

**EVENTOS DEFLAGRADORES DA UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE
FORENSE NA APURAÇÃO DE DENÚNCIAS****Nilton Rafael Ferreira do Nascimento***Fucape Business School***Marcia Juliana d'Angelo***Fucape Business School***RESUMO**

Esta pesquisa qualitativa exploratória discute como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Foi conduzido um estudo de caso único interpretativista exploratório sobre esses eventos (unidade de análise) na Petrobras. A análise das evidências bem como os fundamentos conceituais da pesquisa permitiram desenvolver um modelo conceitual das mudanças no comportamento organizacional orientado ao combate de fraudes corporativas, baseado em cinco fatores: (i) os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias; (ii) os grupos de aplicação da contabilidade forense; (iii) as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa; (iv) conhecimento e habilidades do profissional; e (v) significado atribuído à contabilidade forense.

Palavras-chave: Contabilidade Forense; Apuração de Denúncias; Teoria de Sistemas de Eventos.

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa discute como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa.

As áreas de apuração de denúncias se desenvolveram no âmbito das empresas envolvidas, direta ou indiretamente, na operação da polícia federal brasileira nomeada de Lava Jato, deflagrada em 2014. Tal operação revelou um grande esquema de corrupção envolvendo executivos da maior empresa estatal brasileira, a Petrobras (Oliveira Medeiros & Silveira, 2017). Este tipo de evento, já observado em diversos casos ao redor do mundo (Enron, WorldCom, Toshiba, Tyco International, Lehman Brothers) e no Brasil (Dolly, Café Pilão), gera eventos subsequentes, além de mudanças no comportamento e nas características das diversas entidades envolvidas, incluindo o desenvolvendo de mecanismos para detectar, evidenciar e impedir os casos de fraude e corrupção (Silva & Sousa, 2017).

No Brasil, não foi diferente, podendo ser observadas as mudanças ocorridas no ambiente corporativo (Santos Filho, Carlos, & Costa, 2017), como a criação das áreas de apuração de denúncias nas grandes empresas que atuam no mercado brasileiro, com *modus operandi* semelhante aos processos de perícia utilizados no âmbito jurídico. Tem como objetivo identificar as ocorrências de atos ilegais, com base em denúncias e monitoramentos, ocorridos no âmbito da corporação e as responsabilidades e evidências destes atos, que podem ser utilizadas como provas em ações de responsabilização dos respectivos autores (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014). No âmbito empresarial, entretanto, a apuração de denúncias limita-se à utilização das informações de domínio empresarial somente, sejam dados corporativos ou públicos (Perera *et al.*, 2014).

Assim, um dos argumentos deste estudo é que, embora a contabilidade seja um repositório de dados e informações de todas as operações que ocorrem em uma entidade, não

necessariamente um processo de apuração de denúncias necessita utilizar dados da contabilidade forense (Perera *et al.*, 2014). Trata-se de um ramo da ciência contábil de apoio ao combate à fraude corporativa (Ribeiro *et al.*, 2016). Por isso, a relevância em identificar os eventos de partidas (os gatilhos) para a utilização de dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias (Silva & Sousa, 2017; Morgeson *et al.*, 2015). Além disso, é relevante discutir como tais eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa (Silva & Sousa, 2017).

Esta discussão será feita a partir da lente teórica da Teoria de Sistema de Eventos (*Event System Theory – EST*), para descrever a dinâmica espacial e temporal, bem como a força inerentes aos eventos (Morgeson *et al.*, 2015). Por meio da ótica da *EST*, este estudo espera identificar as entidades da contabilidade forense, da apuração de denúncias e as demais entidades de uma organização e observar suas interações e as mudanças decorrentes destas interações (Morgeson *et al.*, 2015).

A relevância deste estudo vem da necessidade de uma maior discussão, no meio acadêmico, dos temas – fraudes corporativas e contabilidade forense – com o intuito de contribuir para a melhoria dos controles internos e mecanismos de detecção e tratamento das entidades, públicas e privadas, no combate à fraude e corrupção (Silva & Sousa, 2017). Quanto à abordagem conjunta com a *EST*, apesar da ampla compreensão de que as mudanças no mundo corporativo são construídas por uma sequência de eventos, são poucos os estudos sobre mudanças no meio corporativos que se utilizam desta ótica (Morgeson *et al.*, 2015).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade Forense

No estudo das definições da contabilidade forense verifica-se, principalmente no cenário brasileiro, ausência de pronunciamento sobre este assunto dos entes reguladores das atividades contábeis (Carneiro *et al.*, 2017; Ribeiro *et al.*, 2016). Contudo, a contabilidade forense já é alvo de estudos de pesquisadores de várias nacionalidades, inclusive brasileiros. Os serviços, relacionados às práticas de contabilidade forense já são oferecidos por escritórios internacionais de auditoria e consultoria (as Big Four), a partir dos conceitos gerados pelo mercado americano (Imoniana & Aquino, 2017).

O *American Institute of Certified Public Accountants - AICPA* (2019), por meio do *Statement on Standards for Forensic Services No. 1*, define contabilidade forense como a aplicação de conhecimentos especializados, aliado às práticas de investigação, realizados por um contador para coletar e analisar evidências que serão interpretadas e reportadas. Em linha, Huber (2012) define a contabilidade forense como a ciência de coletar evidências financeiras ou não, por meio de práticas de investigação e análise, com o objetivo de apresentar provas contra autores de crimes econômicos. Huber e DiGabriele (2015) acrescenta ao rol de definições da contabilidade forense como os procedimentos e métodos de coleta e análise de evidências de fraudes econômicas, oriundos das áreas de direito, auditoria, contabilidade, finanças, economia, psicologia, sociologia e criminologia.

Na literatura brasileira, Imoniana e Aquino (2017) definem a contabilidade forense como um ramo da ciência contábil que, extrapola a função da contabilidade de coletar, registrar e divulgar os fatos econômicos de uma entidade, ao investigar e buscar evidências de fraude. Carneiro *et al.* (2017) define como atividade investigativa de fraude, que se utiliza de procedimentos de auditoria para coleta de dados e os analisa por meio dos conceitos contábeis, financeiros, legais e administrativos. Já Ribeiro *et al.* (2016, p. 47) entende como Uma especialidade da ciência ‘contábil de natureza interdisciplinar, que combina conhecimentos de

várias áreas, com o objetivo de prevenir e reprimir a fraude e todos os crimes de natureza econômico-financeiros, a exemplo da lavagem de capitais’.

De forma a contribuir, com o desenvolvimento da contabilidade forense no Brasil, Aquino e Imoniana (2017) mapearam as similaridades e divergências entre a auditoria, perícia contábil e a contabilidade forense. Apesar de serem ramos da contabilidade e possuírem procedimentos semelhantes, diferem-se quanto à aplicabilidade e aos objetivos. A perícia contábil, utilizada no âmbito jurídico ou arbitral, objetiva produzir provas que darão suporte à decisão do juiz ou do mediador para solução de litígios. A auditoria, utilizada no meio empresarial, visa a revisão dos dados financeiros e controles internos da entidade, no intuito de garantir a confiabilidade das informações ao *stakeholders*.

Ainda nesta linha, Santos Filho, Carlos e Costa (2017) colheram as percepções dos profissionais da polícia federal brasileira sobre as habilidades necessárias aos contadores forenses e compararam com as informações geradas nas pesquisas internacionais, constatando alinhamento nos resultados. Imoniana, Antunes e Formigoni (2013, p. 142), acreditam que:

[...] organizações de profissão contábil estão auxiliando na consolidação da nova função da contabilidade para suportar a nova era de no combate à fraude, nos territórios onde operam, como o Brasil. Embora empresas [...] utilizem a abordagem de auditoria padrão para coletar evidências, a abordagem parece ser mais produtiva para a coleta de informações relacionadas a fraudes na organização.

