



O Papel da Auditoria Independente e a Prevenção de Fraudes: Uma Reflexão a partir da Operação Lava Jato – OLJ

Autoria

André Luis Rocha de Souza - andresouza@ifba.edu.br

Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para a Inovação -

PROFNIT/Instituto Federal da Bahia - IFBA

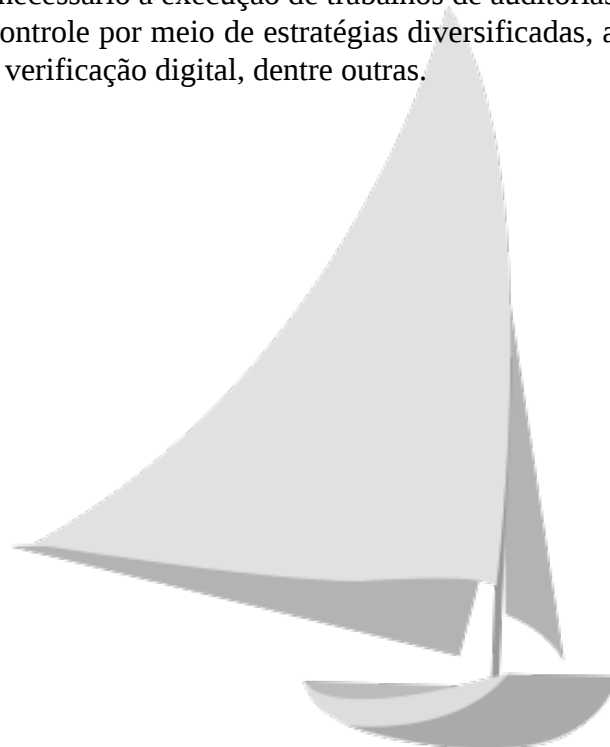
Juliano Almeida de Faria - profjalmeida@gmail.com

Agradecimentos

Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Bahia - IFBA

Resumo

A pesquisa objetivou analisar os reflexos da OLJ no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações. Para o alcance do objetivo, realizou-se uma pesquisa de natureza bibliográfica e documental, com uma abordagem teórica e descritiva. Observou-se que a OLJ gerou impactos profundos no âmbito da governança corporativa das organizações brasileiras e de outros países. Em particular, em relação aos trabalhos dos auditores independentes, observam-se desafios que vão desde os ajustes normativos que contribuam para melhorar a amplitude/escopos dos trabalhos dos auditores independentes à necessidade de ajustes nas técnicas e procedimentos de auditorias que permitam identificar, de forma mais precisa e tempestiva, fatos e atos que afetam e/ou podem afetar os patrimônios organizacionais. Por fim, faz-se necessário a execução de trabalhos de auditorias articulados com a RFB e demais órgãos de controle por meio de estratégias diversificadas, a exemplo de mineração de dados, software de verificação digital, dentre outras.





O Papel da Auditoria Independente e a Prevenção de Fraudes: Uma Reflexão a partir da Operação Lava Jato – OLJ

RESUMO:

A pesquisa objetivou analisar os reflexos da OLJ no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações. Para o alcance do objetivo, realizou-se uma pesquisa de natureza bibliográfica e documental, com uma abordagem teórica e descritiva. Observou-se que a OLJ gerou impactos profundos no âmbito da governança corporativa das organizações brasileiras e de outros países. Em particular, em relação aos trabalhos dos auditores independentes, observam-se desafios que vão desde os ajustes normativos que contribuam para melhorar a amplitude/escopos dos trabalhos dos auditores independentes à necessidade de ajustes nas técnicas e procedimentos de auditorias que permitam identificar, de forma mais precisa e tempestiva, fatos e atos que afetam e/ou podem afetar os patrimônios organizacionais. Por fim, faz-se necessário a execução de trabalhos de auditorias articulados com a RFB e demais órgãos de controle por meio de estratégias diversificadas, a exemplo de mineração de dados, *software* de verificação digital, dentre outras.

Palavras-Chaves: Auditoria. Auditoria Independente. Operação Lava Jato. Governança Corporativa. Fraudes.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a sociedade global e brasileira tem assistido a um conjunto de escândalos no mundo corporativo e político, emanados de práticas equivocadas e tendenciosas, voltadas para atender aos interesses conflituosos e particulares. No início dos anos 2000, nos Estados Unidos da América (EUA), quando a Enron sucumbiu em face das práticas fraudulentas e com ela uma das maiores empresas de auditoria da época, a Arthur Andersen (Biscalquim; Vieira, 2015), o advento da Lei *Sarbaney Oxley* (2002) protagonizou um marco na construção de pilares que visam assegurar a adoção pelos gestores de práticas de gestão transparentes, iniciativas de mitigação dos riscos associados a ocorrência de fraudes, controles internos confiáveis e garantir a segurança dos recursos alocados pelos investidores. Ademais, a referida Lei, também conhecida como *Sarbox*, induziu o surgimento de um conjunto de ações voltadas para evitar os escândalos corporativos, através de práticas de governança corporativa e de um conjunto de sistemas (Lima et al., 2016), com vistas a reduzir a percepção de riscos dos investidores.

No Brasil, um conjunto de escândalos corporativos e políticos, em particular, nos últimos 15 anos, tem estado em evidência, envolvendo empresas (privadas e estatais), com a participação de empresários, executivos, políticos, além de agentes públicos e da sociedade civil. Segundo Lima et al. (2016) tais escândalos envolvem práticas ilícitas e de fraudes, sejam por meio de relatórios contábeis e financeiros, sejam por meio de processos licitatórios, com reflexos profundos nos processos de negociações.

