

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

ANTÔNIO EDSON MACIEL DOS SANTOS

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

LILIANE CRISTINA SEGURA

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

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

1 INTRODUÇÃO

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, este estudo tem, como objetivo, identificar quais foram os efeitos na aprendizagem para a Auditoria Interna na mitigação do risco de corrupção em empresas, denominadas, neste estudo, por A, B, C e D, envolvidas com a Operação Lava Jato, comparando o antes e o depois do evento.

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

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

Este estudo se propõe a oferecer uma contribuição científica, pouco explorada no Brasil, bem como fornecer subsídio para que o IIA promova discussões sobre o tema, pelos debates e seminários, motivando a comunidade de Auditoria Interna a pesquisar e refletir sobre o tema, bem como uma referência para que as Auditorias Internas de outras organizações possam aplicar de forma prática e ajudar suas empresas na mitigação do risco de corrupção.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Aprendizagem organizacional

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

Argyris e Schon (1978) tratam a aprendizagem organizacional como processo de identificação e correção de erros. Para os autores, o erro é considerado como um desvio cometido entre as intenções dos colaboradores e a consolidação deste. Assim, os indivíduos da organização experimentam uma situação de problema e procuram resolvê-lo.

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

Para Leonard-Barton (1992), uma competência pode ser considerada como um sistema, o que impossibilita a concentração exclusiva em elementos individuais. Assim sendo, pode-se destacar que as interações múltiplas entre os indivíduos, os processos, a organização e a cultura são fundamentais para o desenvolvimento de competências.

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

2.2 Cultura organizacional

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

À vista disso, Rebelo (2006) associou cultura organizacional com a cultura de

aprendizagem, quando define cultura de aprendizagem como aquela orientada para promoção e facilitação de aprendizagem dos indivíduos e o compartilhamento e disseminação do aprendido.

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

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

Denison e Mishra (1995), na tentativa de identificar alguns traços essenciais de uma teoria da cultura da organização, trazem o conceito de adaptabilidade, como um traço da cultura organizacional. Na adaptabilidade, uma organização eficaz deve desenvolver normas e crenças que apoiem sua capacidade de receber e interpretar sinais de seu ambiente e traduzi-los em mudanças cognitivas, comportamentais e estruturais. Trata-se da capacidade de mudança interna em resposta às condições externas.

2.3 Corrupção e seus conceitos

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

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

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

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

Sá e Hoog (2010) acrescentam que esse comportamento se apresenta de diversas formas para o ato corrupto e ocorre quase sempre por intermédio da prática de expedientes escusos, arrolando comissões, propinas e uso particular do patrimônio público.

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

Os efeitos da corrupção são ainda mais nefastos em Estados menos desenvolvidos, como o brasileiro que, devido às suas carências estruturais, não supre as condições mínimas de serviços básicos à grande parte de sua população. Também não seria exagero admitir que a

profusão de escândalos de corrupção que eclodem cotidianamente já revelaram que o evento no Brasil é suprapartidário, pois não se vincula nem se subordina a partidos políticos específicos (SACRAMENTO; PINHO, 2016).

2.4 Corrupção no Brasil e os principais casos

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

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

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

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

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

Para demonstrar os principais acontecimentos de corrupção dos últimos anos, Lima (2012) destaca os casos de corrupção mais notórios dos últimos 30 anos, que podem ser vistos na Tabela 1.

Tabela 1 - Principais casos de corrupção no Brasil

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

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

2.5 Operação Lava Jato

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

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

A operação Lava Jato é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve. Estima-se que o volume de recursos desviados dos cofres da Petrobras, maior estatal do país, esteja na casa de bilhões de reais. Soma-se a isso a expressão econômica e política dos suspeitos de participar do esquema de corrupção que envolve a companhia. No primeiro momento da investigação, desenvolvido a partir de março de 2014, perante a Justiça Federal em Curitiba, foram investigadas e processadas quatro organizações criminosas lideradas por doleiros, que são operadores do mercado paralelo de câmbio (MPF, 2019).

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

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

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

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

2.6 Origem, Evolução e Importância da Auditoria Interna

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

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

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

Key (2012) afirma que foi na Revolução Industrial, na Inglaterra, que a Auditoria ganhou mais importância. As organizações contrataram contadores para checar os registros

financeiros, sendo uma forma de testar os livros contábeis e gerar evidências de que estavam corretos.

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

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

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

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

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

Peppers (2017) explicita que os auditores internos estão ganhando protagonismo nas organizações, transformando-se em assessores de confiança e participando da mesa de decisões estratégicas para a organização. Nesse sentido, o IBGC (2018) concluiu que a Auditoria Interna é essencial para a existência de um sistema de governança corporativa eficaz, sendo uma das mais importantes fontes de informação para o Comitê de Auditoria e, conseqüentemente, para o Conselho de administração, nos temas referentes a controles internos, gerenciamento de riscos e conformidade.