As empresas brasileiras, demandam profissionais da contabilidade forense, para atuação como especialistas no tratamento de suspeitas de casos internos de fraude. É possível observar no cenário brasileiro que as grandes empresas de auditoria (as *Big Four*), já vêm prestando serviços de contabilidade de forense (Aquino & Imoniana, 2017), além de empresas como a Kroll (Imoniana *et al.*, 2013).

A utilização de especialistas em fraude, como contadores forenses, ao invés de auditores que não possuem treinamento em perícias financeiras ou investigação de fraudes acarreta melhorias na qualidade dos trabalhos de auditoria sob condições de alto risco de fraude. É de se esperar, também, que os especialistas em fraude, com qualificação em auditoria possam recomendar procedimentos eficazes no combate à fraude e corrupção, no contexto das apurações (Boritz & Robinson, 2014). Apesar do estudo conduzido por estes autores ter evidenciado que os benefícios no envolvimento de especialistas em fraude, em trabalhos de auditoria, onde o risco de fraude estava presente, não foram proporcionais ao custo adicional, foi considerando o ganho no que diz respeito a mitigação dos riscos da não descoberta de fraude pelo auditor.

Além disso, a contabilidade forense atua como fonte de dados. O sistema de contabilidade de uma organização, quando funcionando de forma que os seus dados sejam claros e fidedignos, é um dos principais instrumentos para o combate à fraude, pois impossibilita o acobertamento de operações fraudulentas. Contudo, o funcionamento adequado do sistema contábil só será alçado por meio de procedimentos de monitoramento e tratamento dos dados deste sistema. Estes procedimentos são os mesmos mecanismos utilizados no monitoramento de indícios de operações fraudulentas, auxiliando no combate à fraude. Sendo assim, pode-se inferir que os dados utilizados por estes procedimentos são os mesmos que transitam no sistema contábil, transformando o sistema contábil em um repositório de informações que servirão de insumos aos procedimentos de monitoramento de fraudes (Perera *et al.*, 2014).

2.2. A Teoria de Sistema de Eventos – Definição e Características

No âmbito da teoria proposta por Morgeson *et al.* (2015), o evento é a interação observável entre entidades, que pode se originar de dentro ou de fora de uma organização. É delimitado no espaço e no tempo e não rotineiro, decorrente da ação de uma ou várias entidades diferentes que convergiram. Entidades são todos os indivíduos da organização, desde o nível

operacional (chão de fábrica até à alta gestão, incluindo líderes e liderados. Também abrangem as equipes de trabalho, as áreas organizacionais e demais organizações (parceiros, concorrentes, fornecedores) com quem tem, maior ou menor grau de interações. Finalmente, as entidades abarcam o ambiente externo (governo, influências do setor, regiões e demais setores da indústria). Nas organizações, os eventos podem ocorrer entre diversos níveis hierárquicos – individual, meso ou organizacional, *top down* ou *bottom up*.

Desta forma, Morgeson *et al.* (p. 517, 2015) definem a Teoria de Sistema de Eventos (ou *Event System Theory – EST*) como:

Um complexo de três componentes de eventos interativos: (1) força de evento (novidade, disrupção e criticidade de um evento); (2) espaço do evento (onde um evento se origina e como seus efeitos se difundem ao longo de uma organização); e (3) tempo do evento (quando um evento ocorre, quanto tempo um evento permanece impactando, e a evolução da força do evento).

Dentre as motivações para a proposição da EST, Morgeson *et al.* (2015) alegam que há poucos estudos que abarcam os eventos significativos que emergem nas arquiteturas organizacionais, afetando as organizações no espaço e no tempo.

A EST está ancorada na teoria geral de sistemas ou teoria de sistemas abertos (Bertalanffy, 1950) e o seu foco são os eventos fortes o suficiente para impactar e provocar mudanças no comportamento organizacional, nas características e nos eventos subsequentes das entidades. Por exemplo, eventos como o escândalo contábil da Enron, deflagrado em 2001, forte o suficiente para deflagrar eventos subsequentes como a falência da organização (Morgeson *et al.* 2015); a venda da Arthur Andersen, a empresa de auditoria acusada pela obstrução e conivência com as práticas contábeis irregulares da Enron; e a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), conjunto de mecanismos para assegurar práticas contábeis éticas, seguras e confiáveis.

No Brasil, no dia 25 de janeiro de 2019, houve um segundo rompimento de barragem da empresa Vale S/A, em Brumadinho, Minas Gerais. Já havia ocorrido evento similar, em 2015, em Mariana (MG). Ambos os eventos têm força para desencadear uma série de eventos subsequentes abarcando todas as entidades – os funcionários efetivos e terceirizados da Vale S/A, as comunidades onde as barragens estão localizadas, governos, organizações não governamentais, alterações em legislação ambiental etc.

A Figura 1 resume a dinâmica dos impactos dos eventos no comportamento e nas características das entidades organizacionais dos fatores deflagradores dos eventos subsequentes.

No tocante à aplicação, a EST oferece a possibilidade do desenvolvimento de um relato abrangente, colocando os eventos como protagonista das mudanças, gerando uma melhor compreensão dos fenômenos organizacionais (Morgeson *et al.*, 2015). Neste sentido, pode se observar a aplicação da teoria, nas pesquisas realizadas por McCluney, Bryant, King e Ali (2017), relatando como os eventos externos traumáticos de racismo, afetam os empregados negros e as organizações. Guan, Arthur, Khapova, Hall e Lord (2018) sugerem que os eventos disruptivos, desencadeados por transições de carreira, podem afetar a saúde física e mental do indivíduo. Choi, Park e Choi (2018) observaram como os efeitos das notícias de assédio, praticado por executivos de empresas de capital aberto na Coreia, afetam o valor de mercado das organizações. Alioua e Simon (2017) buscaram entender como as equipes desenvolvem novos conhecimentos para adaptação dos seus processos a novos modelos de gerenciamento. Reimann, Kosmol e Kaufmann (2017) investigaram os processos gerados, em resposta às interrupções induzidas, no âmbito das relações de fornecedores e clientes, na região ocidental da China. Finalmente, Beeler, Zablah e Johnston (2017) explicaram como os eventos críticos moldaram a evolução de uma organização de vendas.

Segundo Morgeson *et al.* (2015, p. 516) “os eventos podem formar grandes cadeias de eventos que afetam as organizações ao longo do tempo. Por exemplo, (...), uma nova lei pode