Ainda nesse sentido, com a Operação Lava Jato (OLJ) deflagrada em 2014 e a identificação de um conjunto de empresas envolvidas em escândalos de corrupção, lavagem de dinheiro, fraudes financeiras e patrimoniais, dentre outros crimes (MPF, 2017a), verificam-se que mesmo com o avanço dos modelos de governança corporativa, melhoria e avanços dos processos regulatórios e sistemas de controles avançados, as práticas corporativas ilícitas ainda continuam se reinventando e burlando os controles internos das empresas. Esses fatos vêm impactando fortemente a confiança dos mercados. Em particular, os mercados em ascensão (Lima et al., 2016) com reflexos negativos para as empresas - seja do ponto de vista econômico e financeiro, seja do ponto de vista reputacional e de legitimidade, como também para a sociedade de um modo geral.



Considerando que está dentre as responsabilidades dos profissionais da auditoria independente - analisar as informações contábeis e operacionais, avaliar o processo de governança e gestão de risco; considerando ainda que em relação aos agentes responsáveis pela auditoria interna está a responsabilidade de analisar - as informações divulgadas pela contabilidade, o monitoramento do controle interno, contribuindo para que as informações evidenciadas pelas companhias sejam fidedignas e estejam em linha com a política contábil da empresa; e considerando ainda o papel da contabilidade em controlar o patrimônio corporativo de forma eficiente e efetiva, questiona-se: **Quais os reflexos da Operação Lava Jato (OLJ) no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações?**

Sendo assim, o objetivo geral da presente pesquisa foi analisar os reflexos da Operação Lava Jato - OLJ no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações. Especificamente, foi realizada uma apresentação das normas brasileiras de auditoria diante dos reflexos da OLJ; e identificação dos termos mais presentes nos relatórios contábeis e de pareceres de auditoria associados à OLJ.

Destaca-se, portanto, a importância em aprofundar as discussões sobre o papel da auditoria na prevenção de fraudes e práticas ilícitas na gestão corporativa. Nesse sentido, sob o ponto de vista teórico, a pesquisa contribui no sentido de refletir acerca das reconfigurações necessárias ao papel da auditoria. Sob o ponto de vista prático, apresenta um conjunto de informações que podem subsidiar aos profissionais da área reflexões importantes na construção de estratégias robustas para melhorar os trabalhos dos auditores.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Com o advento da globalização e com a expansão dos mercados, as organizações têm passado por constantes transformações. Essas transformações têm exigido da contabilidade um conjunto de avanços nos procedimentos e técnicas que acompanhem as mudanças corporativas e regulatórias, bem como que ofereçam a assecuração das informações contábeis utilizadas na tomada de decisão do gestor (Mendes; Martins, 2014; Biscalquim; Vieira, 2015). Esse processo é marcado, também, pela expansão dos papéis e objetivos corporativos que ampliou os grupos de interesses aos quais se faz necessária a prestação de contas de suas atividades. Esse grupo de interesse, antes focado apenas nos acionistas, expandiu-se para um conjunto de pessoas que direta ou indiretamente relaciona-se com as organizações, a partir de objetivos distintos. Em particular, com o avanço das discussões acerca das práticas de governança corporativa, as organizações passaram a se depararem com a necessidade internalizar questões externas relacionadas às partes interessadas. Essa ampliação de papéis e objetivos das corporações está no âmbito da Teoria dos *Stakeholders*.

Para Freeman (1983) e Freeman e Reed (2010) a gestão das organizações devem considerar em suas decisões o conjunto de grupos de interesses e não apenas os interesses restritos dos acionistas, que são focados na maximização dos resultados. Segundo os autores, compõe esses grupos de interessados, agentes como os governos credores, empregados, clientes, comunidade, dentre outros, além dos acionistas das empresas.

Nesse contexto, destaca-se que o atendimento aos interesses dos *stakeholders* deve ser acompanhada por práticas de gestão compatíveis com os objetivos corporativos e em linha com as boas práticas de governança corporativa além de um importante papel do governo com o intuito de proteger o bem comum da sociedade por meio da criação de leis e mecanismos de combate à fraude (Almeida et al, 2017). Assim, a auditoria, como técnica de assecuração das informações organizacionais evidenciadas pela gestão, tem papel fundamental na redução da percepção dos riscos corporativos para o mercado, sobretudo no papel de garantir que as informações divulgadas sejam fidedignas (Almeida, 2017).

Diante dos fatos discutidos anteriormente, observa-se que a auditoria é essencial para as organizações assegurarem o seu patrimônio. A auditoria contribui para que os *stakeholders* -



interessados diretamente ou indiretamente nos resultados organizacionais - confiem nos controles internos e nos resultados corporativos alcançados (Rossi; Silva; Lopes, 2016).

Contudo, os desafios nesse processo ocorrem, principalmente, a partir dos controles internos, que apesar de serem independentes em relação às áreas estão vinculados a hierarquia maior de uma corporação ao mesmo tempo em que têm como objetivo eliminar possibilidades de erros e fraudes (Rossi; Silva; Lopes, 2016). Por outro lado, apesar do seu objetivo, nem sempre os controles internos são eficientes e eficazes, em função das influências políticas que podem comprometer toda uma estrutura de governança, a exemplo das práticas ilícitas que ocorreram na Petrobras, Eletrobras, dentre outras companhias, nas quais há indicações políticas para cargos executivos, que decidem sobre o futuro dessas organizações, conforme sinalizou Pereira e Souza (2017) em sua pesquisa.