2.7 Independência e Objetividade da Auditoria Interna

Este atributo de Auditoria Interna merece um destaque à parte, pois é considerado um dos requisitos fundamentais para a existência e eficiência da Auditoria Interna.

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

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

Independência é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de Auditoria Interna de conduzir as responsabilidades de Auditoria Interna de maneira imparcial. Para atingir o grau de independência necessário para conduzir eficazmente as responsabilidades da atividade de Auditoria Interna, o executivo chefe de auditoria tem acesso direto e irrestrito à alta administração e ao conselho. **Objetividade** é uma atitude mental imparcial que permite aos auditores internos executarem os trabalhos da auditoria de maneira a confiarem no resultado de seu trabalho e que não seja feito nenhum comprometimento da qualidade. A objetividade requer que os auditores internos não subordinem a outras pessoas o seu julgamento em assuntos de auditoria.

O IBGC (2015, p. 90), no seu *Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa*, recomenda que a Auditoria Interna deve reportar-se ao Conselho de

Administração, com o apoio do Comitê de Auditoria. Sua competência é verificar o funcionamento dos controles internos e se os regulamentos, instruções e políticas estão sendo observados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracterizou-se como explicativa, uma vez que tem como preocupação identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos da

explicação dos efeitos do aprendizado que as Auditorias Internas tiveram com a Operação Lava Jato (GIL, 2008).

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

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

O tipo de amostra escolhido foi não-probabilística por acessibilidade ou por conveniência, que, segundo Beuren *et al.* (2016), justifica-se por se tratar de amostragem por julgamento, não sendo possível estabelecer – com precisão – a variabilidade amostral, bem como não estimar o erro amostral.

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

Nesse caso, para a coleta de dados, foi aplicada a entrevista semiestruturada para 06 dos respondentes que, na visão de Beuren *et al.* (2006), permite maior interação e conhecimento da realidade do entrevistado. Para a entrevista da empresa **D**, foi aplicada uma entrevista não-estruturada, uma vez que a empresa apresentou características diferentes das demais empresas, não permitindo a comparação com as outras entrevistas.

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

A CGU (Controladoria Geral da União, 2009) anuncia o fenômeno da corrupção. Ao contrário do que se pensa, não afetou somente governos, mas, também, indistintamente, cidadãos, entidades públicas e instituições privadas: (a) provocando a concorrência desleal; (b) comprometendo o crescimento econômico, e (c) inibindo novos investimentos. O país inteiro foi prejudicado.

4 RESULTADOS OBTIDOS

Os resultados obtidos serão apresentados nos quadros a seguir, conforme objetivos específicos da pesquisa, relacionados com a abordagem dos autores pesquisados.

Quadro 1 – Objetivo Especifico 1 - identificar quais foram os aprendizados que as Auditorias Internas obtiveram após a Lava Jato

Principais Aprendizados	Análise das Entrevistas
(i) maior foco na mitigação do risco de corrupção	Todos os entrevistados da empresa A responderam que passaram a ter uma matriz de riscos de corrupção, elaborada pela área de gestão de riscos e conformidade, enquanto as empresas B e C responderam que não possuem uma matriz específica para risco de corrupção, mas dedicam tempo e uso de tecnologia para ajudar na mitigação desse risco, bem como a auditoria dos programas de <i>compliance</i> o risco de corrupção é identificado em cada processo auditado, corroborando com a visão de Rittenberg (2013), que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas.

(ii) priorização de investimentos em aumento de pessoal, treinamentos e tecnologia	Ficaram evidentes os investimentos em pessoal, bem como o reconhecimento dos profissionais da Auditoria Interna. Na empresa A , manteve-se o cargo de gerente executivo para os entrevistados 01 e 02, enquanto o entrevistado 3 respondeu que o cargo foi alterado de gerente geral para gerente executivo, considerado uma promoção. A empresa B passou de gerência para diretoria, contemplando as funções de <i>compliance</i> , a empresa C criou uma diretoria abrangendo riscos e <i>compliance</i> e a empresa D criou uma vice-presidência de GRC para fornecer serviços ao mercado.
(iii) melhoria da eficiência e qualificação da Auditoria Interna	Todas as empresas responderam que passam por algum tipo de avaliação de qualidade da função da Auditoria Interna, ou pelo Comitê de Auditoria, ou por consultorias especializadas ou pelo IIA. Na empresa A , dois entrevistados responderam que já possuem uma avaliação internacional de Auditoria Interna, realizada pelo IIA, enquanto as empresas B e C possuem avaliações de seus respectivos Comitês de Auditoria e no momento não está nos planos obter uma avaliação externa do IIA. Nesse sentido, o IBGC (2018) destacou que em meio ao ambiente de negócios cada vez mais desafiador e sujeito a mudanças tecnológicas e culturais cada vez mais rápidas.
(iv) criação de oportunidade de negócio.	A empresa D passou a oferecer o serviço de Auditoria Interna, Riscos e <i>Compliance</i> ao mercado, além de oferecer às outras empresas do mesmo grupo, vindo ao encontro do que Patriotta (2003) defendeu, que o resultado da aprendizagem organizacional se traduz pela produção de nova competência, ou seja, da habilidade de aplicar novos conhecimentos para melhorar o desempenho de determinada atividade ou, ainda, uma nova rotina ou processo adotado pela organização.

