018.

ANEXO C – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2017

Fonte: Transparência Internacional – Índice de Percepção da Corrupção 2017. Disponível em: https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017. Acesso em: 14 março de 2018.

ANEXO D – MAPA DA PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO 2018

Fonte: Transparência Internacional – Índice de Percepção da Corrupção 2018. Disponível em: <http://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/#ipc-2018>. Acesso em: 06 mar. 2019.

ANEXO E – 10 MEDIDAS CONTRA CORRUPÇÃO



AS 10 MEDIDAS CONTRA A CORRUPÇÃO

Propostas do Ministério Público Federal para o combate à corrupção e à impunidade

1) Prevenção à corrupção, transparência e proteção à fonte de informação

Para prevenir a corrupção, o MPF sugere a possibilidade da realização de testes de integridade, isto é, a “simulação de situações, sem o conhecimento do agente público ou empregado, com o objetivo de testar sua conduta moral e predisposição para cometer crimes contra a Administração Pública”. A realização desses testes é incentivada pela Transparência Internacional e pela Organização das Nações Unidas (ONU) e é um exemplo de sucesso em alguns lugares do mundo.

Outra proposta é o investimento de um percentual entre 10% e 20% dos recursos de publicidade dos entes da Administração Pública em ações e programas de marketing voltados a estabelecer uma cultura de intolerância à corrupção, conscientizar a população dos danos sociais e individuais causados por ela, angariar apoio público para medidas contra corrupção e reportar esse crime. Propõe-se também o treinamento reiterado de todos os funcionários públicos em posturas e procedimentos contra a corrupção, o estabelecimento de códigos de ética claros, adaptados para cada carreira, e a realização de programas de conscientização e pesquisas em escolas e universidades.

Para estimular a denúncia de casos de corrupção, o Ministério Público propõe a garantia de sigilo da fonte, com a ressalva de que ninguém pode ser condenado apenas com base na palavra de informante confidencial. Prevê-se ainda a possibilidade de ser revelada a identidade do informante se ele fizer denúncias falsas.

Por fim, propõe-se a obrigação de o Judiciário e o Ministério Público prestarem contas da duração dos processos em seus escaninhos, formulando propostas quando seu trâmite demorar mais do que marcos propostos de duração razoável de processos (gatilho de eficiência).

2) Criminalização do enriquecimento ilícito de agentes públicos

A dificuldade de provar a corrupção garante a impunidade e incentiva o comportamento corrupto. A criminalização do enriquecimento ilícito garante que o agente não fique impune mesmo quando não for possível descobrir ou comprovar quais foram os atos específicos de corrupção praticados.

A #medida2 propõe a tipificação do enriquecimento ilícito, com penas de três a oito anos, mas passíveis de substituição no caso de delitos menos graves. O ônus de provar a existência de renda discrepante da fortuna acumulada é da acusação. Se a investigação ou o acusado forem capazes de suscitar dúvida razoável quanto à ilicitude da renda, será caso de absolvição.

ANEXO E – 10 MEDIDAS CONTRA CORRUPÇÃO, CONTINUAÇÃO



3) Aumento das penas e crime hediondo para corrupção de altos valores

É extremamente difícil descobrir o crime de corrupção e, quando isso ocorre, é mais difícil ainda prová-lo. Mesmo quando há provas, pode não se conseguir uma condenação em virtude de questões processuais como nulidades. Ainda que se descubra, prove e alcance uma condenação, a chance de prescrição é real, o que pode ensejar absoluta impunidade. Por fim, quando a pena é aplicada, ela é normalmente inferior a quatro anos e é perdoadada, por decreto anual de indulto, depois do cumprimento de apenas um quarto dela. A corrupção é hoje, portanto, um crime de alto benefício e baixo risco, o que pode incentivar sua prática. A #medida3 transforma a corrupção em um crime de alto risco no tocante à quantidade da punição, aumentando também a probabilidade de aplicação da pena por diminuir a chance de prescrição.

Com as alterações, as penas, que hoje são de 2 a 12 anos, passam a ser de 4 a 12 anos, lembrando que, no Brasil, as penas de réus de colarinho branco ficam próximas ao patamar mínimo. Com isso, a prática do crime passa a implicar, no mínimo, prisão em regime semiaberto. Esse aumento da pena também amplia o prazo prescricional que, quando a pena supera 4 anos, passa a ser de 12 anos. Além disso, a pena é escalonada segundo o valor envolvido na corrupção, podendo variar entre 12 e 25 anos, quando os valores desviados ultrapassam R\$ 8 milhões. Essa pena é ainda inferior àquela do homicídio qualificado, mas é bem maior do que a atual. A corrupção mata, como decorrência do cerceamento de direitos essenciais, como segurança, saúde, educação e saneamento básico. Por isso, a referência punitiva da corrupção de altos valores passa a ser a pena do homicídio. Por fim, a corrupção envolvendo valores superiores a cem salários mínimos passa a ser considerada crime hediondo, não cabendo, dentre outros benefícios, o perdão da pena, integral ou parcial (indulto ou comutação).