Sendo assim, se faz necessário uma reflexão do papel da auditoria no contexto recente, marcado por um conjunto de práticas ilícitas evidenciadas pela OLJ no Brasil. Além disso, é preciso discutir as estratégias e iniciativas que reduzam os riscos envolvidos nos trabalhos dos auditores. Tais estratégias e iniciativas devem ser conformadas por um conjunto diversificado de métodos e procedimentos de trabalho, a exemplo da utilização de contadores forenses, uso de *software* de análise, mineração de dados, dentre outras estratégias (Bierstaker; Brody, 2006; Carneiro et al., 2017; Nascimento et al., 2018).

A auditoria, a partir de uma visão ampla, pode ser compreendida como um conjunto de técnicas e procedimentos que visam certificar a veracidade e grau de confiabilidade das informações financeiras divulgadas pelas empresas aos diferentes *stakeholders*, através das demonstrações financeiras. A partir das técnicas e procedimentos de auditoria é possível verificar se as demonstrações financeiras das organizações refletem, com fidedignidade, a realidade corporativa.

Para Jund (2004), a auditoria interna tem como objetivo analisar os processos e controles internos e o seu alinhamento com o planejamento e estratégia corporativa. O auditor interno, normalmente, é vinculado a empresa que o contratou e não só avalia as informações financeiras como também a eficiência e eficácia dos processos executados pelos controles internos da organização (Almeida, 2017). No que se refere aos controles internos, destacam Rossi, Silva e Lopes (2016) que a sua eficiência associada a verificação a partir das atividades de auditoria interna contribui para uma maior asseguração do patrimônio corporativo. Em relação a auditoria externa (também conhecida como auditoria independente), pode ser compreendida como um conjunto de atividades voltadas para verificar se as demonstrações financeiras, bem como, as decisões adotadas pelas empresas observam as normas e legislações vigentes e se representam, de fato, a realidade da organização. Tal atividade ocorre através da análise de documentos que comprovem os fatos evidenciados, além de testes de controles internos (Almeida, 2017).

Os trabalhos de asseguração, executados por auditores independentes, conforme o CFC (2012), através da Resolução CFC Nº 1.202/2009, pode ser classificados de duas formas: (i) asseguração razoável; ou (ii) asseguração limitada. Em relação a asseguração razoável (i), consiste no trabalho de auditoria com o objetivo de verificar a fidedignidade das informações divulgadas nas demonstrações financeiras, através da qual é possível reduzir os riscos ao mínimo possível dos trabalhos dos auditores... “[...] considerando as circunstâncias do trabalho como base para uma forma positiva de expressão da conclusão do auditor independente...” (CFC, 2012, p. 9). Já a Asseguração limitada (ii) – os auditores buscam a redução dos riscos dos trabalhos a um nível aceitável, mas, segundo o CFC (2012, p. 9) “[...] em que o risco seja maior do que no trabalho de asseguração razoável, como base para uma forma negativa de expressão da conclusão do auditor independente”.

Apesar das normas definir procedimentos e estratégias para assegurar informações divulgadas de forma fidedignas pelas corporações, verificam-se que as fraudes vêm se reinventando e exigindo cada vez mais estratégias robustas dos auditores.



3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa caracteriza-se como pesquisa bibliográfica e documental, com uma abordagem qualitativa, descritiva, com uso de fontes de dados secundários, através de livros, artigos científicos, relatórios técnicos, normas e leis, bem como, acesso a sites institucionais e bases de dados públicas. Dessa forma, constitui-se em uma pesquisa de natureza descritiva, com uma análise sobre os reflexos da Operação Lava Jato - OLJ no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações, tendo em vista que mesmo com todo o avanço nas normas de contabilidade nacionais e internacionais, nos últimos anos, seguindo uma tendência internacional, no Brasil o volume de práticas ilícitas envolvendo empresas em esquemas de corrupção tem sido elevado, conforme já destacado. Com o objetivo de levantar e analisar as principais fraudes identificadas pela OLJ nas empresas brasileiras, foram coletados dados em site específico criado pelo MPF para tal fim, através do link: www.lavajato.mpf.mp.br, compreendendo o período de 2014 a 2017.

3.2 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

O esquema descoberto pela OLJ é bastante complexo e envolve um conjunto de agentes e recursos em todos os setores, com práticas de diferentes crimes evidenciados após as investigações. Dentre os principais crimes/práticas ilícitas evidenciados pela OLJ, estão: Corrupção (Ativa e Passiva); Crimes contra o sistema financeiro nacional e internacional; Tráfico transnacional de drogas; Formação de Organização Criminosa; Lavagem de Dinheiro e outros Ativos; Fraudes em Licitações; Falsidade Ideológica; Evasão de Divisas; Cartel (Crime contra a ordem econômica); Embaraço a Investigação de Organização Criminosa; Tráfico de influência; Obstrução de Justiça; Violação de Sigilo Funcional (MPF, 2017d, p. 1).

Com a finalidade de analisar os dados da pesquisa utilizou-se o suporte do *software* de análise qualitativa Nvivo®. O Nvivo® é sistema de análise documental que disponibiliza ferramentas de análise textual proveniente de relatórios, transcrições de áudio, imagens e outros dispositivos de comunicação. Este sistema viabiliza a busca, seleção, análise de correlação e armazenamento de trechos dos documentos categorizados por meio de uma ferramenta denominada Nó. Os Nós representam temas, tópicos, conceitos, ideias, opiniões ou experiências identificadas na pesquisa por meio do qual é possível codificar (agrupar) todas as referências desejadas na pesquisa. Sendo assim, para a construção dos Nós no sistema foram utilizados os 13 Crimes destacados anteriormente.

