

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VANESSA KARLA REBOUÇAS DA SILVA

**INTERCONEXÃO ENTRE AS ABORDAGENS ACADÊMICAS E DE
GESTÃO SOB A ÓTICA DAS PRÁTICAS DE RESPOSTA À FRAUDE
CONTRA O SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

JOÃO PESSOA – PB

2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VANESSA KARLA REBOUÇAS DA SILVA

**INTERCONEXÃO ENTRE AS ABORDAGENS ACADÊMICAS E DE
GESTÃO SOB A ÓTICA DAS PRÁTICAS DE RESPOSTA À FRAUDE
CONTRA O SETOR PÚBLICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestra em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para o Setor Público.¹

Orientador: Profa. Dra. Rossana de Sousa Guerra.

JOÃO PESSOA – PB

2020

¹ O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001.

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

55861 Silva, Vanessa Karla Rebouças da.
INTERCONEXÃO ENTRE AS ABORDAGENS ACADÊMICAS E DE GESTÃO
SOB A ÓTICA DAS PRÁTICAS DE RESPOSTA À FRAUDE CONTRA O
SETOR PÚBLICO BRASILEIRO / Vanessa Karla Rebouças da
Silva. - João Pessoa, 2020.
111 f. : il.

Orientação: Rossana Guerra de Sousa.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCSA.

1. Corrupção. 2. Administração pública. 3. Medidas
anticorrupção. I. Sousa, Rossana Guerra de. II. Título.

UFPB/BC

VANESSA KARLA REBOUÇAS DA SILVA

**INTERCONEXÃO ENTRE AS ABORDAGENS ACADÊMICAS E DE GESTÃO
SOB A ÓTICA DAS PRÁTICAS DE RESPOSTA À FRAUDE CONTRA O SETOR
PÚBLICO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Mestra em Ciências Contábeis do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.

Linha de Pesquisa: Informação Contábil para o Setor Público.

Dissertação defendida em: 28/02/2020

BANCA EXAMINADORA

ROSSANA GUERRA
DE SOUSA:4780817

Assinado de forma digital por
ROSSANA GUERRA DE
SOUSA:4780817
Dados: 2020.04.03 09:56:44
-03'00'

Profª. Dra. Rossana Guerra de Sousa
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPB
Presidente da Banca

Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPB
Examinador Interno

Prof. Dr. Luiz Carlos Marques dos Anjos
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – UFPE
Examinador Externo

Emitido em 03/04/2020

DOCUMENTO COMPROBATÓRIO (ANEXO) Nº 56/2020 - PPGCC (11.00.52.03)
(Nº do Documento: 705)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 14/04/2020 10:44)
DIMAS BARRETO DE QUEIROZ
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
1859411

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número: **705**, ano: **2020**, documento (espécie): **DOCUMENTO COMPROBATÓRIO (ANEXO)**, data de emissão: **14/04/2020** e o código de verificação: **404379ccc0**

Emitido em 03/04/2020

DOCUMENTO COMPROBATÓRIO (ANEXO) Nº 56/2020 - PPGCC (11.00.52.03)
(Nº do Documento: 715)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 17/04/2020 12:06)
ROSSANA GUERRA DE SOUSA
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
2204250

Para verificar a autenticidade deste documento entre em <https://sipac.ufpb.br/documentos/> informando seu número:
715, ano: **2020**, documento (espécie): **DOCUMENTO COMPROBATÓRIO (ANEXO)**, data de emissão:
17/04/2020 e o código de verificação: **866177f42d**

À minha grande e maravilhosa família, o
mais precioso de todos os bens, pelo carinho,
amor e cuidado.

AGRADECIMENTOS

Ao meu Deus, por sua bondade e misericórdia. Ele me molda, me guia, coloca as pessoas certas ao meu lado e é o meu sustento e abrigo em todas as fases da minha vida. No período do mestrado não foi diferente. Tudo que tenho e sou vem dEle. “Ainda que minha mente e o meu corpo enfraqueçam, Deus é minha força, Ele é tudo que eu sempre preciso” (Salmos 73:26).

À minha mainha, Joalba Gleybe Rebouças Guedes, e à minha mamãe (e avó), Aldeiza Rebouças Guedes, que sempre fizeram o possível pra me dar educação de qualidade e não somente me incentivam a ter sonhos, mas também me ajudam a realizá-los. Vocês são as minhas maiores inspirações. Todo meu amor. Daqui até a eternidade.

Ao meu painho, Gilvan Galdino da Silva, por todas as vezes que se preocupou e cuidou, por todas as palavras de carinho e por todo amor depositado. Obrigada por compartilhar esse sonho comigo e por não medir esforços para me ver feliz. Você é minha base. Aos meus irmãos, Letícia, Rafael e Rodrigo, pelos sorrisos, abraços, beijos, barulhos e “gracinhas” que tornam os meus dias mais leves e felizes. Vocês são minha alegria.

Ao meu marido, Walter Lucas Alves de Lucena, por todo amor, paciência, companheirismo e incentivo. Você é o meu melhor amigo e amor da vida.

À minha bisavó (*in memoriam*), Plácida, que era um dos motivos que me faziam percorrer mais de 400 km de volta para casa sempre que possível. O seu cheiro me fazia feliz cada vez que eu retornava.

À toda família Rebouças e Galdino, que sempre torceram e oraram por mim, e me ensinaram a valor dos laços familiares. Agradeço em especial à minha tia, Joalda, e aos primos, Fabíola, Fábio, Felipe, Andressa, Geovana e Thiarley, que acompanharam de perto todo esse processo, entenderam minhas ausências e proferiram palavras (e ações) de amor sempre que eu precisava.

À minha orientadora, Professora Dra. Rossana Guerra de Sousa, pela paciência, conselhos e inúmeras lições que recebi no decorrer do mestrado e necessárias para o desenvolvimento desta pesquisa, e pelas palavras amigas quando eu precisei. Sou grata por todos os seus ensinamentos e pelo valioso direcionamento acadêmico que quero levar para o resto da minha vida profissional.

Aos membros das bancas de qualificação e de defesa de dissertação, Prof. Dr. Dimas Barrêto de Queiroz, Prof. Dr. Luiz Carlos Marques dos Anjos e Profa. Dra. Yumara Lúcia

Vasconcelos, que contribuíram de maneira valiosa para a conclusão desta dissertação.

A todos os professores do PPGCC, que compartilharam seus conhecimentos e me fizeram ver a docência com novos olhos. Em especial ao Prof. Dimas Barrêto de Queiroz, que me incentivou desde a graduação, e ao Prof. Josedilton Alves Diniz, por toda contribuição no decorrer da caminhada.

À minha Turma 4 do PPGCC, Alexandre, Deborah, Dyliane, Emily, Ígor, Jean, Josélia, Júnior, Larissa, Marcelly, Marcelo, Maria Luiza, Matheus, Samylla, Vanessa e Victor por todo companheirismo e amizade. Agradeço por nossa união, que foi essencial para uma caminhada mais lúcida. Sofremos, sorrimos, sonhamos, produzimos, viajamos, ensinamos e aprendemos uns com os outros, o que me fez os admirar e torcer pelo sucesso e felicidade de cada um.

À Deborah, minha amiga-irmã, que foi minha companhia durante todo o mestrado. Dividimos medos e inseguranças, estudamos por dias e noites, e vivemos vários “domingos” (o dia oficial de pensar em desistir), mas sou grata por ter sua amizade, seu apoio e carinho até aqui. À Sara e Ricardo, minha família em João Pessoa, por toda as vezes que acolheram a mim e à minha família, e que me trataram como se eu realmente fosse filha deles. Todos vocês são prova do cuidado que Deus tem comigo.

Aos meus amigos Livia e Arthur, pelas conversas e risadas que melhoram meus dias. Na graduação sonhamos com o mestrado e agora vivemos essa realidade, cada um a seu tempo, mas sempre juntos.

A todos os que contribuíram de alguma forma durante esta caminhada, **MUITO OBRIGADA!**

RESUMO

As fraudes cometidas contra a Administração Pública despertam a preocupação de acadêmicos e profissionais de forma multidisciplinar, de modo que esforços diversos são direcionados ao entendimento do fenômeno, mais especificamente na tipologia corrupção. Há uma constante busca por ampliar as possibilidades de dissuasão, prevenção, detecção, monitoramento e punição de sua ocorrência no contexto das organizações públicas, por meio de abordagens teóricas e práticas. Neste sentido, reconhecendo a importância da melhoria no diálogo entre acadêmicos e profissionais, bem como da eficiência nas ações e estudos propostos, o objetivo desta pesquisa consiste em analisar a interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil quanto aos conceitos e ações de resposta à corrupção. Com foco nas definições e ações utilizadas, a pesquisa foi realizada por meio da aplicação de dois questionários *survey*, um para o grupo dos acadêmicos e outro para o grupo dos profissionais, que verificaram a classificação de importância atribuída pelos grupos à 70 práticas de coibição à fraude, distribuídas em etapas definidas com base no Referencial de Combate à Fraude e Corrupção (TCU, 2018). Cada prática foi classificada pelos grupos como não importante, pouco importante, importante ou muito importante, de modo que a existência de conexão não significa, necessariamente, que as práticas apresentadas são as melhores e mais eficazes, uma vez que a interconexão obtida também inclui a classificação de práticas como ‘Pouco Importantes’ por ambos os grupos. Considerando que 43 práticas obtiveram a mesma classificação, os resultados indicam a existência de interconexão entre os acadêmicos e profissionais ao nível de 61,43%. A classificação à atribuição de eficiência às práticas apresentadas foi a questão que obteve o maior número de interconexão, seguida pelas classificações de importância dadas às práticas da etapa de Prevenção. A etapa de prevenção foi, ainda, a que apresentou a maior quantidade de ações classificadas como ‘Importante’ por ambos os grupos. Considerando que as práticas preventivas são as que mais se relacionam à redução da Oportunidade de ocorrência da corrupção, que se refere a uma das arestas do Triângulo da Fraude (CRESSEY, 1953), os resultados corroboram com a ideia de que mecanismos de prevenção à corrupção podem mitigar proativamente os riscos do ilícito (LORENTE, 2016; ALBRECHT et al., 2009). Além disso, somente três práticas foram classificadas como Muito Importantes por ambos os grupos. Neste sentido, os resultados também corroboram com Bastos et al. (2002) quanto ao entendimento de que a Aprendizagem Organizacional e a busca por avanço organizacional eficiente também implicam em “desaprender” condutas e abordagens, indicando a importância da análise quanto à necessidade de aprimoramento ou revisão das ações de resposta à fraude utilizadas, levando em consideração as características das diversas instituições públicas brasileiras.

Palavras-Chave: Corrupção. Administração Pública. Medidas anticorrupção.

ABSTRACT

The frauds committed against the Public Administration raise the concern of academics and professionals in a multidisciplinary way, so that different efforts are directed at understanding the phenomenon, more specifically in the typology of corruption. There is a constant search to expand the possibilities of deterrence, prevention, detection, monitoring and punishment of its occurrence in the context of public organizations, through theoretical and practical approaches. In this sense, recognizing the importance of improving the dialogue between academics and professionals, as well as the efficiency in the proposed actions and studies, the objective of this research is to analyze the interconnection of academic approaches and management practices used by professionals in the public sector in Brazil regarding the concepts and actions of response to corruption. Focusing on the definitions and actions used, the research was carried out through the application of two survey, one for the group of academics and another for the group of professionals, who verified the classification of importance attributed by the groups to the 70 practices of restraint to fraud, distributed in stages defined based on the Fraud and Corruption Combat Framework (TCU, 2018). Each practice was classified by the groups as unimportant, not so important, important or very important, so that the existence of a connection does not necessarily mean that the practices presented are the best and most effective, since the interconnection obtained also includes the classification of practices as 'Not Important' by both groups. Considering that 43 practices obtained the same classification, the results indicate the existence of interconnection between academics and professionals at the level of 61.43%. The classification for the attribution of efficiency to the practices presented was the issue that obtained the highest number of interconnection, followed by the classifications of importance given to the practices of the Prevention stage. The prevention stage was also the one with the highest number of actions classified as 'Important' by both groups. Considering that the preventive practices are the ones that are most related to the reduction of the Opportunity for the occurrence of corruption, which refers to one of the edges of the Fraud Triangle (CRESSEY, 1953), the results corroborate the idea that mechanisms for preventing corruption they can proactively mitigate the risks of the illicit (LORENTE, 2016; ALBRECHT et al., 2009). In addition, only three practices were classified as Very Important by both groups. In this sense, the results also corroborate with Bastos et al. (2002) regarding the understanding that Organizational Learning and the search for efficient organizational advancement also imply “unlearning” behaviors and approaches, indicating the importance of analysis regarding the need to improve or review the fraud response actions used, taking into account the characteristics of the various Brazilian public institutions.

Keywords: Corruption. Public administration. Anti-corruption measures.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Periódicos utilizados para revisão de escopo	40
Quadro 2 – Artigos utilizados na revisão de escopo	40
Quadro 3 – Classificação da comparação das visões dos grupos quanto às práticas	50
Quadro 4 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Prevenção	62
Quadro 5 – Desconexão de classificações das práticas da etapa de Prevenção	65
Quadro 6 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Detecção e Investigação	67
Quadro 7 – Desconexão de classificações das práticas das etapas de Detecção e Investigação	68
Quadro 8 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Correção	70
Quadro 9 – Desconexões de classificações das práticas da etapa de Correção	71
Quadro 10 – Conexões de classificações da eficiência das práticas	73
Quadro 11 – Desconexões de classificações da eficiência das práticas	74
Quadro 12 – Maiores desconexões de classificações	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação da frequência dos itens	50
Tabela 2 – Classificação final da interconexão ou desconexão.....	51
Tabela 3 – Resultados do coeficiente alfa de Cronbach.....	52

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Triângulo da Fraude	32
Figura 2 – Delineamento Metodológico.....	38
Figura 3 – Componentes dos mecanismos TCU	43
Figura 4 – Elementos do Construto Central	44
Figura 5 – Modelo conceitual de interconexão e desconexão dos grupos	45
Figura 6 – Aporte de diferentes áreas da Ciência para a análise da corrupção	46

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACFE	<i>Association of Certified Fraud Examiners</i>
BGC	Barômetro Global da Corrupção
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CEIS	Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
IA	Inteligência Artificial
ICG	Índice de Corrupção Geral
IPC	Índice de Percepção da Corrupção
LOA	Lei Orçamentária Anual
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NEI	Nova Economia Institucional
PAD	Processo Administrativo Disciplinar
PAR	Processo Administrativo de Responsabilização
QTD	Quantidade
RCO	Revista de Contabilidade e Organizações
REPEC	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
ROA	<i>Return on Assets</i>
ROE	<i>Return on Equity</i>
TCA	Termo Circunstanciado Administrativo
TCE	Tomada de Contas Especial
TCLE	Termo de Consentimento Livre e Esclarecido
TCU	Tribunal de Contas da União
UnB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	17
2	REFERENCIAL TEÓRICO	24
2.1	FRAUDE OCUPACIONAL	24
2.3	CONSTRUÇÃO DO CONHECIMENTO E APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL	34
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	37
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	37
3.2	CONSTRUTOS E MODELO CONCEITUAL.....	39
3.3	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	46
3.4	PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA	47
4	ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	52
4.1	EXAME DO PERFIL DOS RESPONDENTES	53
4.2	ANÁLISE DOS CONSTRUTOS CENTRAIS	58
4.4	DETALHAMENTO DOS RESULTADOS.....	62
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
	REFERÊNCIAS.....	80
	APÊNDICE.....	89
	ANEXO	112

1 INTRODUÇÃO

Porque o amor ao dinheiro é a raiz de toda a espécie de males.

(1Timóteo 6:10)

Tratar do tema fraude é controverso e complexo desde sua definição, passando pelos aspectos temporais – contendo os anacronismos –, sociais, psicológicos, econômicos, patrimoniais e jurídicos, o que requer uma abordagem integrativa de saberes científicos para possibilitar o seu estudo e análise do fenômeno. De conceitos distintos na literatura, que variam de época e orientação teórica do autor, a definição de fraude traz em comum sua caracterização como um ato intencionalmente enganoso que resulta em perdas para outra parte, estando potencialmente presente onde o fluxo de geração de valor se encontra com a ganância do ser humano (PETRUCCELLI, 2013).

A ocorrência de atos fraudulentos é um problema histórico e não exclusivo da sociedade contemporânea. Entretanto, apesar do longo tempo em que a sociedade se depara com casos e consequências dos atos fraudulentos, seu debate e explicitação midiática, acadêmica ou jurídica, parecem continuar pujantes e exponenciais no seio da coletividade.

O exame do fenômeno da fraude na contemporaneidade, deve ser analisado sob a ótica do seu contexto. Assim, considera-se que estamos em curso da 3º para a 4º Revolução Industrial (SCHWAB, 2019), no qual o acelerado desenvolvimento dos mercados, dos movimentos de pessoas, de um grande volume de capital e informação e novas formas de valores à escala global resultam na rápida melhora das economias em muitas partes do mundo.

Neste contexto de desenvolvimento, a busca por riqueza e poder, traz consigo um aumento de transações fraudulentas, nas suas mais variadas vertentes (ABREU, 2011; ACFE, 2018). Consequentemente há também um incremento dos esforços de organizações, academia e governos para compreender a sistemática da fraude, bem como para coibir e punir sua ocorrência.

Dentre os diversos tipos de fraude que as organizações podem enfrentar, a fraude ocupacional é, de acordo com a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), o maior e mais prevalente tipo de fraude, sendo definida pela associação como o uso da ocupação para enriquecimento pessoal através do uso indevido deliberado ou aplicação incorreta do emprego dos recursos ou ativos da organização. Para fomentar e orientar os estudos desta tipologia, a ACFE estabelece a taxonomia mais usual nos estudos do tema, configurando o

ato em categorias que agregam características comuns e estimando seus impactos econômicos diretos. A fraude é classificada pela ACFE em: desvios de ativos, corrupção² e fraude nas demonstrações financeiras.

Após a primeira década do século XXI, com a ocorrência e divulgação mais preponderante de casos envolvendo corrupção em países de todo o mundo, e ainda pela possível indicação pelos estudos econômicos de que a corrupção representa um dos riscos de fraude mais significativos para as organizações (ACFE, 2018), maiores esforços foram concentrados em relação à definição de práticas e estudos para este segmento, quer pela academia, quer pelas organizações.

Antes deste período, entretanto, escassas pesquisas já abordavam a tipologia da corrupção. A pesquisa de Mauro (1995), por exemplo, aponta para a existência de uma associação negativa entre a corrupção e a taxa de investimento dos países. Já Gupta, Davoodi e Alonso-Terme (2002), que analisaram dados de diversos países, de 1980 a 1997, utilizando seis diferentes índices de corrupção, afirmam que a alta e crescente corrupção aumenta consideravelmente a desigualdade de renda e a pobreza.

Rangel e Tonon (2017) explicam que os efeitos da corrupção vão além de perdas financeiras diretas, trazendo consigo também o aumento dos custos sociais, seja pela elevação da carga tributária para apoiar o gasto público incrementado pelo ilícito, seja pela ineficiência na prestação dos serviços públicos decorrente da falta de recursos para esse fim, uma vez que a corrupção suga recursos do tesouro estatal e é a que mais traz danos para a sociedade (CASTRO; AMARAL; GERREIRO, 2019).

O cenário brasileiro representa, segundo medidas de órgãos internacionais, com a utilização de metodologias diversas, um ambiente muito sujeito a ocorrência da corrupção. O Brasil, segundo dados da ACFE (2018), é o país com a segunda maior quantidade de casos de fraude reportadas entre os países da América Latina e Caribe, e está ranqueado no Índice de Percepção da Corrupção – IPC (TRANSPARENCY, 2019) na 106ª posição dentre os 180 países analisados.

A corrupção contra a Administração Pública brasileira tem sido objeto de sucessivos escândalos na mídia e na área política que, segundo Schramm (2017), tiveram seus debates públicos potencializados a partir do caso denominado de “Mensalão”, e posteriormente pela

² No Brasil, a tipologia e o uso genérico do termo corrupção geralmente está relacionado à fraude contra o setor público, apesar de não ser uma exclusividade da área. A Transparência Internacional (TI), a define de forma ampla como “o abuso do poder confiado para ganhos privados”, e a classifica como grande, pequena e política, dependendo das quantias de dinheiro perdidas e do setor onde ocorre.

operação “Lava Jato”³. No entanto somente operações investigativas e punições não são suficientes para lidar com o problema.

De modo geral, para se obter uma sólida base de respostas (preventivas, detectivas e corretivas) às fraudes, em todas as suas tipologias, é essencial entender como ela acontece; ser ciente que o fenômeno é um problema que surge a partir do acesso que as pessoas têm aos processos dentro das organizações; que os processos irregulares podem favorecer sua propagação; e que tais processos irregulares são apenas parte do ambiente em que a fraude ocorre (PETRUCELLI; PETERS, 2017).

Neste sentido, o estudo empírico do fenômeno traz o desenvolvimento de práticas profissionais, consubstanciadas nas ações de gestão, sob os enfoques acadêmico e profissional, em uma miríade de áreas de conhecimento interconectadas como contadores, gestores, economistas, psicólogos e juristas. A atuação nas diversas esferas de construção do conhecimento quanto às ações de resposta⁴ às fraudes, quer na prática profissional e/ou acadêmica, tem sofrido alterações ao longo do tempo.

Diferentes óticas, níveis de análise, conceitos e abordagens têm sido utilizadas pelos pesquisadores para a exploração neste percurso evolutivo, visto que o tema da fraude, tendo a corrupção como tipologia, é fruto de processo sistêmico e sinérgico de ações coordenadas em níveis distintos de ação (político, operacional, de gestão, etc.); que ocorrem ao longo do tempo (ASHFORT et al., 2008; COSTA, 2011; COSTA; WOOD JR, 2012); e que envolve não somente o indivíduo que comete o ilícito, mas também fatores contextuais, conectando os aspectos comportamentais e ambientais, ambos de difícil quantificação (WELLS, 2015).

Para embasar esta discussão da temática da fraude como sendo resultado de um processo, fruto de ações coordenadas e racionalizadas, diversas teorias são utilizadas, dentre as quais destacam-se o Triângulo da Fraude (CRESSEY, 1953), as Teorias Econômica do Crime e da Ação Racional (BECKER, 1968) e a Teoria das Oportunidades (COHEN; FELSON, 1979). A existência de diferentes teorias, entretanto, não é suficiente se houver “lacunas” no seu entendimento e aplicação. Da mesma forma, o avanço científico pode ser prejudicado pela divergência de ideias e propósitos.

³ Mensalão foi o nome pelo qual ficou conhecido o escândalo de corrupção política mediante compra de votos de parlamentares no Congresso Nacional do Brasil ocorrido entre 2005 e 2006. Lava Jato é a denominação de operação do Ministério Público Federal que investiga crimes de lavagem de dinheiro e outro a partir de empresas estatais.

⁴ Neste trabalho, considerando a melhor harmonia textual, os termos resposta à fraude e coibir a fraude são utilizados como equivalentes e se referem ao conjunto de ações tomadas para mitigar ou evitar a ocorrência dos eventos de fraudulentos. Em geral, podem ser descritas como resultado das ações: prevenção, detecção e correção ou em forma de ação direta: prevenir, detectar e deter ou corrigir.

No Brasil, a vertente da corrupção tem sido abordada pela academia em uma variedade de estudos (BOLL, 2010; CARVALHO, 2008; FILGUEIRAS, 2006; FILGUEIRAS, 2009; GARCIA, 2003; MARANI et al., 2017; MIRANDA, 2018; OLIVEIRA JÚNIOR; COSTA; MENDES, 2016; SCHRAMM, 2018; SOBRAL, 2014), no entanto, de acordo com Marani et al. (2017; 2018), a literatura nacional não é homogênea: trata de aspectos introdutórios, conceituais e fenomenológicos, paradigmáticos, e que dizem respeito, ainda, à percepção, causas, efeitos da corrupção, ou a seu controle e modo de apresentação pela mídia, sendo poucos os que tratam exclusivamente da revisão de literatura sobre a corrupção.

No que diz respeito às práticas profissionais, no âmbito governamental brasileiro, a atuação nas questões relacionadas a ações de resposta às fraudes na tipologia corrupção se dá pela ação combinada de gestão de diversos órgãos, cada um em sua esfera e escopo de atuação. Combinando a atuação interna direta das esferas administrativas com a coordenação e ações dos entes fiscalizadores internos, como a Controladoria Geral da União (CGU), externos como o Tribunal de Contas da União (TCU) e Ministério Público, resultam em práticas e edição de soluções e artefatos de gestão como propostas e bases para suas ações.

As práticas de gestão ou profissionais, no que tange a orientar a regulação do tema nas esferas pública e privada tem-se convertido na oferta de uma série de soluções e artefatos de gerenciais à disposição do setor público, como: Referencial de Combate à Fraude e Corrupção (TCU, 2018), Normas Brasileiras ISO 37001 – Sistemas de Gestão Antissuborno (ABNT, 2017), Guia de Integridade Pública (CGU, 2015), onde estão descritas as melhores práticas profissionais para que as organizações possam lidar com a complexidade do tema no âmbito da administração pública.

Dentre estes documentos, o Referencial de Combate à Fraude e Corrupção (TCU, 2018) foi elaborado com o propósito de compilar o conhecimento prático que vem sendo aplicado pelas organizações e disseminá-lo aos gestores públicos de todas as esferas de governo e aos demais membros das organizações públicas.

Com base em documentos correlatos, normas e padrões, além de teorias e modelos também utilizados pela academia, como o Triângulo da Fraude (CRESSEY, 1953), o Diamante da Fraude e as Três linhas de defesa, o Referencial distribui as práticas operacionais em cinco mecanismos de combate a fraude e corrupção: prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento. Cada mecanismo possui, assim, sua importância no processo de resposta ao ilícito dentro das organizações.

Apesar da necessidade de respostas rápidas quanto às causas e curas do fenômeno da

corrupção, explicitada nos referenciais profissionais e mais especificamente no Referencial de Combate à Fraude e Corrupção (TCU, 2018), o papel da academia neste processo não pode ser minimizado. De acordo com Ashforth et al. (2008), a academia está apta a fornecer pontos de vista que devem ser considerados para obter uma visão de longo prazo, ampla e, especialmente, profunda (nos aspectos micro e macro) sobre a temática da fraude.

Entretanto, conforme Ashforth et al. (2008) ressaltam, é importante que exista harmonia e integração entre os estudos e propostas da academia e as práticas adotadas pela gestão e refletidas nas práticas profissionais em questões relacionadas a ações para coibir fraudes na tipologia corrupção.

Tanto a compreensão das abordagens de produção do conhecimento acadêmico em relação à fraude contra a Administração Pública, como a visão não acadêmica sobre o tema são capazes de provocar avanços em sua abordagem. Para Marani et al. (2018), as preocupações experimentadas na prática diária dos diferentes níveis de governo (locais, regionais e nacionais) servem de catalisadores a pesquisas futuramente desenvolvidas no âmbito científico. Entretanto, não há evidências que ambas as partes estão interconectadas no que diz respeito ao enfrentamento do problema no segmento público do Brasil.

Sob o ponto de vista da especificidade dos estudos, segundo Neu et al. (2013), a visão funcionalista da Contabilidade caracteriza o contador como sendo um agente reparador das fragilidades das barreiras anticorrupção, com a função de ajudar no combate à prática por meio da construção de barreiras institucionais. Além disso, Wells (2014) indica que historicamente os contadores tiveram um papel importante na detecção e dissuasão de fraude, sem desconsiderar o papel relevante das outras profissões.

Paradoxalmente, o senso comum posiciona a academia e os profissionais contábeis em áreas aparentemente pouco convergentes na produção e interconexão do conhecimento e sua absorção e utilização nas práticas do setor público.

Considerando que o interesse da comunidade científica pelo tema da fraude tem crescido ao longo das últimas décadas (MARANI et al., 2018) e que a gestão no setor público tem, por meio da atuação dos profissionais que atuam nesta esfera, de forma exponencial, implementado práticas e regulações específicas para o enfrentamento do ilícito (MACHADO; PASCHOAL, 2016), julga-se necessário compreender como se dá a interconexão destas abordagens e, assim, contribuir para a sua maximização em prol das ações de resposta à prática corrupta no setor público.