Características dos eventos		Perguntas-chave	Exemplos
Força do evento Quais eventos comandam a atenção e produzem mudanças?	Novidade do evento <ul style="list-style-type: none"> Diferença entre eventos passados e futuros Fenômeno novo e inesperado Ruptura nas expectativas Imprevisto Não rotineiro Incomum Surpreendente 	<ul style="list-style-type: none"> O que é isso? Como isso aconteceu Quais informações são necessárias para interpretar o que está acontecendo? 	<ul style="list-style-type: none"> Introdução de novas regras, procedimentos, políticas e diretrizes Desenvolvimento de novo produto pela concorrência Queda das torres gêmeas em 11/09/2001
	Disrupção do evento <ul style="list-style-type: none"> Mudança e descontinuidade no ambiente externo Ameaças percebidas Podem bloquear ou mudar as rotinas Obrigam as entidades a mudarem os seus modelos mentais 	<ul style="list-style-type: none"> Quais comportamentos precisam mudar? Quais rotinas ou regras precisam ser ajustadas? 	<ul style="list-style-type: none"> Conflitos entre unidades de negócios Mudanças em projetos Falhas em equipamentos críticos para a organização Desastres ou crimes ambientais como vazamento de óleo
	Criticidade do evento <ul style="list-style-type: none"> Importante Indispensável Prioritário Deflagra análises adicionais Requer atenção e ações incomuns Comanda atenção e alocação de recursos 	<ul style="list-style-type: none"> Quanta atenção dar ao evento? Quais e quantos recursos devem ser alocados para lidar com este evento? 	<ul style="list-style-type: none"> Morte de um executivo chave Falência de algum fornecedor-chave
Espaço do evento Onde os eventos se originam e como seus efeitos se espalham por uma organização?	Direção espacial do evento <ul style="list-style-type: none"> Circula entre o ambiente externo, a organização, as equipes e os indivíduos De nível único: mesmo nível hierárquico (indivíduo, equipe, organização) <i>Top down</i> ou <i>bottom up</i> 	<ul style="list-style-type: none"> Onde o evento é deflagrado? Em qual lugar, situação ou nível hierárquico? 	<ul style="list-style-type: none"> Introdução de novas tecnologias Nova regulamentação governamental e os impactos nos relatórios das organizações
	Origem do evento <ul style="list-style-type: none"> Ocorre dentro e fora da organização Tem impacto direto ou indireto nas entidades dentro de uma organização focal Ocorre em qualquer nível hierárquico – alta gestão, média gerência, operacional 	Como a origem de um evento pode influenciar comportamentos, características e eventos?	<ul style="list-style-type: none"> Desastres naturais, crimes ambientais, terrorismo podem impactar imediatamente a organização Problemas de motivação com o pessoal operacional (chão de fábrica) pode ser isolado do restante de outras áreas organizacionais
	Dispersão do evento <ul style="list-style-type: none"> Pode emergir ou permanecer no mesmo nível hierárquico Seus efeitos podem afetar outros níveis ao longo do tempo 	O quão disperso é o evento?	<ul style="list-style-type: none"> Conflitos entre equipes de trabalho envolvidas com desenvolvimento de produto Tais conflitos podem impactar o cumprimento de prazo de clientes chave para a organização ou mesmo a demissão de funcionários
	Proximidade espacial do evento <p>A distância entre dois níveis hierárquicos pode afetar em maior ou menor grau o acesso à informação pelas entidades afiliadas</p>	O quão distante estão os eventos?	<ul style="list-style-type: none"> A rotatividade de determinado grupo de trabalho não afeta o CEO da empresa E os funcionários podem trabalhar em prédios diferentes
Tempo do evento Quando os eventos ocorrem, quanto tempo permanecem impactando e qual a evolução da força do evento?	Duração do evento <ul style="list-style-type: none"> Embora esteja ancorado no tempo, sua duração varia – curta, média ou longa duração Quanto mais longo o evento, maior o seu impacto - na organização 	Qual a duração do evento? Os eventos são transitórios ou duradouros?	Grau de emprego de esforços e tempo em determinadas atividades em função de um longo processo judicial
	Timing do evento <p>Entidades têm necessidades diferentes que variam conforme o estágio em que se encontram</p>	Qual o tempo mais adequado para o evento?	<ul style="list-style-type: none"> Empresas na fase de empreender estão com foco na captação de recursos. Empresas na fase de crescimento estão com foco na inovação e criatividade

Figura 1: Características dos eventos

Fonte: Elaborado pelos autores a partir de Morgeson *et al.* (2015, p. 520-528).

trazer regulamentações internas amplas e intrusivas...”. Por exemplo, a descoberta e divulgação, pela *Securities and Exchange Commission (SEC)*, na década de 70, de que gestores de empresas, listadas no mercado de ações norte americano, utilizaram recursos para doações políticas ilegais, tanto nos Estados Unidos quanto em outros países para obter vantagens concorrenciais. A camuflagem de tais recursos nos relatórios financeiros destas empresas gerou o evento deflagrador da emissão, por parte do Congresso Americano, da Lei norte americana *Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)*. Trata-se de uma lei para coibir a prática da utilização de recursos das empresas para pagamentos indevidos a representantes ou funcionários públicos, no intuito de obter vantagens negociais. Além de coibir a manipulação dos registros contábeis para mascarar a utilização dos recursos. Com isso, a Lei obriga as empresas americanas e estrangeiras que possuem ações registradas na SEC, a criar e manter controles internos e demais mecanismos que coíbam estas práticas (Maher, 1981).

Com base nos eventos apresentados, conclui-se que os mesmos foram os gatilhos das alterações dos comportamentos e das características das organizações, na direção ao combate à fraude corporativa, tanto no setor privado quanto no público (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Além da geração de novos eventos como a criação de novas leis anticorrupção, de transparência e de governança, dentre outras, tanto no mundo quanto no Brasil, as quais podemos citar a *UK Bribery Act* e os normativos brasileiros: Lei 12.683 (Lavagem de Dinheiro) e a já citada Lei 12.846 (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Também se observa eventos disruptivos, colocando em risco a continuidade das organizações, que em conjunto com os eventos citados anteriormente, geram as mudanças no sentido ao combate à fraude e corrupção (Morgeson *et al.*, 2015; Silva, Abreu & Couto, 2017). Os eventos disruptivos são descontinuidades do ambiente externo, gerando uma ameaça à entidade, que deverá ser respondida pela adaptação ao novo ambiente, por meio da alteração dos seus comportamentos e recursos (Morgeson *et al.*, 2015), como foi observado com a promulgação da lei FCPA e demais ordenamentos anticorrupção.

3. METODOLOGIA

Para cumprir o objetivo deste estudo – discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa – foi conduzido um estudo de caso único interpretativista exploratório.

Trata-se de uma temática contemporânea, em particular, no Brasil, em função da operação Lava Jato deflagrada pela polícia federal brasileira em 2014. Além disso, as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, ainda são pouco discutidas nas literaturas nacional e internacional. Por isso, há necessidade de aprofundar esta discussão, sem contar que, aparentemente, ainda não há clareza entre as fronteiras entre o contexto (conjunto de circunstâncias inter-relacionadas que abrange uma situação) e o fenômeno, objeto desta pesquisa (Gil, 2009; Yin, 2001, Stake, 2005; Eisenhardt, 1989).

Foi feito um caso de estudo único na Petrobras, cuja escolha respalda-se pela importância da empresa nos cenários econômicos brasileiro e internacional, visto ser uma empresa de energia, estatal, tendo como *core business* a produção de petróleo, gás natural e derivados. Em 2010, realizou a maior captação de recursos da história do mercado de ações, no valor de 120 bilhões de reais, devido ao fato da descoberta das reservas do pré-sal, que é considerada a mais importante descoberta do mundo, nos últimos tempos, pelas características do óleo explorado, com alto valor comercial (de Oliveira, Galeano, Francischetti, Padoveze, & Milani Filho, 2018). Entretanto, a Petrobras também se destaca nos cenários nacional e mundial de forma negativa, por ter sido considerada a empresa mais endividada em 2013. Desde março de 2014, com a deflagração da operação Lava Jato, que descobriu o esquema de corrupção envolvendo pagamento de propina a políticos e a alguns dos seus funcionários, vem sofrendo

vultosas perdas de recursos e de imagem perante seus *stakeholders* (Oliveira *et al.*, 2018; Bastos, Rosa, & Pimenta, 2017). Tais condições mostram que a Petrobras é um caso especial, reunindo as condições necessárias para conhecer o fenômeno (Yin, 2001) – como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Neste caso, a unidade de análise serão os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias,

Por ser um estudo de caso e dada a necessidade de aprofundamento do fenômeno, é necessário realizar uma triangulação dos dados, ou seja, várias fontes de coleta de dados para se ter diversas perspectivas e observações acerca do fenômeno (Yin, 2001, Stake, 2005; Eisenhardt, 1989). Assim, foram realizadas entrevistas semiestruturadas com 12 gestores da área de apuração de denúncias da Petrobras, no intuito de captar as suas percepções sobre a utilização de dados oriundos do sistema contábil nas apurações de denúncias, além da utilização das práticas da contabilidade forense nas mesmas: um diretor da área de Conformidade e Governança; um gerente geral, cinco gerentes e cinco coordenadores da área de apuração de denúncias, que foram gravadas e transcritas na íntegra.