Após a inserção dos relatórios no Nvivo®, a consulta foi realizada individualmente tendo os crimes apresentados anteriormente como direcionamento. Como resultado intermediário, o Nvivo® gera para cada consulta um relatório denominado “Árvore de palavras” no qual consta os 5 termos anteriores e 5 posteriores ao termo encontrado no texto de cada uma das fontes (Relatórios anuais) inseridas no sistema. A partir da árvore de palavras, gerada para cada um dos 13 crimes, e por sua vez, gerada em cada um dos relatórios (2012 à 2017), o sistema viabiliza a consulta individual dos resultados demonstrando, por meio de uma interface, o acesso ao relatório (podendo ser vários relatórios simultaneamente) fonte.

A análise documental procedeu-se por meio da leitura detalhada de cada trecho encontrado pelo sistema de modo a identificar sua relação com o crime e a OLJ. Esta análise levou em consideração o conteúdo do crime *versus* o conteúdo do trecho encontrado, eliminando os termos apresentados nos relatórios por meio da seleção automática do Nvivo, mas que, no contexto, não apresentavam qualquer relação com a OLJ. O sistema permite a seleção no relatório fonte daqueles trechos aprovados na leitura detalhada e armazenamento dos trechos aos respectivos Nós (Crime). Assim foi possível identificar nos 18 relatórios, a presença e extensão dos crimes nos mesmos e agrupá-los por meio dos Nós criados no sistema. O sistema



disponibiliza relatórios com os trechos marcados os quais geram o percentual de cobertura de cada Nó.

O percentual de cobertura (%Cob) é a representação relativa da quantidade de palavras encontradas na soma total dos trechos selecionados tomando como denominador a quantidade total de palavras em cada relatório. Considerando que cada trecho selecionado foi analisado em detalhe quando a sua relação com a OLJ, então o %Cob demonstra a quantidade de palavras que evidenciam informações sobre o crime como reflexo da OLJ. Os %Cob foram ponderados e agrupados por crime, de modo a mensurar o grau de evidenciação dos mesmos nos documentos analisados a saber: Demonstrações Financeiras Padronizadas, Formulários de Referência e Pareceres de Auditoria, todos do período de 2012 a 2017.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

A OLJ, iniciada em 2014, teve esse nome atribuído devido ao envolvimento de empreendimentos de lava a jato de veículos e postos de combustíveis em transações de fluxos físicos e financeiros ilegais, envolvendo agentes (doleiros) do mercado negro ou como é conhecido, mercado paralelo de câmbio (MPF, 2017c). A investigação, que teve início na Petrobras, se expandiu rapidamente em virtude da complexidade e dimensão do esquema que envolve empresas públicas, empresas privadas e a classe política, sendo que, em 2014, os trabalhos tiveram início na primeira instância e, em 2015, no âmbito da Procuradoria Geral da República (PGR), foi criada uma equipe de trabalho para atuar na operação (MPF, 2017). Ainda no ano de 2015, o MPF criou um site específico para divulgar e sistematizar as informações relacionadas com a OLJ (www.lavajato.mpf.mp.br).

A OLJ envolve um conjunto de ações articuladas com outros países, sobretudo no levantamento de documentos, dados, fluxos financeiros decorrentes dos desvios, dentre outras informações. Ao todo, segundo o MPF (2017b; 2017d) a PGR, enviou em torno de 200 pedidos, envolvendo, aproximadamente, 40 países referente a OLJ. Da mesma forma, mais de 25 países enviaram, aproximadamente, 140 pedidos à PGR relacionados a operação. Nesse esquema, os papéis dos atores envolvidos eram bem definidos e podem ser observados a partir do Quadro 2, a seguir.

Quadro 1 – Síntese dos papéis desempenhados pelos agentes verificados pela Operação Lava a Jato – OLJ

Agentes	Fatos	Reflexos
Empresas de serviços por empreitadas (Empreiteiras)	Cartéis de empreiteiras com o objetivo de simular concorrência real, mas com acordos que definiam os ganhadores das licitações, preços dos ganhadores e divisão de projetos de infraestrutura entre as empresas.	Sangria financeira nos cofres públicos; Pagamento de obras pela Petrobras com valores bem acima dos reais.
Funcionários da Petrobras S.A.	Cooptação de funcionários que limitavam a participação de empresas nas licitações, priorizando grupos de empresas que pertenciam ao cartel montando para tal fim.	Celebração de acordos irregulares, aditivos e contratos com sobrepreço, redução e/ou omissão de etapas no processo de contratação, fornecimento de <i>inside information</i> . Sangria financeira na Petrobras.
Intermediários Financeiros (Doleiros)	Intermediação dos recursos ilícitos, lavagem de dinheiro e pagamento aos envolvidos. Empreiteiras-Intermediários-Beneficiários.	Movimentação financeira em espécie fora do Brasil; simulação de contratos com empresas fictícias; pagamento pelos intermediários aos beneficiários em espécie, transferência fora do país e/ou pagamento com ativos físicos.
Políticos	Indicação de gestores vinculados a partidos políticos, para ocuparem cargos na Petrobras, cujo papel era gerenciar o esquema de corrupção.	Indicação da Diretoria de Abastecimento (2004-2012); Diretoria de Serviço (2003-2012); Diretoria Internacional (2003-2008). Participação de operadores financeiros em nome de partidos políticos.