Adicionalmente, a compreensão das interconexões e integração das visões quanto a conceitos e soluções apontadas pela esfera acadêmica e profissional sobre as respostas a

corrupção torna possível a identificação de lacunas no seu enfrentamento, a oferta de diretrizes para pesquisas futuras e orienta a prática recomendada aos profissionais. De modo geral, potencializa-se um círculo virtuoso de melhoria no diálogo e eficiência nas ações e estudos propostos.

Para verificar a questão empiricamente, foi definido como objetivo central deste trabalho: **analisar a interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil quanto aos conceitos e ações de resposta à corrupção.**

Nesse sentido, a condução do exame se dá por meio da análise de dois grupos de interesse – acadêmicos e profissionais – com foco nas definições utilizadas e nas ações para coibir ou de resposta (dissuasão, prevenção e punição) dadas à ocorrência de corrupção. As ações verificadas foram delimitadas utilizando o Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção (TCU, 2018) e seus mecanismos como referência.

Assim, por meio da identificação de como as abordagens acadêmicas se interconectam com as práticas de gestão referenciadas pelos profissionais como resposta à corrupção no setor público brasileiro, torna-se possível não somente a compreensão de como os grupos abordam a temática, mas a identificação de lacunas e conexões entre suas visões, em um cenário de “multiplicidade institucional” – onde muitas instituições com competências concorrentes e complementares estão lidando com uma mesma situação problemática, como destacado por Machado e Paschoal (2016).

Como exposto, o trabalho apresenta contribuições empíricas e teóricas sobre o tema por ampliar e aprofundar o debate e o entendimento sobre como a fraude, em sua classificação de corrupção, é tratada pelos diferentes grupos de atores envolvidos em definir e estudar respostas para o fenômeno.

Adicionalmente, apresentam-se as lacunas de integração que podem minimizar as divergências e proporcionar a ampliação do diálogo e debate entre as duas vertentes de construção e aplicação do conhecimento.

Por fim, ressalta-se que investigar o pensamento a respeito da fraude, indicando alguns elementos e problemáticas no debate e na produção intelectual na atualidade, pode se constituir em importante ponto de partida para o estudo das relações políticas e sociais associadas à temática no Brasil (RANGEL; TONON, 2017) e que por meio da conscientização e do ajuste adequado dos sistemas aos tempos de mudança, onde este estudo pode contribuir, é que pode-se iniciar a criação de um governo gerenciado com mais eficiência (PETRUCCELLI; PETERS, 2017).

Limitações, no entanto, inerentes à investigação científica, alcançam também este estudo e devem ser consideradas na análise e interpretação dos resultados. A principal delas reside no quantitativo de participantes, o que se transporta para a sugestão de estudos futuros com a ampliação da amostra; além disso, o aspecto subjetivo, inerente a questões abertas impactou na redução da amostra inicial por exclusão decorrente de compreensão viesada do respondente.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FRAUDE OCUPACIONAL

Como apresentado por Santos (2016), a fraude no âmbito da pessoa jurídica pode ocorrer contra ou a seu favor. O autor explica que quando a favor da organização ou da alta administração, trata-se da fraude corporativa, mas quando a fraude é praticada contra a organização por seus membros, é a chamada fraude ocupacional, a qual será abordada na presente pesquisa. Tal diferenciação é importante para a análise da temática, uma vez que influencia as definições e classificações que podem ser consideradas.

De acordo com Wells (2014), a fraude pode abranger, em seu sentido mais amplo, qualquer crime por ganho que use o engano como seu principal *modus operandi*. O autor define a fraude e o abuso ocupacional como “o uso da ocupação para enriquecimento pessoal através do uso indevido deliberado ou aplicação incorreta dos recursos ou ativos da organização empregadora” (WELLS, 2014). Wells (2014) ressalta que a fraude ocupacional sempre envolve enganar e atos que se parecem com outras formas de má conduta, como furto, podem de fato envolver algum tipo de fraude, entretanto nem toda má conduta no local de trabalho é fraude.

Eckert et al. (2014) afirmam que as fraudes podem ser entendidas, de forma ampla, como um processo utilizado para se obter vantagem injusta sobre outra pessoa, seja por ação ou omissão através de conduta culposa ou dolosa, e sua prática pode ocasionar prejuízos para a empresa afetada e também para fornecedores, investidores e até mesmo para a própria sociedade. Entretanto, é importante ressaltar que, para que se diferencie de erro ou falha, o ato fraudulento deve incluir a intenção do dolo.

A NBC TA 240 (R1), inclusive, classifica a fraude como o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

De acordo com Petrucelli e Peters (2017), quatro elementos são necessários para a existência de uma fraude: deturpação relevante, a intenção, a confiança e o dano. Os autores explicam que deve haver a materialidade da deturpação, a intenção de "privar ou fraudar o verdadeiro proprietário do recurso", a prévia confiança pela parte prejudicada nas declarações ou documentos apresentados pelo fraudador, bem como a estimação da deturpação (ou seja, dos danos) sofrida. Este último é, no caso das organizações públicas, um dos mais críticos dos quatro critérios, uma vez que os danos nem sempre são claros e a continuidade destas

entidades faz com que seja necessário quantificar e aprender com os erros e julgamentos ruins passados. Assim, Petrucelli e Peters (2017) afirmam que uma maneira de evitar danos a entidades públicas é ter sistemas e estruturas bem estabelecidos, com as pessoas apropriadas em posições de supervisão, fornecendo freios e contrapesos.

A classificação deste tipo de fraude, por sua vez, foi o principal objetivo de um grande estudo realizado em 1993 pela ACFE sobre casos de fraude ocupacional, assunto pouco discutido na época. O estudo resultou no primeiro *Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse*, um relatório publicado em 1996 com dados estatísticos sobre o custo da fraude ocupacional, os autores, as vítimas e os vários métodos utilizados para cometê-la. Desde 1996, a ACFE lançou dez edições do relatório, sendo a versão mais recente publicada em 2018.

Para que as fraudes e abusos ocupacionais fossem classificados de acordo com os métodos utilizados para cometê-los, foi desenvolvido um sistema conhecido como “*fraud tree*”, que apresenta a maioria, senão todos, os esquemas mais comuns de fraude e abuso ocupacional.

A principal vantagem apresentada pelo relatório é que, ao classificar e categorizar as fraudes ocupacionais, os pesquisadores podem estudar esses crimes com mais detalhes. Não mais agrupando todos os casos sob o título geral de "fraude", os pesquisadores observam grupos discretos de fraudes com características semelhantes para aprender quais métodos são mais comumente usados para cometer fraudes ocupacionais e quais esquemas tendem a causar as maiores perdas (WELLS, 2014). O [Anexo A](#) apresenta o sistema de classificação da fraude e abuso ocupacional (árvore de fraude) atualizado e publicado pela ACFE no relatório de 2018.

De acordo com a árvore de fraudes, existem três categorias principais de fraude ocupacional:

- a) *Fraude nas demonstrações financeiras*, que envolve a inclusão informações incorretas ou distorcidas intencionalmente nos demonstrativos financeiros da organização, visando enganar aqueles que confiam nela;
- b) *Desvio de ativos*, por meio do roubo ou má utilização de recursos da organização;
- e
- c) *Corrupção*, havendo abuso de poder para o alcance de benefícios privados.

Capovilla (2013) afirma que a preparação fraudulenta das demonstrações contábeis pode envolver (a) manipulação, falsificação ou alteração de registros contábeis ou documentos com base nos quais as demonstrações são preparadas; (b) representação falsa ou

omissão intencional de eventos, transações ou informações importantes para as demonstrações; ou (c) aplicação propositadamente errada de princípios contábeis relacionados com quantias, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

A pressão que as empresas sofrem pela obtenção de melhores resultados é uma das principais causas da fraude nas demonstrações financeiras, uma vez que pode resultar na manipulação, pelos gestores, dos registros financeiros, com o objetivo de ocultar o desempenho real da empresa e manter, assim, a posição e renda da organização, bem como os salários e bônus dos executivos. Empresas privadas estão mais sujeitas a este cenário, quando comparadas às organizações públicas, uma vez que estas últimas não possuem o lucro como principal objetivo.

Assim, a fraude nas demonstrações financeiras o tipo de fraude menos comum no setor público. De acordo com o relatório emitido pela ACFE (2018), dentre os casos que ocorreram no setor governamental e de administração pública, a fraude nas demonstrações financeiras representa 5% do total de tipos de esquemas de fraudes encontrados.

O desvio de ativos (ou apropriação indébita de ativos), por sua vez, é o tipo mais comum de fraude, considerando organizações públicas e privadas, possuindo também diversos subtipos, como adulteração de cheques e pagamentos e roubo de ativos não monetários.

Murcia, Borba, Schiehl (2008) observam que, em alguns casos, a fraude nas demonstrações contábeis e o desvio de ativos ocorrem simultaneamente e que a adoção de uma postura fraudulenta na evidenciação das demonstrações contábeis sugere um ambiente igualmente propício para a ocorrência do desvio de ativos. Os autores ressaltam ainda que a apropriação indevida dos ativos da entidade também pode afetar a evidenciação contábil, o que faz com que, neste sentido, possa haver relação entre esses dois tipos de fraude.

Dentre os três, o tipo de fraude que é geralmente associado pelo senso comum aos políticos, a alguns outros servidores públicos de altos cargos (ou com poderes específicos) e às grandes empresas é a corrupção. Tal tipologia também representa um dos riscos de fraude mais significativos para diversos setores e regiões.

O Barômetro Global da Corrupção (BGC) – América Latina e Caribe, trabalho realizado pela Transparência Internacional, por exemplo, indica que 53% dos cidadãos têm a percepção de que a corrupção aumentou nos 12 meses anteriores à pesquisa, e somente 16% acham que ela diminuiu (TRANSPARENCY, 2019). A pesquisa foi realizada com mais de 17 mil cidadãos em 18 países da América Latina e Caribe entre janeiro e março de 2019, sendo considerada como o maior e mais detalhado conjunto de dados de opinião pública

sobre a corrupção e experiências diretas com esse problema social.

Quanto ao Brasil, especificamente, os resultados são semelhantes e indicam que 54% dos brasileiros acreditam que a corrupção aumentou nos 12 meses anteriores à pesquisa, e 90% deles avaliam que este ilícito é um grande problema no país. Tal percepção pode ter sido influenciada pela elevada expectativa da população em relação à agenda anticorrupção no Brasil, mas obteve como resposta poucas realizações das promessas de campanha do presidente eleito e diversos membros do Parlamento, além de sinais de interferência política nos principais órgãos de combate à corrupção (TRANSPARENCY, 2020).

Concomitantemente ao aumento da percepção da sociedade em relação à corrupção, a literatura voltada para o cenário da administração pública oferece maior ênfase à discussão da corrupção pública, ainda que haja a necessidade de coibição dos três tipos de fraude, o que faz com que a presente pesquisa dê um maior foco à esta tipologia de fraude.

2.2 ABORDAGENS ACADÊMICAS DE RESPOSTA À CORRUPÇÃO

Na literatura, as discussões voltadas à temática da corrupção geralmente dizem respeito à sua definição, aos fatores ambientais e comportamentais relacionados à sua ocorrência e aos instrumentos de combate do delito. A partir de cada um destes aspectos surgem abordagens acadêmicas diversas.

Quanto ao primeiro ponto, não existe uma definição ou teoria capaz de conceituar o vocábulo “corrupção” de forma definitiva, o que faz com que muitas condutas sejam consideradas corruptas. Neste sentido, é necessário ter cautela e responsabilidade no emprego do termo, que já foi utilizado de diversas formas na literatura sobre o tema.

De acordo com Miranda (2018) uma das primeiras definições acadêmicas do termo “corrupção” foi formulada em 1936, pelo cientista político V. O. Key, qual seja: “[a corrupção é o] controle abusivo do poder e dos recursos do governo visando tirar proveito pessoal ou partidário. Tal proveito (...) pode ser na forma de poder ou controle dentro da organização política ou na forma de apoio político por parte de vários indivíduos (...)” (KEY, 1936). Tal definição estava voltada especificamente ao domínio público.

Huntington (1975) também apresenta um conceito de corrupção semelhante. O autor explica que, assim como as organizações políticas, os procedimentos políticos também possuem certo grau de autonomia e que um sistema político altamente desenvolvido possui procedimentos para reduzir (quando não para eliminar) o papel da violência no sistema e para limitar a influência do dinheiro no sistema a canais explicitamente definidos. Na medida em

que as autoridades políticas podem ser derrubadas por alguns poucos agentes ou influenciadas por alguns poucos dólares, é que falta autonomia às organizações e procedimentos. Neste sentido, Huntington (1975) considera como corruptas as organizações e os procedimentos políticos que não possuem autonomia.

Brooks (1979), entretanto, critica a forma de utilização do termo corrupção à época. Além disso, o autor apresenta a diferença existente entre corrupção e suborno, busca apresentar formas de ocorrência de atos corruptos e apresenta as dificuldades de sua aplicação (dada pela divergência de práticas políticas e pelo conflito entre opinião geral e opinião de classe). Apesar de ter como foco a corrupção política, Brooks (1979) afirma que quaisquer organizações sociais estão sujeitas às influências corruptas.

A crítica de Brooks (1979) se referia ao uso do termo com máxima liberdade para situações e práticas extremamente diferentes entre si. Mesmo que em alguns destes casos a utilização esteja correta, o autor considerava válido investigar a natureza estratégica da corrupção em si e para discriminar no uso da palavra.

Buscando mostrar como a economia se aplica ao estudo da corrupção, Silva (1996) também analisou algumas definições do fenômeno que eram utilizados à época e observou que três principais aspectos estavam envolvidos: (i) um conceito de burocracia e de agente político; (ii) uma noção de separação entre *res* pública e *res* privada; e que as definições tinham implicitamente (iii) a ideia de transferência de renda fora das regras do jogo econômico.

Quanto ao primeiro ponto, o autor esclarece que, em ciências sociais, a noção de burocracia é tratada pela literatura com base na abordagem Weberiana, que em seu sentido normativo especifica que a gestão da coisa pública deve ser realizada por profissionais organizados hierarquicamente e selecionados de acordo com critérios meritocráticos. Além disso, o burocrata é tratado como um agente guiado por incentivos privados-individuais, com racionalidade limitada e com comportamento de autopreservação, mas que possui ações fundadas em um conjunto de regras que condicionam ou não o comportamento para atividades como corrupção.

Já em relação ao segundo ponto, Silva (1996) considera a separação entre *res* pública e *res* privada como algo questionável, uma vez que o governo apenas usa parte da renda nacional (administrada por políticos e burocratas) para produzir bens públicos, não existindo assim a riqueza pública.

A partir das críticas levantadas pelo autor e da necessidade de uma definição ampla de corrupção dentro da esfera pública, uma nova definição é por ele oferecida: “a corrupção

pública é 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 ilegal 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 com o uso da propina e de quaisquer tipos de *pay-offs*, condicionados estes pelas regras do jogo e, portanto, pelo sistema de incentivos que delas emergem” (SILVA, 1996).

Silva (1996) ressalta ainda que as definições envolvem a noção de legalidade e ilegalidade, estando então condicionadas pela história e pelo conjunto de valores de uma sociedade, mas que a corrupção é um fenômeno universal, “transistêmico” e que perpassa a história da humanidade.

No Dicionário de Política, de Bobbio, Mateucci, Pasquino (1998), a corrupção é designada como o fenômeno pelo qual um funcionário público é levado a agir de modo diverso dos padrões normativos do sistema, favorecendo interesses particulares em troca de recompensa. Assim, é uma forma particular de o corruptor exercer influência (ilícita, ilegal e ilegítima) sobre aquele que se deixa corromper.

O Dicionário ainda divide a Corrupção em três tipos: suborno (o uso da recompensa escondida para mudar, a seu favor, a opinião de um funcionário público), o nepotismo (concessão de empregos ou contratos públicos baseada não no mérito, mas nas relações de parentela) e o peculato (desvio ou apropriação e destinação de fundos públicos ao uso privado). Neste sentido, a abordagem adotada por Bobbio, Mateucci, Pasquino (1998) também é realizada com base na legalidade e ilegalidade e não moralidade e imoralidade.

Estas abordagens permitem observar que, assim como constatado por Avritzer et al (2008), uma prática recorrente nos estudos da corrupção é o foco no comportamento dos funcionários do Estado que se desviam de suas funções. Na visão de Avritzer et al. (2008), isto tem se revelado inadequado, uma vez que prestar atenção à dimensão pública da corrupção pode obscurecer o fato de que ela afeta igualmente os domínios privados.

A forma pela qual se define corrupção é importante e deve ser considerada, uma vez que ela influencia diretamente na aceção do que se deseja mensurar, e sobre quais dados devem ser considerados. Definições inadequadas também podem levar à utilização de medidas empíricas enviesadas, resultados enganosos e recomendações tendenciosas.

Também é importante observar que, assim como as definições dadas ao termo “corrupção”, as abordagens do tema foram sendo modificadas com o passar do tempo e passaram a incluir fatores comportamentais e ambientais relacionados à sua ocorrência.

Neste sentido, as pesquisas sobre corrupção realizadas no século XX estão associadas a duas principais agendas de pesquisa. A primeira, da década de 1950, trata o tema sob uma perspectiva estrutural-funcionalista, baseada na modernização. Assim, era abordada a relação existente entre corrupção e desenvolvimento político e econômico dos países e entre países capitalistas, seus custos e benefícios. A partir de 1990, entretanto, surge a segunda abordagem, sob uma ótica essencialmente econômica, cuja preocupação estava relacionada aos custos e às externalidades geradas em contextos de ocorrência de corrupção (AVRITZER, 2011; FILGUEIRAS, 2006; FILGUEIRAS, 2009; OLIVEIRA JUNIOR; COSTA; MENDES, 2016).

No que diz respeito à primeira agenda, Huntington (1975) explica que a corrupção e a modernização estavam relacionadas, uma vez que cenários de larga corrupção definia uma baixa institucionalização política e, por sua vez, uma ordem fraca para a mediação e a mitigação de conflitos. Filgueiras (2006) explica que, pela abordagem funcionalista, a corrupção seria típica de sociedades subdesenvolvidas ou em processo de mudança social, representando um tipo de prática aceita diante da baixa institucionalização política. Portanto, a corrupção seria explicada como uma disfuncionalidade inerente de uma estrutura social tradicional, que, no contexto da modernidade, gera instabilidade no plano político e econômico (FILGUEIRAS, 2006; FILGUEIRAS, 2009).

A partir de 1980 as pesquisas passaram a incluir uma abordagem econômica, tratando principalmente dos custos da corrupção para a economia. Tem início, assim, a segunda perspectiva que conduziu as pesquisas sobre corrupção no século XX. Esta perspectiva tinha como base a Nova Economia Institucional (NEI), abordagem que tem como um dos seus principais objetivos a investigação da funcionalidade econômica e propriedades de eficiência de diversos tipos de arranjos institucionais (leis, contratos, formas organizacionais), bem como das motivações econômicas que desencadeiam e/ou influenciam processos de mudança institucional. A partir de 1990 esta perspectiva passou a ser predominante.

Segundo Filgueiras (2006), a natureza da política passou a ser percebida como todas aquelas decisões tomadas em contextos institucionais que afetam a todos, indistintamente, sendo fundamental, desse modo, coibir os incentivos institucionais para as práticas de corrupção. Rose-Ackerman (2010) explica que os estudos que utilizam a economia institucional enfatizam a maneira como o contexto institucional afeta o comportamento dos indivíduos, que respondem a incentivos políticos e econômicos. Esta compreensão de como as instituições funcionam, tanto estruturas formais quanto redes informais, é necessária para compreender o efeito de pagamentos corruptos e redes privadas.

Nesta nova perspectiva, com base na NEI e a partir da ideia do *homo economicus*, onde os indivíduos exercem suas atividades econômicas, sociais e políticas de acordo com seus próprios interesses e racionalizam suas decisões com base no utilitarismo, o *rent-seeking* é visto como o conceito central para estudo da corrupção (FILGUEIRAS, 2008A, 2008, 2009; OLIVEIRA JÚNIOR; COSTA; MENDES, 2016). O *rent-seeking* permite a compreensão das causas da corrupção ao assumi-la como uma atividade de procura por renda (*rent-seeking*) por meio de um comportamento oportunista e ações ilegais voltadas a propiciar transferências de renda que atendam a interesses particulares em detrimento do interesse público (OLIVEIRA JÚNIOR; COSTA; MENDES, 2016; SOBRAL, 2014).

A partir desta ótica, diferentes teorias voltadas à compreensão da corrupção ganham destaque, como a Teoria da Agência (JENSEN; MECKLING, 1976) e a Teoria da Ação Racional (FISHBEIN; AJZEN, 1975), que posteriormente evolui para a Teoria do Comportamento Planejado (AJZEN, 1991). Tais teorias tratam a racionalidade dos indivíduos em suas escolhas por meio de julgamentos amorais e interesses individuais, comportando-se com base no utilitarismo. Entretanto, no que diz respeito ao comportamento criminal pelo prisma econômico, destaque é dado para a Teoria Econômica do Crime (BECKER, 1968).

Becker (1968) reacende a discussão proposta inicialmente por Beccaria (1764) e Bentham (1781), tratando das teorias que baseiam o comportamento criminal no pressuposto da escolha racional. Becker (1968), ao estudar a tomada de decisão entre atividades legais e ilegais realizada por um indivíduo, verificou que o resultado depende dos ganhos em cada uma dessas duas atividades. Assim, os criminosos são como qualquer outra pessoa, mas avaliam os custos e benefícios de determinada atividade ilegal. Caso os custos (incluindo as sanções) sejam menores que os benefícios, o indivíduo pode resolver aplicar parte do seu tempo na atividade criminal (BECKER, 1968).

Neste sentido, com base no proposto pelo autor, as sanções e quaisquer outros custos são elementos de grande importância para a análise do comportamento racional de quem pretende praticar algum ilícito.

Dentre os modelos utilizados na discussão e avaliação dos aspectos comportamentais relacionados à ocorrência da fraude, o Triângulo Cressey (1953) é um dos principais, possuindo grande aceitação pela literatura e por órgãos de controle. Donald R. Cressey entrevistou 250 pessoas que haviam violado a confiança dada a eles e identificou três fatores que estavam presentes quando estas violações de confiança ocorriam: problemas financeiros não compartilháveis, a oportunidade de cometer a violação da confiança e a

racionalização pelo infrator da confiança (CRESSEY, 1953).

A partir destes achados, Cressey (1953) teorizou um modelo que ficou conhecido como “triângulo da fraude”. De acordo com este modelo, para uma fraude ocorrer, é necessário existir três fatores: pressão, oportunidade e racionalização. A Figura 1 demonstra os elementos desse triângulo:

Figura 1 – Triângulo da Fraude



Fonte: Cressey (1953)

De acordo com Choo e Tan (2012), no início dos anos 80 o conceito do Triângulo da Fraude foi adaptado da criminologia para a contabilidade por meio do trabalho de Steve Albrecht (ALBRECHT et al., 1984), trazendo-o para o ambiente organizacional, quando as normas de auditoria também passaram a incorporar muitos fatores de risco de fraude associados às suas três variáveis.

No Brasil, a NBC TA 240 (R1), que trata sobre a Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude, apresenta os eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra como fatores de risco de fraude (CFC, 2016). Já o Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção, Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública também apresenta o modelo teórico do triângulo da fraude (TCU, 2018).

A pressão, também conhecida como motivação ou incentivo, pode ser pessoal, familiar ou profissional, mas geralmente se trata de um problema financeiro não compartilhável. É o que primeiro motiva o indivíduo para o ato ilícito. A oportunidade, segunda aresta do triângulo, refere-se ao poder e à habilidade de cometer o ilícito. De acordo com Almeida e Alves (2015), a oportunidade corresponde à capacidade de cometimento da fraude com um risco muito baixo de ser descoberto. Já a racionalização, terceira aresta, significa que o indivíduo formula uma justificativa moralmente aceitável antes de cometer o ilícito.

A literatura nacional utilizou o Triângulo de Cressey (1953) em diferentes abordagens. Aplicando-o ao contexto da Ciência Contábil, Almeida e Alves (2015), por exemplo, buscaram verificar como o profissional de contabilidade se posiciona em relação aos dilemas morais, que envolvem atos ilícitos e o Triângulo de Cressey, no exercício de sua atividade profissional, em um ambiente de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Por meio da elaboração de dois cenários que englobam atitudes profissionais que pudessem ser influenciadas por práticas advindas da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, os autores examinaram julgamentos e intenções éticas dos respondentes, verificando quais os componentes do triângulo e quais as características individuais influenciam a intenção de agir desses profissionais.

Os resultados encontrados por Almeida e Alves (2015) corroboraram com o demonstrado no Modelo de Cressey, uma vez que sugerem que, dentro dos cenários propostos, os profissionais de contabilidade se aproveitam de uma eventual troca da empresa de auditoria para efetuar ajustes que beneficiassem o resultado da Companhia (Oportunidade), e justificam este procedimento, pelo fato de ser uma prática comum no mercado (Racionalização), tentando transformar algo antiético em algo aceitável. Pôde-se verificar que as variáveis: julgamento do ato e gravidade do ato, foram estatisticamente significantes em relação à intenção de agir do profissional contábil.

Machado e Gartner (2017), por sua vez, verificaram se o triângulo de fraude de Cressey (1953) em conjunto com a Teoria de Agência possibilitam investigar a ocorrência de fraudes corporativas em instituições bancárias brasileiras, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2012. Os autores formularam hipóteses de pesquisas para as diferentes dimensões do triângulo e mensuradas a partir de variáveis extraídas da teoria da agência, criminologia e estudos empíricos sobre fraudes corporativas.

Os achados da pesquisa de Machado e Gartner (2017) permitiram a investigação da ocorrência de fraudes corporativas por meio da criação de modelos econométricos operacionalizados por variáveis extraídas da teoria da agência e economia do crime, agrupadas no triângulo de fraude de Cressey. Para a dimensão de pressão, os autores constataram que um desempenho abaixo do esperado no período anterior pressionará o gestor quanto a desempenhos melhores futuros, e isso se refletirá no aumento da probabilidade de esse gestor perpetrar fraudes corporativas.

Para a dimensão de oportunidade, confirmou-se que instrumentos fracos de governança corporativa impactam positivamente na perpetração de fraudes. Já para a

dimensão de racionalização, foram utilizadas as características demográficas dos gestores para acessar a sua estrutura cognitiva, dada a dificuldade de obtenção de dados psicométricos convencionais de altos executivos, e confirmou-se somente que a predominância do gênero feminino na diretoria executiva contribui com a redução da probabilidade de ocorrência de fraudes corporativas (MACHADO; GARTNER, 2017).

Utilizando uma abordagem do triângulo voltada especificamente à fraude cometida contra a Administração Pública, Silva e Souza (2018) verificaram a possibilidade de identificar, por meio de variáveis relacionadas às dimensões do Triângulo da Fraude, cenários que influenciam na probabilidade de ocorrência de fraude corporativa.

Silva e Sousa (2018) compararam dados organizacionais contábeis e de governança de empresas prestadoras de serviços à Administração Pública listadas no Cadastro Nacional de Empresas Inidôneas e Suspensas (CEIS) aos dados de empresas também prestadoras de serviço à órgãos da Administração Pública que não possuíam qualquer tipo de sanção por fraude. Os resultados indicam a existência de situações capazes de influenciar significativa e positivamente a probabilidade de ocorrência de fraude contra a Administração pública, quais sejam: maior ROE, estar listada no segmento de governança corporativa da B3, ser auditada por *big four* e a existência de Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa têm efeito positivo sobre a probabilidade de ocorrência de fraude, enquanto a variável ROA apresentou significância estatística negativa.

Como observado por Hencsey (2016), mesmo após uma série de discussões, derivações e extensões, o esquema desenhado por Cressey continua sendo o preferido para explicar o que leva as pessoas a cometer desvios de conduta, inclusive por documentos emitidos por órgãos de controle e regulatórios.