Também foram analisados diversos documentos como relatórios de demonstrações financeiras e informativos para o mercado e para a mídia. Outra técnica de coleta de dados utilizada foi a observação participante em alguns eventos da organização, como reuniões de trabalho, com base em um roteiro previamente elaborado. Finalmente, com o intuito de validar as percepções obtidas pelas entrevistas com gestores, foram realizadas pesquisas, por meio de questionário predefinido, *survey*, com 26 empregados da Petrobras que atuam na área de apuração de um total de 87 pesquisados, utilizando uma adaptação da pesquisa realizada por Santos *et al.*, (2017). Neste caso, a taxa de retorno foi 30%.

Os dados foram analisados por meio da técnica de Análise de *Templates* (King, 2004), recomendada para pesquisas exploratórias, como esta pesquisa. Trata-se de uma técnica com foco em temas (códigos), que nesta pesquisa, emergiram tanto da literatura quanto dos dados. Esta técnica permite maior flexibilização destes códigos, principalmente por se tratar de uma temática ainda pouco estudada, principalmente na literatura brasileira (Silva & Sousa, 2017).

O ponto de partida foram os conceitos principais da pesquisa: eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Ao longo da análise de dados, foram acrescentados os códigos grupos de aplicação da contabilidade forense; significado atribuído à contabilidade forense; conhecimento e habilidades do profissional; estágio da discussão da contabilidade forense no Brasil; propósito da contabilidade forense. Todos os códigos de primeira ordem ou primeiro nível. No total, foram gerados 38 códigos de segundo nível e 209 códigos de terceiro nível.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. Eventos Deflagradores

Ao longo das *apurações de denúncias*, a equipe responsável pelas apurações de fraudes no fornecimento de serviços e materiais, superfaturamento de contratos e formações de carteis, se depara com a necessidade de analisar processos complexos. Tais ocorrências estão conectadas aos procedimentos de cotação de preços, orçamento, pagamentos, fiscalização de contratos, aceite de entrega de serviços ou equipamentos, pode identificar a necessidade da utilização de dados contábeis e financeiros, além da necessidade utilização das práticas de contabilidade forense. De acordo com o entrevistado #6:

Bom, principalmente se houver alguma denúncia, se o que tiver se apurando tiver relação com contratos, pagamentos. Se for uma questão que possa estar relacionada a um direcionamento de compras, de vendas. Se

tiver relacionado a desvios, relacionados a descontos, preços. Se você estiver em uma situação potencialmente envolvendo superfaturamento ou subfaturamento. São situações que acabariam nos levando a utilizar dessas ferramentas como uma maneira de ou confirmar a denúncia...

Em determinadas denúncias, a equipe de apuração já identifica indícios de que os itens que deverão ser analisados têm relação com os dados contábeis e financeiros. Daí a evidência da necessidade da utilização dos dados contábeis e financeiros, além da necessidade da utilização de práticas de contabilidade forense. Foram citados pelos entrevistados #6 e #7, as transações de compras e vendas, o superfaturamento ou subfaturamento das operações, bem como os saldos de estoque. Na mesma linha, os entrevistados #5 e #1 citam as concessões de descontos e as vendas subsidiadas.

Elencando demais casos em que as denúncias já trazem relação com os dados contábeis e financeiros, o entrevistado #1 citou as denúncias relacionadas a possíveis pagamentos indevidos de horas extras por meio de fraude nos documentos e controles de apontamento. Também citou as operações de *trading*, alvo da 57ª fase da operação Lava Jato que, conforme citado no blog do jornalista Fausto Macedo, publicado no Jornal Estadão, versão online, de 5/12/2018: ‘A Polícia Federal deflagrou nesta quarta-feira 5 a Operação Sem Limites 57ª fase da Lava Jato. A nova etapa investiga negócios da área de trading da Petrobrás e as gigantes do mercado internacional do petróleo, Vitol, Trafigura e Glencore’.

Também foram elencadas possibilidades que estariam intrinsecamente ligadas aos dados contábeis como indícios de irregularidades sobre os documentos de suporte dos lançamentos contábeis (entrevistados #3 e #12); contas contábeis relacionadas a fornecedores ou clientes que estão com seus saldos inalterados por período maior que o usual, registros de ativos com indícios que nunca ingressaram na companhia e a mensuração de ativos que podem suscitar algum tipo de desvio ou manipulação (entrevistado #10); desvio de recursos financeiros, estoques, equipamentos, bens patrimoniais e produtos (entrevistado #8); indícios de informações contábeis equivocadas ou que não demonstre o valor justo de algum item do patrimônio de uma entidade, entrevistado #2.

Conforme explicitado pelo entrevistado #11: ‘Toda vez que tiver um indicativo relacionado às demonstrações contábeis ou algum dado que a gente possa traçar um paralelo para a busca de confirmação nos registros contábeis é um ponto que eu vejo para o uso da contabilidade forense’.

Há também *apurações de denúncias relacionadas a indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio*. A contabilidade forense, que tem como objetivo a prevenção, detecção e apuração de fraudes, pode auxiliar nas investigações relacionadas a suspeitas de irregularidades que movimentam grandes somas de dinheiro ou outros ativos de uma entidade (Aquino & Imoniana, 2017). A percepção do entrevistado #6 é que a contabilidade forense pode ajudar na identificação do desvio denunciado e quais processos estariam mais sujeitos a este tipo de desvio. Porém, alerta que este tipo de desvio, que possui *outliers* são mais fáceis para as práticas da contabilidade forense identificar, nos casos objetos da operação Lava Jato, os valores eram expressivos. Em relação aos montantes contratados eram distribuídos de forma homogênea, de difícil detecção, inclusive para a contabilidade forense. Tal visão é compartilhada com o entrevistado #5, que diz: ‘Esses fatos são mais visíveis, são mais facilmente identificáveis. E a aplicação da contabilidade forense é muito utilizada justamente para identificação desses desvios’. O entrevistado #6, além de concordar com a utilização da contabilidade forense para este caso, também chama a atenção pela possibilidade de burla dos registros contábeis, lançamentos indevidos ou lançamentos fraudulentos, no intuito de obter benefícios indevidos. Já o entrevistado #2 suscita a possibilidade de existirem falhas nos controles, enquanto o entrevistado #10 entende que as práticas da contabilidade forense devem ser aplicadas para analisar como os desvios ocorreram, fortalecer os controles e punir as pessoas responsáveis.

Outro evento diz respeito aos *indícios de assimetria informacional*. Nos casos de fraudes relacionadas às demonstrações contábeis, foi identificado o uso da contabilidade para mascarar o registro das operações das entidades, gerando uma assimetria informacional entre os responsáveis por fornecer as informações relacionadas ao patrimônio das entidades, seus administradores e os *stakeholders*. Desta forma, a assimetria informacional cria oportunidades para que outras ações fraudulentas não sejam percebidas pelos que se utilizam das informações contábeis, no intuito de beneficiar os autores das improbidades, gerando perdas aos usuários das informações contábeis (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014).

De acordo com o entrevistado #11, as denúncias que evidenciam a possibilidade de assimetria informacional podem ser apuradas com o uso da contabilidade forense. Porém, é necessário, inicialmente, constatar se dados originais teriam relação com os dados contábeis. O entrevistado #1 alerta que: ‘Eu acho que ela [Contabilidade Forense] funciona mais para desvios pontuais, para desvios que, claramente, você tem diferentes transações dentro do mesmo sistema comparando com outros diferentes. Aí é onde ela vai funcionar melhor’.

Já o entrevistado #5 indica a necessidade de verificar, nos casos de assimetria informacional, se foi ocasionada por algum ajuste financeiro, e identificar os motivos para estes ajustes. O entrevistado #7 acrescenta que a assimetria informacional pode ser gerada por erros sistêmicos ou pela utilização de controles manuais, sendo necessária a análise em sistemas paralelos, além da análise dos impactos no sistema contábil.

Por fim, o entrevistado #4 afirma que:

Assimetria de informação tem que ser evitada a qualquer momento. Para isso tem os canais de comunicação aqui na companhia e fora da companhia para poder divulgar harmonicamente esses dados. Então, o que eu vejo é que se identificada alguma assimetria de informação, isso seria escopo sim de uma apuração ou de uma avaliação estruturada para saber quais causas raízes que deu esse tipo de desvio.