Fonte: Elaborado pelo autor a partir de MPF (2017c, p. 1).

Pode-se reconhecer que não é responsabilidade do auditor as fraudes praticadas pelos gestores nas suas respectivas empresas, conforme sinalizou Freitas e Cruz (2016), mas é papel



da auditoria assegurar que as informações divulgadas pelas empresas sejam fidedignas. Portanto, é, no mínimo, contraditório defender que os trabalhos foram desenvolvidos obedecendo às normas vigentes de contabilidade e auditoria, conforme está previsto nas Normas de Auditoria (CFC, 2012) se, por outro lado, as empresas mesmo auditadas estavam ou estão envolvidas em escândalos de corrupção, que dentre as práticas ilícitas envolvem fraudes contábeis e financeiros.

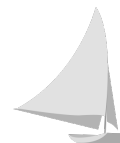
Ao mesmo tempo em que, apresentar práticas de governanças corporativas compatíveis com aquelas exigidas pelo mercado, a exemplo das práticas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (último lançamento em 2015) e as requeridas pela Brasil, Bolsa, Balcão (B3) para ingresso no mercado de ações brasileiro - sinaliza para o mercado a preocupação das organizações com as suas práticas e transparência corporativa, não há garantias de que as decisões e práticas de gestão estão isentas de fraudes e atos ilícitos da administração. Essa perspectiva pode ser vista nos esquemas de corrupção evidenciado pela OLJ, cujas empresas envolvidas apresentavam práticas modernas de governança corporativa, a exemplo da JBS, Petrobras, dentre outras, mas que não foram suficientes para mitigar os riscos de fraudes nessas empresas (Pereira; Souza, 2017).

No âmbito do CFC, em consonância com as normas internacionais de contabilidade, um conjunto de normas vêm sendo editadas com o objetivo de disponibilizar aos profissionais de auditoria independente do Brasil substantivos insumos que ajudem no desenvolvimento dos trabalhos de forma robusta. As normas brasileiras de contabilidade técnicas de auditoria independente, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2010, tem por objetivo orientar quanto aos procedimentos e finalidade do trabalho de auditoria, bem como, os campos de aplicações das normas, além dos profissionais a quem se destina, a exemplo de auditores externos e internos ou profissionais de contabilidade que não atuem como auditores (CFC, 2012).

Ao todo, o CFC editou 39 resoluções em 2009 (Nº 1.202 a 1.238/2009) cujas NBCs TA vão desde a Estrutura Conceitual, objeto da Resolução 1.202/2009 à NBC TA 810 que corresponde a Resolução Nº 1.238/2009 (CFC, 2012). Apesar das NBCs TA definirem as responsabilidades dos auditores quanto identificação da existência de fraudes nas demonstrações financeiras, se faz necessária uma reflexão se ao atender às normas, os auditores estão cumprindo, de fato, os seus papéis, já que o que vem sendo observado nos últimos anos, é que mesmo com as demonstrações contábeis atendendo às normas brasileiras de contabilidade, conforme destaca Freitas e Cruz (2016), e os auditores, assim, estarem cumprindo o seu objetivo de acordo com as NBCs TA, verifica-se que muitas das empresas que tiveram as suas demonstrações financeiras auditadas apresentaram práticas ilícitas, a exemplo daquelas evidenciadas pela OLJ, que não foram capturados pelos trabalhos dos auditores independentes.

Esse contexto requer a abertura da agenda de discussão sobre o papel do auditor e as estratégias para viabilizar a captura de práticas tais como as verificadas no âmbito da OLJ. Esse contexto reforça a tese de que o papel atual da auditoria não deve se restringir à fiscalização de relatórios e documentos. Esse papel conforma-se por um conjunto de procedimentos, métodos e ferramentas que contribuam para a redução de riscos no processo de tomada de decisão, assegure a integridade do patrimônio corporativo, contribua para a implementação e manutenção de práticas de governança corporativa em linha com os níveis exigidos pelo mercado e para o bom desempenho econômico-financeiro da organização (Biscalquim; Vieira, 2015).

Ademais, se faz necessária a diversificação das técnicas empregadas nos trabalhos dos auditores, que amplie os procedimentos de trabalhos previstos nas normas, através de uso de estratégias como a utilização de contadores forenses, uso de *software* de análise, mineração de dados, dentre outras, conforme destacam Bierstaker e Brody (2006), Carneiro et al, (2017) e Nascimento et al (2018). No que se refere ao objetivo específico de identificar os termos mais



presentes nos relatórios contábeis e de pareceres de auditoria associados à OLJ, os dados extraídos do *software* Nvivo, permitem conhecer algumas correlações que compõe a estratégia de divulgação, com destaque para crimes de Cartel e Lavagem de dinheiro, conforme Tabela 1.