Assim, ao considerar a ocorrência de fraude como um processo, resultado de ações coordenadas, a literatura busca identificar aspectos comuns aos eventos fraudulentos nas organizações, reconhecendo que uma abordagem preditiva e preventiva necessita da identificação dos principais aspectos, variáveis e fatores de influência.

2.3 CONSTRUÇÃO DO CONHECIMENTO E APRENDIZAGEM ORGANIZACIONAL

O constante desenvolvimento das sociedades e das organizações faz com que o profissional de contabilidade passe por uma constante agregação de competências e responsabilidades, necessitando uma formação com conhecimentos abrangentes e

multidisciplinares. Como as organizações precisam de mais inovação e criatividade, Cardoso, Souza e Almeida (2006) explicam que a contabilidade também passou a ser questionada quanto à validade e utilidade de suas práticas, as quais compreendem um conjunto de informações que objetivam subsidiar todo o processo de gestão.

Neste sentido, Cardoso, Souza e Almeida (2006) consideram que, na atualidade, torna-se imperativo que se discutam as questões relacionadas à figura do contador no que se refere à caracterização e adequação do perfil desse profissional de forma que ele, efetivamente, esteja preparado para bem cumprir sua missão e papel no âmbito dessas novas exigências que se fazem à contabilidade.

Para Oliveira, Pizanni e Faria (2015), a importância de se discutir o perfil e formação atual do profissional contábil se justifica identificação dos aspectos interdisciplinares e relacionadas ao nível de preparação do profissional da contabilidade necessários frente às demandas do mercado. É necessário que estes profissionais estejam preparados para desenvolver atividade de valor para a organização e serem reconhecidos como colaboradores do conhecimento (CARDOSO; SOUSA; ALMEIDA, 2006).

É importante ressaltar que, como observado por Nascimento et al. (2013), espera-se que a universidade capacite profissionais aptos a prover a informação que os usuários anseiam, de maneira tempestiva e fundamentada. Neste sentido, Oliveira, Pizanni e Faria (2015) afirmam que a construção de uma rede necessária de conhecimentos para exercício profissional do contador atual inicia-se no âmbito acadêmico. Isto, porém, vai além da sala de aula, incluindo as pesquisas realizadas pela academia. A pesquisa científica se constitui em ferramenta necessária para promoção e avanço da ciência, assinalando uma busca por novas descobertas e fomentando reflexões (NASCIMENTO et al., 2013).

Paralelamente, a dinamicidade do ambiente organizacional também faz com que o processo de adaptação das organizações como estratégia para se obter maior eficiência também tenha sua importância enfatizada (TORRES, 2006).

Este cenário de adaptação mútua faz com que ao tema da Aprendizagem Organizacional ganhe destaque na literatura e no campo organizacional. Barbosa et al. (2003) explicam que a aprendizagem organizacional é elo construtivo entre organizações e pessoas, o que contribui para a melhoria do desempenho e da produtividade, bem como para a melhores condições de trabalho.

Para Torres (2006), a aprendizagem organizacional é um campo que estuda a construção do conhecimento vigente em uma organização mediante adaptações progressivas de novas ideias e intercâmbio de experiências, instrumentalizando ações e práticas de caráter

prescritivo que possam atender às necessidades do ambiente atual. Assim, a aprendizagem pode auxiliar na eficiência das organizações, transformando novos conhecimentos em ações.

Apesar das visões positivistas da aprendizagem, com base na crença de que benefícios sempre fluirão para a organização, Bastos et al. (2002) ressalta que críticas são feitas em relação a este posicionamento, sendo o “desaprender” importante para superar esses aspectos negativos. Uma vez que a organização também pode aprender o que é errado (GUIMARÃES, 2004), condutas indevidas também podem resultar deste processo. Assim, desaprender antigas condutas e abordagens pode ser fundamental para o avanço organizacional eficiente.

Considera-se que a partir da compreensão dos conhecimentos necessários para o profissional de contabilidade e da compreensão de construção do conhecimento por parte da organização, torna-se possível a analisar qual o perfil de conhecimento necessário e suficiente para a resolução de conflitos e pressões organizacionais.

Assim, a aprendizagem organizacional alinhada à capacitação acadêmica pode resultar em uma maior eficiência dos órgãos públicos e do exercício da contabilidade. Além disso, ao tratarmos da interação entre o ambiente acadêmico e o ambiente prático de atuação profissional, existe a possibilidade de que, durante o processo de construção do conhecimento seja necessário “desaprender” modelos previamente construídos, a fim de que uma maior eficiência na atuação das partes seja obtida, como sugerido por Bastos et al. (2002).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O alcance do objetivo central do trabalho possibilita trilhar mais de um caminho metodológico na sua investigação quanto ao aspecto técnico. Para o exame do tema, composto de unidades de análises bem definidas entre grupos de profissionais e acadêmicos, foi delineado desenho de pesquisa com a utilização de uma combinação de técnicas qualitativa e quantitativa.

Tal estratégia buscou mitigar possível viés de foco, comum a estudos que usam abordagens singulares (DENZIN, 1970) e otimizar as possibilidades analíticas para o estudo, sendo considerada, tal abordagem, segundo Creswell e Plano Clark (2011), de métodos mistos.

Para detalhar o percurso metodológico, o capítulo apresenta: 3.1) delineamento da pesquisa; 3.2) construtos e modelo conceitual; 3.3) população e amostra; 3.4) procedimentos e instrumentos de coleta; 3.5) procedimentos de consolidação dos resultados.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Considerando que o tema em exame tem um viés exploratório, e que seguindo a visão de Creswell (2010), pode-se obter mais *insights* com a combinação das técnicas qualitativa e quantitativa do que com cada uma das formas isoladamente, a pesquisa foi delineada para sua utilização conjunta, por métodos mistos.

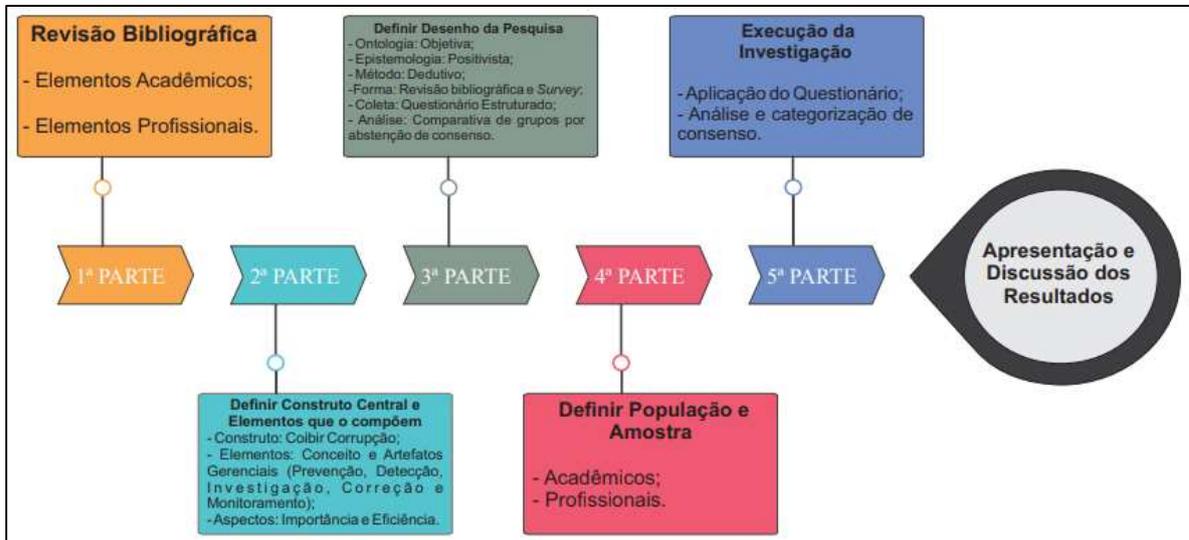
Em relação a perspectiva sequencial da aplicação, adotando a taxonomia de Small (2011) e Smith (2008), quanto ao efeito da assimetria temporal entre as coletas quantitativas e qualitativas, foi adotada a estratégia sequencial exploratória, quando o qualitativo precede o quantitativo, sendo o desenho de pesquisa, neste caso, teoricamente orientado. Creswell (2012) afirma que esse tipo de abordagem é especialmente adequado para desenvolver novos instrumentos de coleta, como no caso em tela, onde não se dispunha de instrumento anterior validado sobre o tema que pudesse ser adaptado ou replicado.

O estudo, caracterizado como métodos mistos segundo Yin (2006), foi realizado utilizando-se a pesquisa bibliográfica (qualitativa) para informar o processo de elaboração do *survey* com análise *likert* e estatísticas descritivas (quantitativas) e proporcionar a comparação de grupos de exame. O uso integrado destas abordagens possibilitou identificar o escopo do estudo, definir os construtos de interesse e o modelo conceitual para seu exame, coletar os dados entre os grupos e, por meio do método comparativo (MICHEL, 2015),

examinar a interconexão entre as práticas de resposta a corrupção nos grupos.

A Figura 2 resume o delineamento metodológico geral deste estudo.

Figura 2 – Delineamento Metodológico



Fonte: Elaboração própria.

Na construção da abordagem qualitativa, a pesquisa bibliográfica foi realizada como etapa inicial, com a finalidade de compreender como se dá a abordagem da temática da fraude, suas definições, bem como as variáveis analisadas, possibilitando a definição dos construtos centrais e preponderantemente possibilitando a construção e melhor interpretação de resultados do instrumento de coleta de dados.

Devido à constante mutabilidade dos enfoques sobre o tema, do cenário e das questões envolvidas (tecnológicas, econômicas e sociais, por exemplo), nesta etapa foram analisadas pesquisas publicadas no período de 2010 a 2019.

O objetivo desta fase, como orienta Flick (2009), em um estudo também quantitativo, foi, a partir da literatura existente sobre o tema, produzir *insights* e utilizar o conhecimento sobre o contexto para verificar afirmações e observações a seu respeito, de modo a possibilitar a seleção dos construtos centrais e a construção e modelagem dos instrumentos de coleta da fase quantitativa (*survey*) e ainda apoiar a análise dos resultados.

A abordagem quantitativa foi aplicada sequencialmente à utilização da revisão de literatura, e também a partir dela, por meio da aplicação de *survey* aplicado com questionário estruturado, possibilitou a coleta e comparação de grupos para cumprir o objetivo do trabalho, seguindo a estratégia sequencial exploratória.

3.2 CONSTRUTOS E MODELO CONCEITUAL

O tema fraude, mesmo sob o recorte taxonômico da corrupção, ainda traz em seu bojo uma diversidade de abordagens e construtos que podem ser objeto de exame.

A delimitação do construto central para estes estudo foi extraída da fase qualitativa da pesquisa e consiste em selecionar, dentre as formas de abordagens dos conceitos, características ambientais e dos fatores relacionados à fraude e sua ocorrência, quer seja pelos acadêmicos ou pelos profissionais, quais elementos centrais são essenciais de forma conjunta para a pesquisa e na elaboração de ferramentas e procedimentos que auxiliem na execução de ações para coibir o fenômeno no âmbito do setor público brasileiro.

Para verificar os elementos centrais presentes na abordagem da quanto a temática da corrupção e identificar seus construtos centrais, optou-se pela utilização do método da revisão de escopo de literatura, que consiste em um processo de mapeamento da literatura ou da base de evidências existente sobre um determinado tema, sem, contudo, utilizar procedimentos exaustivos de análise e síntese de dados (ARMSTRONG et al., 2011). Armstrong et al. (2011) explicam que a revisão de escopo é geralmente utilizada para identificar parâmetros e lacunas em um corpo de literatura

Segundo Moher, Stewart e Shekelle (2015), a revisão de escopo é utilizada quando o que é necessário não são respostas detalhadas a perguntas específicas, mas uma visão geral de um amplo tema, sendo esta sua principal característica. Adicionalmente, Marani et al (2018) identificam uma de suas grandes vantagens, que é a capacidade de informar as pesquisas atuais ou futuras na área.

Nesta etapa foram analisados artigos publicados em periódicos nacionais, no período de 2010 a 2019, classificados pela CAPES (qualis.capes.gov.br/) nos estratos A1, A2 e B1 pertencentes à grande área “Administração Pública e de Empresas, Contabilidade e Turismo”. Foi utilizado filtro para os termos “Contabilidade”, “Contábil”, “fraude”, “corrupção”, “desvio” e “apropriação indébita”, em português e em inglês, na busca por artigos cujas temáticas estão relacionadas à fraude, para possibilitar a revisão de escopo.

O resultado da seleção de base para revisão de escopo resultou em 11 periódicos, conforme Quadro 1, e 19 artigos dispostos em 8 destes periódicos, conforme detalhado no Quadro 2.

Quadro 1 – Periódicos utilizados para revisão de escopo

Nº	ISSN	Título	Estrato
P01	0103-734X	Contabilidade Vista & Revista	A2
P02	1982-6486	RCO - Revista De Contabilidade E Organizações	A2
P03	1808-057X	Revista Contabilidade & Finanças (Online)	A2
P04	1807-1821	Revista Contemporânea De Contabilidade (UFSC)	A2
P05	1982-6486	Revista De Contabilidade E Organizações	A2
P06	1809-3337	Revista Universo Contábil	A2
P07	1984-8196	Base - Revista De Administração E Contabilidade Da Unisinos	B1
P08	1984-3925	Contabilidade, Gestão E Governança	B1
P09	1984-882X	Enfoque: Reflexão Contábil	B1
P10	1981-8610	Repec - Revista De Educação E Pesquisa Em Contabilidade	B1
P11	1516-7011	UnB Contábil	B1

Fonte: Elaboração própria.

Os 19 artigos examinados, como detalhado no Quadro 2, apontam para uma diversidade de abordagens: analisaram documentos emitidos por órgão públicos (A01, A04, A15), variáveis relacionadas à ocorrência de fraude e à sua mitigação, tais como variáveis sociais (A02), comportamentais (A03, A05, A06), fiscais, socioeconômicas e políticas (A07, A12, A17), bem como variáveis de governança (A16) e de resultado (A18), percepções quanto aos conceitos do termo ‘corrupção’ (A10), além de fatores relacionados dissuasão à corrupção (A08) e da possibilidade do uso da tecnologia (A09, A19) e de modelos matemáticos (A11, A12) como metodologias antifraude.

Quadro 2 – Artigos utilizados na revisão de escopo

Nº	ID	Título	Objetivo	Referência
P02	A01	Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública	Analisar a natureza dos apontamentos do TCE/RS referentes ao exercício de 2004, frente aos Executivos	KRONBAUER ET AL., 2011
	A02	Gestão pública no Brasil: uma proposta de mensuração da educação fiscal do cidadão	Mensurar o nível de educação fiscal do cidadão, a partir da base de dados do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF	BORGES; PEREIRA; BORGES, 2015
	A03	Ética: a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis	Analisar a tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis aos seus superiores.	LUCENA ET AL., 2015
	A04	Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões	Analisar a associação de irregularidades identificadas em licitações na função saúde em municípios brasileiros nos anos de 2010 a 2012	LAURINHO; DIAS; MATTOS, 2017
	A05	Sobre corruptos, corrompidos e culpados: relatos de servidores	Analisar possíveis articulações entre comportamentos desviantes	SODRÉ, 2018

		públicos sobre práticas de corrupção	no trabalho e a ocorrência de práticas de corrupção em organizações do setor público	
	A06	Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente	Analisar a dinâmica dos votos de relatores e conselheiros no plenário do Tribunal de Contas de Mato Grosso.	AZAMBUJA; TEIXEIRA; NOSSA, 2018
	A07	Corrupção, lavagem de dinheiro e conluio no Brasil: evidências empíricas dos vínculos entre fraudadores e cofraudadores no caso Lava Jato	Compreender os vínculos que conectam cofraudadores em esquemas de corrupção e lavagem de dinheiro presentes na Operação “Lava Jato”.	MARAGNO; KNUPP; BORBA, 2019
	A08	Entendendo os fatores de combate à corrupção: proposta de um constructo de dissuasão à corrupção	Identificar as dimensões para criação de um constructo de dissuasão à corrupção que possa explicar a variação da corrupção em diferentes países.	LUCIANO; WIEDENHÖFT; CALLEGARO, 2019
	A09	Mulheres artificiais contra a corrupção: em busca de legitimidade no Tribunal de Contas da União	Verificar como os sistemas baseados em IA podem ganhar legitimidade em uma Instituição Suprema de Auditoria, focada na vigilância contra fraudes e corrupção	NEVES; SILVA; CARVALHO, 2019
	A10	Padrões discursivos sobre corrupção	Explorar as interpretações de gestores públicos federais e estaduais sobre ‘corrupção’ para identificar possíveis de padrões regionais.	MEDEIROS; FREITAS JUNIOR, 2019
P03	A11	Aplicabilidade da Lei de <i>Newcomb-Benford</i> nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS	Verificar a aplicabilidade do modelo baseado na Lei de <i>Newcomb-Benford</i> no trabalho de fiscalização dos auditores de ISS da Prefeitura de um Município do Nordeste brasileiro.	LAGIOIA ET AL., 2011
	A12	Análise de conformidade nos gastos públicos dos entes federativos: aplicação da lei de <i>newcomb-benford</i> para o primeiro e segundo dígitos dos gastos em dois estados brasileiros	Detectar a ocorrência de desvios significativos na distribuição do primeiro e segundo dígitos dos gastos públicos estaduais em relação à distribuição-padrão definida na Lei de <i>Newcomb-Benford</i> - NB-Lei.	COSTA; SANTOS; TRAVASSOS, 2012
	A13	Fatores associados ao desperdício de recursos da saúde repassados pela união aos municípios auditados pela Controladoria Geral da União	Identificar os fatores de desperdício ativo e passivo que estão mais associados às irregularidades na gestão dos recursos públicos municipais repassados pela União para a área da saúde.	DIAS ET AL., 2013
	A14	As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros	Identificar a influência de variáveis fiscais, socioeconômicas e políticas no nível de transparência fiscal	ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA, 2014
P05	A15	Recursos de convênio entre fundações de apoio e Universidades Federais no Brasil: um estudo dos acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU)	Identificar e apurar a frequência das tipologias de irregularidades que ocorreram nos contratos administrativos entre as Universidades Federais e Fundações de Apoio no Brasil	DALTO; NOSSA; MARTINEZ, 2014
P06	A16	Estudo da influência da governança corporativa e do ambiente institucional dos países na lucratividade das empresas	Investigar a relevância de variáveis de um país, particularmente, de variáveis associadas à governança, na lucratividade de empresas	KIMURA ET AL., 2012

P07	A17	A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal	Analisar de que forma a execução orçamentária (receitas e gastos) influencia a transparência fiscal ativa nos municípios do estado da Paraíba	MOTA; DINIZ; SANTOS, 2017
P08	A18	Nível de corrupção dos países e opacidade dos resultados contábeis	Avaliar a relação entre a corrupção a nível nacional e a opacidade dos resultados contábeis de empresas localizadas em países emergentes	SANTOS; TAKAMATSU, 2018
P09	A19	Fatores que influenciam a utilização de sistemas de monitoramento <i>E-Government</i> no Brasil	Compreender os fatores que influenciam a utilização dos sistemas de monitoramento <i>e-Government</i> no Brasil	CORREA; NOSSA, 2019

Fonte: Elaboração própria.

A revisão de escopo, conforme detalhada no [Apêndice A](#) permitiu identificar como a temática da corrupção é conceituada pela academia em suas abordagens, os principais termos tidos como relacionados à mesma, bem como os procedimentos de coibição de sua ocorrência identificados pelos pesquisadores, abordados por eles ou indicados em suas pesquisas.

O exame dos elementos acadêmicos aponta para ausência de definição uniforme do termo corrupção, estando os conceitos utilizados, relacionados de forma mais geral às ações que dão origem à sua ocorrência ou consequência, como desperdício de recursos (sendo a corrupção e ineficiência tipos de desperdícios ativos e passivos, respectivamente), lavagem de dinheiro, conluio, compra de votos, nepotismo, suborno ou apropriação errônea de recurso público ou propriedade.

Quanto aos procedimentos de coibição à ocorrência da corrupção, os artigos examinados apontam para abordagens diversas, de acordo com seus objetivos e referenciais, podem ser resumidas e classificadas em prevenção, detecção, correção e monitoramento.

Para verificar os elementos centrais presentes na abordagem da gestão ou dos profissionais sobre o tema da corrupção e as medidas para a coibir adotadas pela gestão pública e seus profissionais foi utilizado como elemento central de referência o Referencial de Combate à Fraude e à Corrupção (TCU, 2018).

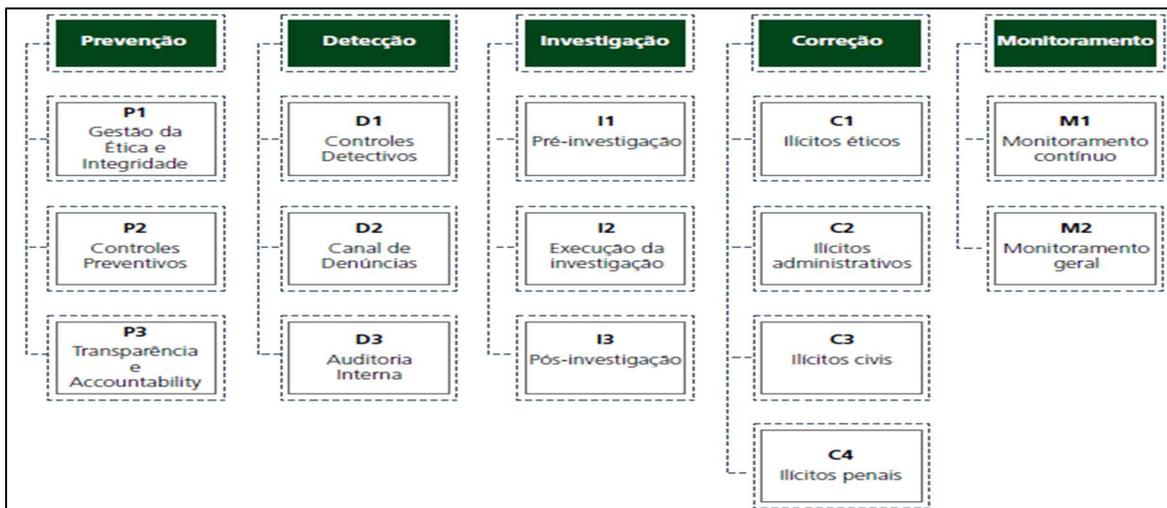
Práticas abordadas por pesquisas acadêmicas não foram utilizadas na construção dos elementos centrais, uma vez que estas geralmente não são verificadas para todos os tipos de organizações públicas. Entretanto, tais práticas foram consideradas e verificadas na pesquisa de forma complementar. Outros documentos correlatos, normas e padrões, como, por exemplo, o Guia de Integridade Pública (CGU, 2015) e a ISO 37001 (ABNT, 2017), foram consultados e utilizados pelo TCU no processo de elaboração do Referencial, o que faz com

que o documento seja considerado mais abrangente e alinhado aos demais.

Do exame deste Referencial, observa-se que, em relação aos conceitos, os termos “fraude” e “corrupção” são utilizados como um binômio, para expressar tanto o abuso de poder quanto o falseamento ou ocultação da verdade, com vistas a enganar terceiros, sendo ambos para obter vantagem indevida para si ou para outrem. Quanto à sua composição central, estão presentes os seguintes elementos centrais para coibição à corrupção: prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento (TCU, 2018).

Cada um dos mecanismos possui um conjunto de componentes que contribuem para o alcance do seu objetivo (Figura 3), e para cada componente o Referencial associa um conjunto de práticas, que se referem ao detalhamento das atividades no seu nível mais operacional (TCU, 2018).

Figura 3 – Componentes dos mecanismos TCU



Fonte: TCU (2018)

Considerando a presença concomitante dos elementos prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento na abordagem acadêmica e profissional, estes foram incorporados pelo trabalho como construtos centrais a serem examinados. Em relação ao conceito, considerando a heterogeneidade das descrições acadêmicas nacionais, é utilizado no estudo o descrito pela área de gestão, qual seja: o abuso de poder, o falseamento ou a ocultação da verdade, com vistas a enganar terceiros e obter vantagem indevida para si ou para outrem (TCU, 2018).

A Figura 4 demonstra a convergência dos construtos utilizados neste trabalho.

Figura 4 – Elementos do Construto Central



Fonte: Elaboração própria.

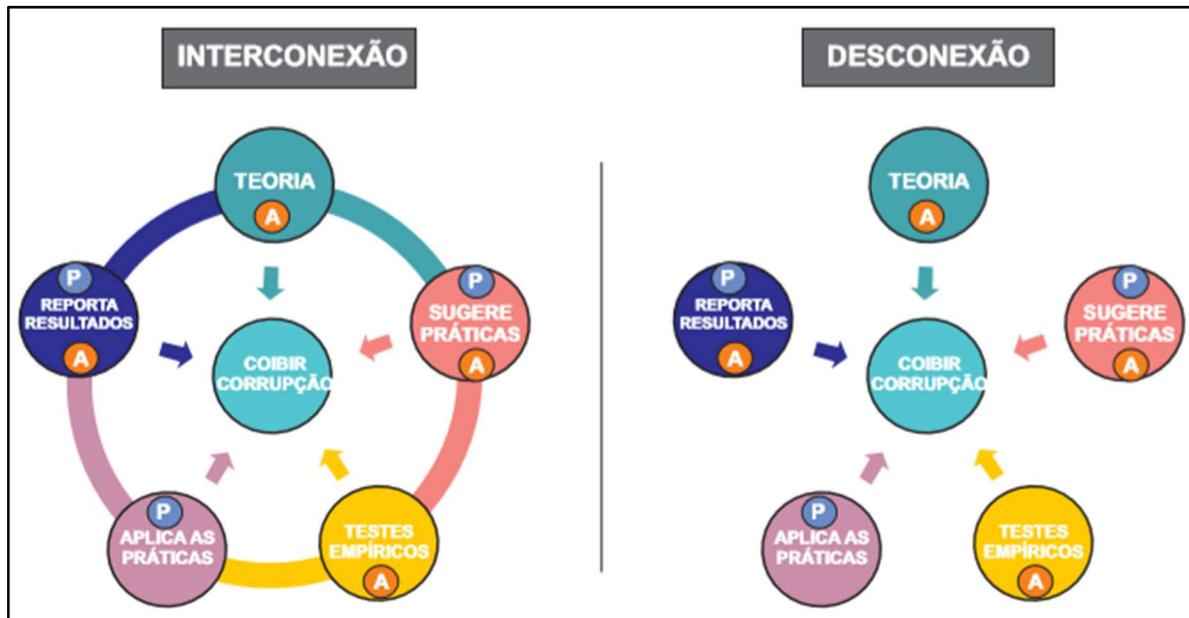
A partir da delimitação do construto central a ser examinado, cujo foco são as ações para coibir a corrupção, buscou-se delinear um modelo conceitual que expresse os recortes, ligações e cenários que atuaram como guia da pesquisa, refletindo os aspectos de interconexão da academia e profissão, observando os aspectos a seguir:

- a) Quanto à academia, com base em Ashforth et al. (2008), considerou-se sua dupla função social, como agentes de manutenção dos sistemas (por meio da educação) e agentes de mudança dos sistemas (por meio da pesquisa), simultaneamente. Para os autores, aqueles que estudam fatores organizacionais são responsáveis não apenas por gerar e disseminar conhecimento sobre seu complexo objeto de estudo, mas também por sugerir maneiras de gerenciar organizações em benefício geral das sociedades como um todo.
- b) Simultaneamente, no ambiente profissional, o processo de aprendizagem organizacional pode proporcionar maior eficiência mediante adaptações progressivas de novas ideias e intercâmbio de experiências e ações (TORRES, 2006) e as preocupações experimentadas pelo governo servem de catalisadores de pesquisas a serem desenvolvidas pela academia (MARANI et al., 2018),

Neste sentido, o modelo conceitual considera que a interconexão entre a academia e os profissionais deve proporcionar uma atuação dos grupos compatível com o escopo e a profundidade do problema da corrupção. Além disso, considera-se que a existência de divergências entre as visões dos grupos e de atuações desconexas pode prejudicar o combate ao ilícito, o avanço científico e organizacional.