Outro evento diz respeito aos *indícios de fragilidades ou ausências de controles internos*. Depois das ocorrências de fraudes contábeis, como o caso da empresa americana Enron, os usuários das informações contábeis começaram a questionar a veracidade das informações contábeis prestadas e a eficácia dos controles internos das empresas, responsáveis por evitar as ocorrências de ações fraudulentas e de atos de corrupção. Com isso, surge a necessidade da utilização das práticas da contabilidade forense, no intuito de identificar os indícios de fraudes, suas causas e impactos (Aquino & Imoniana, 2017).

Segundo o entrevistado #5, a fragilidade ou ausência de controles internos é a porta que a empresa deixa aberta para atos de fraude. Tal afirmação é ratificada pelos entrevistados #9 e #2, que afirmam que tal falta gera maior risco de fraude.

O entrevistado #9 afirma, também, que cabe a utilização de ferramentas forenses para direcionamentos dos trabalhos de apuração, nestes casos. O entrevistado #4 complementa que:

(...) a partir do momento que a gente apura denúncia, a gente necessariamente, não digo cem por cento dos casos, mas na maioria dos casos a gente perpassa os controles internos da companhia. Então, os controles internos, salvo exceção, acabam desaguando nas demonstrações contábeis e é nesse momento que a gente pode fazer o uso da contabilidade forense para verificar quais fragilidades, quais oportunidades de melhoria aqueles controles possuem.

O entrevistado #3 afirma que sempre que houver fragilidades nos controles internos, *gap* de desenho, será preciso recorrer à contabilidade forense para analisar os documentos que originaram os lançamentos contábeis, contudo o entrevistado #10 alerta para a necessidade de objetividade das análises. Por fim, o entrevistado #12 declara que a partir do momento que se identifica algum processo mal desenhado ou a falta de algum controle, a forma de conduzir a investigação.

4.2. Grupos de Aplicação da Contabilidade Forense

Os entrevistados foram questionados quanto aos grupos de fraudes corporativa de aplicação da contabilidade forense com base no conceito “Árvore da Fraude” (*Association of Certified Fraud Examiners – ACFE*), em 2010; Pereira et al., 2014): corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeiras fraudulentas. Dentre os entrevistados, aparentemente, só há um consenso de aplicação da contabilidade forense no grupo de demonstrações fraudulentas. O entrevistado #1, quando a questionado sobre a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas aos três grupos de fraudes corporativas respondeu, inicialmente, que seria somente nos casos de demonstrações fraudulentas. Mas dependendo do tipo de corrupção, poderia ter que recorrer a dados contábeis.

Os entrevistados #6 e #7 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas às demonstrações financeiras fraudulentas. Contudo, ponderou o entrevistado #6:

Na questão de corrupção. Normalmente, para você fazer um pagamento de suborno, você vai precisar tirar esse dinheiro de algum lugar. Para você precisar tirar esse dinheiro de algum lugar, você vai precisar criar ou contratos fictícios ou superfaturar contratos existentes ou criar despesas que não são confirmam com outras... quando você bater com outras bases de dados. Então, existe sim uma utilidade grande da contabilidade forense para tentar identificar juntamente essa criação do Caixa Dois, essa criação de onde vai sair o dinheiro para entregar lá para o intermediário que vai entregar, por sua vez, ao agente público.

O entrevistado #7 complementou com a possibilidade da utilização da contabilidade forense para buscar as evidências que comprovem o ato de corrupção. Os entrevistados #3, #5 e #9 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas as demonstrações financeiras fraudulentas e com os desvios de ativos. Os entrevistados #4, #8, #10 e #11 concordaram com a possibilidade da aplicação das práticas da contabilidade nas apurações de denúncias relacionadas aos três grupos. O entrevistado #4 complementa que, certamente, nestes casos a utilização da contabilidade forense vai trazer uma repercussão positivas nos trabalhos de apuração. O entrevistado #8 diz que as movimentações de recursos oriundas destas operações vão, provavelmente, ter reflexos no sistema contábil. Já o entrevistado #10 argumenta: ‘Porque para corrupção, eu não vejo uma alternativa em que você consiga apurar e consequentemente combater senão com a aplicação das práticas da contabilidade forense’. O entrevistado #11 complementa que ‘no intuito de averiguar relações entre as informações dessas fraudes com as informações contábeis, na busca por evidências’.

4.3. Mudanças no Comportamento Organizacional – Ao Combate à Fraude e Corrupção

Primeiro, a *adoção das práticas de compliance* O entrevistado #1 pondera que apesar de grandes empresas já possuírem uma área de *compliance* em suas estruturas organizacionais, ele entende que no Brasil a adoção foi tardia. O entrevistado #1 exemplifica que a Petrobras, que é a maior empresa da América Latina criou uma estrutura de diretoria para consolidar e gerir suas as atividades de *compliance* no início de 2015. O entrevistado #9 diz que:

Assim, eu acho que desde a Lava-Jato, assim, isso acabou virando uma agenda positiva em quase todas as empresas, principalmente as grandes empresas [...]. Se pegar uma empresa gigante como a Petrobrás, tem uma estrutura de *compliance* absurda [...]. E as pequenas empresas até por orientação da própria CGU, que tem um manual de *compliance* de como montar o programa de *compliance* em pequenas e médias empresas. [...] Se a empresa é pequena faz o programa simples, [...] para mexer um pouco a cultura das pessoas e alertar, assim, quais são os riscos que essas empresas correm quando se relacionam, principalmente, com entes públicos.

O entrevistado #5 também pondera que mercado foi reativo, apresentou desenvolvimento nas práticas de *compliance* de forma significativa, mas ainda está desorganizado. O entrevistado #5 conclui que em sua opinião é necessária uma maior regulamentação referente às práticas de *compliance*. Já o entrevistado #8 diz que:

No Brasil, a gente tem visto aí uma mudança na cultura, você está vendo um *compliance* ganhar cada vez com mais força e está se estruturando de uma forma que eu sinceramente não tinha visto isso antes, (...) no exterior isso já tinha passado antes lá nos escândalos dos anos 2000, Enron, Worldcon [...], já está mais maduro lá fora, isso no Brasil é algo que é mais recente, de 2015 para cá talvez, mas que está amadurecendo.

O entrevistado #6 fala sobre as oportunidades de atração de investimento das empresas que estão adotando processos estruturados de controles internos, transparências em suas transações e acurácia nas suas demonstrações financeiras. Pois pondera que:

[...] uma preocupação maior de parceiros de negócio, de investidores etc., em identificar empresas que não estejam praticando fraudes, não estejam envolvidas em grandes irregularidades [...]. Não é porque eu sou do bem, mas é porque isso acaba me custando dinheiro.

Em segundo lugar, o *novo ordenamento jurídico*. O entrevistado #10 analisa que a população brasileira tinha suspeitas quanto a ocorrência de corrupção, mas não tinha a comprovação disto. Porém, após Lava Jato, a sociedade brasileira se deparou com essa situação, sendo instada a tomar providência com relação as suas empresas e ao ordenamento jurídico. Em resposta ao anseio da sociedade surgiu as leis anticorrupção. Já o entrevistado #8 entende que a demanda pela contabilidade forense ocorre em razão da prevenção quanto aos eventos ocorridos no âmbito da Lava Jato. O entrevistado #12 diz que:

Entendo que em termos de normas e legislação tivemos grandes avanços nos últimos anos (...). O mercado, seja o brasileiro ou o internacional, ainda não demonstra com bastante energia e força a questão da punição, para que todos aqueles envolvidos em atos como esses não tenham a sensação de impunidade.

Em terceiro lugar, o *investimento em capacitação dos envolvidos com esta prática*. O entrevistado #7 analisa que o Brasil vem sempre a reboque do mercado americano. Visualiza que existem várias instituições que oferecem treinamentos de técnicas para o combate à fraude e corrupção, mas ainda não estão no mesmo patamar que o mercado americano. O entrevistado afirma que o mercado de treinamentos em *compliance* e nas práticas de combate à fraude e corrupção no Brasil ainda tem muito a se desenvolver.