Tabela 1 - **Quantidade de referências encontradas nos Relatórios Fonte**

Relatórios Fonte		Nós e % de Cobertura				
		Cartel	Corrupção (Ativa e Passiva)	Lavagem de Dinheiro e outros Ativos	Embaraço a Investigação de Organização Criminosa	PNM
DFP	2012					0,0835%
	2013					
	2014	0,5385%	0,0848%	0,0848%	0,0680%	
	2015	0,3383%	0,1185%	0,0139%	0,0592%	
	2016	0,2049%			0,0528%	
	2017	0,1684%			0,0434%	
Formulário de Referência	2012					
	2013					
	2014	0,0945%		0,0355%	0,0268%	
	2015	0,0815%		0,0134%	0,0134%	
	2016	0,0248%	0,0082%	0,0117%	0,0117%	
	2017	0,0325%		0,0094%	0,0094%	
Relatório de Auditoria	2012					4,3260%
	2013					2,4980%
	2014					7,3177%
	2015					4,0152%
	2016	0,3200%		0,8938%		1,0766%
	2017					1,6865%
Total		1,8033%	0,2114%	1,0624%	0,2848%	21,0036%

Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

Legenda:

Nós = Termos de busca nos relatórios fonte

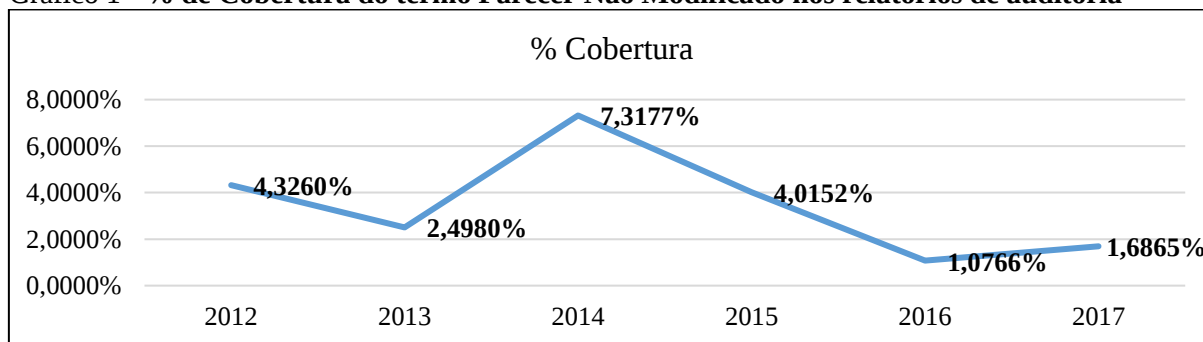
% de cobertura = Quantidade de termos encontrados

DFP = Demonstrações Financeiras Padronizadas

PNM = Parecer não Modificado

É possível observar a concentração do termo crime Cartel com prevalência nas referências utilizadas pela Petrobras nas DFP e no Formulário de Referência. Por outro lado, cabe destacar que o termo crime Cartel foi utilizado unicamente do relatório de auditoria de 2016, portanto, dois períodos após a deflagração da OLJ. Já o termo Parecer não Modificado (PNM), frequentemente utilizado em relatórios de auditoria (até por uma obrigação normativa NBC TA 700 e 705), chama atenção por apresentar variações quanto ao volume na medida em que a OLJ foi deflagrada (Gráfico 1).

Gráfico 1 - **% de Cobertura do termo Parecer Não Modificado nos relatórios de auditoria**



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

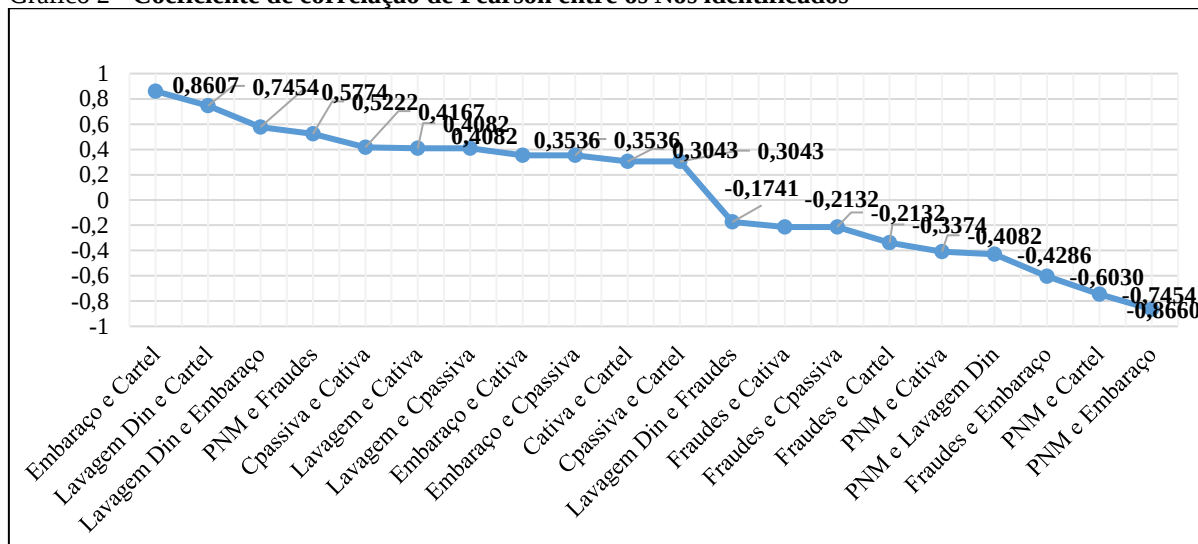
Esta perspectiva é um reflexo direto da OLJ nos pareceres de auditoria independente da Petrobras no período, já que todos foram apresentados ao mercado com opinião não modificada dos auditores. Ressalta-se que esta modalidade de parecer é utilizada quando não são



identificadas distorções relevantes (generalizadas ou não) no âmbito dos trabalhos de coletas de evidências por parte dos auditores independentes. Além disso, reforça-se que é facultado aos auditores utilizarem-se de parágrafos para mencionar assuntos de interesse dos usuários de acordo com o julgamento dos auditores independentes. Este fato foi confirmado na medida em que se revela aumento no ano de 2014.