A Figura 5 representa as interfaces da interconexão e da desconexão dos esforços e ações dos grupos, academia e profissionais, considerada no modelo conceitual da pesquisa.

Figura 5 – Modelo conceitual de interconexão e desconexão dos grupos



Fonte: Elaboração própria.

Nota: P = Profissionais; A = Acadêmicos.

Resumidamente, conforme Figura 5, o modelo propõe que, em sua versão virtuosa, para construção de conhecimento e boas práticas, as teorias propostas pela academia que tratam meios de resposta à ocorrência de fraude podem sugerir práticas a serem utilizadas e testadas por outros acadêmicos e por profissionais que atuam no ambiente institucional.

Ressalta-se, porém, que as próprias organizações podem instituir medidas que não possuem embasamento teórico prévio, mas que podem ter sua eficácia verificada empiricamente pelos acadêmicos, gerando sua sustentação teórica ou recomendando sua supressão.

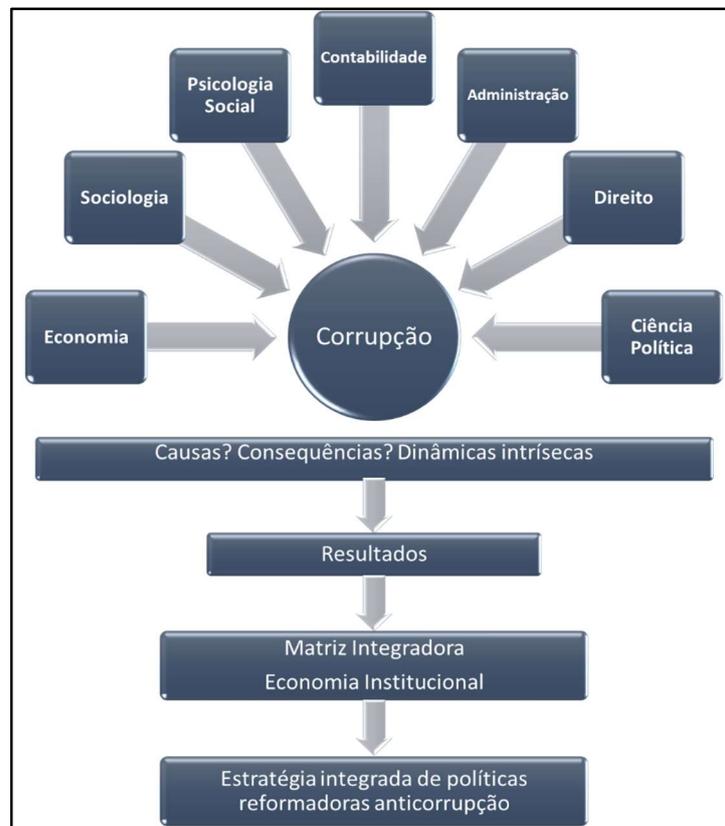
Após a aplicação e teste das possíveis ações de resposta à corrupção, os resultados encontrados devem, então, serem analisados pelas partes, de modo que a academia consiga verificar a necessidade de manutenção ou aprimoramento dos sistemas, bem como as organizações possam reavaliar as práticas por elas utilizadas. Assim, têm-se um ciclo de ações que contribui para o avanço da temática da corrupção.

No que tange a desconexão das partes, em ocorrendo a existência de lacunas neste processo ou entre os grupos, seria prejudicial ao espiral crescente de coibição da corrupção.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Para estudar a interconexão entre a academia e as práticas profissionais relacionadas às ações para coibir a corrupção no Brasil, exige-se a interlocução multidisciplinar (ABREU, 2011), como demonstrado na Figura 6, o que traz a quase impossibilidade de mensuração objetiva da população envolvida neste tipo de estudo.

Figura 6 – Aporte de diferentes áreas da Ciência para a análise da corrupção



Fonte: Adaptado de Abreu (2011).

Visto a multiplicidade e abrangência da população passível de ser analisada, para capturar elementos multidisciplinares dos grupos representativos dos dois extratos centrais do estudo, acadêmicos e profissionais, a amostra desta pesquisa centrou-se nos dois grupos dos segmentos constantes no Modelo Conceitual: a área acadêmica e a área profissional.

Para conhecer as dimensões relacionadas a academia, o grupo representativo deste segmento contou com participação de discentes, docentes e ainda, profissionais que, mesmo não ligados diretamente a instituições de ensino, realizam pesquisas sobre a temática da

fraude. O grupo foi formado por representantes das áreas de contabilidade, mas também de não-contabilistas, como economistas, administradores e cientistas políticos, visando capturar a multidisciplinariedade temática, mas mantendo o foco na área de conhecimento das ciências sociais para controlar o viés da multiplicidade de visões sobre o tema.

Para compor a esfera profissional, e seguindo a mesma lógica da representatividade multidisciplinar controlada, o grupo de estudo foi composto por contadores, auditores e controladores, bem como profissionais de áreas correlatas a estas, de órgãos públicos de todas as esferas de governo (federal, estadual ou municipal). A escolha deste grupo de profissionais se justifica por serem atores relevantes no ambiente da organização pública, além de terem relação direta e cotidiana destas profissões com o tema abordado, por dever de ofício (PERERA; FREITAS; IMONIANA, 2014).

3.4 PROCEDIMENTOS E INSTRUMENTOS DE COLETA

A coleta de informações sobre as práticas profissionais e as visões da academia sobre o tema foi realizada com a utilização de *survey* (FONSECA, 2002), com a aplicação de questionários estruturados ([Apêndice B](#) e [Apêndice C](#)), um para cada grupo de análise, tendo sido observado os requisitos constantes da Resolução 510/2016 para esta tipologia, especialmente o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE).

Os questionários foram formatados considerando os tipos, a ordem, os grupos de perguntas e a formulação das mesmas, como sugerido por Marconi e Lakatos (2003) e estruturados em três segmentos distintos: i) informacional sobre a pesquisa, com TCLE, e demográfico; e ii) informacional, sem questões, de cunho instrutivo e com nivelamento dos conceitos centrais envolvidos na pesquisa; iii) central ou de coleta direta onde foram mensuradas as visões e práticas relacionadas aos construtos em exame.

O segmento demográfico coletou dados relativos ao tipo de organização de atuação, localização geográfica do respondente e as seguintes características pessoais consideradas com possibilidade de impactar nas percepções sobre as respostas a fraude: a área e nível de formação educacional e tempo de exercício profissional, cargo ocupado (profissionais) e/ou principal área de ensino ou pesquisa (acadêmicos).

No segmento informacional sobre a pesquisa foram apresentados, a título de nivelamento de vocabulário e conhecimento, o conceito, as classificações e subdivisões da fraude e o conceito central da pesquisa relacionado às práticas de resposta a fraude

corporativa e sua distribuição entre as etapas de dissuasão, prevenção, detecção e investigação, correção e monitoramento dos processos e pessoas. A principal finalidade desta seção foi nivelar os respondentes quanto ao vocabulário e significados dos termos utilizados na pesquisa, preparando-os para a fase seguinte.

Por fim, o segmento central da pesquisa abordou as práticas de resposta a corrupção em seus quatro construtos: prevenção, detecção e investigação, correção e monitoramento e, adicionalmente, tratou sobre eficiência das práticas e modo de atualização dos grupos sobre a temática

Com a utilização de 70 assertivas (55 sobre práticas e 15 sobre eficiência) que compilaram as práticas identificadas a partir da fase qualitativa da pesquisa, como destacado no [Apêndice B](#) e no [Apêndice C](#), o questionário foi adaptado para cada grupo apenas na linguagem de chamada, sendo mantidas as mesmas práticas associadas.

A partir da apresentação do conceito dos construtos de prevenção, detecção, investigação e correção, e apresentação de assertivas a eles relacionadas, à forma de coleta dos dados foi delineada para permitir a escolha pelo respondente, de forma livre, dentre as práticas apresentadas, àquelas que considera principais quer por sua utilização na organização (chamada utilizada para os profissionais) ou por sua importância (chamada utilizada para a academia) podendo informar outras não constantes da relação. Este formato foi estabelecido para permitir a mediação de frequência do item.

O construto de monitoramento, por sua característica dual, ou seja, ser ou não realizado e de forma, contínua ou não, teve apresentação diversa e permitiu a indicação de apenas uma resposta, o que viabiliza a comparação entre grupos para análise de resultados.

Por fim, a última parte da coleta de dados busca captar a visão dos grupos quanto à eficiência de outras 15 práticas antifraude, não mais subdivididas em construtos e sim em relação às publicações, modelos ou outros documentos utilizados como Estruturas ou Referenciais antifraude e ainda identificar as principais fontes de informação sobre fraudes utilizadas para a propagação do conhecimento gerado sobre o tema.

3.5 PROCEDIMENTOS DE CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS

Para possibilitar a consolidação dos resultados obtidos entre os dois grupos alvo da amostra e **analisar a interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil quanto aos conceitos e ações de resposta à corrupção**, os questionários foram segmentados em seu aspecto demográfico e

central, sendo tratados essencialmente através da apuração da frequência por item.

Inicialmente, com a finalidade de estimar a confiabilidade dos resultados obtidos, o coeficiente alfa de Cronbach (CRONBACH, 1951) foi utilizado para medir a consistência interna dos questionários. Refere-se à consistência interna de um questionário a extensão em que os itens que o compõem medem o mesmo conceito ou construto.

O alfa de Cronbach (α) analisa as respostas recebidas pelos questionários e mede a correlação entre elas, sendo calculado a partir da variância dos itens individuais e do somatório da variância das respostas de cada sujeito respondente do questionário.

De acordo com Hora, Monteiro e Arica (2010), o teste do alfa de Cronbach deve se submeter aos seguintes pressupostos: a) O questionário deve estar dividido e agrupado em dimensões (construtos). Essas dimensões devem agrupar questões que tratam de um mesmo aspecto; b) O questionário deve ser aplicado a uma amostra significativa e heterogênea da população; e c) A escala utilizada deve estar validada, ou seja, o instrumento utilizado deve realmente medir aquilo a que se propõe medir.

Todos estes parâmetros estão presentes neste estudo e validam sua possibilidade de utilização, ressaltando-se quanto à heterogeneidade da população que, apesar de a população ser formada por profissionais e acadêmicos, a amostra apresenta diferentes características, devidamente identificadas por meio da segunda seção do questionário (informações básicas sobre os respondentes), sendo evidenciada a heterogeneidade não somente entre os grupos, mas também dentro de cada um deles.

Quanto à interpretação do coeficiente, entende-se que ela é intuitiva, uma vez que os valores encontrados geralmente variam entre zero e 1, de modo que a consistência interna de um questionário é tanto maior quanto mais perto de 1 estiver o valor da estatística (MATTHIENSEN, 2011). Apesar de não existir um consenso entre os pesquisadores acerca da definição de valores mínimo e máximo aceitável (HORA; MONTEIRO; ARICA, 2010), grande parte da literatura utiliza o valor de 0,70 como o mínimo aceitável (abaixo disto, a consistência interna da escala é considerada baixa) e 0,95 como o máximo aceitável (acima disso, considera-se que há duplicação ou redundância nos itens). Neste sentido, os valores 0,70 e 0,95 serão utilizados como parâmetro nesta pesquisa.

Concluída a fase de validação e apuração das frequências de itens e agrupamentos para as respostas abertas, inicia-se o processo de comparação de grupos a partir da segmentação em construtos de cada grupo para agrupar as práticas que foram imputadas como utilizados e/ou importantes.

Para fins de consolidação e mensuração das práticas nos construtos foram

considerados os seguintes aspectos:

- para o questionário dos professores, quanto maior a frequência de cada item, maior a importância dele para este grupo;
- para o questionário dos profissionais, quanto maior a ocorrência de cada item, maior sua utilização pelas organizações e por este grupo.

Para possibilitar a integração dos resultados foi utilizada uma classificação nominal de resposta que segue o padrão constante da Tabela 1, dividindo a amostra em quatro partes, e permitindo categorizar o nível de importância atribuído a cada item, de acordo com seu percentual de ocorrência (frequência).

Tabela 1 – Classificação da frequência dos itens

Classificação	Percentual
Não importante	0,00%
Pouco importante	De 0,01% até 33%
Importante	De 33,01% até 66%
Muito importante	Acima de 66%

Fonte: Elaboração própria.

As classificações atribuídas aos itens de cada construto foram, posteriormente, comparadas, propiciando a **análise da interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil**, sendo atribuído a *interconexão* de abordagens quando os grupos atribuíam classificações iguais às práticas, e *desconexão* quando os grupos atribuíam classificações diferentes, sendo esta tipologia subdividida, nesta pesquisa, em “menor” (tipo 1) ou “maior” (tipo 2), conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3 – Classificação da comparação das visões dos grupos quanto às práticas

Grupo 1	Grupo 2	Classificação
Não importante	Não importante	Interconexão
Pouco importante	Pouco importante	
Importante	Importante	
Muito importante	Muito Importante	
Não importante	Pouco importante	Desconexão tipo 1 (Menor desconexão)
Pouco importante	Importante	
Importante	Muito Importante	
Não importante	Importante	Desconexão tipo 2 (Maior desconexão)
Não importante	Muito Importante	

Pouco importante	Muito Importante	
------------------	------------------	--

Fonte: Elaboração própria

Por fim, após o levantamento das classificações atribuídas, o percentual de interconexão ou desconexão encontrado entre os grupos foi obtido e, por fim, integrados ao modelo classificatório constante da Tabela 2, novamente dividindo os resultados em quatro partes.

Tabela 2 – Classificação final da interconexão ou desconexão

Classificação		Percentual
Interconexão	Desconexão	
Não existente	Não existente	0,00%
Baixa	Baixa	De 0,01% até 33%
Moderada	Moderada	De 33,01% até 66%
Alta	Alta	Acima de 66%

Fonte: Elaboração própria.

Assim, nesta etapa final, a conexão ou desconexão encontrada por meio da comparação das classificações atribuídas pelos grupos foram classificadas de acordo com o percentual obtido possibilitando a discussão dos resultados constante do tópico a seguir.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta e discute os resultados do estudo e analisa a **interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil quanto aos conceitos e ações de resposta à corrupção** a partir da coleta do *survey* direcionado a grupos de profissionais e acadêmicos, que recebeu 158 respostas.

Após análise de consistência interna, que resultaram em exclusões de 28,4% dos instrumentos, conforme detalhados no [Apêndice D](#) e [Apêndice E](#), restaram válidos 62 questionários de profissionais (80,5% do total do grupo) e 51 questionários de acadêmicos (62,9% do total do grupo).

Quanto aos procedimentos de validade interna do instrumento, os valores do coeficiente alfa de Cronbach encontrados para cada um dos construtos estão apresentados na Tabela 3 e foram aplicados para os construtos de múltiplas escolhas, o que exclui o de Monitoramento.

Tabela 3 – Resultados do coeficiente alfa de Cronbach

Constructo	Valor do α	
	Profissionais	Acadêmicos
Prevenção	0,94	0,92
Deteção e Investigação	0,91	0,91
Monitoramento	-	-
Correção	0,70	0,83
Ações eficientes	0,85	0,83

Fonte: Elaboração própria.

Todos os demais construtos apresentaram coeficientes que estão entre o mínimo e máximo aceitável para este estudo, ou seja, valores 0,70 e 0,95 como descrito no item 3.5, indicando consistência interna e confiabilidade de ambos os questionários.

Assim, considerando a validade e confiabilidade das respostas, o capítulo procede com a apresentação e discussão dos resultados obtidos, que serão debatidos na seguinte ordem: 4.1) Exame do perfil dos respondentes; 4.2) Análise dos construtos centrais; 4.3 Análise de Achados Complementares; 4.4) Detalhamento dos resultados.

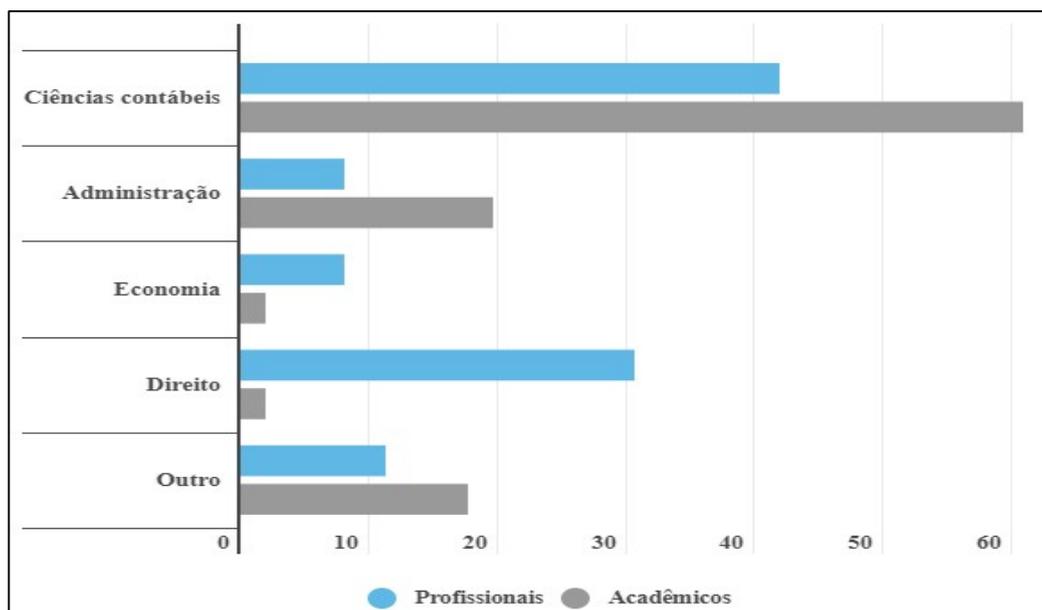
4.1 EXAME DO PERFIL DOS RESPONDENTES

A análise dos perfis dos respondentes de ambos os grupos, formados a partir dos dados demográficos coletados, foi importante para a compreensão de fatores que podem influenciar nas respostas obtidas para os constructos principais e assim contribuir para uma melhor discussão e interpretação dos resultados e suas limitações

Além disso, especificamente para o questionário voltado aos acadêmicos⁵, as informações quanto a estes perfis foram utilizadas como controle para embasar a exclusão ou aceitação das respostas, por meio da verificação da área de atuação, que, segundo critérios desta pesquisa, deve ser focada no segmento de ciências sociais, como definido no tópico metodologia.

Por ser tema multidisciplinar, os respondentes dos dois grupos são oriundos de diversas áreas de conhecimento, conforme demonstrado no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Área de formação dos respondentes por grupo



Fonte: Elaboração própria.

Dentre os dois grupos, os respondentes são majoritariamente da área contábil, sendo 60,8% no grupo de acadêmicos e 51% no grupo de profissionais. Tal achado pode ser decorrente da disseminação maior do instrumento de coleta entre os pares da área contábil, reduzido do pesquisador, e não necessariamente por representar o maior quantitativo de

⁵ O critério de área de formação não foi utilizado como referência de exclusão para os profissionais pois para este segmento a informação relevante era área de atuação, fator que iria definir sua familiaridade com as práticas nas organizações.

estudiosos ou profissionais em exercício no país. A ressalva quanto a um possível viés de *locus* de aplicação deve ser ressaltada para possibilitar um adequado balizador a análise dos resultados alcançados e sua abrangência.

Além da contabilidade, os acadêmicos ainda identificaram a administração, a auditoria e a controladoria como principais áreas de ensino e/ou pesquisa, o que representa, respectivamente, 13,7%, 7,8% e 3,9%. Cerca de 25% deles são de outras áreas, quais sejam: perícia, ética, gestão e informática, direito público, educação e jornalismo. Estas áreas não foram excluídas pois foi considerado que elas estão dentro do escopo das ciências sociais ou relacionadas ao tema de análise.

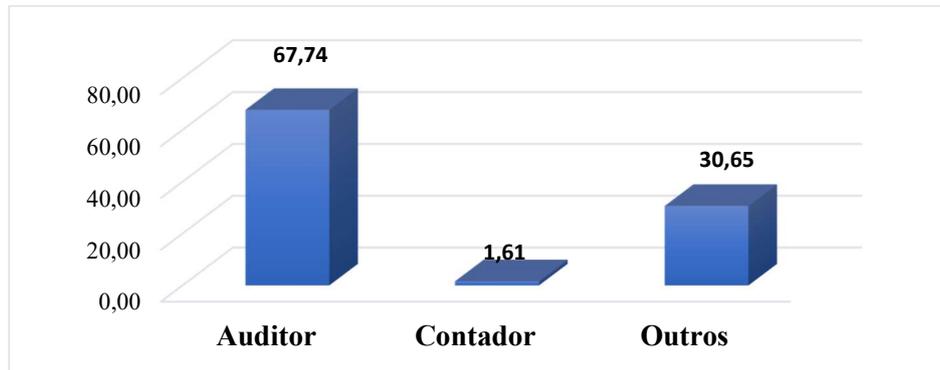
Já em relação aos profissionais, o direito é a segunda área de formação com maior quantidade de respondentes, com 30,6% total. Ainda haviam respondentes das áreas de administração e economia (ambas com 8,06%), engenharia, história, saúde, auditoria do setor público e políticas públicas (estas cinco últimas, juntas, representam cerca de 11% do total de respostas).

Semelhantemente, o enquadramento da organização também pode indicar um viés nas respostas dos profissionais, apontando para um fator de limitação da presente pesquisa. Isto porque enquanto 83,9% dos profissionais são da administração direta ou de autarquias, somente 16,1% são de empresas públicas ou sociedades de economia mista, organizações que se preocupam e utilizam medidas anticorrupção mais intensamente que as primeiras. Assim, o viés e a limitação podem ser causados pelo fato de que os respondentes estão, em sua maioria, inseridos em organizações com pouca atuação no processo de resposta à corrupção.

Quanto aos cargos exercidos, por meio do Gráfico 2 é possível observar que 42 deles são auditores. Foram classificados como “Outros” aqueles que possuíam somente 1 respondente de cada cargo, tais como analistas (em contabilidade geral, em gestão pública, legislativos e outros), assessores (de gabinetes, técnicos, de controle interno e outros), superintendente de governança e diretores.

Ressalta-se que o cargo exercido não foi considerado um motivo de exclusão de respostas, mas um fator de influência na percepção do sujeito respondente, e que alguns respondentes indicaram exercer mais de um cargo.

Gráfico 2 – Cargos exercidos pelos profissionais

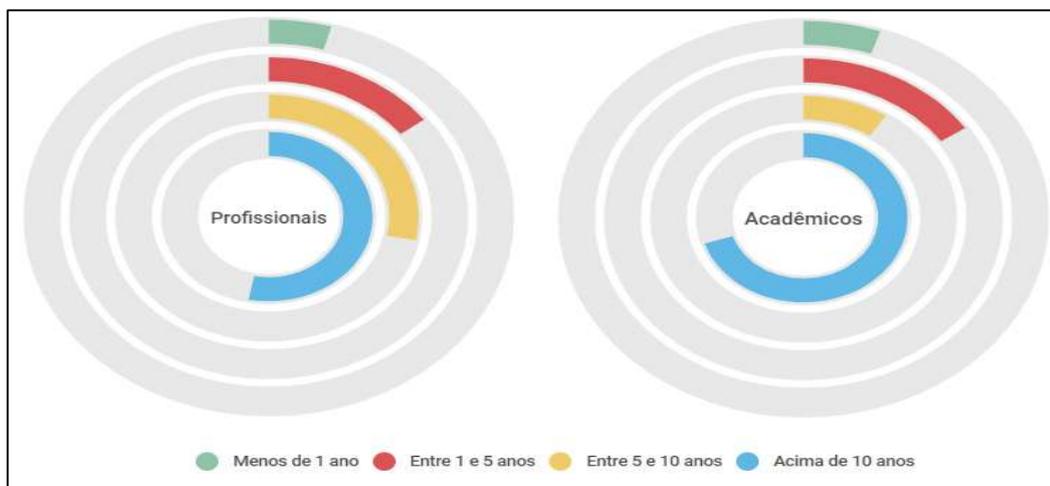


Fonte: Elaboração própria.

Já os acadêmicos eram, em sua maioria, professores universitários (80,4%), mas ainda existiam aqueles que ensinavam em cursos profissionalizantes (3,9%) e outros tipos de instituições (15,7%), como por exemplo instituições militares, Tribunal de Contas e cursos corporativos.

Quanto ao tempo de exercício profissional, a maior parte dos respondentes de ambos os grupos afirmam possuir mais 10 anos de exercício. Entretanto, quando comparados, a quantidade de acadêmicos nesta faixa de tempo de exercício profissional é superior, o que pode indicar que tais respondentes possuem maior experiência e conhecimento quanto às medidas existentes, bem como em relação à importância e eficiência de medidas de coibição à corrupção, quando comparados àqueles que possuem pouco tempo de exercício. O Gráfico 3 apresenta estes resultados.

Gráfico 3 – Tempo de exercício profissional de cada grupo

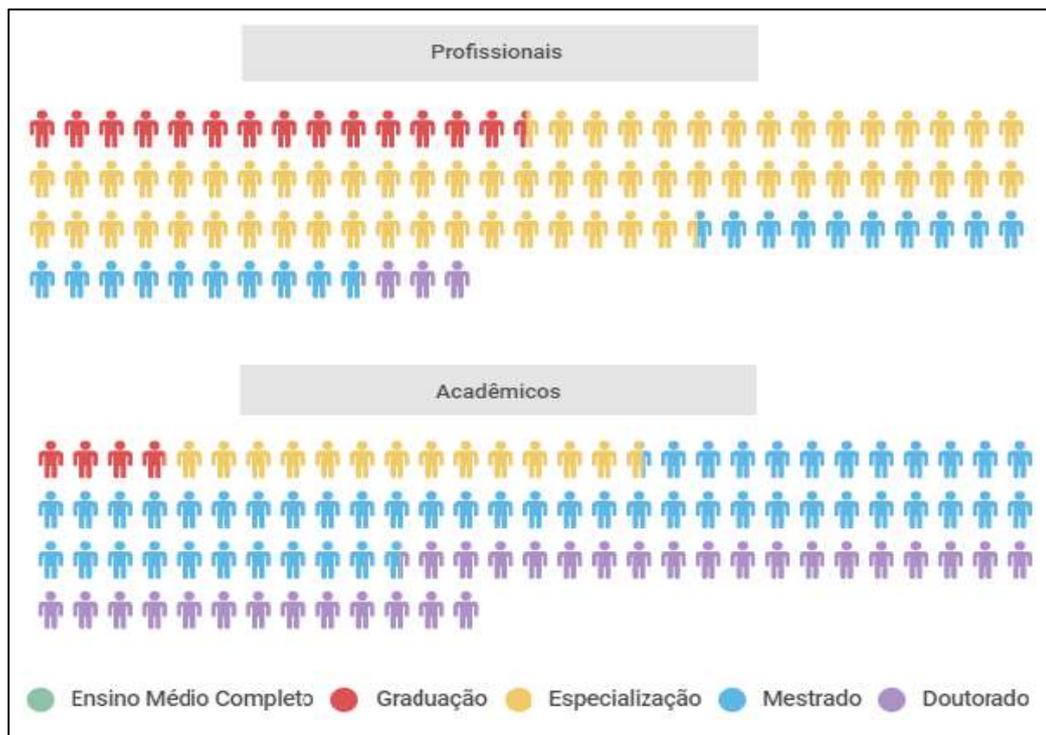


Fonte: Elaboração própria.

O maior tempo de exercício encontrado para os acadêmicos pode decorrer do fato de que mais de 80% dos respondentes são professores de Universidades, o que pode atribuí-los estabilidade na carreira acadêmica quando estes lecionam em instituições públicas.

Semelhantemente, o fato de que a maior parte dos respondentes atuam em universidades pode ter impactado na divergência encontrada para o nível de formação dos grupos. Enquanto 62,9% dos profissionais informou ter a especialização como maior nível de formação concluído, os acadêmicos são, em sua maioria, mestres (50,98%) e doutores (31,37%), o que pode advir da necessidade do título de mestre ou doutor para a ocupação do cargo de professor nas Universidades. O Gráfico 4 apresenta a comparação dos grupos.