4.4. O Significado Atribuído à Contabilidade Forense

Dentre os entrevistados, o significado ‘contabilidade investigatória’ é o mais presente associado a interpretações como ‘desvendar os fatos ocorridos’ (entrevistado #8); ‘trata-se de um processo investigativo’ (entrevistado #12); ‘investigar e elucidar fraudes’, ‘com fins investigativos’, ‘esclarecimento de investigações contábeis’, ‘práticas de contabilidade, auditoria e investigação para apresentação dos seus resultados às cortes de Justiça’, segundo alguns analistas.

Outro significado atribuído à contabilidade forense é a ‘apuração de fraudes e corrupção’. O entrevistado #11 entende que a ‘contabilidade forense como o uso da contabilidade associado a algum tipo de investigação buscando alguma fraude que tenha ocorrido na empresa, também associada a perícia contábil’. O entrevistado # 8 entende que a contabilidade é ciência que converte os fatos operacionais de uma entidade em valores. Sendo assim, a contabilidade forense vem para converte os dados contábeis em fatos operacionais e investiga-os na busca por evidências de fraude. Já o entrevistado #12 relaciona o conceito de contabilidade forense com o processo de investigação que tenha algum reflexo no sistema contábil. O entrevistado #9 diz que:

Então, contabilidade forense, no meu entendimento, é a utilização dos dados contábeis para identificação de exemplos, indícios de fraudes nos números contábeis, utilizando ferramentas forense, ou seja, sistemas ou metodologias (...), em tese, poderiam indicar algum indício de fraude nos números contábeis de uma empresa.

O entrevistado #10 esclarece que o conceito de contabilidade forense está ligado as análises de dados contábeis, financeiros ou não, que possam identificar que o processo analisado está em conformidade ou que existem indícios ou evidências de fraude.

Outros significados são ‘rastreamento de dados contábeis ou não, que levem a identificação de fraude’, ‘contabilidade especializada para atender demandas judiciais’, ‘ferramenta prática de *compliance*’ e ‘perícia contábil’.

4.5. Conhecimentos e Habilidades do Profissional de Apuração de Denúncias

Um dos eventos subsequentes aos eventos iniciais deflagradores do uso das práticas de contabilidade forense é o surgimento de profissionais com conhecimentos e habilidades, bem como novas atitudes para atuarem na área da contabilidade forense.

No Brasil, há poucos profissionais preparados para lidarem com a contabilidade forense na apuração de denúncias. Vários aprenderam na prática, ‘aprenderam fazendo’ ou por acaso ou estavam exercendo atividades correlatas em empresas que se viram de alguma forma envolvidas nos escândalos de fraude e corrupção citados, segundo o entrevistado #1. Não se observara antes dos escândalos, movimentos no mercado no sentido de preparar profissionais para desempenhar estas atividades.

O entrevistado #11 avalia que no mercado brasileiro se observa profissionais com conhecimento de contabilidade societária e auditoria. Em alguns casos pode-se notar também conhecimento jurídico, mas não vê profissionais que estejam completos nos demais requisitos pertinentes da área de apuração de denúncias. O entrevistado #8 alega que ‘a oferta de serviços de contabilidade forense no Brasil vem das grandes empresas multinacionais de auditoria e consultoria, além de grandes escritórios de advocacia’. O entrevistado #9 explica que:

É, assim, como eu não sou contador, eu não... assim, mas como eu conheço um monte de contadores, todos trabalhando em auditoria, a maioria trabalhando em auditoria aqui na empresa, nenhum teve formação de contabilidade forense. Pelo menos que eu saiba. [...] e eu, como economista, também nunca vi nenhuma matéria ligada a isso. Na universidade... sei que tem matérias sobre auditoria no curso de Contabilidade, mas não avançam nesse tema. A empresa que cometer fraude, cara, pode pagar um preço muito alto. Então, nada melhor do que já na graduação as pessoas já terem essa questão, a questão do *compliance*, da possibilidade de contadores já utilizarem esse tipo de ferramenta que acho que é até uma... abre uma margem de empregabilidade muito boa para quem tem uma formação nisso. E quer atuar na área como auditor ou similar.

Os entrevistados #3 e #7 ponderam que alguns profissionais desta área apresentam pouco experiência na atividade, aliado a uma formação acadêmica que não prepara para esta atividade. O entrevistado #6 fala que:

[...] o contador... ele não saía da academia sabendo. E ele vai aprender isso muito quando está efetivamente no mercado. Mas também esse é o caminho normal de tudo que se acontece na contabilidade. Normalmente as empresas experimentam. A contabilidade não se antevê ou não gera qualquer estudo sem antes o mercado trazer isso para ela. Então, acontece no mercado, as empresas aprendem e a contabilidade, aí sim, vai fazer o que você está fazendo aí que é aprender com os casos. E aí formular as teorias e os ensinamentos.

O entrevistado #3 pondera que, por vezes, o desenvolvimento das práticas de contabilidade forense não acompanha o desenvolvimento da tecnologia que oferece novas oportunidades de fraude. Além disso, a Academia também precisa se atualizar, formar esses novos profissionais, preparando-os melhor para este novo mercado, segundo os entrevistados #3 e #7. Sem contar que ‘o desenvolvimento das práticas de contabilidade forense não acompanha o desenvolvimento da tecnologia, que oferece novas oportunidades de fraude em ambientes empresariais já conhecidos e constituídos, acrescenta o entrevistado #3.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Em resumo, ao discutir como os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias têm gerado mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, as evidências mostram que não se trata de uma relação causal linear e direta. Ou seja, outros fatores podem atuar nesta relação. Assim, a partir dos fundamentos conceituais desta pesquisa e desta análise de dados, foi desenvolvido um modelo mostrado na Figura 3, baseado em cinco fatores: (i) os

eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias; (ii) os grupos de aplicação da contabilidade forense; (iii) as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa; (iv) conhecimento e habilidades do profissional; e (v) significado atribuído à contabilidade forense.

Os eventos deflagradores da utilização dos dados contábeis e da contabilidade forense são deflagrados ao longo da apuração de uma denúncia. As denúncias, à luz da Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson (2015), podem ser classificadas como eventos críticos, visto o grau de importância dado pela empresa e os recursos alocados para seu tratamento, principalmente, após deflagração da operação Lava Jato pela polícia federal brasileira. Soma-se à esta criticidade, a necessidade de adequação a um ambiente empresarial mais regulado e atento aos casos de fraude e corrupção.

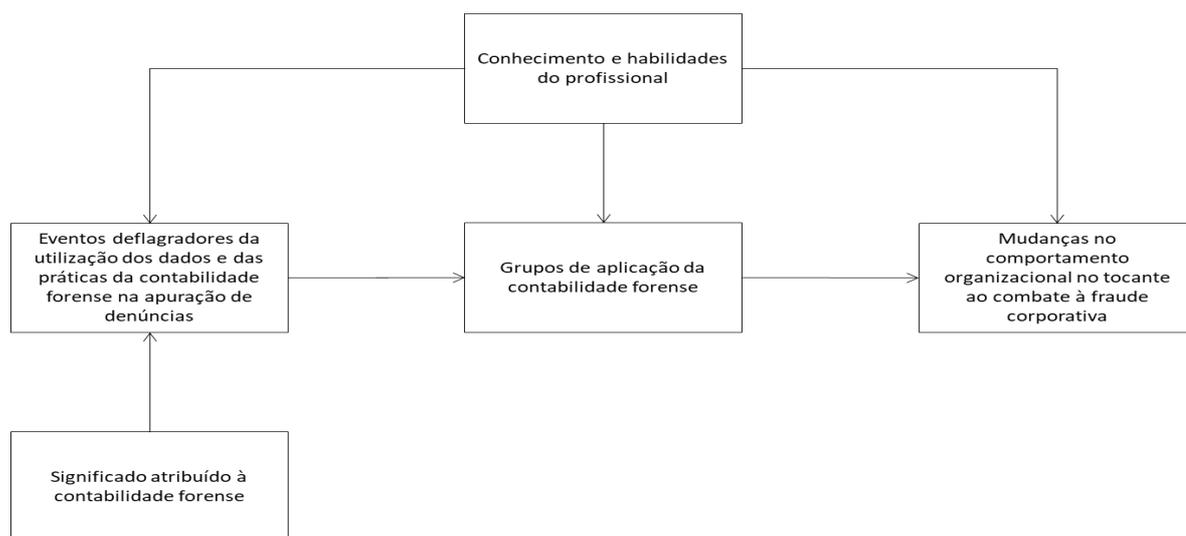


Figura 3: Modelo conceitual das mudanças no comportamento organizacional orientado ao combate de fraudes corporativas

Fonte: Elaborado pelos autores.