No que se refere a correlação entre os Nós identificados no conjunto de relatórios do período em estudo, essa correlação pode ser observada a partir do Gráfico 2.

Gráfico 2 - Coeficiente de correlação de Pearson entre os Nós identificados



Fonte: Dados da pesquisa, 2018.

A partir do Gráfico 2, é possível perceber diferentes níveis de correlação dos Nós, variando de correlações positivas (aumentam conjuntamente) e correlações negativas (aumentam de modo inversamente proporcional). Estas correlações permitem a interpretação geral da associação dos termos utilizados pela Petrobras na medida em que evidencia informações em seus relatórios para o mercado.

A Correlação de Pearson calculada pelo *software* Nvivo permite analisar (entre os Nós) aqueles os quais estão citados em ambientes textuais semelhantes, permitindo entender associações nos quais os termos foram utilizados. Esta análise complementa os dados do % de Cobertura, uma vez que adiciona o nível de correlação entre todos os Nós em todos os dados do período. Foram apresentados apenas os Nós que obtiveram nível de correlação de Pearson superior a zero, uma vez que o zero representa ausência completa de correlação.

Um dos destaques aparece para o Embarço e Cartel, com correlação de 0,8607 (máxima de 1,0000). Apesar do Embarço ter apresentado um baixo % de Cobertura (Tabela 1), o índice demonstra que há alta correlação deste termo crime com o termo crime Cartel. Isso demonstra a força da associação dos termos nos relatórios apresentados em análise. De modo oposto, o termo PNM apresenta alta correlação negativa (-0,8660, sendo máxima negativa de -1,000) com o termo Embarço, demonstrando que nos relatórios estes termos pouco foram utilizados no mesmo âmbito textual, haja vista que pode ser entendido como uma contradição informar ao mercado um termo crime associado a um termo PNM no qual enseja regularidade com as normas e fidedignidade das demonstrações contábeis com a realidade na qual espelham.

Assim, confirma-se os achados de Schmitz e Rover (2017) também para a Petrobras no qual evidenciou por meio de outra técnica de análise de dados maior volume de evidenciação entre as empresas empreiteiras investigadas no âmbito da OLJ. Os resultados encontrados corroboram com a pesquisa de Schmitz e Rover (2017) sobretudo no que tange a manutenção da estratégia de legitimação por parte da Petrobras, conforme é previsto pela Teoria da Legitimidade.



Os fatos discutidos anteriormente levantam um debate sobre quais os limites dos trabalhos dos profissionais de auditoria externa. Sabe-se que todas as empresas envolvidas na OLJ receberam nos últimos anos avaliações de auditoria independente. Porém, até a deflagração da OLJ, os pareceres emitidos, não evidenciaram, de forma contundente, os fatos que foram objeto da investigação conduzida pelo MPF e a Política Federal, limitando-se a utilizar os termos crime apresentados neste trabalho.

Ainda que os trabalhos dos auditores avaliem os documentos e as demonstrações contábeis a luz das normas brasileiras e/ou internacionais de contabilidade, a precisão na detecção das práticas de corrupção verificadas nas empresas brasileiras é um fato a ser discutido e refletido quanto a necessidade da ampliação e/ou ajustes no papel do auditor independente, bem como, quanto a gestão dos riscos envolvidos na execução dos trabalhos, considerando que o objetivo é assegurar o patrimônio avaliado por meio da emissão de opinião independente.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa objetivou analisar os reflexos da Operação Lava Jato - OLJ no âmbito dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria independente nas organizações. Para o alcance do objetivo proposto realizou-se uma pesquisa bibliográfica e documental, com uma abordagem qualitativa, descritiva, com uso de fontes de dados secundários, através de livros, artigos científicos, relatórios técnicos, normas e leis, bem como, acesso a sites institucionais e bases de dados públicas.

Observou-se que a OLJ gerou impactos profundos no âmbito das Governança Corporativa das Organizações Brasileiras e de outros países. Em particular, em relação aos trabalhos dos auditores, observam-se desafios que vão desde aos ajustes normativos que contribuam para melhorar a amplitude dos trabalhos dos auditores independentes à necessidade de ajustes nas técnicas e procedimentos de auditorias, bem como formulação e uso de estratégias diversificadas, a exemplo de uso de contadores forenses, mineração de dados, dentre outras, que permitam aos auditores identificar, de forma mais precisa e tempestiva, fatos e atos que podem impactar, negativamente, os patrimônios corporativos.

No bojo desses desafios encontra-se, também, a necessidade de desenvolver instrumentos e modelos de governança corporativas mais robustos, capazes de frear as influências políticas e que permitam triangular e certificar a veracidade de documentos e funcionamento de sistemas de forma mais precisa. Para tanto, há a necessidade da execução de trabalhos articulados com a Receita Federal do Brasil, dentre outros órgãos, quando da execução de auditorias em entidades com probabilidade de fraudes, práticas ilícitas, dentre outros fenômenos, para assegurar conclusões consistentes.

Por fim, sugere-se, em investigações futuras, visando superar as limitações da presente pesquisa, a realização de uma pesquisa, triangulando os achados da OLJ, com os dados evidenciados pelas empresas *ex-ante* e *ex post* nas demonstrações financeiras, bem como, com os relatórios e pareceres das auditorias realizadas nas empresas investigadas, buscando analisar convergências e divergências em relação as normas brasileiras e internacionais de contabilidade e auditoria e propor sugestões de melhorias para as organizações.