Gráfico 4 – Nível de formação acadêmica dos grupos



Fonte: Elaboração própria.

A última questão da seção 02 buscava, por fim, identificar a abrangência geográfica das respostas. Para o questionário dos profissionais, foram obtidas respostas válidas de 18 estados do Brasil e do Distrito Federal. As regiões Nordeste e Sudeste foram responsáveis pelos maiores percentuais de respostas, concentrando 35,5% e 29% do total, respectivamente.

Em relação ao questionário voltado aos acadêmicos, foram recebidas respostas de 10 estados brasileiros, sendo o Nordeste e o Sudeste, para este grupo também, as regiões com

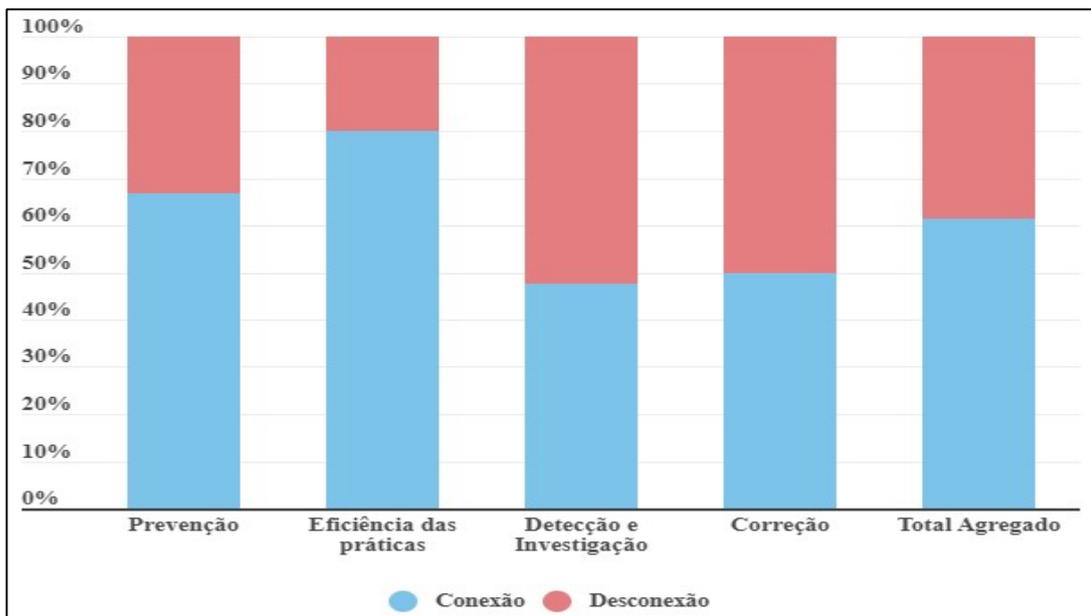
auditores, inseridos na administração direta ou em autarquias, com mais de 10 anos de atuação. Tais respondentes também possuem a contabilidade como principal área de formação, mas a especialização é maior nível de formação do respondente.

4.2 ANÁLISE DOS CONSTRUTOS CENTRAIS

Dentre as 70 práticas distribuídas entre as etapas Prevenção, Detecção e Investigação e Correção, bem como daquelas apresentadas na última questão do formulário, que captava a percepção dos respondentes quanto à eficiência das medidas, 43 (61,43%) obtiveram a mesma classificação de importância por ambos os grupos, o que indica que há conexão mediana para a maioria dos ações utilizadas para coibir a fraude apresentadas.

Tais resultados são observados de forma detalhada por meio do Gráfico 6, que apresenta os percentuais de conexão e de desconexão entre os grupos obtidos para cada um dos construtos analisados.

Gráfico 6 – Percentuais de conexão e de desconexão entre os grupos quanto à classificação das práticas apresentadas



Fonte: Elaboração própria.

O Gráfico 6 permite observar que o percentual mínimo de conexão entre os grupos é de cerca de 50% para todas os construtos. Dentre os construtos centrais analisados, Prevenção foi o que apresentou maior nível de conexão, com 66% das práticas apresentando a mesma classificação pelos grupos. Tais resultados podem advir do fato de que, por ser uma etapa

inicial e anterior à ocorrência do ato corrupto, maiores esforços podem ser auferidos pelas organizações para esta etapa, com o objetivo de o evitar.

Além disso, as práticas preventivas são as que mais se relacionam à redução da Oportunidade de ocorrência da corrupção, que se refere a um dos fatores apresentados por Cressey (1953) como necessários para a existência do ilícito. Neste sentido, os resultados corroboram com a importância de que sejam estabelecidos mecanismos de prevenção à corrupção que possam mitigar os riscos de oportunismo proativamente (LORENTE, 2016; ALBRECHT et al., 2009).

A questão que verificava a eficiência das práticas indicadas por normas e pela literatura, informação complementar, também indicou uma maior quantidade de classificações interconectadas. Dentre todas as práticas apresentadas, aquelas inseridas neste construto foram as que apontaram maior interconexão entre os grupos, com 80% de conexão. Este resultado indica que a percepção da academia quanto à eficiência das práticas de resposta à fraude apresentadas possui alta conexão com a percepção dos profissionais em relação à tais práticas.

As etapas Detecção e Investigação e Correção apresentaram os menores níveis de interconexão entre os grupos, com cerca de 50% das práticas com a mesma classificação em ambos os construtos. Tais etapas são posteriores à ocorrência da corrupção e, portanto, tendem a receber atenção menor do que a oferecida à etapa de Prevenção, o que pode resultar em menor utilização de tais medidas pelas organizações.

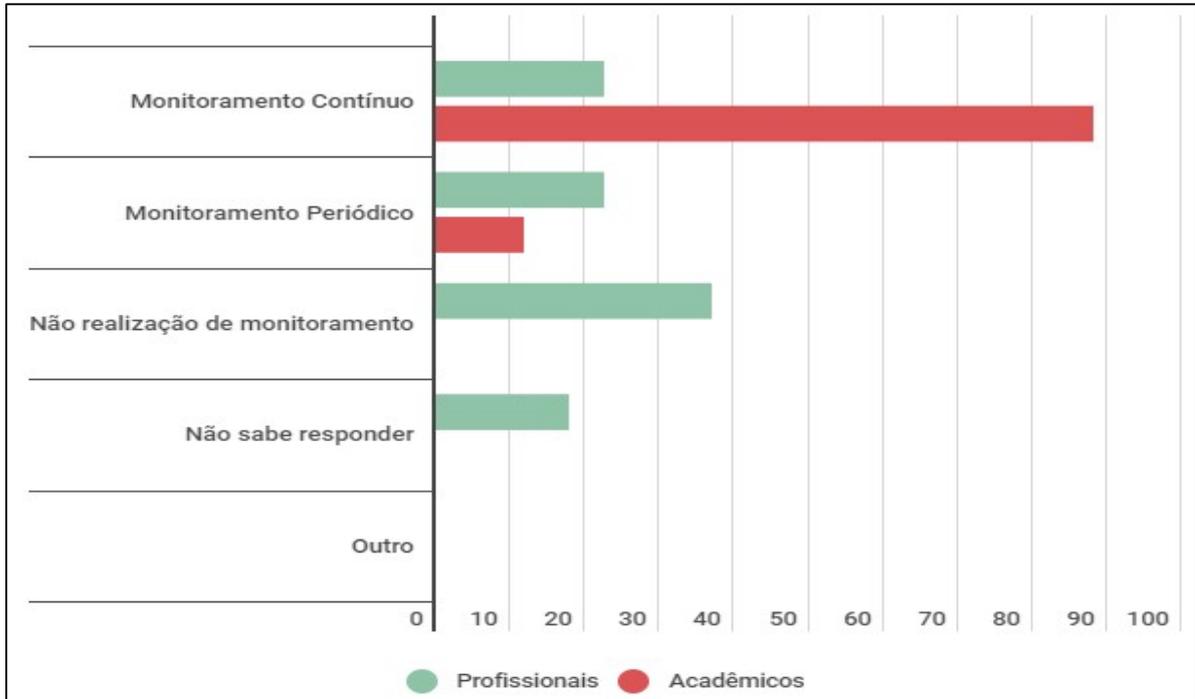
Além disso, práticas detectivas, investigativas e corretivas tendem a ser de responsabilidade de outros órgãos, como a CGU, que detectando irregularidades de conduta de servidores, pode, por exemplo, demiti-los ou cassar aposentadorias (LORENTE, 2016). Quanto a este ponto, Vieira (2009) afirma que, na fase de investigação, a divisão de responsabilidades entre as várias burocracias públicas promove a sobreposição de responsabilidades. Machado e Paschoal (2016) ressaltam ainda que, no Brasil, o sistema de responsabilização por atos de corrupção carece de maior coordenação intra e interinstitucional.

Dentre as medidas que apresentaram conexão para a etapa Detecção e Investigação, a maioria delas estava relacionada à Detecção da fraude. Assim, os resultados indicam que, em relação a essa etapa, os grupos apresentaram maior desconexão para a classificação das práticas investigativas.

A etapa de Monitoramento, por sua vez, apresentou alta desconexão entre os grupos. O Gráfico 7 apresenta os percentuais de respostas obtidos especificamente para esta etapa,

de acordo com os grupos.

Gráfico 7 – Resultados obtidos para a etapa de monitoramento



Fonte: Elaboração própria.

Os resultados indicam que todos os acadêmicos consideram que deve haver monitoramento, de modo que 88,2% afirmam que esse monitoramento deve ser realizado continuamente. Tais resultados, estão de acordo com a importância dada pelo TCU (2018) à prática, uma vez que, segundo o órgão, se realizado de forma contínua, o monitoramento permite que a necessidade de ajustes seja identificada e sanada, de modo que falhas nas práticas realizadas pela organização ou nos controles internos não sejam exploradas por um fraudador ou corrupto.

Entretanto, menos da metade (45,2%) dos profissionais afirmam que essa etapa é realizada nas organizações nas quais estão inseridos, sendo o monitoramento do tipo contínuo praticado em apenas 22,6% delas. Além disso, 37,1% dos profissionais afirmam que o monitoramento não é realizado em suas organizações. Neste sentido, os resultados indicam que, apesar de ser uma etapa considerada Muito Importante pelos acadêmicos, o monitoramento não é efetivamente executado dentro das organizações.

Assim, apesar do entendimento de que o monitoramento contínuo permite a identificação precoce de incidentes de fraude, a implantação deste tipo de monitoramento

exige a atuação contínua de diversos setores da organização, o que nem sempre é possível em todos os órgãos da administração pública, podendo resultar na baixa frequência de utilização desta prática pelas organizações.

Entretanto, considerando que o monitoramento do tipo contínuo possibilita a avaliação contínua dos processos e controles internos por meio de relatórios que são gerados de forma automatizada, e que contêm dados indicativos de operações que estão em desacordo com as normas e procedimentos da organização, a não utilização desse tipo de monitoramento pode prejudicar a identificação de sinais de violação às regras.

4.3 ANÁLISE DOS ACHADOS COMPLEMENTARES

De forma complementar, o questionário buscou verificar as principais publicações, modelos ou outros documentos utilizados ou indicados pelos grupos como Estruturas ou Referenciais práticos antifraude, verificar as principais fontes de comunicação entre a academia e as organizações, além de captar a eficiência por eles atribuída a diferentes medidas antifraude apresentadas.

Os resultados indicam que os profissionais apontam, principalmente, o uso de códigos de ética e conduta (20 respostas) como referenciais práticos antifraude dentro da organização. Além disso, os profissionais também apontaram, entre outros, o uso de leis e normas, além de livros, artigos, do COSO e do próprio referencial de combate à fraude e à corrupção.

Semelhantemente, os documentos mais apontados pelos acadêmicos foram os códigos de ética e conduta, leis, normas, regulamentos e publicações dos órgãos de controle. Entretanto, a grande quantidade de respostas não condizentes com a questão (21 respostas), além das 18 respostas do tipo “não sabe”, “não conhece” ou que não apresentaram nenhuma resposta indicam que os acadêmicos, em sua maioria, desconhecem documentos que podem ser utilizados como estruturas ou referenciais antifraude.

Quanto aos Códigos de Ética, os resultados confirmam a importância atribuída pela literatura a tais instrumentos, que destaca sua elaboração como uma das etapas necessárias para a implantação de qualquer programa de *compliance* (SCHARAMM, 2017) e por outros normativos, como o Decreto nº 1.171/1994.

Assim, ainda que os códigos de ética e conduta não sejam suficientes para a não ocorrência de atos ilícitos, tais documentos são importantes meios de prevenção e necessários para a implantação de qualquer “cultura de *compliance*”, também como medida preventiva.

Destaca-se também a necessidade de verificar continuamente se os códigos de ética e conduta permanecem atualizados (TCU, 2018).

Já em relação à identificação de leis, normas e regulamentos como referenciais antifraude, tais resultados atribuem a ideia de conformidade normativa e indicam que os respondentes não conhecem ou não seguem demais Estruturas e Referenciais apontados por órgãos como o CGU e o TCU. Além disso, os resultados podem estar relacionados ao perfil dos respondentes, uma vez que parte deles tem o direito como área de formação.

Quanto às fontes utilizadas para capturar as informações relacionadas à fraude produzidas pela academia, os profissionais apontam a comunicação de massa (jornais, revistas, TV, rádio, internet, etc.) e os artigos publicados em periódicos e anais de congressos como as principais, sendo a elas atribuídas, respectivamente, 43,55% e 41,94% das respostas. Semelhantemente, os acadêmicos identificaram a comunicação de massa como principal meio de comunicação ao ambiente profissional (34%). Entretanto, este segundo grupo apontou a publicação de artigos como o meio menos eficiente para essa troca de informações, constando em apenas 18% das respostas.

4.4 DETALHAMENTO DOS RESULTADOS

Para detalhar os resultados apresentados por meio do tópico anterior, a presente seção apresenta a classificação das práticas pelos grupos de modo segregado, de acordo com a etapa.

4.4.1.1 Prevenção

A etapa de prevenção apresentou conexão para a maior parte das práticas a ela relacionadas, com 16 práticas com classificações de importância iguais. O Quadro 4 apresenta tais classificações.

Quadro 4 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Prevenção

Práticas		Classificação	
		Profissionais	Acadêmicos
PREVENÇÃO			
01	Implantar uma função antifraude e anticorrupção na organização	Pouco Importante	
02	Assegurar que todas as contingências ativas e passivas relevantes foram identificadas e são do conhecimento da administração da organização	Pouco Importante	

03	Realizar testes substantivos, visando obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da organização	Pouco Importante
04	Estabelecer políticas e práticas de gestão de relacionamento com entidades e pessoas que recebam recursos financeiros ou que dependam do poder de compra e de regulação da organização	Pouco Importante
05	Regular o recebimento de presentes e participação em eventos	Pouco Importante
06	Estabelecer o comportamento ético e íntegro da alta administração	Importante
07	Instituir uma política de prevenção de conflito de interesse	Importante
08	Possuir políticas e planos de combate à fraude e corrupção da organização	Importante
09	Gerenciar riscos de fraude e corrupção	Importante
10	Realizar testes de observância, visando obter uma razoável segurança de que os controles internos estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da organização	Importante
11	Promover a responsabilização pela governança e gestão	Importante
12	Estabelecer um sistema de governança com poderes de decisão balanceados e funções críticas segregadas	Importante
13	Estabelecer, divulgar e esclarecer o código de ética e de conduta	Importante
14	Promover a prestação de contas pela governança e gestão	Importante
15	Verificar o cumprimento de regras, normas reguladoras e legislações	Importante
16	Promover a transparência das informações	Importante

Fonte: Elaboração própria.

Apesar de apresentar conexões para a maioria dos métodos preventivos, a atribuição de importância surpreende. Ainda que a prevenção seja uma antecipação à ocorrência de fraudes, o que pode reduzir desperdícios, pagamentos indevidos e a implantação posterior de medidas corretivas e punitivas custosas (Mendes, Oleiro & Quintana, 2008), não houve conexão entre as partes para a classificação de medidas como ‘Muito importante’. Além disso, 10,53% dos profissionais afirmaram que as organizações não adotam ou não consideram importante a adoção de medidas preventivas.

Não há clareza quanto às razões que fundamentam as classificações atribuídas aos itens, uma vez que não era este o objetivo do trabalho. Entretanto, possíveis razões podem ser discutidas para algumas práticas.

Aquelas classificadas como Pouco Importantes podem ter sido assim rotuladas por causa da influência de diversos fatores, como por exemplo: quanto ao item 01, as funções antifraude e anticorrupção são indicadas para as organizações que apresentam alto risco de ocorrência destes ilícitos (TCU, 2018), o que pode não ser o caso das empresas as quais os profissionais respondentes estão inseridos; já as práticas 02 e 03, referem-se a procedimentos

de Auditoria Interna que não são necessariamente conhecidos pelas demais partes das organizações.

Ainda quanto à forma de classificação das práticas, é possível observar que apesar de os itens 04 e 05, práticas pertinentes ao relacionamento ético entre partes, serem considerados como Pouco Importantes, os grupos consideram Importante *Estabelecer o comportamento ético e íntegro da alta administração* (06), *Instituir uma política de prevenção de conflito de interesse* (07) e *Estabelecer, divulgar e esclarecer o código de ética e de conduta*, medidas que estão intimamente relacionadas às anteriores. A ausência de regras para o relacionamento entre os servidores da organização e esses terceiros podem prejudicar a imparcialidade e favorecer a existência de favorecimentos, mas os relacionamentos internos à organização parecem receber maior atenção dos grupos.

A realização dos testes de observância também apresentou classificação diferente daquela apresentada pelos testes substantivos, sendo considerados como Importantes. Tais testes estão mais relacionados à eficiência dos controles internos e efetiva utilização pelos servidores, o que pode atribuí-los importância maior para os grupos do que os testes substantivos, que estão mais relacionados aos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

Nesta etapa, a classificação como Importante foi a que apresentou maior conexão, enquanto nenhuma delas foi classificada como Muito Importante pelos grupos simultaneamente. Os itens 11 e 16, por exemplo, apesar de muitas vezes estarem ligados ao cumprimento de requisitos legais, e serem classificadas pela literatura como um dos mecanismos mais eficientes e essenciais para evitar a ocorrência de conflitos de interesse (TEIXEIRA, 2006), melhorar o controle social (MOTA; DINIZ; SANTOS, 2017; LUCIANO; WIEDENHÖFT; CALLEGARO, 2019), e auxiliar na identificação e combate à fraude e à corrupção (LORENTE, 2016; TCU, 2018), não receberam a maior classificação de importância.

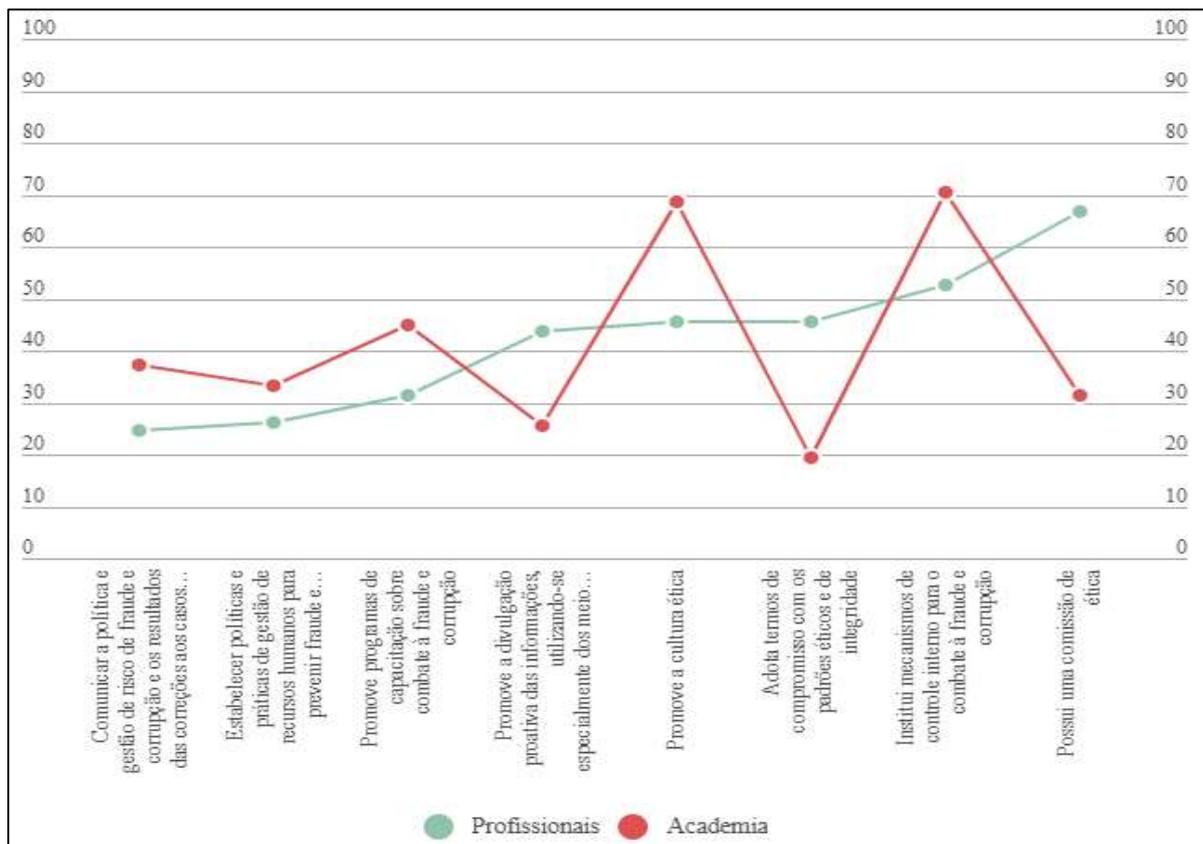
Nesse sentido, tais resultados apontam para a necessidade de aperfeiçoamento das práticas preventivas apresentadas.

As demais práticas da etapa apresentaram desconexão de classificação, sendo o que ocorreu em 8 medidas. O Quadro 5 apresenta as classificações dadas pelos grupos a cada uma delas. O Gráfico 8 detalha o percentual de seleção de cada prática e foi inserido para facilitar a visualização da divergência das classificações dos respondentes.

Quadro 5 – Desconexão de classificações das práticas da etapa de Prevenção

Item	Práticas PREVENÇÃO	Classificação	
		Profissionais	Academia
01	Comunicar a política e gestão de risco de fraude e corrupção e os resultados das correções aos casos detectados	Pouco Importante	Importante
02	Estabelecer políticas e práticas de gestão de recursos humanos para prevenir fraude e corrupção	Pouco Importante	Importante
03	Promover programas de capacitação sobre combate à fraude e corrupção	Pouco Importante	Importante
04	Promover a divulgação proativa das informações, utilizando-se especialmente dos meios de tecnologia da informação	Importante	Pouco Importante
05	Adotar termos de compromisso com os padrões éticos e de integridade	Importante	Pouco Importante
06	Promover a cultura ética	Importante	Muito Importante
07	Instituir mecanismos de controle interno para o combate à fraude e corrupção	Importante	Muito Importante
08	Possuir uma comissão de ética	Muito Importante	Pouco Importante

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 8 – Frequência de seleção das práticas de Prevenção pelos grupos

Fonte: Elaboração própria.

O item 02 refere-se à prática com menor desconexão entre os percentuais. De acordo com o TCU (2018), o fortalecimento do gerenciamento de recursos humanos deve estar baseado em princípios e critérios pré-definidos, como a eficiência, a eficácia, a transparência, o mérito, a equidade e a aptidão. Entretanto, ainda que a academia atribua maior importância à prática do que os profissionais, é possível perceber uma baixa identificação desta prática por ambos.

Semelhantemente, a promoção da capacitação sobre combate à fraude e corrupção (item 03) também está relacionado às ações da gestão de recursos humanos das entidades, e apresentou a mesma classificação que o item anterior. Assim, observa-se que apesar de o TCU ressaltar a importância de procedimentos adequados de recrutamento, contratação e capacitação de servidores, além do fomento de uma remuneração adequada, para a prevenção à fraude e corrupção, os grupos, principalmente os profissionais, possuem uma visão que atribui baixa importância a estas ações.

A principal diferença foi observada para a prática 08 – Possui uma comissão ética. Enquanto os profissionais consideram que é um ponto Muito importante, superando os 60%, os acadêmicos classificam a prática preventiva de ocorrência de fraude ‘Pouco importante’. Entretanto, é importante ressaltar que, de acordo com o Decreto nº 1.171/1994, uma Comissão de Ética deve ser criada em todos os órgãos e entidades da Administração Pública federal direta, indireta autárquica e fundacional, ou em qualquer órgão ou entidade que exerça atribuições delegadas pelo poder público.

A Comissão de Ética citada no Decreto deve ser encarregada de orientar e aconselhar sobre a ética profissional do servidor, no tratamento com as pessoas e com o patrimônio público, competindo-lhe conhecer concretamente de imputação ou de procedimento susceptível de censura.

Neste sentido, considerando o fato de que os profissionais respondentes estão vinculados à órgãos do setor público, o atendimento ao decreto pode ter influenciado na percepção deste grupo de respondentes. O mesmo raciocínio pode ser utilizado também para as práticas 04 e 05, que podem estar vinculadas às regras e normas geralmente existentes para esse tipo de organização.

A promoção da cultura ética (item 06), considerada Importante pelos profissionais, foi considerada como Muito importante pelos acadêmicos. Diversas pesquisas abordam a cultura ética e verificam sua importância dentro das organizações, o que pode influenciar a percepção dos acadêmicos. Lucena et al (2015), por exemplo, no artigo A03 abordado na análise bibliográfica, afirmam que a manutenção de um bom sistema de controle gerencial

nas organizações é vital para suas atividades, mas que a existência de controle interno não é suficiente para impedir a ocorrência de fraudes, sendo necessário que haja uma cultura organizacional voltada para a ética e responsabilidade social. Entretanto, a sua implementação não é tão simples, principalmente considerando o tamanho de muitas organizações públicas, o que pode dificultar sua utilização pelas mesmas.

Ainda é possível observar que, paradoxalmente, os acadêmicos valorizam a promoção da cultura ética (item 6), mas classificam a adoção de termos de compromisso com os padrões éticos de integridade (item 5) e a posse de uma comissão ética (item 8) como Pouco Importantes. Tais contradições aparentes sugerem que os acadêmicos reconhecem a importância da implementação de uma cultura ética, mas desconsideram os meios utilizados para seu alcance. Isso pode ocorrer por desconhecimento, pelos acadêmicos, dos processos envolvidos e necessários para esta implementação, ou até mesmo por não os estimarem de forma devida.

A análise geral do constructo Prevenção permite identificar uma alta coerência entre as visões dos grupos, de modo que 16 práticas apresentaram classificações convergentes, enquanto 08 apresentaram classificações divergentes. O constructo foi o que mais apresentou convergência entre os grupos, sendo atribuída importância mediana, com poucas práticas consideradas ‘Muito importante’.

4.4.1.2 Detecção e Investigação

O constructo Detecção e Investigação apresentou 21 possíveis medidas antifraude, sendo as 11 primeiras voltadas para a detecção e as demais voltadas à investigação. O Quadro 6 apresenta a conexão existente entre os grupos para práticas das etapas desta etapa.

Quadro 6 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Detecção e Investigação

Práticas		Classificação	
Item	DETECÇÃO E INVESTIGAÇÃO	Profissionais	Acadêmicos
01	Estabelecer uma sistemática de divulgação de relatórios que tratam de fraude e corrupção	Pouco Importante	
02	Documentar as técnicas de detecção de fraude	Pouco Importante	
03	Realizar uma avaliação inicial do incidente de fraude, quando houver	Pouco Importante	
04	Avaliar a cultura e gestão da ética e da integridade	Importante	
05	Avaliar continuamente os controles internos da organização	Importante	
06	Planejar e realizar auditorias e investigações de fraude	Importante	

07	Incluir exame de documentos contábeis e de demais registros da organização no processo de investigação	Importante
08	Analisar e verificar a admissibilidade das denúncias	Importante
09	Gerenciar as denúncias recebidas	Importante
10	Canal de denúncias interno	Muito Importante

Fonte: Elaboração própria.