São seis os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias: apurações de denúncias de maneira geral, apurações de denúncias relacionadas a contratos, indícios de desvios de grandes somas de dinheiro ou patrimônio, indícios de assimetria informacional; indícios de fragilidades ou ausências em controles internos, e identificação de atos premeditados de manipulação ou omissão de operações financeiras e alterações de documentos suportes de registros contábeis de uma entidade. Essas denúncias, por sua vez, que demandam a utilização da contabilidade forenses, vai definir os grupos de fraudes corporativas onde serão aplicados a contabilidade forense, visto que não são todos os tipos de denúncias que demandam a utilização dos dados contábeis e das práticas de contabilidade forense. Por exemplo, os casos de nepotismo ou assédio.

Com base no conceito “Árvore da Fraude”, desenvolvido pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), em 2010, Pereira et al. (2014) apresentam os três grupos de fraudes corporativas: corrupção, apropriação indevida de ativos e demonstrações financeira fraudulentas. Esses grupos de fraudes podem ser objeto das apurações de denúncias, que utilizarão os dados contábeis e as práticas de contabilidade forense, após a deflagração dos eventos que originaram a necessidade da sua utilização. Nesta pesquisa, as evidências indicam que o grupo das demonstrações fraudulentas é o único grupo de consenso entre os entrevistados.

Além do conceito corrupção, já debatido no capítulo dos fundamentos conceituais desta pesquisa, a apropriação indevida de ativo, configura-se pela utilização de procedimentos não convencionais, por parte de um indivíduo, no intuito de subtrair o ativo da entidade ou utilizá-lo para benefício próprio. Por fim, o conceito demonstrações financeiras fraudulentas trata-se

da divulgação de demonstrativos financeiros cujas informações reportadas não representam a realidade do patrimônio de uma entidade. Tal assimetria é concebida de forma intencional pelos administradores da entidade, no intuito de obter algum benefício ilícito e gerando perdas para os que se utilização destas informações. (Perera, Freitas, & Imoniana, 2014). Com isso, os eventos deflagradores da utilização da contabilidade forense geram uma sequência de alterações no comportamento individual e coletivo, mudanças nos recursos utilizados pelas empresas, além de gerar novos eventos. Todo este movimento, somado a outros eventos identificados nesta pesquisa, geram as mudanças observadas no comportamento organizacional no tocante à fraude e corrupção, a saber: adoção das práticas de *compliance*; adoção das práticas de contabilidade forense; novo ordenamento jurídico, e investimentos em capacitações.

A Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson et al. (2015), define que os eventos podem gerar mudanças nos comportamentos individuais ou coletivos, nas características dos recursos de uma ou várias entidades e a criação de eventos subsequentes. Morgeson et al. (2015) cita como exemplo de evento, o escândalo da fraude contábil da empresa norte americana Enron, que gerou novos eventos, dentre eles a falência da própria empresa e da empresa de auditoria e consultoria Arthur Andersen LLP. O caso citado por Morgeson et al. (2015) encaixa-se na análise das mudanças ocorridas no mundo quanto ao combate à fraude e corrupção. Pois, após este evento, diversos outros eventos semelhantes ocorreram no mundo e no Brasil, gerando uma sequência de mudanças de comportamento, das características dos recursos e a geração de novos eventos que geram as mudanças no comportamento organizacional observadas (Morgeson et al, 2015). Também pode-se observar pelas lentes de Teoria de Sistemas de Eventos que o processo de mudanças é contínuo, pois com o surgimento e aperfeiçoamento da contabilidade forense e das demais ferramentas de apoio ao combate à fraude e corrupção, outras mudanças estão por vir.

A sequência de eventos que culminam nas mudanças no comportamento organizacional sofre influências dos eventos gerados pela tentativa de definir o significado do conceito contabilidade forense. Pois com o debate dos conceitos de contabilidade forense, ocorrem novas definições, aplicações e práticas, que serão adotadas nos trabalhos de apuração de denúncias, alterando os eventos deflagradores, os grupos de aplicação e o comportamento corporativo quanto ao combate à fraude e corrupção.

A Teoria de Sistema de Eventos define evento como a interação de duas ou mais entidades (os atores sociais envolvidos com a organização em foco, influências do setor etc.). Observa-se que a interação entre os conceitos de contabilidade forense com o conceito de *compliance* também geraram eventos que deflagraram as mudanças ocorridas no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa e nas práticas de apurações internas de denúncias de fraude e corrupção (Morgeson et al, 2015).

Aquino e Imoniana (2017) apresentam a contabilidade forense como um ramo da contabilidade que se utiliza dos conceitos contábeis para registro e mensuração do patrimônio e das práticas de auditoria para identificar indícios ou evidências de fraude. Neste contexto, a contabilidade forense assume o papel de ferramenta de investigação, detecção e prevenção às fraudes corporativas e ações de corrupção. (Aquino & Imoniana, 2017). Já Carneiro et al. (2016) apresenta a contabilidade forense como a ciência que reúne os conceitos de contabilidade, finanças, legal e administrativo, e se utilizando das práticas de auditoria, desempenha atividades investigativas na busca por evidências de fraudes financeiras. Nesta pesquisa, o significado direcionador é a contabilidade investigatória, que pode dar o tom nos eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas de contabilidade forense na apuração de denúncias. E este significado pode atuar como fator contributivo para compreender os eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias, os grupos de aplicação da contabilidade forense e as mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, neste novo cenário.

Finalmente, da mesma forma que foi visto no conceito de contabilidade forense, é possível observar pela lente da Teoria de Sistemas de Eventos, desenvolvida por Morgeson et al (2015), os eventos deflagraram o aparecimento dos profissionais que atuam na área da contabilidade forense. Estes eventos também geram eventos subsequentes que deflagraram as mudanças ocorridas no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa e nas práticas de apurações internas de denúncias de fraude e corrupção (Morgeson et al, 2015). Estas alterações também são geradas quando da inclusão de novos profissionais que atuam na área de apuração de denúncias de fraudes corporativas, além do aprimoramento dos profissionais que já atuam. Gerando o aumento da demanda por soluções de treinamento e de certificação destes profissionais, além suprir a demanda crescente por parte das entidades privadas e públicas de serviços relacionados ao combate à fraude corporativa e corrupção.

6. CONCLUSÃO

Esta pesquisa qualitativa exploratória analisa a relação entre eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa. Desta forma, esta pesquisa contribui com uma pesquisa empírica na estrutura da Diretoria de Conformidade e Governança da Petrobras, maior empresa do país e principal envolvida nas transações investigadas no âmbito da operação Lava Jato. Assim, apresenta um modelo baseado em cinco fatores que apresenta a dinâmica entre eventos deflagradores da utilização dos dados e das práticas da contabilidade forense na apuração de denúncias e mudanças no comportamento organizacional no tocante ao combate à fraude corporativa, à luz da Teoria de Sistemas de Eventos, de Morgeson *et al.* (2015). Ao fazer isto, mostra as mudanças que estão ocorrendo no mundo corporativo impactadas pelo significado atribuído à contabilidade forense pelos profissionais envolvidos com esta prática e pela necessidade de formar esses profissionais, em função das demandas.