4) Aumento da eficiência e da justiça dos recursos no processo penal

É comum que processos envolvendo crimes graves e complexos, praticados por réus de colarinho branco, demorem mais de 15 anos em tribunais após a condenação, pois as defesas empregam estratégias protelatórias. Além de poder acarretar prescrição, essa demora cria um ambiente de impunidade, que estimula a prática de crimes. Com o objetivo de contribuir com a celeridade na tramitação de recursos sem prejudicar o direito de defesa, a #medida4 propõe 11 alterações pontuais do Código de Processo Penal (CPP) e uma emenda constitucional.

Essas alterações incluem a possibilidade de execução imediata da condenação quando o tribunal reconhece abuso do direito de recorrer; a revogação dos embargos infringentes e de nulidade; a extinção da figura do revisor; a vedação dos embargos de declaração de embargos de declaração; a simultaneidade do julgamento dos recursos especiais e extraordinários; novas regras para habeas corpus; e a possibilidade de execução provisória da pena após julgamento de mérito do caso por tribunal de apelação, conforme acontece em inúmeros países.

ANEXO E – 10 MEDIDAS CONTRA CORRUPÇÃO, CONTINUAÇÃO



5) Celeridade nas ações de improbidade administrativa

A #medida5 propõe três alterações na Lei nº 8.429/92, de 2 de junho de 1992. A fase inicial das ações de improbidade administrativa pode ser agilizada com a adoção de uma defesa inicial única (hoje ela é duplicada), após a qual o juiz poderá extinguir a ação caso seja infundada. Além disso, sugere-se a criação de varas, câmaras e turmas especializadas para julgar ações de improbidade administrativa e ações decorrentes da lei anticorrupção. Por fim, propõe-se que o MPF firme acordos de leniência, como já ocorre no âmbito penal (acordos de colaboração), para fins de investigação.

6) Reforma no sistema de prescrição penal

A #medida6 promove alterações em artigos do Código Penal que regem o sistema prescricional, com o objetivo de corrigir distorções do sistema. As mudanças envolvem a ampliação dos prazos da prescrição da pretensão executória e a extinção da prescrição retroativa (instituto que só existe no Brasil e que estimula táticas protelatórias).

O MPF propõe ainda que a contagem do prazo da prescrição da pretensão executória comece a contar do trânsito em julgado para todas as partes, e não apenas para a acusação, como é hoje. Além disso, são sugeridas alterações para evitar que o prazo para prescrição continue correndo enquanto há pendências de julgamento de recursos especiais e extraordinários. As prescrições também podem ser interrompidas por decisões posteriores à sentença e por recursos da acusação, solicitando prioridade ao caso.

7) Ajustes nas nulidades penais

A #medida7 propõe uma série de alterações no capítulo de nulidades do Código de Processo Penal. Os objetivos são ampliar a preclusão de alegações de nulidade; condicionar a superação de preclusões à interrupção da prescrição a partir do momento em que a parte deveria ter alegado o defeito e se omitiu; estabelecer, como dever do juiz e das partes, o aproveitamento máximo dos atos processuais e exigir a demonstração, pelas partes, do prejuízo gerado por um defeito processual à luz de circunstâncias concretas.

Além disso, sugere-se a inserção de novos parágrafos para acrescentar causas de exclusão de ilicitude previstas no Direito norte-americano, país de forte tradição democrática de onde foi importada nossa doutrina da exclusão da prova ilícita (exclusionary rule). Essas mudanças objetivam reservar os casos de anulação e exclusão da prova para quando houver uma violação real de direitos do réu e a exclusão cumprir seu fim, que é incentivar um comportamento correto da Administração Pública.

ANEXO E – 10 MEDIDAS CONTRA CORRUPÇÃO, CONTINUAÇÃO



8) Responsabilização dos partidos políticos e criminalização do caixa 2

A #medida8 propõe a responsabilização objetiva dos partidos políticos em relação a práticas corruptas, a criminalização da contabilidade paralela (caixa 2) e a criminalização eleitoral da lavagem de dinheiro oriundo de infração penal, de fontes de recursos vedadas pela legislação eleitoral ou que não tenham sido contabilizados na forma exigida pela legislação.