Observa-se que houve conexão entre os grupos para a classificação de 10 dessas medidas, o que fez com que esta etapa apresentasse uma quantidade de desconexão maior do que a de conexão. Ressalta-se ainda que, exceto pelos itens 03 e 07, a maior parte das metodologias que apresentaram conexão entre os grupos está relacionada à etapa de Detecção da fraude. Neste sentido, considerando que os questionários verificavam a interconexão de visões dos grupos, observa-se que há uma alta conexão em relação às práticas detectivas, mas há pouca conexão quanto às medidas investigativas.

A maior conexão foi para a classificação de 06 medidas como ‘Importante’. Assim, pode-se considerar que os grupos consideram a avaliação dos controles internos, dos princípios éticos, relatórios e das denúncias recebidas como medidas importantes, mas não essenciais para o combate ao ilícito.

O Canal de denúncias interno foi a única medida a apresentar Muita Importância para os grupos. Os resultados para esta medida estão de acordo com o previsto anteriormente, visto que estes canais foram identificados como uma das principais ferramentas de controle adotadas pelas organizações (ACFE, 2012; 2014; 2016; 2018; PWC, 2016; TCU, 2018). A literatura acadêmica também já identificou o canal de denúncias como um instrumento eficaz para a mitigação da ocorrência da fraude, a exemplo da Teoria Econômica da Criminalidade (BECKER, 1968) e da Teoria das Oportunidades (COHEN; FELSON, 1979).

Já em relação às classificações divergentes, resumidas no Quadro 7, constatou-se que estão relacionadas principalmente à Investigação. Dentre as 11 práticas, somente aquelas apresentadas nos itens 04, 05 e 11 estão ligadas à etapa de Detecção. O Gráfico 9 aponta o percentual atribuído por cada grupo aos itens do constructo que apresentam divergência.

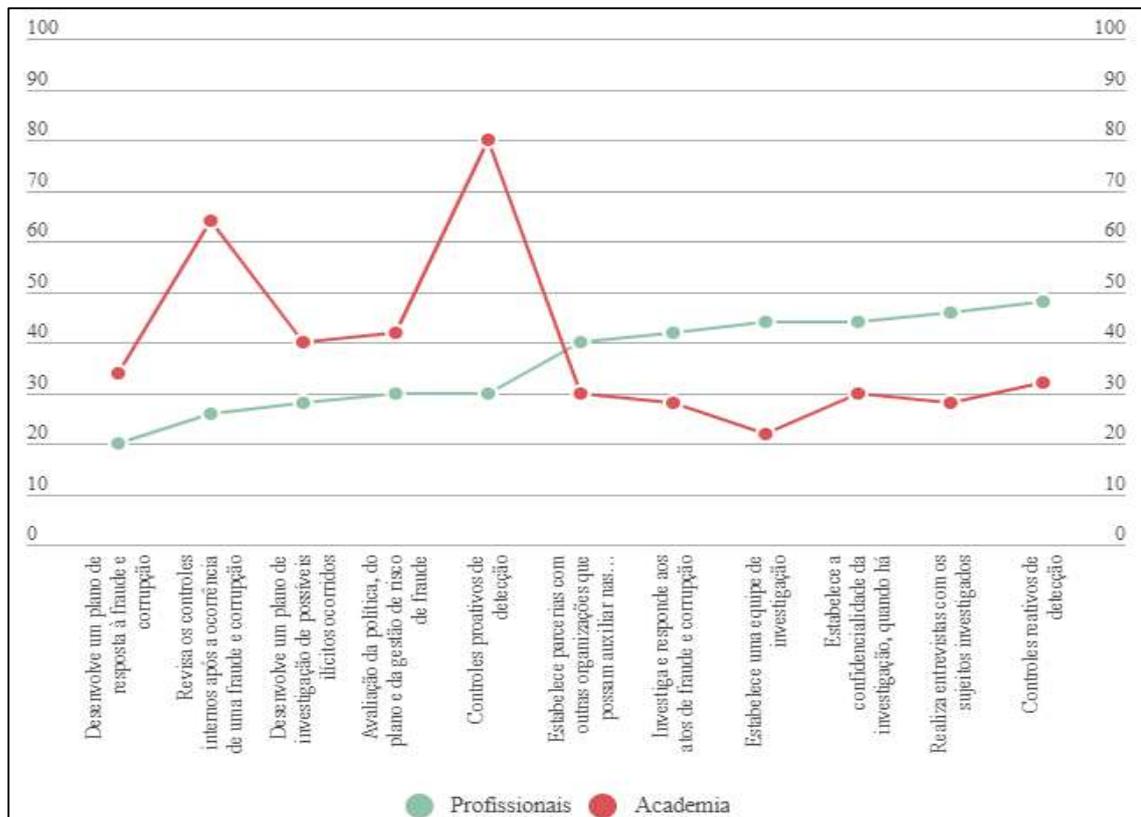
Quadro 7 – Desconexão de classificações das práticas das etapas de Detecção e Investigação

Práticas		Classificação	
Item	DETECÇÃO E INVESTIGAÇÃO	Profissionais	Academia
01	Desenvolver um plano de resposta à fraude e corrupção	Pouco Importante	Importante

02	Revisar os controles internos após a ocorrência de uma fraude e corrupção	Pouco Importante	Importante
03	Desenvolver um plano de investigação de possíveis ilícitos ocorridos	Pouco Importante	Importante
04	Avaliar a política, o plano e a gestão de risco de fraude	Pouco Importante	Importante
05	Controles proativos de detecção	Pouco Importante	Muito Importante
06	Estabelecer parcerias com outras organizações que possam auxiliar nas investigações	Importante	Pouco Importante
07	Investigar e responder aos atos de fraude e corrupção	Importante	Pouco Importante
08	Estabelecer uma equipe de investigação	Importante	Pouco Importante
09	Estabelecer a confidencialidade da investigação, quando houver	Importante	Pouco Importante
10	Realizar entrevistas com os sujeitos investigados	Importante	Pouco Importante
11	Controles reativos de detecção	Importante	Pouco Importante

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 9 – Frequência de seleção das práticas de Detecção e Investigação pelos grupos



Para as práticas investigativas, os profissionais atribuíram pouca importância para 03 delas, enquanto os acadêmicos assim classificaram outras 06 práticas. Além disso, 8% dos profissionais indicaram a não adoção de medidas investigativas por parte das organizações às quais estão inseridos. Neste sentido, os resultados indicam que os acadêmicos atribuem menor importância às práticas investigativas, quando comparados aos profissionais.

Em contrapartida, duas das práticas detectivas que apresentaram divergência de visões entre os grupos foram classificadas como Importante (item 04) e Muito importante (item 05) pelos acadêmicos, enquanto pouca importância foi atribuída às medidas pelos profissionais.

Os resultados para o constructo ainda apontam que 2% dos acadêmicos não consideram importante o uso de práticas de Detecção de fraude, enquanto 12% dos profissionais não reconhecem o uso de medidas detectivas nas organizações de trabalho. Assim, enquanto a Detecção possui maior importância atribuída pelos acadêmicos, as medidas investigativas são consideradas mais importantes para profissionais.

A análise das frequências de seleção de cada prática ainda permite verificar que, apesar de estratificadas em níveis de importância diferentes, a maior parte das práticas apresenta divergência menor que 20%, exceto os itens 02 e 05, o que indica uma divergência baixa.

4.4.1.3 Correção

A etapa de correção apresentou conexão entre os grupos para 50% das medidas apresentadas. Tais medidas estão apresentadas no Quadro 8 a seguir.

Quadro 8 – Conexões de classificações das práticas da etapa de Correção

Práticas		Classificação	
Item	CORREÇÃO	Profissionais	Acadêmicos
01	Termo circunstanciado administrativo (TCA)	Importante	
02	Processo de apuração ética e de integridade	Importante	
03	Tomada de contas especial (TCE)	Importante	
04	Procedimento ético preliminar	Importante	
05	Processo administrativo disciplinar (PAD)	Muito Importante	

Fonte: Elaboração Própria

A inexistência de conexão de classificação das práticas como Pouco Importantes para esta etapa decorre do fato de que os acadêmicos não atribuíram essa classificação a nenhuma das práticas deste construto apresentadas no questionário.

O Processo Administrativo Disciplinar (PAD) foi o único a ser classificado como ‘Muito importante’ pelos grupos, o que pode estar relacionado ao fato de que a medida possui previsão legal. A Lei nº 8.112/90, em seu art. 143 apresenta que a autoridade que tiver ciência de irregularidade no serviço público é obrigada a promover a sua apuração imediata, mediante sindicância ou processo administrativo disciplinar, assegurada ao acusado ampla defesa.

Além da ótica normativa, por meio do PAD a administração pública aplica penalidades aos servidores por infrações praticadas no exercício de suas funções, e possui efeitos corretivos que alcançam não somente aqueles que cometem o ilícito, mas também servem de alerta aos demais servidores. De acordo com o TCU (2018), as medidas corretivas, além de promoverem a mitigação do dano e a devida sanção aos, sinalizam para servidores, beneficiários de programas, usuários de serviços públicos e fornecedores ou qualquer outra parte interessada, de que a organização não se omite perante a fraude e corrupção, o que não se aplica somente ao PAD.

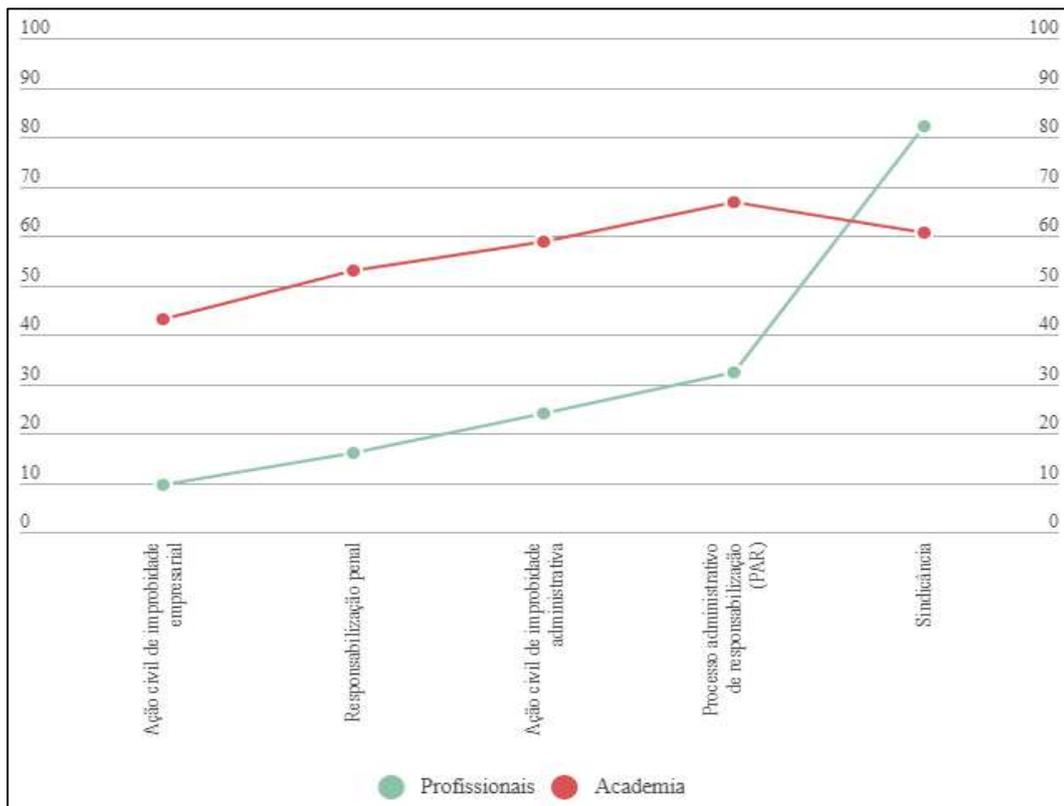
Quanto às desconexões identificadas para a outra metade das medidas corretivas, o Quadro 9 detalha a rotulação destas medidas pelos grupos, enquanto o Gráfico 10.

Quadro 9 – Desconexões de classificações das práticas da etapa de Correção

Práticas		Classificação	
Item	CORREÇÃO	Profissionais	Academia
01	Ação civil de improbidade empresarial	Pouco Importante	Importante
02	Responsabilização penal	Pouco Importante	Importante
03	Ação civil de improbidade administrativa	Pouco Importante	Importante
04	Processo administrativo de responsabilização (PAR)	Pouco Importante	Muito Importante
05	Sindicância	Muito Importante	Importante

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 10 – Frequência de seleção das práticas de Correção pelos grupos



Nesta etapa, nenhuma das práticas foi considerada como Pouco Importante para a academia. Entretanto, 04 delas apresentaram baixa frequência para o grupo dos profissionais. Assim, apesar de a academia atribuir importância (mediana ou alta) aos métodos de correção de fraude, a efetiva execução dessas medidas corretivas por parte das organizações é prejudicada. Além disso, entre as 10 práticas, apenas a sindicância apresenta maior frequência para o grupo dos profissionais do que para o de acadêmicos, o que corrobora com o observado anteriormente.

Os resultados para este construto estão de acordo com o esperado, uma vez que, havendo irregularidades, outros órgãos são normalmente responsáveis pela aplicação de sanções. A título de exemplo, compete à CGU, no âmbito do Poder Executivo Federal, analisar a evolução patrimonial dos agentes públicos com o objetivo de verificar a compatibilidade com a sua renda, devendo esse órgão instaurar procedimento de sindicância patrimonial para a devida apuração dos fatos, quando detectadas irregularidades (BARBOSA, 2009).

4.4.1.4 Classificação de eficiência das práticas

A análise da questão que verificava a percepção dos grupos quanto à eficiência das medidas apresentadas indicou uma alta conexão de classificação, uma vez que 12 medidas, de um total de 15, obtiveram frequências semelhantes, como apresentado no Quadro 10 abaixo.

Quadro 10 – Conexões de classificações da eficiência das práticas

Práticas		Classificação	
Item	EFICIENTES	Profissionais	Acadêmicos
1	Implantação de <i>Nudges</i>	Pouco Eficiente	
2	Uso de " <i>Blacklist</i> "	Pouco Eficiente	
3	Contratar especialistas em combate à fraude	Pouco Eficiente	
4	<i>Whistleblowing</i> .	Pouco Eficiente	
5	Análise prévia de integridade de fornecedores	Eficiente	
6	Criação de um código de ética ou de manuais	Eficiente	
7	Autorização compartilhada	Eficiente	
8	Criação de políticas antifraude	Eficiente	
9	Integração entre setores	Eficiente	
10	Análise prévia de integridade de gestores	Eficiente	
11	Educação e treinamento de colaboradores	Eficiente	
12	Estabelecer controles internos de prevenção	Muito Eficiente	

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados obtidos para esta seção do questionário são complementares, uma vez que apresentam medidas com eficiência atribuída por ambos os grupos que não estavam entre as sugeridas pelo documento utilizado pelo TCU, e confirmatórias, visto que os itens 06 e 08 obtiveram classificações semelhantes àquelas observados anteriormente nas etapas de coibição da fraude.

Adicionalmente, como a etapa de Prevenção foi a que apresentou mais itens classificados como Importantes pelos grupos, a classificação como Muita Eficiente para o item 12 é coerente com os resultados da etapa de Prevenção.

O item 11, entretanto, teve classificação diferente do que foi observado na análise dos construtos anteriores, uma vez que na etapa de Prevenção a prática *Promover programas de capacitação sobre combate à fraude e corrupção* foi classificada como Importante somente pela academia. Assim, compreende-se que, apesar de os profissionais considerarem como Eficiente desenvolver a educação e o treinamento dos colaboradores, a prática não é

difundida nas organizações, sendo indicada em somente 31,58% das organizações (Gráfico 7).

Além disso, apesar de a literatura acadêmica sugerir a utilização de novas abordagens, pouca eficiência foi atribuída aos itens 01, 02 e 04. Assim, os resultados encontrados para tais práticas contrapõem a importância atribuída a tais itens pela literatura. Entretanto, o desconhecimento dos termos pode ter exercido influência neste resultado, uma vez que o canal de denúncia interno é prática similar ao *Whistleblowing* e foi considerado como Muito Importante por ambos os grupos.

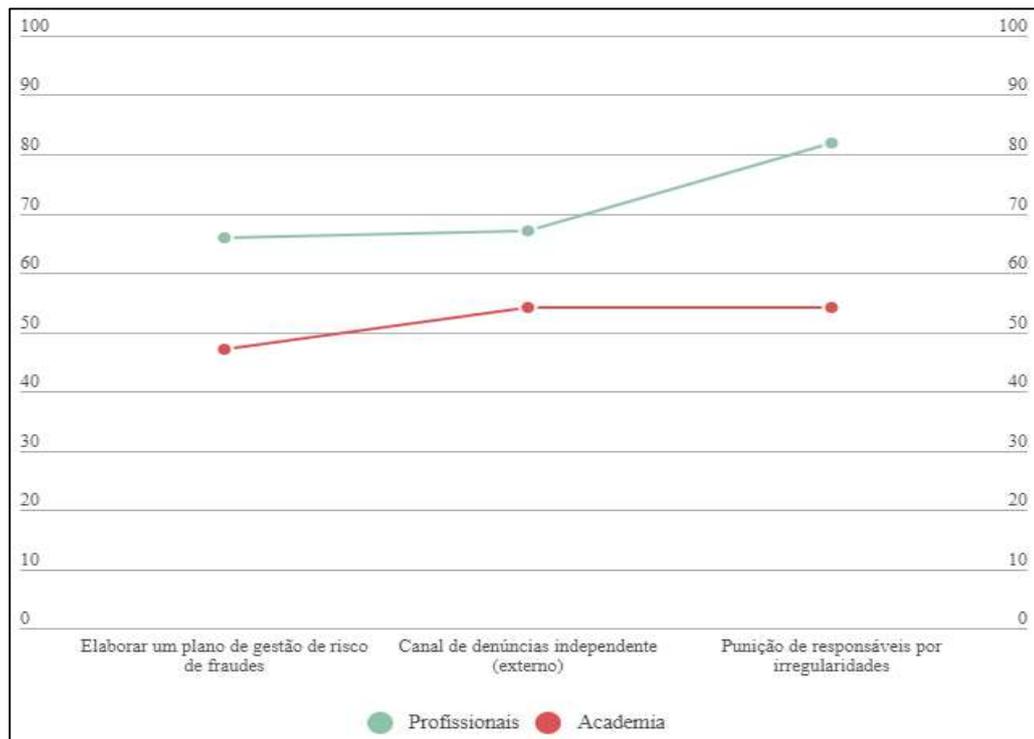
Por fim, a análise identificou a menor quantidade de medidas cujas visões dos grupos quanto à sua classificação divergiram, com desconexão em apenas 3 delas, e todas do Tipo 01. O Quadro 11 apresenta tais medidas e a forma de classificação pelos grupos, enquanto o Gráfico 11 demonstra os percentuais de frequência atribuído para tais práticas.

Quadro 11 – Desconexões de classificações da eficiência das práticas

Práticas		Classificação	
Item	EFICIENTES	Profissionais	Acadêmicos
01	Elaborar um plano de gestão de risco de fraudes	Muito Eficiente	Eficiente
02	Canal de denúncias independente (externo)	Muito Eficiente	Eficiente
03	Punição de responsáveis por irregularidades	Muito Eficiente	Eficiente

Fonte: Elaboração própria.

Gráfico 11 – Frequência de identificação das práticas como eficientes pelos grupos



A análise das questões de modo comparativo também permite verificar que o resultado encontrado para o item 02 apresentou classificação divergente daquela obtida na etapa de Detecção e Investigação, na qual ambos os grupos classificaram o canal de denúncias interno como Muito Importante.

Apesar disso, a baixa quantidade de desconexão de classificação encontrado para esta questão indica uma alta interconexão entre as visões dos grupos para as mesmas, como já apresentado na análise das coerências obtidas nesta questão.

4.4.1.5 Maiores desconexões de visões dos grupos (desconexões tipo 02)

Considerou-se a existência de maior desconexão quando um grupo considerava determinado método ou ação como Pouco Importante e o outro grupo considerava o mesmo método ou ação como Muito Importante. As ações que obtiveram maiores desconexões de percepção foram apresentadas no Quadro 12.

Quadro 12 – Maiores desconexões de classificações

Item	Prática	Classificação	
		Profissionais	Academia
01	Possui uma comissão de ética	Muito Importante	Pouco Importante
02	Controles proativos de detecção	Pouco Importante	Muito Importante
03	Processo administrativo de responsabilização (PAR)	Pouco Importante	Muito Importante
04	Monitoramento Contínuo	Pouco Importante	Muito Importante

Fonte: Elaboração Própria.

Verificou-se, assim, que todas os construtos centrais apresentaram desconexões do tipo 02, sendo o item 01 referente à Prevenção, o item 02 referente à Detecção e Investigação, o item 03 à Correção e o item 04 um tipo de Monitoramento. Destes, somente o item 1 – *Possuir uma comissão ética* apresentou importância maior para os profissionais, com frequência acima de 66% para o referido grupo, o que fez com que tal prática fosse classificada como Muito Importante. Já os acadêmicos a classificaram como Pouco importante, uma vez que a ação apresentou uma frequência de identificação menor que 33%.

O atendimento ao Decreto nº 1.171/94, que institui a criação de uma Comissão de Ética em todos os órgãos e entidades da Administração Pública federal direta, indireta autárquica e fundacional, ou em qualquer órgão ou entidade que exerça atribuições delegadas pelo poder público pode ter influenciado na percepção do grupo dos profissionais.

Além disso, considerando que a comissão ética é também responsável pela divulgação, interpretação e divulgação do código de conduta das organizações, documento mais identificado pelos profissionais como Estrutura ou Referencial práticos antifraude, entende-se que o grupo atribui alta relevância e atuação desta comissão dentro das organizações.

Entretanto, constata-se também que apesar de as ações executadas pela comissão (como “*Estabelecer o comportamento ético e íntegro da alta administração*” e “*Estabelecer, divulgar e esclarecer o código de ética e de conduta*”) terem sido consideradas pelos acadêmicos como importantes, o grupo considera pouco importante a existência de uma comissão específica para isto. A simples existência da comissão ética não pode, de fato, garantir eficiência contra a ocorrência de fraudes nas organizações, devendo ser necessário garantir a atuação plena de tal comissão.

Já os controles proativos de detecção, o PAR e o monitoramento contínuo foram considerados pelos acadêmicos como Muito Importantes, mas o fato de que os profissionais

classificam tais métodos como Pouco Importantes pode significar a não utilização destas práticas pelas organizações.

Diferentemente dos controles reativos de detecção, que uma vez implantados, automaticamente detectam as ocorrências com base nos indicadores mapeados (como os *red flags*), os controles proativos requerem que os gestores os promovam periodicamente, o que pode dificultar sua implementação no ambiente organizacional. Já o PAR, apesar de previsto no art. 8º da Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção) e regulamentado pelo Decreto nº 8.420/2015, sendo aplicável às pessoas jurídicas que praticam atos lesivos contra a administração pública, nacional ou estrangeira é, de acordo com a percepção dos profissionais respondentes, pouco importante para o combate à fraude.

A etapa de monitoramento também indica a existência de um maior nível de desconexão entre as percepções dos grupos, uma vez que os acadêmicos consideram que é muito importante a ocorrência do monitoramento contínuo, mas ele é praticado em apenas 22,6% das organizações. Para que seja eficaz, este tipo de monitoramento exige a atuação contínua e integrada de diversos setores da organização, o que nem sempre é possível em todos os órgãos da administração pública. Neste sentido, a utilização desta prática pelas organizações pode ser prejudicada, de acordo com o tipo e tamanho da entidade pública.

A visão dos grupos quanto à eficiência das práticas também foi verificada, de forma complementar, mas não foram identificadas desconexões em nível suficiente para a inserção neste tópico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a necessidade de atuação harmônica e integrada entre a academia e a classe profissional nas questões relacionadas à coibição da corrupção (ASHFORTH ET AL., 2008), a pesquisa objetivou analisar a interconexão das abordagens acadêmicas e das práticas de gestão utilizadas por profissionais no setor público do Brasil quanto aos conceitos e ações de resposta à corrupção.

Por meio de dois *surveys*, os resultados obtidos indicam que as abordagens dos grupos analisados em relação às ações práticas de resposta à fraude estão conectadas ao nível de 61,43%, uma vez que 43 medidas apresentadas obtiveram a mesma classificação de importância por ambos os grupos. Tal resultado indica, de acordo com a estratificação utilizada, que há conexão mediana para as ações utilizadas para coibir a fraude apresentadas.

O maior número de conexão foi obtido para a atribuição de eficiência às práticas apresentadas, seguida pelas classificações de importância dadas às práticas da etapa de Prevenção. Quanto à desconexão, o constructo Monitoramento foi o que apresentou maior divergências entre os grupos.

Ressalta-se, porém, que a interconexão identificada para os grupos não significam, necessariamente, que as práticas são as melhores e mais eficazes, uma vez que a conexão também leva em consideração a classificação de 12 destas práticas como Pouco Importantes ou Pouco Eficientes por ambos os grupos, ainda que elas sejam utilizadas pelas organizações e até mesmo indicadas por referenciais, normas ou pela literatura.

A interconexão dos grupos quanto à existência de práticas Pouco Importantes corroboram com a concepção de Bastos et al. (2002) de que o “desaprender” antigas condutas e abordagens pode ser resultar em avanço organizacional eficiente. Além disso, a identificação de somente três práticas como Muito Importantes por ambos os grupos indica a necessidade de análise quanto à necessidade de aprimoramento ou revisão de tais medidas, levando em consideração as características das diversas instituições públicas brasileiras.

Por meio da revisão bibliográfica, a pesquisa identificou ainda que são poucas as pesquisas nacionais que tratam a temática da fraude e que não há um padrão nas abordagens verificadas quanto aos conceitos e abordagens utilizadas pelas pesquisas. Os achados estão alinhados com aqueles encontrados por Marani et al (2018), que adverte que a atividade governamental não estimulou ainda, senão de maneira tímida, experimentações e explicações científicas para as dificuldades encontradas por administradores públicos em suas atividades cotidianas relacionadas à corrupção.

A análise também verificou que os elementos acadêmicos complementam as abordagens utilizadas pelos profissionais, uma vez que novas metodologias são apresentadas nas publicações, como o incentivo ao uso de Inteligência Artificial (IA) nas etapas de detecção e investigação de fraudes e como medidas de controle (NEVES; SILVA; CARVALHO, 2019). De acordo com Ashforth et al (2008) a academia deve gerar e disseminar conhecimento, além de sugerir maneiras de gerenciar organizações em benefício geral das sociedades como um todo.

Neste sentido, a pesquisa contribui com a literatura por identificar como os acadêmicos e os gestores públicos do Brasil classificam as práticas de coibição à fraude e corrupção, por identificar a interconexão existente entre os grupos. Por meio desta identificação, é possível direcionar ações conjuntas e que auxiliem na construção de ações de resposta ao ilícito, reavaliar as práticas utilizadas pelas organizações e aprimorar os sistemas, contribuindo para o avanço da temática da corrupção.

A constatação da interconexão entre os grupos, como proposto por meio do modelo conceitual, ratifica que o conhecimento construído e as teorias propostas pela academia, quando conectados à atuação profissional no ambiente institucional, favorecem a coibição à fraude, gerando sua sustentação ou recomendando sua supressão.

Os resultados sugerem ainda a necessidade de uma maior divulgação, pelas organizações, dos documentos a serem utilizados como estruturas e referenciais antifraude e corrupção, a fim de oferecer ampla visibilidade aos elementos e abordagens de resposta à corrupção.