REFERÊNCIAS

- Almeida, L. S. F.; Vieira Neto, J.; Abunahman, J. G.; Nascimento, F. M. G. B. (2017). **Um estudo documental sobre a Lei Dodd Frank: fraudes e aspectos contábeis**. RAGC, v. 5, n. 19, 2017.
- Almeida, M. C. (2017). **Auditoria: um curso moderno e completo**. 9ª. Ed. São Paulo, Brasil: Atlas.
- Brasil; Bolsa; Balcão (B3). B3: **O resultado da combinação entre a BM&FBOVESPA e a CETIP**. Disponível em: <http://www.b3.com.br/pt_br/>. Acesso em: 21/11/2017.
- Brasil. **Lei Nº 13.003 de 30 de junho de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2016/lei/113303.htm>. Acesso em: 21/11/2017.



- Biscalquim, A. C.; Vieira, E. T. V. (2015). A auditoria interna como fortalecimento da governança corporativa nas empresas de capital aberto. In: **REDECA**. V. 2. N. 2. Jul.-Dez.
- Bierstaker, J. L.; Brody, R. G. (2006). Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. In: **Managerial Auditing Journal**. V. 21. N. 5. pp. 520-535. <https://doi.org/10.1108/02686900610667283>.
- Carneiro, Y. F. F.; Szuster, N. S.; Siqueira, J. R. M.; Fonseca, A. C. P. D. (2017). **Contabilidade forense: a aplicação da atividade contábil investigativa e sua perspectiva futura no Brasil**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 21, n. 3, pp. 56-73. DOI: <https://doi.org/10.12979/26273>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (2012). **Normas Brasileiras de Contabilidade: NBC TA - De Auditoria Independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**. Brasília: CFC. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf. Acesso em: 31/12/2018.
- Freeman, R. E. (2010). **Strategic Management: A stakeholder Approach**. New York: Cambridge University Press. pp.1-276.
- Freeman, R. E., Reed, D.L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance. In: **Califórnia Management Review**. Spring, 25, pp. 88-106.
- Freitas, C. P.; Cruz, M. A. (2016). Riscos nos trabalhos de asseguarção razoável: Um estudo aplicado ao nível de reporte nos relatórios de auditoria emitidos sobre as demonstrações contábeis de algumas empresas envolvidas na operação lava jato. In: **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**. V. 1. 2016. pp. 1-21.
- Jund, S. (2004). **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 700 questões – estilo ESAF, UNB e outras**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Impetus.
- Lima, K. P.; Souza, Q. C. S.; Facheti, T. S.; Anjos, R. P. Francchin, V. C. (2016). A auditoria e a contabilidade como ferramenta de combate à corrupção no setor público. In: **Revista Conexão Eletrônica**. V. 13. N. 1. pp. 1-11.
- Mendes, J. A.; Martins, V. F. (2014). Normas Internacionais de Auditoria no Brasil: Uma análise do Nível de entendimento das Normas do Relatório dos Auditores pelos Profissionais que atuam na área. In: **Revista de Administração**. V. 12. N. 22. Dez. pp. 67-85.
- Ministério Público Federal (MPF). (2017a). **Entenda o Caso**. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em: 31 de outubro de 2018.
- _____. (2017b) MPF lança novo site com dados da Operação Lava Jato. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/mpf-lanca-novo-site-com-dados-da-operacao-lava-jato>. Acesso em: 21/11/2018.
- _____. (2017c). Entenda o Caso. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/entenda-o-caso>. Acesso em 22/11/2018.
- _____. (2017d). A Lava Jato em números no Paraná. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/para-o-cidadao/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/parana/resultado>. Acesso em 22/11/2018.
- Parmar, B. L.; Harrison, J. S.; Freeman, R. E.; Colle, S. (2010). Stakeholder Theory: The State of the Art. **The Academy of Management Annals**, v. 4, n.1, p. 403-445. DOI: 10.1080/19416520.2010.495581.
- Pereira, M. V. S. Souza, A. L. R. (2017). Paradoxos entre Governança Corporativa e Ocorrência de Práticas de Corrupção em Empresas Públicas: Uma Análise a Luz da Teoria da Agência. In: **Revista Formadores**. V. 10, N. 4. pp. 5-25.
- Nascimento, R. L. S.; Santos, P. J. B. L.; Santiago, J. F. L.; Araújo, B. C.; Lima, F. B.; Maciel, A. M. A. (2018). Mineração de Dados na Identificação de Empresas Irregulares Quanto ao Pagamento de Impostos. In: **Revista de Engenharia e Pesquisa Aplicada**, v. 3, n. 3. DOI: <http://dx.doi.org/10.25286/rep.v3i3.932>.
- Rossi, A. A.; Silva, P. R. O.; Lopes, R. J. (2016). O papel da auditoria interna para prevenção de fraudes nas empresas. In: **Revista Executive On-Line**. Bebedouro SP, 1 (1). Pp.105-119.
- Schmitz, D. C. L.; Rover, S. (2017). **Nível de disclosure anticorrupção das maiores empreiteiras no Brasil: uma análise comparativa das empresas investigadas e não investigadas na operação Lava Jato**. In: 15º Congresso Catarinense de Estudantes de Ciências Contábeis (ECECON). Florianópolis, SC, de 21 a 22 de agosto.