9) Prisão preventiva para evitar a dissipação do dinheiro desviado

A #medida9 propõe a criação da hipótese de prisão extraordinária para “permitir a identificação e a localização ou assegurar a devolução do produto e proveito do crime ou seu equivalente, ou para evitar que sejam utilizados para financiar a fuga ou a defesa do investigado ou acusado, quando as medidas cautelares reais forem ineficazes ou insuficientes ou enquanto estiverem sendo implementadas.” Além disso, a #medida9 propõe mudanças para que o dinheiro sujo seja rastreado mais rapidamente, facilitando tanto as investigações como o bloqueio de bens obtidos ilícitamente.

10) Recuperação do lucro derivado do crime

A #medida10 traz duas inovações legislativas que fecham brechas na lei para evitar que o criminoso alcance vantagens indevidas. A primeira delas é a criação do confisco alargado, que permite que se dê perdimento à diferença entre o patrimônio de origem comprovadamente lícita e o patrimônio total da pessoa condenada definitivamente pela prática de crimes graves, como aqueles contra a Administração Pública e tráfico de drogas. A segunda inovação é a ação civil de extinção de domínio, que possibilita dar perdimento a bens de origem ilícita independentemente da responsabilização do autor dos fatos ilícitos, que pode não ser punido por não ser descoberto, por falecer ou em decorrência de prescrição.

ANEXO F – O QUE AUDITAR E MENSURAR NA CULTURA ORGANIZACIONAL



Global Perspectives:
Auditando a Cultura – Um Olhar Formal Sobre o Informal

O Que Auditar e Mensurar

Muitas considerações podem ser feitas quanto à auditoria da cultura, exemplos das quais são listados abaixo. O auditor interno deve estar certo de que o aspecto cultural da auditoria tenha sido feito sob medida para a organização e de que esteja focado no ambiente, oportunidades e desafios específicos.

Considerações de Satisfação/Opinião

- Observações, por parte dos funcionários, de más condutas e reporte das mesmas.
- Percepção do funcionário quanto ao ambiente e cultura de seus colegas.
- Crença do funcionário em um tom forte no topo.
- Percepção do funcionário quanto ao programa de conformidade e ética, e à importância da conformidade e ética dentro da organização.
- Resultados das pesquisas com equipe e consumidores.
- Reclamações dos consumidores.

Treinamento

- A existência de um programa abrangente de treinamento para funcionários novos e atuais, personalizado para o papel do funcionário dentro da organização.
- Frequência do treinamento e documentação de comparecimento.
- Mecanismo de avaliação da eficácia do treinamento.

Conformidade

- Proteção do status e direitos do denunciante (ex., verificar se houve rebaixamento de cargo, monitorar avaliações de desempenho ou tarefas dos funcionários denunciadores de fato ou percebidos assim por outros).
- Frequência de problemas jurídicos na empresa.
- Número de problemas de risco e controle identificados pela auditoria interna e outros grupos de avaliação, em comparação com o número autoidentificado, divulgado voluntariamente e abordado proativamente.
- Tempestividade e eficácia das ações corretivas.

Práticas, Incentivos e Aplicação de RH

- Frequência com a qual a organização recebe cobertura negativa na mídia (incluindo mídias sociais).
- Adequação e consistência das penalidades para violações de políticas.
- Adequação de como os erros acidentais são tratados.
- Rotatividade dos funcionários.
- Avaliar se entrevistas de desligamento são realizadas (por conta da oportunidade que elas apresentam de coletar a percepção honesta do funcionário, quanto à empresa e sua cultura) e se elas incluem perguntas para avaliar se o funcionário em questão tem ciência de eventos potencialmente antiéticos na empresa.

Evidência de Controles Informais

- Competência – ser flexível e disposto a aprender.
- Confiança e abertura – trabalho em equipe, ajudando e dependendo um do outro para resolver problemas.
- Forte liderança – direção e liderança por exemplo.
- Altas expectativas – buscar melhorar, elevando o padrão.
- Valores em comum – fazer o certo, da forma certa.
- Altos padrões éticos – honestidade, igualdade e justiça.

Fonte: IIA Brasil, adaptado pelo autor. Disponível em: <http://www.iiabrasil.org.br/arearestrita/publicacoes.php>. Acesso em: 3 fev. 2018.