Ressalta-se que pesquisas que abordam a fraude como fenômeno consideram diversos fatores ambientais, sociais, econômicos, regionais, entre outros, uma vez que tais variáveis podem exercer influência em sua ocorrência e na percepção dos sujeitos. Entretanto, essa pesquisa se limitou a verificar as visões dos grupos, sem considerar demais fatores exógenos. Nesse sentido, sugere-se que sejam realizados estudos que considerem outros determinantes, além de utilizar uma amostra mais expressiva e homogênea, se aprofundando em construtos específicos.

REFERÊNCIAS

ABREU, C. **A Economia da Corrupção nas Sociedades Desenvolvidas Contemporâneas**. (1 ed.) Porto: CEPESE, 2011.

ALBRECHT, W. S.; HOWE, K. R.; ROMNEY, M.B. **Detecting Fraud: The Internal Auditor's Perspective**. Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1984.

ALBRECHT, W. S.; ALBRECHT, C. C.; ALBRECHT, C. O.; ZIMBELMAN, M. **Fraud Examination**. 3ª ed. South-Western Cengage Learning, 2009.

ALMEIDA, S.R.V.; ALVES, F. J. S. Testando o Triângulo de Cressey no contexto da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade: um estudo empírico sobre comportamento ético de profissionais de contabilidade. **Revista de Administração da Universidade Federal de Santa Maria**, n. 8, v. 2, p. 282-297, 2015.

AJZEN, I. The Theory of Planned Behavior. **Organizational Behavior And Human Decision Processes**, n. 50, p. 179-211, 1991.

ARMSTRONG, R.; HALL, B.J.; DOYLE, J.; WATERS, E. 'Scoping the scope' of a cochrane review. **Journal of Public Health**, v 33-1, p. 147-150, 2011.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (ABNT). NBR 37001: **Sistemas de gestão antissuborno: Requisitos com orientações para uso**; Rio de Janeiro, 2017.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ACFE), 2012. Report to the nations on occupation fraud and abuse, 2012.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ACFE), 2016. Report to the nations on occupation fraud and abuse, 2016.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINERS (ACFE), 2018. Report to the nations global study on occupational fraud and abuse. Disponível em: <<https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf>>, 2018

ASHFORTH, B. E.; GIOIA, D. A.; ROBINSON, S. L.; TREVIÑO, L. K. Re-viewing organizational corruption. **Academy of Management Review**, v. 33, n. 3, p. 670-684, 2008.

AVRITZER, L.; BIGNOTTO, N.; GUIMARAES, J.; STARLING, H. M. M. **Corrupção: Ensaio e Críticas**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

AZAMBUJA, P. A.; TEIXEIRA, A.; SILVANIA, N. N. Aprovação de contas municipais com irregularidades gravíssimas: quando a auditoria técnica não é suficiente. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 12, 2018.

AZEVEDO, E. B.; OLIVEIRA, A. G.; BUCH, C. L.; NASCIMENTO, T. C.; SILVA, C. L.

Corrupção, governança e desenvolvimento: uma análise seccional de dados para o Brasil. **Revista Globalização, Competitividade e Governabilidade**, v. 12, n. 1, p. 48-62, 2018.

BARBOSA, D. M. C.; ALMEIDA, E. F.; BAMPI, L.; GONÇALVES, R. N.; PINHEIRO, T. C. P. R.; TEIXEIRA, V. A. **A Aprendizagem Organizacional Otimizando Resultados do Tribunal de Contas da União**. 2003, 155 f. Dissertação (Pós-graduação em Gestão Estratégica do Conhecimento e Inteligência Empresarial) – Pontífica Universidade Católica do Paraná, Brasília, 2003.

BASTOS, A. V. B; GONDIM, S. M. G.; LOIOLA, E.; MENEZES, I. G.; NAVIO, V. L.R. Aprendizagem Organizacional versus Oganizações que Aprendem: Características e Desafios que cercam essas duas Abordagens de Pesquisa. In: Encontro de Estudos Organizacionais. **Anais...** Recife: Observatório da Realidade Organizacional. ANPAD, 2002.

BECCARIA, C. Dos delitos e das penas. (2001/1764). Ed. Eletrônica: Ridendo Castigat Mores, 1764.

BECKER, G. Crime and Punishment: An Economic Approach. **Journal of Political Economy**, v. 76, n. 2, p. 169-217, 1968.

BENTHAM, J. An introduction to the principles of morals and legislation. (2000/1781). Kitchener: Batoche Books, 1781.

BOBBIO, N.; MATEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de Política**. (11. Ed.) Brasília: Editora UnB, 1998.

BOLL, J. L. S. **A corrupção governamental no Brasil**: construção de indicadores e análise de sua incidência relativa nos estados brasileiros. Dissertação (Mestrado em Economia do Desenvolvimento) – PUCRS, Porto Alegre, 2010.

BORGES, E. F.; PEREIRA, J. M.; BORGES, G. M. C. Gestão pública no Brasil: uma proposta de mensuração da educação fiscal do cidadão. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 25, p. 3-15, 2015.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial para avaliação de governança em políticas públicas / **Tribunal de Contas da União**, Brasília, 2014.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Referencial de combate a fraude e corrupção: aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública / **Tribunal de Contas da União**, Brasília, 2018.

BROOKS, R. C. The Nature of Political Corruption. **Political Science Quarterly**, v. 24, n. 1, 1979.

CAPOVILLA, R. A. **A Auditoria Financeira das Entidades do Setor Público Federal pelo Tribunal de Contas da União**. 2013, 63 f. Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade de Brasília, Brasília, 2013.

CARDOSO, J. L.; SOUZA, M. A.; ALMEIDA, L. B. Perfil do Contador na Atualidade: um

Estudo Exploratório. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 3, n. 3, p.275-284, 2006.

CARVALHO, J. M. "Passado, Presente e Futuro da Corrupção Brasileira". In: L. Avritzer et al. (orgs.), **Corrupção: Ensaio e Crítica**. Belo Horizonte, Editora da UFMG, p. 237-242, 2008.

CASTRO, P. R.; AMARAL, J. V.; GUERREIRO, R. Aderência ao programa de integridade da lei anticorrupção brasileira e implantação de controles internos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 30, n. 80, p. 186-201, 2019.

CHOO, F.; TAN, K. The American Dream and Corporate Executive Fraud. **Sociological Landscape - Theories, Realities and Trends**, p. 197-2016, 2012.

COHEN, L.; FELSON, M. Social change and crime rate trends: a routine approach, **American Sociological Review**, v. 44, p. 588-608, 1979.

Conselho Federal de Contabilidade. NBC TI 01. **Da Auditoria Interna**. Brasília, DF, Brasil, 2003.

Conselho Federal de Contabilidade. NBC TA 240 (R1). **Responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis**. Brasília, DF, Brasil, 2016.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Guia de Integridade Pública: Orientações para a administração pública federal: direta, autárquica e fundacional**. Brasília, DF, Brasil, 2015.

CORREA, J. R. L.; NOSSA, V. Fatores que influenciam a utilização de sistemas de monitoramento E-Government no Brasil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 13, n. 3, p. 258-273, 2019.

COSTA, A. P. P. **Casos de Fraudes Corporativas Financeiras: antecedentes, recursos substantivos e simbólicos relacionados**. 2011, 175f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2011.

COSTA, A. P. P.; WOOD JR, T. Fraudes Corporativas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 52, n. 4, p. 464-472, 2012.

COSTA, N. L. M. "Nudge" como abordagem regulatória de prevenção à corrupção pública no Brasil. **Revista de Informação Legislativa**, v. 54, n. 214, p. 91-111, 2017.

COSTA, J. I. F.; SANTOS, J.; TRAVASSOS, S. K. M. Análise de Conformidade nos Gastos Públicos dos Entes Federativos: Aplicação da Lei de Newcomb-Benford para o Primeiro e Segundo Dígitos dos Gastos em Dois Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 60, p. 187-198, 2012

CRESSEY, D. R. **Other people's money: a study in the social psychology of embezzlement**. Glencoe, IL: The Free Press, 1953.

CRESWELL, J. W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto [recurso eletrônico]; tradução: Magda Lopes. (3. Ed.). Porto Alegre: Artmed, 2010

CRONBACH, L. J. Coefficient Alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, v. 16, p. 297-334, 1951.

DALTO, C. C.; NOSSA, V.; MARTINEZ, A. L. Recursos de Convênio entre Fundações de Apoio e Universidades Federais no Brasil: Um Estudo dos Acórdãos do Tribunal de Contas da União (TCU). **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 2, p. 06-23, abr./jun., 2014.

DENZIN, N. K. **The values of social sciences**. Nueva York: Aldine, 1970.

DIAS, L. N. S.; PEREIRA, J. M.; FARIAS, M. R. S.; PAMPLONA, V. M. S. Fatores Associados ao Desperdício de Recursos da Saúde Repassados pela União aos Municípios Auditados pela Controladoria Geral da União. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 24, n. 63, p. 206-218, 2013.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; PEZZI, G. M. Fraudes Contábeis: caracterização e análise das publicações em periódicos e eventos nacionais de contabilidade. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 10, n. 1, p. 84-103, jan./mar., 2014.

FILGUEIRAS, F. A Corrupção na Política: Perspectivas Teóricas e Metodológicas. **Caderno Cedes**, 2006.

_____. Corrupção, democracia e legitimidade. Belo Horizonte: UFMG, 2008a.

_____. Marcos teóricos da corrupção. In: AVRITZER, Leonardo et al. (Org.). **Corrupção: ensaios e críticas**. Belo Horizonte: UFMG, 2008b. p. 353-361.

_____. Tolerância à corrupção no Brasil: uma antinomia entre normas morais e prática social. **Opinião pública**, Campinas, v. 15, n. 2, p.386-421, 2009.

FISHBEIN, M. A.; AJZEN, I. Belief, attitude, intention and behaviour: An introduction to theory and research, Reading, Massachusetts: Addison- Wesley, 1975.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa** [recurso eletrônico]; tradução: Joice Elias Costa. (3. ed.) Porto Alegre: Artmed, 2009.

FONSECA, José J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila. Disponível em: <[http://leg.ufpi.br/subsiteFiles/lapnex/arquivos/files/Apostila_-_METODOLOGIA_DA_PESQUISA\(1\).pdf](http://leg.ufpi.br/subsiteFiles/lapnex/arquivos/files/Apostila_-_METODOLOGIA_DA_PESQUISA(1).pdf)>.

INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2019. FISCAL MONITOR REPORTS.

Disponível em: < <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2019/03/18/fiscal-monitor-april-2019> >, 2019.

GARCIA, R. L. **A economia da corrupção – teoria e evidências**: uma aplicação ao setor de obras rodoviárias no Rio Grande do Sul. 2003, 361 f. Tese (Doutorado em Economia) –

Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Programa de Pós Graduação em Economia, Porto Alegre, 2003.

GUIMARÃES, T. A. Ambiente de aprendizagem e cultura em organizações: estudo de caso em organização militar. **Revista de Administração**, v. 39, n. 3, p. 231-241, 2004.

GUPTA, S.; DAVOODI, H.; ALONSO-TERME, R. Does corruption affect income inequality and poverty? **Economics of Governance**, v. 3, n. 1, p. 23–45, 2002.

HENCSEY, A. C. A definição, o processo de racionalização no triângulo de fraude e a complexidade de sua construção psicológica. **Working Papers** n. 53/2016, Observatório de Economia e Gestão de Fraude, 2016.

HORA, H. R. M.; MONTEIRO, G. T. R.; ARICA, J. Confiabilidade em Questionários para Qualidade: Um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. **Produto & Produção**, v.11, n.2, p.85-103, 2010

HUNTINGTON, S. P. **A Ordem Política nas Sociedades em Mudança**. Rio de Janeiro: Editora Forense-Universitária; São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1975.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, 1976.

KEY, Valdimer Orlando. **The techniques of political graft in the United States**. Tese de Ciência Política. Chicago: University of Chicago, 1936.

KIMURA, H.; KAYO, E. K.; PERERA, L. C. J.; KERR, R. B. Estudo da influência da governança corporativa e do ambiente institucional dos países na lucratividade das empresas. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 9, n. 2, p. 101-115, abril/junho 2012.

KRONBAUER, C. A.; KRÜGER, G. P.; OTT, E.; NASCIMENTO, C. J. Análise de Inconsistências Apontadas pelo TCE/RS em Auditorias Municipais: Estudo do Controle Externo da Gestão Pública. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 48-71, 2011.

LAGIOIA, U. C. T.; ARAÚJO, I. J. C.; ALVES FILHO, B. F.; BARROS, M. A. B.; NASCIMENTO, S. G. O. A. S. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 56, p. 203-224, maio/jun./jul./ago. 2011.

LAURINHO, I. S.; DIAS, L. N. S.; MATTOS, C. A. C. Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 30, p. 57-70, 2017.

LORENTE, V. M. Corrupção no Brasil e estratégias de combate. **R. bras. de Est. da Função públ. – RBEFP**, n. 14, p. 203-257, 2016.

LUCENA, E. R. F. C. V.; MELO, C. L. L.; LUSTOSA, P. R. B.; SILVA, C. A. T. Ética: a

tendência de os profissionais contábeis denunciarem atos questionáveis. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 24, p. 3-17, 2015.

LUCIANO, E. M.; WIEDENHÖFTB, G. C.; CALLEGAROA, S. Entendendo os fatores de combate à corrupção: proposta de um constructo de dissuasão à corrupção. *Revista de Contabilidade e Organizações*. n. temático Fraudes e Corrupção: o que Contabilidade e Organizações têm a dizer?, p. 20-30, 2019.

MACHADO, M. R. R.; GARTNER, I. R. Triângulo de fraudes de Cressey (1953) e teoria da agência: estudo aplicado a instituições bancárias brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 14, n. 32, p; 108-140, 2017.

MACHADO, M. R.; PASCHOAL, B. Monitorar, investigar, responsabilizar e sancionar: A multiplicidade institucional em casos de corrupção. **Novos estudos**. CEBRAP [online], v. 35, n. 1, p. 11-36, 2016.

MARANI, S. C. Z; BRITO, M. J.; SOUZA, G. C.; BRITO, V. G. P. Os sentidos da pesquisa sobre corrupção. **Revista de Administração Pública**, v. 52, n. 4, p. 712-730, 2018.

MARAGNO, L. M. D.; KNUPP, P. S. BORBA, J. A. Borba. *Revista Contabilidade e Organizações*, n. temático Fraudes e Corrupção: o que Contabilidade e Organizações têm a dizer?, p. 6-18, 2019.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. (5ª ed.). São Paulo: Atlas, 2003.

MATTHIENSEN, A. Uso do Coeficiente Alfa de Cronbach em Avaliações por Questionários. Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária Centro de Pesquisa Agroflorestal de Roraima, 2011.

MAURO, P. Corruption and growth. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 110, n. 3, p. 681-712, 1995.

MEDEIROS, C. R. O.; FREITAS JUNIOR, L. R. Padrões discursivos sobre corrupção. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 13, 2019.

MELO, F. L. N. B.; SAMPAIO, L. M. B.; OLIVEIRA, R. L. **Corrupção Burocrática e Empreendedorismo: Uma Análise Empírica dos Estados Brasileiros**. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 19, n. 3, 2015.

MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental para uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate Contra a Corrupção. **SINERGIA**, v. 12, n. 2, p. 37-48, 2008.

MIRANDA, L. F. Unificando os conceitos de corrupção: uma abordagem através da nova metodologia dos conceitos. **Revista Brasileira de Ciência Política**, n. 25, p. 237-272, 2018.

MOHER, D.; STEWART, L.; SHEKELLE, P. All in the Family: systematic reviews, rapid

reviews, scoping reviews, realist reviews, and more. **Systematic Reviews**, v. 4, 2015.

MOTA, B. F.; DINIZ, J. A.; SANTOS, L. C. A Estrutura Orçamentária como Determinante do Nível de Transparência Fiscal. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 20, n. 2, p. 293-313, 2017

MURCIA, F. D.; BORBA, J. A.; SCHIEHLL, E. Relevância dos red flags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 1, p. 25-45, 2008.

NASCIMENTO, A. S.; ARAGÃO, I. R. B. N.; GOMES, C. A. S.; CASA NOVA, S. P. C. Pesquisa Científica e a Construção do Conhecimento: Possibilidade e Prática ou Utopia? **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, v.1, n. 2, p. 106-122, 2013.

NEU, D.; EVERETT, J.; RAHAMAN, A. S.; MARTINEZ, D. Accounting and networks of corruption. **Accounting, Organizations and Society**, n. 38, p. 505–524, 2013.

NEVES, F. R.; SILVA, P. B.; CARVALHO, H. L. M. Artificial ladies against corruption: searching for legitimacy at the Brazilian Supreme Audit Institution. *Revista de Contabilidade e Organizações*, n. temático Fraudes e Corrupção: o que Contabilidade e Organizações têm a dizer?, p. 32-50, 2019.

OLIVEIRA, M. Q.; PIZANNI, M. A.; FARIA, J. A. A interdisciplinaridade na formação do contador e sua contribuição para o desenvolvimento de competências no âmbito organizacional. *Revista de Estudos Contábeis*, v. 6, n. 11, p. 23-45, 2015.

OLIVEIRA JÚNIOR, T. M; COSTA, F. J. L.; MENDES, A. P. **Perspectivas Teóricas da Corrupção no Brasil**: Características, Limites e Alternativas. VI Encontro de Administração Pública e Governança da Anpad, Belo Horizonte - MG, 2014.

PERERA, L. C. J.; FREITAS, E. C.; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 3-30, 2014

PETRUCELLI, J. R. **Detecting Fraud in Organizations**: Techniques, Tools, and Resources. United States of America: John Wiley & Sons, 2012.

PETRUCELLI, J. R.; PETERS, J. R. **Preventing Fraud and Mismanagement in Government**: Systems and Structures. United States of America: John Wiley & Sons, 2017.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC), 2016. Adjusting the Lens on Economic Crime Preparation brings opportunity back into focus Economic crime: people, culture and controls. Disponível em: < <https://www.pwc.com/cy/en/events/assets/economic-crime-survey-2016-event-presentation-roussos-ellina.pdf> >

RANGEL, R.; TONON, D. H. P. A Teoria Econômica do Crime e a Teoria da Complexidade: as bases para um ensaio sobre a natureza da corrupção no Brasil. **Revista de Estudos Sociais**, n. 38, v. 19, p. 1-20, 2017.

ROMEIRO, A. **Corrupção e Poder no Brasil: Uma história, séculos XVI a XVIII**. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2017.

ROSE-ACKERMAN, S. Corruption: greed, culture and the state. **The Yale law journal online**, 2010.

SANTOS, R. A. **Modelo preditivo de fraude ocupacional nas organizações privadas**. 2016, 205 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Administração, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

SANTOS, L. C.; TAKAMATSU, R. T. Nível de corrupção dos países e opacidade dos resultados contábeis. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 37, p. 21-32, 2018.

SCHRAMM, F. S. **O Compliance como Instrumento de Combate à Corrupção no Âmbito das Contratações Públicas**. 2018, 317 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2018.

SCHWAB, K. **A Quarta Revolução Industrial**. / Klaus Schwab; tradução: Daniel Moreira Miranda; São Paulo: EDIPRO, 2016.

SMALL, M. L. How to conduct a mixed methods study: Recent trends in rapidly growing literature. **Annual Review Sociology**, v. 37, p. 57-86, 2011.

SMITH, J.A. **Qualitative Psychology: A Practical Guide to Research Methods**. (2^a ed.), London: Sage, 2008.

SILVA, M.F.G. A Economia Política da Corrupção. **Fundação Getúlio Vargas**, São Paulo, 1996.

SILVA, G. R.; SOUSA, R. G. A influência do canal de denúncia anônima na detecção de fraudes contábeis em organizações. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 30, p. 46-56, 2017.

SILVA, V. K. R.; SOUSA, R. G. Fraude Contra a Administração Pública e Triângulo de Cressey: Uma Análise A Partir de Dados Organizacionais. In: CONGRESSO UNB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, 4, 2018. Brasília. **Anais eletrônicos...** Brasília: Congresso UnB de Contabilidade e Governança, 2018.

SOBRAL, E. F. M. **Corrupção e os Seus Efeitos Sobre a Dinâmica do Crescimento Econômico Regional: uma Análise do Caso Brasileiro**. 2014, 56 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, Programa de Pós-Graduação em Economia, 2014.

SODRÉ, R. J. M. Sobre corruptos, corrompidos e culpados: relatos de servidores públicos sobre práticas de corrupção. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 31, p. 21-30, 2018.

TORRES, F. R. **Aprendizagem e Institucionalização de Práticas de Controle Externo: o papel de visitas técnicas do Tribunal de Contas da União**. 2006, 153 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade de Brasília, Programa de Pós-Graduação em

Administração, 2006.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Índice de Percepção da Corrupção, disponível em <<https://ipc2018.transparenciainternacional.org.br/>>, 2018.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. Barômetro Global da Corrupção: América Latina e Caribe. Opiniões e Experiências dos Cidadãos Relacionadas à Corrupção, disponível em <<https://barometro.transparenciainternacional.org.br/>>, 2019.

WELLS, J. T. Principles of Fraud Examination. (4. ed.), United States of America: John Wiley & Sons, 2014.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

ZUCOLOTTI, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

APÊNDICE

APÊNDICE A

ID	Conceitos e termos relacionados que foram utilizados			Procedimentos abordados ou identificados	Procedimentos indicados
	Corrupção	Fraude	Termos Relacionados		
A01	-	-	-	Controle social e Controle Estatal; Relatório de auditoria (Relatório de Falhas ou Relatório de Acompanhamento de Gestão – RA), observância normativa (Resolução 544/2000 - TCE-RS), inelegibilidade do agente político como procedimentos	Controle, em especial o controle externo; Interação entre os controles interno, externo e social
A03	Desvios de recursos	Atos questionáveis (que violam a honestidade, justiça ou economia)	-	Denúncia de atos questionáveis aos superiores; utilização de um modelo normativo de tomada de decisão ética; ética e responsabilidade social empresarial	Cultura organizacional voltada para a ética e responsabilidade social
A04	Uma clara quebra de regras de convívio, administrativas e morais que gera, em contrapartida, um prejuízo ao erário público	-	Desperdício de Recursos (todos os gastos desnecessários realizados pela administração pública, classificando-o em corrupção e ineficiência); Ineficiência (Má utilização de recursos, gerando gastos desnecessários, financeiros ou não, ao poder público)	-	Aperfeiçoamento de controles institucionais e sociais e da transparência pública; Alteração da regulação de licitações ou da melhor aplicação das mesmas pelos órgãos de controle no monitoramento; Controle social.

A05	(...) o termo pode incluir uma grande variedade de atos, como falsificação, suborno, extorsão, dentre outros (Brei, 1996) / sobreposição dos interesses privados ao interesse público, visando a obtenção de vantagens (Filgueiras, 2004) / Aquilo que é considerado o rompimento de uma orientação normativa (Filgueiras, 2009) / O mau uso de determinada posição ou autoridade na organização para ganho pessoal ou até mesmo organizacional, no qual o “mau uso” estaria relacionado ao afastamento das normas entendidas como adequada	-	-	-	Aprimoramento da cultura organizacional ética; Capacitação de agentes públicos; Aprimoramento dos canais de denúncia; Atuação mais relevante de órgãos fiscalizadores e de controle.
A06	Irregularidades; Má conduta	-	-	Controle externo exercido pelo poder legislativo com o apoio dos Tribunais de Contas (emissão de pareceres com base em informações contábeis); Fiscalização, por meio da auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial; Tipificação e classificação das irregularidades, se houver	Criação de melhores critérios e requisitos para a investidura de membros de carreira técnicas aos Tribunais, e uma maior padronização da atuação dos Tribunais de Contas.
A07	O uso indevido de cargos públicos para ganhos privados	-	Lavagem de Dinheiro, descrita por meio de 3 estágios: ocultação, dissimulação e integração (Levi & Reuter, 2006); Concluído (uma troca interpessoal de bens materiais e imateriais, na qual cada ofensor tem algo a ganhar com a cooperação do outro)	-	Aperfeiçoamento dos órgãos de inteligência

A08	Inclui uma grande variedade de atos: trapaça, engano, logro, ganho ilegítimo, estelionato, concussão, adulteração, espólio, fraude, suborno, peculato, extorsão, nepotismo e outros (Brei, 1996); Abuso de poder em benefício próprio, sendo classificada como pequena ou grande, dependendo da quantidade de dinheiro envolvido e do setor em que a ação ocorre (Transparência Internacional, 2019)	-	Compra de Votos; Nepotismo	Políticas para deter a corrupção e aumentar a eficiência das instituições públicas	A desburocratização, a democracia, a qualidade das instituições governamentais e de controle e a abertura de dados (possibilitando o aumento de transparência ativa e, consequentemente, o processo de <i>accountability</i>) como o ponto de partida para a redução de níveis de corrupção
A09	-	-	-	Uso de Inteligência Artificial (IA) nas etapas de detecção e investigação de fraudes e como medidas de controle	Incentivo e legitimação, pelos principais atores da organização, das ferramentas de Inteligência Artificial de forma mais ativa entre os membros da organização.
A10	-	-	-	-	Difusão da cultura anticorrupção socialmente, uma vez que "quando as normas anticorrupção são absorvidas pela sociedade, provavelmente, haverá maior dificuldade para vencer as motivações que levam ao envolvimento com a corrupção"
A11	-	-	-	Seleção de empresas a serem fiscalizadas; Distribuição das empresas selecionadas entre as coordenações dos projetos de fiscalização de acordo com critérios existentes; Elaboração de relatórios; Circularização de documentos;	Incorporação do modelo matemático baseado na Lei <i>Newcomb-Benford</i> ao trabalho de fiscalização de ISS feita por meio de seus procedimentos de auditoria digital.

A12	-	-	-	-	Utilização da Lei <i>Newcomb-Benford</i> como metodologia aplicada à auditoria no setor público, mediante análise qualitativa do histórico dos eventos e das possíveis causas da ocorrência de desvios, podendo detectar a existência de erros, fraudes e tendências comportamentais dos gestores na utilização dos recursos públicos
A13	Desperdícios ativos; Ocorre quando o ente privado obtém vantagem financeira em detrimento do prejuízo financeiro causado ao ente público		Desperdícios passivos (ineficiência ou má gestão): ocorre quando há um gasto desnecessário para o ente público, mas o servidor ou gestor não obtém vantagem financeira	Utilização da contabilidade como um mecanismo de governança; Governança como instrumento de combate à corrupção e à má gestão; Realização de auditoria pela governança	Aumento das fiscalizações; Maior transparência das informações; Implantação de programas de capacitação e motivação do servidor e gestor público; Criação de uma cultura de denúncia de irregularidades praticadas no serviço público; Realização de uma análise verificando se determinado serviço deve ser mesmo prestado pelo Estado ou terceirizado; Implantação de novos mecanismos de governança e fortalecimento dos já existentes, como a auditoria da CGU, os quais poderiam reduzir o desperdício ativo e passivo.
A14	-	-	-	Transparência fiscal	Transparência (inclusive como um fator necessário a <i>accountability</i> democrática e, conseqüentemente, à consolidação da democracia)

A15	-	-	-	<i>Accountability</i> ; Governança corporativa; Cumprimento de normas (<i>compliance</i>)	Aprimoramento dos instrumentos de controle; Utilização de instrumentos de controle gerencial, fundamentados na <i>Accountability</i> ; Criação de uma norma reguladora única, específica para alinhar a execução dos contratos à legislação de convênios; Criação de manuais de padronização de rotinas e procedimento; Utilização de instrumentos relativos à <i>disclosure</i> , como forma de punição e aumento da transparência das ações das partes dos contratos.
A16	-	-	-	Governança corporativa	-
A17	-	-	-	Transparência fiscal; <i>Accountability</i>	-
A18	Abuso do poder confiado para benefício próprio; Ato ou efeito de dar ou receber um objeto de valor, com a intenção de que uma pessoa faça ou deixe de fazer algo, violando uma regra formal ou implícita a qual deveria ser observada, para o benefício próprio ou de um terceiro (Argadoña, 2005)	-	Suborno, apropriação errônea de recurso público ou propriedade, nepotismo	Transparência da informação contábil	-

A19	-	-	-	Uso de Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) como ferramentas para democratizar e melhorar o acesso às informações públicas e otimizar a qualidade dos serviços prestados	-
-----	---	---	---	---	---

APÊNDICE B

Prezado(a),

Meu nome é Vanessa Karla Rebouças da Silva, sou aluna do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), sob orientação da Prof^a Dr^a Rossana Guerra de Sousa, e estou desenvolvendo uma pesquisa acadêmica voltada a ASPECTOS RELACIONADOS À FRAUDE, utilizando a aplicação deste questionário.