Quanto às implicações práticas, este estudo mostra direcionadores para os gestores de áreas de *Compliance*, Apuração de Denúncias no tocante à formação e capacitação das equipes envolvidas com estas atividades. Também fornece insights para que a Academia atualize suas grades curriculares e prepare melhor estes futuros profissionais. Entretanto, trata-se de um estudo de caso único, embora conduzido em uma organização que esteve no centro das investigações da Lava Jato, não podendo generalizar os seus resultados. Daí a sugestão para estudos futuros de estender esta pesquisa para outras organizações envolvidas na operação Lava Jato, inclusive em outros países, para fins de comparabilidade.

REFERÊNCIAS

- AICPA – American Institute of Certified Public Accountants. (2019). Statement on Standards for Forensic Services No. 1. Disponível em: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/forensicandvaluation/resources/standards/downloadabledocuments/ssfs-no-1.pdf>. Acesso em Out. 2019.
- Alioua, H., & Simon, F. (2017). Managing time pacing in organizations transitioning to a project-based mode—3 cases studies of two multinational companies. *International Journal of Project Management*, 35(8), 1427-1443.
- Amaral, M. A., & Moraes dos Santos, O. (2017). Efeito no preço das ações de empresas punidas por corrupção no âmbito do FCPA. *Revista Universo Contábil*, 13(2).
- Aquino, A. A. & Imoniana, J. O., (2017). Contabilidade Forense e Perícia Contábil: Um estudo fenomenográfico. *Revista Organizações em Contexto*, 13(26), 101-126.
- Beeler, L., Zablah, A., & Johnston, W. J. (2017). How critical events shape the evolution of sales organizations: A case study of a business-to-business services firm. *Journal of Business Research*, 74, 66-76.

- Boritz, J. E., Kochetova-Kozloski, N., & Robinson, L. (2014). Are fraud specialists relatively more effective than auditors at modifying audit programs in the presence of fraud risk? *The Accounting Review*, 90(3), 881-915.
- Brasil, (2000). Decreto nº 3.678 de 30 de novembro de 2000. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, do http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3678.htm
- _____, (2013). Lei n. 12.846, de 1 de agosto de 2013. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, do http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12846.htm
- _____, (2015). Decreto n. 8.420, de 18 de março de 2015. Recuperado em 08 de outubro de 2019, do http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm
- Cao, Z., & Narayanamoorthy, G. S. (2014). Accounting and litigation risk: evidence from Directors' and Officers' insurance pricing. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 1-42.
- Carneiro, Y. F. F., Szuster, N. S., Siqueira, J. R. M., & Fonseca, A. C. P. (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*, 21(3), 56-73.
- Conselho Federal de Contabilidade, (2003). Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TI 01 – Da Auditoria Interna. Recuperado em 4 de agosto de 2019, do http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_986.pdf
- Chen, F., & Li, Y. (2013). Voluntary adoption of more stringent governance policy on audit committees: Theory and empirical evidence. *The Accounting Review*, 88(6), 1939-1969.
- Choi, Y. H., Park, H. J., & Choi, S. J. (2018). Impact of Emotional Harassment on Firm's Value. *Frontiers in psychology*, 9.
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2007). COSO Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada. Recuperado de: <https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>. Acesso em Jan. 2019.
- Da Silva, G. R., & de Sousa, R. G. (2017). A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(30), 46-56.
- De Araújo, E. C. C., dos Santos Rodrigues, V. R., Monte-mor, D. S., & Correia, R. D. (2018). Corrupção e valor de mercado: os efeitos da Operação Lava Jato sobre o mercado de ações no Brasil. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 17(51), 41-58.
- De Oliveira Medeiros, C. R., & da Silveira, R. A. (2017). A Petrobrás nas teias da corrupção: mecanismos discursivos da mídia brasileira na cobertura da Operação Lava Jato. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11(31), 11-20.
- Dos Santos Filho, C. R., Carlos, F. A., & da Costa, F. M. (2017). Habilidades Relevantes para a Perícia Contábil Criminal: A Percepção dos Peritos e Delegados da Polícia Federal. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 11(1).
- Eisenhardt, K. M. (1989). Building theories from case study research. *Academy of management review*, 14(4), 532-550.
- Everett, J.; Neu, D. & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32 (6), 513-542.
- Estadão, versão online, disponível em <https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/lava-jato-abre-fase-57>, acesso em Out. 2019
- Gil, A. C. (2009). Estudo de caso. São Paulo: Atlas.
- Guan, Y., Arthur, M. B., Khapova, S. N., Hall, R. J., & Lord, R. G. (2018). Career boundarylessness and career success: A review, integration and guide to future research. *Journal of Vocational Behavior*.
- Hair, J., Babin, B., Money, A., & Samouel, P. (2005). Fundamentos de métodos de pesquisa em administração. *Bookman Companhia Ed.*

- Hoffman, V. B., & Zimbelman, M. F. (2009). Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk? *The Accounting Review*, 84(3), 811-837.
- Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession?. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4(1).
- Huber, W., & DiGabriele, J. A. (2015). What is the purpose of research in forensic accounting?. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 11(1), 30-49.
- Huq, F. A., Chowdhury, I. N., & Klassen, R. D. (2016). Social management capabilities of multinational buying firms and their emerging market suppliers: An exploratory study of the clothing industry. *Journal of Operations Management*, 46, 19-37.
- Imoniana, J. O., Antunes, M. T. P., & Formigoni, H. (2013). The forensic accounting and corporate fraud. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 10(1), 119-144.
- King, N. Using templates in the thematic analyses of text. In: Cassell, C.; Symon, G. (ed.) *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London:Sage, 2004. 256-270.
- McCluney, C. L., Bryant, C. M., King, D. D., & Ali, A. A. (2017). Calling in Black: a dynamic model of racially traumatic events, resourcing, and safety. *Equality, Diversity and Inclusion: An International Journal*, 36(8), 767-786.
- Maher, M. W. (1981). 1980 Competitive Manuscript Award: The Impact of Regulation on Controls: Firms' Response to the Foreign Corrupt Practices Act. *Accounting Review*, 751-770.
- Morgeson, F. P., Mitchell, T. R., & Liu, D. (2015). Event system theory: An event-oriented approach to the organizational sciences. *Academy of Management Review*, 40(4), 515-537.
- Odebrecht. (2016). Políctia da Odebrecht S.A. sobre Conformidade com Atuação Ética, Íntegra e Transparente. Recuperado em 6 de fevereiro de 2019, do <https://www.odebrecht.com/pt-br/governanca/conformidade>
- Perera, L. C. J., de Freitas, E. C., & Imoniana, J. O. (2014). Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 03-30.
- Petrobras. (2015). Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção. Recuperado em 19 de janeiro de 2019, do <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/governanca-corporativa/instrumentos-de-governanca/programa-petrobras-de-prevencao-da-corrupcao>
- Reimann, F., Kosmol, T., & Kaufmann, L. (2017). Responses to Supplier-Induced Disruptions: A Fuzzy-Set Analysis. *Journal of Supply Chain Management*, 53(4), 37-66.
- Ribeiro, A. A. D., Rodrigues, R. N., Prazeres, R. V., & de Araújo, J. G. (2016). Um Estudo Sobre a Relevância da Contabilidade Forense como Instrumento de Investigação: A Percepção de Profissionais Ligados ao Combate à Lavagem de Capitais. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 6(1), 45-75.
- Silva, A. H. C., Abreu, C. L. D., & Couto, D. C. D. F. (2018). Evolução do controle interno no setor público: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 22(2), 20-38.
- Stake, R. E. (2005). Qualitative Case Studies. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The Sage handbook of qualitative research* (pp. 443-466). Thousand Oaks, CA: Sage Publications Ltd.
- Yin, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos* (2001). Porto Alegre: Bookman.
- Weick, K. E. 1995. Sensemaking in organizations. Thousand Oaks, CA: Sage.