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

Quadro 2 – Objetivo Específico 2 - avaliar o quanto a Auditoria Interna é independente para reportar os casos de corrupção nas organizações pesquisadas.

Atributos de Independência e Objetividade	Análise das Entrevistas
(i) Reporte da Auditoria Interna	Todos os entrevistados responderam que a Auditoria Interna se reporta ao Conselho de Administração, por meio do Comitê de Auditoria, corroborando com o IIA, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39) é que independência dentro da organização se alcança de forma efetiva quando o executivo chefe de auditoria se reporta funcionalmente ao Conselho de Administração.
(ii) Estatuto/Regimento da Auditoria Interna	Outro aspecto relevante é o estatuto ou regimento, onde 100% dos respondentes confirmaram que existe um documento onde formaliza a forma de atuação, fortalecendo a independência e as atividades da Auditoria Interna, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39), onde destaca que um dos exemplos de provar a independência é a aprovação pelo conselho do estatuto da Auditoria Interna.
(iii) Autonomia para demissão do responsável pela Auditoria Interna	100% dos entrevistados responderam que somente o Conselho de Administração tem autonomia para demitir ou destituir o responsável pela Auditoria Interna, conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39) onde destacou que um dos exemplos de provar a independência é que o Conselho de Administração aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria.
(iv) Aprovação do plano da Auditoria Interna	100% dos entrevistados responderam que a aprovação do Plano de Auditoria é realizada pelo Conselho de Administração, que segundo o IIA conforme a Norma de Atributo 1100 — Independência Organizacional (IIA, 2017, p. 39), onde destaca que um dos exemplos de provar a independência é a aprovação do plano de Auditoria pelo Conselho de Administração.

(v) Pressão para alterar resultados do trabalho da Auditoria Interna	100% dos entrevistados responderam que nunca receberam quaisquer pressões para alterar resultados dos trabalhos. O que evidencia um bom sinal de independência, corroborando com o IBGC (2018) que salientou que a Auditoria Interna só pode conduzir ao aprimoramento dos processos se for executado sem interferência e pressões, somente com independência e objetividade o auditor conquista a confiança da organização.
--	--

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

Quadro 3 – Objetivo Especifico 3 - Entender o quanto as Auditorias Internas estão preparadas para mitigar o risco de corrupção para que não volte a se materializar.

Preparação da Auditoria Interna para mitigar o risco de corrupção	Análise das Entrevistas
(i) Avaliação do risco de corrupção	Todos os entrevistados responderam que o risco de corrupção é avaliado, porém somente a empresa A possui uma matriz de riscos de corrupção; as outras empresas avaliam o risco de corrupção nos processos auditados. Na empresa A , a avaliação de risco é realizada pela área de Gestão de Riscos e Conformidade, enquanto, na empresa B e C , é realizado pela Auditoria Interna que estão sob a mesma diretoria de riscos e de conformidade.
(ii) % do plano de Auditoria dedicado ao risco de corrupção	Nenhuma das empresas pesquisadas informou qual o percentual do Plano de Auditoria é dedicado ao risco de corrupção, contrariando Rittenberg (2013) que defendeu que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento foi focado nessas atividades, e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos, considerando também o risco de <i>compliance</i> e avaliar se os controles implementados são efetivos para endereçar esses riscos, estudando suas causas e como mitigá-las.
(iii) Auditoria dos controles para mitigar o risco de corrupção	Nas empresas A e B a Auditoria Interna já auditou os controles que a organização possui para mitigar o risco de corrupção enquanto na empresa C essa atividade não foi realizada, indo ao encontro da recomendação do IIA (2017), que recomendou que a Auditoria Interna audite a gestão de risco de fraude, podendo incluir investigação inicial ou completa de suspeita de fraude, análise de causa-raiz e recomendações de melhoria de controle.
(iv) A Operação Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção	Quando perguntado se a Lava Jato mudou a forma de auditar os controles do risco de corrupção, somente o respondente 2 da empresa A disse que não, enquanto que a maioria respondeu que sim, corroborando com Moreau (2003) de que a Auditoria Interna posiciona-se claramente na cadeia de riscos e define-se sempre como uma atividade independente e objetiva, mas ultrapassa a aprovação da conformidade, proporcionando aconselhamento e avaliando os processos de gestão de riscos.