Sua participação na pesquisa é IMPORTANTE, porém voluntária, podendo desistir ou parar de responder a qualquer momento durante a aplicação do questionário.

Asseguramos, através da análise agregada dos dados e do anonimato, o SIGILO, PRIVACIDADE e CONFIDENCIALIDADE das questões respondidas, NÃO sendo solicitadas informações como NOME DOS PARTICIPANTES ou LOCAL da coleta de dados. As suas informações serão analisadas em conjunto com a de outros participantes e a análise acontecerá de forma AGREGADA.

Suas respostas são completamente anônimas e apenas os pesquisadores diretamente envolvidos no projeto terão acesso aos dados. Quaisquer considerações ou dúvidas podem ser encaminhadas às PESQUISADORAS RESPONSÁVEIS: Prof^a Dr^a. Rossana Guerra de Sousa (rossanagsousa@gmail.com) e Vanessa Karla Rebouças da Silva (vankrs@gmail.com).

Caso concorde em participar, clique em CONCORDO abaixo. Obrigada por sua disponibilidade!!

1. Concorda em participar da pesquisa?

- Concordo
- Não concordo

CONHECENDO SUA EMPRESA E VOCÊ!!

Algumas informações sobre sua empresa e você são relevantes para minha pesquisa, por favor informe os dados a seguir:

2. Onde se enquadra sua organização?

- Setor Privado
- Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista - Setor Público
- Organização Pública - Administração Direta/Autarquias

3. Que cargo você exerce atualmente? _____

4. Tempo de exercício profissional

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Acima de 10 anos

5. Qual sua maior formação dentre as citadas a seguir?

- Ensino Médio Completo
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

6. Qual a sua área de formação?

- Ciências Contábeis
- Administração
- Economia
- Outro: _____

7. Em qual estado você trabalha?

- AC
- AL
- AM
- AP
- BA
- CE
- DF
- ES
- GO
- MA
- MG
- MS
- MT
- PA
- PB
- PE
- PI
- PR
- RJ
- RN
- RO
- RR
- RS
- SC
- SE
- SP
- TO

ALGUNS ESCLARECIMENTOS ANTES DAS QUESTÕES!

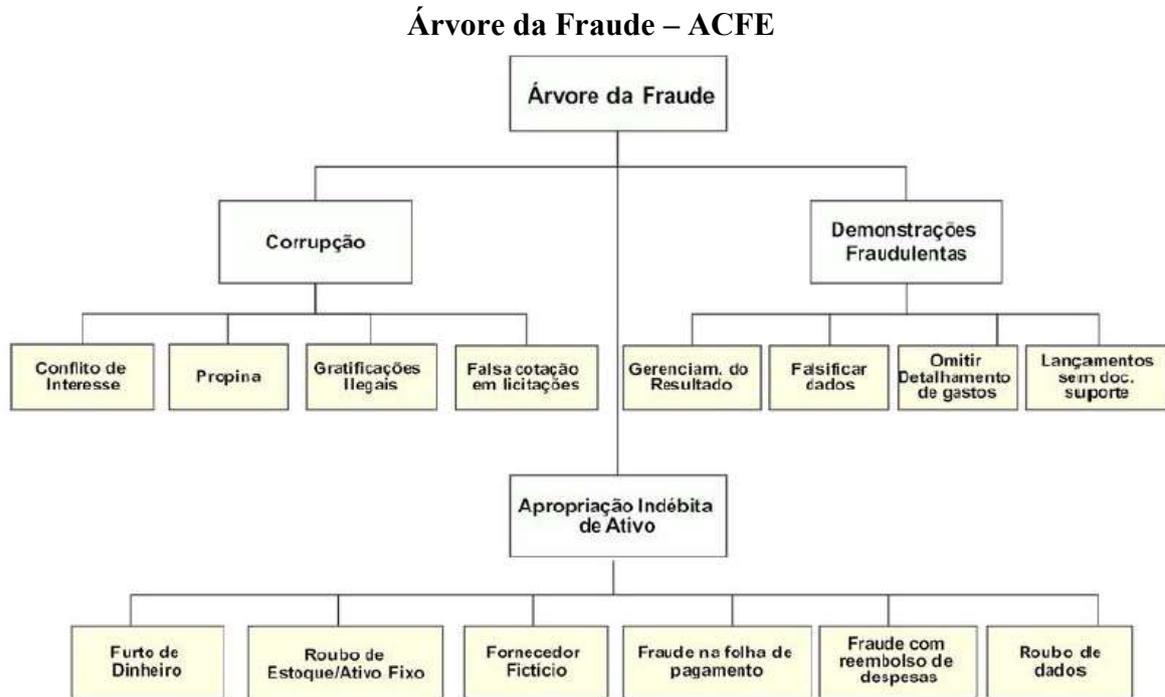
A fraude pode ser definida como um ato enganoso praticado intencionalmente, que objetiva a garantia de ganhos injustos ou ilegais.

As fraudes são geralmente classificadas em três tipos:

- (i) corrupção;

- (ii) apropriação indevida de ativos da organização; e
- (iii) manipulação das demonstrações financeiras.

Elas ainda se subdividem pela maneira como foram realizadas. Veja alguns exemplos abaixo:



Diferentes práticas podem ser utilizadas para a dissuasão, prevenção, detecção, investigação, correção ou monitoramento dos processos e pessoas no que se refere a fraude corporativa.

Queremos entender, nas próximas seções, o que é implementado em cada uma dessas etapas. Neste sentido, também é necessário compreender a percepção dos respondentes quanto aos construtos relacionados a ações de prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento.

PREVENÇÃO é uma etapa de defesa eficiente e proativa que visa diminuir o risco de fraude, preservando os recursos da organização.

8. Selecione as principais práticas e métodos preventivos de fraude utilizados NA ORGANIZAÇÃO. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Promove a cultura ética
- Estabelece o comportamento ético e íntegro da alta administração Estabelece, divulga e esclarece o código de ética e de conduta Possui uma comissão de ética
- Institui uma política de prevenção de conflito de interesse
- Regula o recebimento de presentes e participação em eventos
- Adota termos de compromisso com os padrões éticos e de integridade
- Estabelece um sistema de governança com poderes de decisão balanceados e funções críticas segregadas
- Possui políticas e planos de combate à fraude e corrupção da organização
- Estabelece políticas e práticas de gestão de recursos humanos para prevenir fraude e corrupção

- Estabelece políticas e práticas de gestão de relacionamento com entidades e pessoas que recebam recursos financeiros ou que dependam do poder de compra e de regulação da organização
- Gerencia riscos de fraude e corrupção
- Institui mecanismos de controle interno para o combate à fraude e corrupção
- Realiza testes de observância, visando obter uma razoável segurança de que os controles internos estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da organização
- Realiza testes substantivos, visando obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da organização
- Verifica o cumprimento de regras, normas reguladoras e legislações
- Assegura que todas as contingências ativas e passivas relevantes foram identificadas e são do conhecimento da administração da organização
- Implanta uma função antifraude e anticorrupção na organização
- Promove programas de capacitação sobre combate à fraude e corrupção
- Comunica a política e gestão de risco de fraude e corrupção e os resultados das correções aos casos detectados
- Promove a transparência das informações
- Promove a divulgação proativa das informações, utilizando-se especialmente dos meios de tecnologia da informação
- Promove a prestação de contas pela governança e gestão
- Promove a responsabilização pela governança e gestão
- A organização NÃO adota práticas de PREVENÇÃO à fraude
- Outro: _____

DETECÇÃO e INVESTIGAÇÃO visam, respectivamente, identificar tempestivamente a ocorrência de fraudes na organização e buscar informações que possam esclarecer possíveis casos de fraude ocorridos.

9. Selecione as principais práticas e métodos de detecção e investigação de fraude utilizados NA ORGANIZAÇÃO. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Controles reativos de detecção
- Controles proativos de detecção
- Documentação das técnicas de detecção de fraude
- Canal de denúncias interno Gerenciamento das denúncias recebidas Análise e admissibilidade das denúncias
- Avaliação da política, do plano e da gestão de risco de fraude Avaliação contínua dos controles internos da organização Avaliação da cultura e gestão da ética e da integridade Planeja e realiza auditorias e investigações de fraude
- Estabelece uma sistemática de divulgação de relatórios que tratam de fraude e corrupção
- Desenvolve um plano de resposta à fraude e corrupção
- Realiza uma avaliação inicial do incidente de fraude, quando há
- Estabelece uma equipe de investigação
- Estabelece parcerias com outras organizações que possam auxiliar nas investigações
- Desenvolve um plano de investigação de possíveis ilícitos ocorridos Estabelece a confidencialidade da investigação, quando há Investiga e responde aos atos de fraude e corrupção

- Realiza entrevistas com os sujeitos investigados
- O processo de investigação inclui exame de documentos contábeis e de demais registros da organização
- Revisa os controles internos após a ocorrência de uma fraude e corrupção
- A organização NÃO adota práticas de DETECCÃO de fraudes
- A organização NÃO adota práticas de INVESTIGAÇÃO de fraudes
- Outro: _____

CORREÇÃO se refere à utilização de medidas corretivas, com a finalidade de promover a mitigação do dano e a devida sanção aos responsáveis no caso concreto de fraude. Esta etapa emite, para todas as partes interessadas, a mensagem de que a organização não se omite perante a fraude.

10. Selecione as principais práticas e métodos de correção de fraude utilizados NA ORGANIZAÇÃO. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Procedimento ético preliminar
- Processo de apuração ética e de integridade
- Sindicância
- Processo administrativo disciplinar (PAD)
- Termo circunstanciado administrativo (TCA)
- Tomada de contas especial (TCE)
- Processo administrativo de responsabilização (PAR)
- Ação civil de improbidade administrativa
- Ação civil de improbidade empresarial
- Responsabilização penal
- Outro: _____

Por meio do MONITORAMENTO podem ser identificadas necessidades de ajustes nas práticas e nos controles internos. Os frameworks de controle e risco indicam ser necessário realizar análises de riscos e monitoramentos ESPECÍFICOS PARA CASOS DE FRAUDE. Esse monitoramento pode ser realizado no decorrer da execução das práticas antifraudes ou ao final de um período determinado.

11. O monitoramento é realizado na organização?

- Sim, as práticas e controles internos antifraude são monitorados de forma CONTÍNUA.
- Sim, as práticas e controles internos antifraude são monitorados de forma PERIÓDICA.
- Não, não são realizadas ações de monitoramento das práticas e controles internos antifraude.
- Não sei responder
- Outro: _____

IDENTIFICAÇÃO DE PRÁTICAS EFICIENTES

12. Quais as principais publicações, modelos ou outros documentos são utilizados pela empresa como Estruturas ou Referenciais práticos antifraude?

13. Quais as principais fontes utilizadas para capturar a informações relacionadas à fraude PRODUZIDAS PELA ACADEMIA? (Obs.: É possível marcar mais de uma opção)

- Conhecendo temáticas apresentadas e discutidas por professores em sala de aula
- Por meio de Artigos Científicos publicados em periódicos e anais de congressos
- Por meio da Comunicação de massa (jornais, revistas, TV, rádio, internet, etc.)
- Por meio de projetos de extensão realizados pela academia
- Outro: _____

14. Identifique a(s) ação(ações) antifraude que você identifica como EFICIENTE(S). Caso alguma ação não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção).

- Estabelecer controles internos de prevenção
- Canais de denúncias interno
- Canal de denúncias independente (externo)
- Punição de responsáveis por irregularidades
- Contratar especialistas em combate à fraude
- Integração entre setores
- Análise prévia de integridade de fornecedores
- Análise prévia de integridade de gestores
- Autorização compartilhada (decisões tomadas por mais de um indivíduo)
- Whistleblowing* (a divulgação por ex-membros ou pessoas que atualmente se encontram em uma organização, acerca de atos considerados ilegais, imorais ou ilegítimos, a pessoas ou entidades que possam tomar medidas para cessar e/ou punir tais ações (VASCONCELOS, 2015)).
- Criação de políticas antifraude
- Criação de um código de ética ou de manuais Elaborar um plano de gestão de risco de fraudes
- Implantação de *Nudges*
- Uso de "*Blacklist*"
- Educação e treinamento de colaboradores
- Outro: _____

Obrigada!

Prezado(a), obrigada por sua participação.

APÊNDICE C

Prezado(a),

Meu nome é Vanessa Karla Rebouças da Silva, sou aluna do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba (PPGCC/UFPB), sob orientação da Prof^a Dr^a Rossana Guerra de Sousa, e estou desenvolvendo uma pesquisa acadêmica voltada a ASPECTOS RELACIONADOS À FRAUDE, utilizando a aplicação deste questionário.

Sua participação na pesquisa é IMPORTANTE, porém voluntária, podendo desistir ou parar de responder a qualquer momento durante a aplicação do questionário.

Asseguramos, através da análise agregada dos dados e do anonimato, o SIGILO, PRIVACIDADE e CONFIDENCIALIDADE das questões respondidas, NÃO sendo solicitadas informações como NOME DOS PARTICIPANTES ou LOCAL da coleta de dados. As suas informações serão analisadas em conjunto com a de outros participantes e a análise acontecerá de forma AGREGADA.

Suas respostas são completamente anônimas e apenas os pesquisadores diretamente envolvidos no projeto terão acesso aos dados. Quaisquer considerações ou dúvidas podem ser encaminhadas às PESQUISADORAS RESPONSÁVEIS: Prof^a Dr^a. Rossana Guerra de Sousa (rossanagsousa@gmail.com) e Vanessa Karla Rebouças da Silva (vankrs@gmail.com).

Caso concorde em participar, clique em CONCORDO abaixo. Obrigada por sua disponibilidade!!

1. Concorda em participar da pesquisa?

- Concordo
- Não concordo

CONHECENDO VOCÊ

Algumas informações iniciais sobre você são relevantes para minha pesquisa, por favor informe os dados a seguir:

2. Qual sua maior formação dentre as citadas a seguir?

- Ensino Médio Completo
- Graduação
- Especialização
- Mestrado
- Doutorado

3. Você é professor em qual tipo de instituição?

- Universidade (Pública ou Privada)
- Institutos Federais (IFs)
- Cursos Profissionalizantes
- Outro: _____

4. Tempo de exercício profissional

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Acima de 10 anos

5. Qual a sua área de formação?

- Ciências Contábeis
- Administração
- Economia
- Outro: _____

6. Qual sua principal área de ensino/pesquisa?

- Contabilidade
- Auditoria
- Controladoria
- Economia
- Administração
- Outro: _____

7. Em qual estado você trabalha?

- AC
- AL
- AM
- AP
- BA
- CE
- DF
- ES
- GO
- MA
- MG
- MS
- MT
- PA
- PB
- PE
- PI
- PR
- RJ
- RN
- RO
- RR
- RS
- SC
- SE
- SP
- TO

ALGUNS ESCLARECIMENTOS ANTES DAS QUESTÕES!

A fraude pode ser definida como um ato enganoso praticado intencionalmente, que objetiva a garantia de ganhos injustos ou ilegais.

As fraudes são geralmente classificadas em três tipos:

- (i) corrupção;
- (ii) apropriação indevida de ativos da organização; e
- (iii) manipulação das demonstrações financeiras.

Elas ainda se subdividem pela maneira como foram realizadas. Veja alguns exemplos abaixo:



Diferentes práticas podem ser utilizadas para a dissuasão, prevenção, detecção, investigação, correção ou monitoramento dos processos e pessoas no que se refere a fraude corporativa.

Queremos entender, nas próximas seções, o que é implementado em cada uma dessas etapas. Neste sentido, também é necessário compreender a percepção dos respondentes quanto aos construtos relacionados a ações de prevenção, detecção, investigação, correção e monitoramento.

PREVENÇÃO é uma etapa de defesa eficiente e proativa que visa diminuir o risco de fraude, preservando os recursos da organização.

8. Selecione as principais práticas e métodos PREVENTIVOS de fraude que você considera importante. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Promover a cultura ética
- Estabelecer o comportamento ético e íntegro da alta administração
- Estabelecer, divulgar e esclarecer o código de ética e de conduta

- Possuir uma comissão de ética
- Instituir uma política de prevenção de conflito de interesse
- Regular o recebimento de presentes e participação em eventos
- Adotar termos de compromisso com os padrões éticos e de integridade
- Estabelecer um sistema de governança com poderes de decisão balanceados e funções segregadas
- Possuir políticas e planos de combate à fraude e corrupção
- Estabelecer políticas e práticas de gestão de recursos humanos para prevenir fraude e corrupção
- Estabelecer políticas e práticas de gestão de relacionamento com entidades e pessoas que recebam recursos financeiros ou que dependam do poder de compra e de regulação da organização
- Gerenciar riscos de fraude e corrupção
- Instituir mecanismos de controle interno para o combate à fraude e corrupção
- Realizar testes de observância (testes que visam obter uma razoável segurança de que os controles internos estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da organização)
- Realizar testes substantivos (visam obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da organização)
- Verificar o cumprimento de regras, normas reguladoras e legislações
- Assegurar que todas as contingências ativas e passivas relevantes foram identificadas e são do conhecimento da administração da organização
- Implantar uma função antifraude e anticorrupção na organização
- Promover programas de capacitação sobre combate à fraude e corrupção
- Comunicar a política e gestão de risco de fraude e corrupção e os resultados das correções aos casos detectados
- Promover a transparência das informações
- Promover a divulgação proativa das informações, utilizando-se especialmente dos meios de tecnologia da informação
- Promover a prestação de contas pela governança e gestão
- Promover a responsabilização pela governança e gestão
- NÃO considero importante adotar práticas de PREVENÇÃO à fraude
- Outro: _____

DETECÇÃO e INVESTIGAÇÃO visam, respectivamente, identificar tempestivamente a ocorrência de fraudes na organização e buscar informações que possam esclarecer possíveis casos de fraude ocorridos.

9. Selecione as principais práticas e métodos de DETECÇÃO e INVESTIGAÇÃO de fraude que você considera importante. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Controles reativos de detecção
- Controles proativos de detecção
- Documentação das técnicas de detecção de fraude
- Canal de denúncias interno
- Gerenciar as denúncias recebidas
- Analisar e verificar a admissibilidade das denúncias
- Avaliar a política, o plano, a gestão de risco de fraude

- Avaliar continuamente os controles internos da organização
- Avaliar a cultura e a gestão da ética e da integridade
- Planejar e realizar de auditorias e investigações de fraude
- Estabelecer uma sistemática de divulgação de relatórios que tratam de fraude e corrupção
- Desenvolver um plano de resposta à fraude e corrupção
- Realizar uma avaliação inicial do incidente de fraude, quando há
- Estabelecer uma equipe de investigação
- Estabelecer parcerias com outras organizações que possam auxiliar nas investigações
- Desenvolver um plano de investigação de possíveis ilícitos ocorridos
- Estabelecer a confidencialidade da investigação
- Responder aos atos de fraude e corrupção
- Realizar entrevistas com os sujeitos investigados
- Incluir exame de documentos contábeis e de demais registros da organização no processo de investigação
- Revisar os controles internos após a ocorrência de uma fraude e corrupção
- NÃO considero importante a adoção de práticas de DETECÇÃO de fraudes
- NÃO considero importante a adoção de práticas de INVESTIGAÇÃO de fraudes
- Outro: _____

CORREÇÃO se refere à utilização de medidas corretivas, com a finalidade de promover a mitigação do dano e a devida sanção aos responsáveis no caso concreto de fraude. Esta etapa emite, para todas as partes interessadas, a mensagem de que a organização não se omite perante a fraude.

10. Selecione as principais práticas e métodos de CORREÇÃO de fraude que você considera importante. Caso alguma prática/método não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção):

- Procedimento ético preliminar
- Processo de apuração ética e de integridade
- Sindicância
- Processo administrativo disciplinar (PAD)
- Termo circunstanciado administrativo (TCA)
- Tomada de contas especial (TCE)
- Processo administrativo de responsabilização (PAR)
- Ação civil de improbidade administrativa
- Ação civil de improbidade empresarial
- Responsabilização penal
- Outro: _____

Por meio do MONITORAMENTO podem ser identificadas necessidades de ajustes nas práticas e nos controles internos. Os frameworks de controle e risco indicam ser necessário realizar análises de riscos e monitoramentos **ESPECÍFICOS PARA CASOS DE FRAUDE**. Esse monitoramento pode ser realizado no decorrer da execução das práticas antifraudes ou ao final de um período determinado.

11. Em sua opinião, como o monitoramento deve ser realizado para que seja eficiente?

- Deve haver monitoramento CONTÍNUO das práticas antifraudes e dos controles internos.
- Deve haver monitoramento PERIÓDICO das práticas antifraudes e dos controles internos.

- () NÃO considero o monitoramento das práticas e controles internos como uma etapa necessária.
- () Não sei responder
- () Outro: _____

IDENTIFICAÇÃO DE PRÁTICAS EFICIENTES

12. Quais as principais publicações, modelos ou outros documentos que são utilizados como Estruturas ou Referenciais práticos antifraude que você considera como importantes? _____

13. Em sua opinião, qual o principal meio de propagar o conhecimento gerado pela academia para as organizações?

- () Apresentando e Discutindo a temática em sala de aula
- () Por meio da publicação de Artigos Científicos em periódicos e anais de congressos
- () Utilizando a Comunicação de massa (jornais, revistas, TV, rádio, internet, etc.)
- () Realizando projetos de extensão
- () Outro: _____

14. Identifique qual(is) outra(s) ação(ações) antifraude que você identifica como EFICIENTE(S). Caso alguma ação não esteja entre as alternativas, favor citar no item "Outros". (Obs.: É possível marcar mais de uma opção).

- () Estabelecer controles internos de prevenção
- () Canal de denúncias independente (externo)
- () Punição de responsáveis por irregularidades
- () Contratar especialistas em combate à fraude
- () Integração entre setores
- () Análise prévia de integridade de fornecedores
- () Análise prévia de integridade de gestores
- () Autorização compartilhada (decisões tomadas por mais de um indivíduo)
- () Whistleblowing (a divulgação por ex-membros ou pessoas que atualmente se encontram em uma organização, acerca de atos considerados ilegais, imorais ou ilegítimos, a pessoas ou entidades que possam tomar medidas para cessar e/ou punir tais ações (VASCONCELOS, 2015)).
- () Criação de políticas antifraude
- () Criação de um código de ética ou de manuais
- () Elaborar um plano de gestão de risco de fraudes
- () Implantação de Nudges
- () Uso de "Blacklist"
- () Educação e treinamento de colaboradores
- () Outro: _____

Obrigada!

Prezado(a), obrigada por sua participação.

APÊNDICE D

Respostas Excluídas – Profissionais		
Resposta	Construto/Questão desconsiderado(a)	Motivo da exclusão
R4	Prevenção	Marcou práticas de prevenção adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas preventivas
R5	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção e investigação adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas e investigativas
R9	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas.
R13	Prevenção + Detecção e Investigação	Marcou práticas de prevenção e detecção adotadas, mas também marcou as opções que afirmam que a empresa não adota práticas preventivas e detectivas
R19	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção e investigação adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas e investigativas
R20	Todos	Resposta duplicada
R24	Detecção e Investigação	Não marcou nenhuma prática de detecção, mas também não marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas
R26	Detecção e Investigação	Marcou uma prática de investigação adotada, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas investigativas
R27	Prevenção	Marcou práticas de prevenção adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas preventivas
R33	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção e investigação adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas e investigativas
R35	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R38	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R43	Todos	Resposta duplicada
R44	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção e investigação adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas e investigativas
R46	Detecção e Investigação	Marcou uma prática de investigação adotada, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas investigativas
R49	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R50	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R52	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R53	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R55	Detecção e Investigação	NÃO marcou práticas de detecção adotadas, mas também NÃO marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas
R57	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R59	Todos	Resposta duplicada

R60	Prevenção + Detecção e Investigação	Marcou práticas de Prevenção e de Detecção e Investigação adotadas, mas também marcou as opções que afirma que a empresa não adota práticas preventivas, detectivas e investigativas
R65	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R66	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R71	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R73	Todos	Enquadramento da organização: setor privado
R75	Prevenção	Marcou práticas de prevenção adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas preventivas
R77	Detecção e Investigação	Marcou práticas de detecção adotadas, mas também marcou a opção que afirma que a empresa não adota práticas detectivas

APÊNDICE E

Respostas excluídas – Acadêmicos		
Resposta	Construto/Questão desconsiderado(a)	Motivo da exclusão
R4	Todos	Respondeu "Contradoria Municipal" no tipo de instituição que é professor
R5	Todos	Respondeu "Auditora interna cia de saneamento" no tipo de instituição que é professor
R19	Fontes utilizadas + Principais publicações	Respondeu "Abrindo o leque de oportunidades de docentes para os profissionais militantes" em duas questões
R22	Todos	Área de formação: Terapia Ocupacional Principal Área de ensino/pesquisa: Saúde
R24	Todos	Área de formação: Arqueologia Principal Área de ensino/pesquisa: Memória
R26	Todos	Área de formação: História Principal Área de ensino/pesquisa: História da Paraíba
R28	Todos	Área de formação: Terapia Ocupacional Principal Área de ensino/pesquisa: Saúde do trabalhador
R31	Todos	Área de formação: Biologia Principal Área de ensino/pesquisa: Ecologia
R33	Todos	Área de formação: Ciências Ambientais Principal Área de ensino/pesquisa: Desenvolvimento e Meio Ambiente
R34	Todos	Área de formação: Matemática Principal Área de ensino/pesquisa: Computação
R35	Todos	Área de formação: Saúde Principal Área de ensino/pesquisa: Farmacologia
R39	Todos	Área de formação: Medicina Principal Área de ensino/pesquisa: Medicina Intensiva
R40	Todos	Área de formação: Engenharia de Produção Principal Área de ensino/pesquisa: Projeto de Produtos
R44	Todos	Área de formação: Geografia Principal Área de ensino/pesquisa: Fundamental
R45	Todos	Área de formação: Saúde Principal Área de ensino/pesquisa: Saúde
R46	Todos	Área de formação: Turismo e Hospitalidade Principal Área de ensino/pesquisa: Gestão em Hospitalidade
R48	Todos	Área de formação: Design Principal Área de ensino/pesquisa: Inovação
R49	Todos	Área de formação: Medicina - Cirurgia Geral e de Trauma Principal Área de ensino/pesquisa: Médica
R50	Todos	Área de formação: Engenharia Principal Área de ensino/pesquisa: Engenharia
R51	Todos	Área de formação: Pedagogia

R53	Todos	Área de formação: Medicina Principal Área de ensino/pesquisa: Saúde Pública
R55	Todos	Área de formação: Agronomia Principal Área de ensino/pesquisa: Ecologia
R56	Todos	Área de formação: Engenharia Principal Área de ensino/pesquisa: Engenharia Elétrica
R57	Todos	Área de formação: Fonoaudiologia Principal Área de ensino/pesquisa: Envelhecimento
R58	Todos	Área de formação: Ciências Biológicas Principal Área de ensino/pesquisa: Agronomia
R59	Todos	Não é professor. É aluno
R60	Todos	Área de formação: Biblioteconomia Principal Área de ensino/pesquisa: Ciência da Informação
R61	Detecção e Investigação	Marcou uma prática de investigação que considera importante, mas também marcou a opção que afirma que não considera importante a adoção de práticas investigativas.
R63	Todos	Área de formação: Design Principal Área de ensino/pesquisa: Metodologia de Projeto
R72	Todos	Área de formação: Design Principal Área de ensino/pesquisa: Design
R78	Todos	Área de formação: Saúde Coletiva Principal Área de ensino/pesquisa: Saúde do Trabalhador
R79	Todos	Área de formação: Fisioterapia Principal Área de ensino/pesquisa: Pediatria

ANEXO

ANEXO A