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

Quadro 4 – Objetivo Especifico 4 - comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao *International Professional Practices Framework (IPPF)* do IIA.

Principais Aderências ao IPPF	Análise das Entrevistas
(i) Qual a periodicidade da avaliação de riscos realizada pela Auditoria Interna na sua organização?	Todos os entrevistados responderam, por um lado, que a avaliação de riscos é realizada uma vez ao ano; por outro lado, Chambers (2014) ressaltou que deve ser feito no mínimo uma vez ao ano, sendo mandatório. Nesse sentido, deveria ser realizado mais de uma vez ao ano.

(ii) A Auditoria já auditou o programa de conformidade/ <i>Compliance</i> da organização?	Todos os entrevistados responderam que a Auditoria Interna já fez alguma auditoria no programa de <i>compliance</i> das empresas pesquisadas, corroborando com o IIA (2014) que descreveu nas orientações para Auditoria de Programa anticorrupção, destacou que a Auditoria Interna deve avaliar a eficácia dos programas antissuborno e anticorrupção, para ajudar a antecipar os riscos e identificar a existência de incidentes potenciais e reais.
(iii) A Auditoria já realizou algum trabalho focado no canal de denúncia, com o objetivo de assegurar a eficiência e confidencialidade?	Todas as empresas responderam que já realizaram auditorias no canal de denúncia com objetivo de testar a confidencialidade e a eficiência do processo, corroborando com Rittenberg (2013), que salientou que a Auditoria Interna deve avaliar regularmente os riscos das áreas auditadas, quando seu planejamento foi focado nessas atividades, e destaca o papel-chave para ajudar a organização a entender seus riscos, considerando também o risco de <i>compliance</i> .
(iv) A Auditoria Interna comunica a administração ou comitês adequados quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização?	Na empresa A , 100% dos respondentes disseram que a Auditoria comunica a administração e comitês quando identifica algum sinal de cultura de corrupção na organização, enquanto o respondente 4 disse que não, bem como a empresa C , o que defende Chatterjee <i>et al.</i> (2016) A auditoria da cultura apoia a entrega de valor à parte interessada ao permitir que as organizações gerenciem o risco proativamente e corrijam falhas de controle interno reativamente, antes que as coisas deem errado.

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

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

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

Cabe destacar que a Auditoria Interna da empresa **D** se transformou numa unidade de negócio e passou a oferecer serviços de Governança, Riscos, *Compliance* e Auditoria Interna às empresas do próprio e principalmente ao mercado, utilizando seu aprendizado na Lava Jato e oferecendo sua experiência a outras organizações, corroborado por Patriotta (2003), que afirmou que o resultado da aprendizagem organizacional se traduz pela produção de nova competência e no desenvolvimento de novas habilidades.

Em relação ao objetivo **2**, as Auditorias Internas demonstraram-se bem independentes, o que ficou claro na objetividade de seus respectivos responsáveis. Cabe destacar que a independência foi fortalecida pela criação dos Comitês de Auditoria, com a participação de um membro independente, que foi identificado em todas as empresas pesquisadas, sendo um órgão que todas as auditorias se reportam tecnicamente, corroborado pelo IBGC (2015, p. 90), no seu *Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa*, que recomenda que a Auditoria Interna deve reportar-se ao Conselho de Administração, com o apoio do Comitê de Auditoria.

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

Em relação ao objetivo 4, que foi comparar o quanto a prática das Auditorias Internas das empresas envolvidas na operação Lava Jato está aderente ao IPPF – Orientações Suplementares – Auditoria de Programas antissuborno e anticorrupção, emitida pelo IIA, concluiu-se que essa aderência é parcial por parte das empresas pesquisadas. Não se identificou nenhuma auditoria voltada para a cultura da organização, buscando identificar se há indícios de algo tóxico na cultura.

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

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

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

FILGUEIRAS, Fernando. A tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião Pública**, Campinas, v. 15, n. 2, 2009. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762009000200005. Acesso em: 30 jan. 2018.

FIQUEIREDO, Luciano Raposo. **Revoltas, fiscalidade e identidade colonial na América Portuguesa: Rio de Janeiro, Bahia e Minas Gerais, 1640-1761**. 1996. Tese (Doutorado em História) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 1996.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Trabalho e das Organizações, Faculdade de Psicologia e Ciências da Educação, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

TAKAHASHI, A. R. W.; FISCHER, A. L. *Aprendizagem Organizacional como Mudança* THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)**. Tradução IIA. São Paulo, 2016. 25 p. Título original: *International Professional Practices Framework (IPPF)*. Cultural e Institucionalização do Conhecimento. **Revista ADM, MADE**, v. 11, n. 3, 2007.

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