

## A AUDITORIA INTERNA NO FORTALECIMENTO DO *ACCOUNTABILITY* E *DISCLOSURE* EM CINCO EMPRESAS PÚBLICAS BRASILEIRAS

### *THE INTERNAL AUDIT IN STRENGTHENING ACCOUNTABILITY AND DISCLOSURE IN FIVE BRAZILIAN PUBLIC COMPANIES*

KAWAMURA, Rosivane Bessa<sup>1</sup>  
SANTOS, Fernando Rodrigues Teodoro dos<sup>2</sup>  
SOUSA, Marco Aurélio Batista de<sup>3</sup>  
TISOTT, Sirlei Tonello<sup>4</sup>  
CARRARO, Nilton Cezar<sup>5</sup>

**RESUMO:** A prestação de contas e a transparência das empresas públicas brasileiras, tem se tornado tema de bastante repercussão em razão da sociedade e outras partes interessadas desejarem monitorar ou fiscalizar como o dinheiro público está sendo investido. Desta forma, este trabalho teve o objetivo de identificar o nível de transparência e prestação de contas, com o auxílio do comitê de auditoria e a aplicação dos programas de *compliance e whistleblowing* em empresas públicas. Para alcançar o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa qualitativa, de caráter descritivo, analisando os relatórios anuais de cinco empresas públicas, para evidenciar se as mesmas possuem comitê de auditoria e se fazem uso dos programas de *compliance e whistleblowing*. Os resultados se mostraram positivos para duas delas. O BB apresentou nível médio alto de transparência na prestação de contas, enquanto a PETROBRAS apresentou nível médio. Já o BNDES e a CEF apresentaram nível médio baixo e a ECT apresentou nível baixo. Pôde-se identificar que as empresas que possuem o comitê de auditoria em sua estrutura organizacional divulgam suas informações com mais eficácia, confirmando a importância da sua função, melhorando a comunicação com a sociedade e outras partes interessadas.

**Palavras-chave:** Erro. Fraude. *Compliance. Whistleblowing.*

**ABSTRACT:** *The accountability and transparency of Brazilian public companies, has become a subject of considerable repercussion on the grounds of society and other interested parties wish to monitor or oversee how public money is being invested. In this way, this work had the objective of identifying the level of transparency and accountability, with the assistance of the audit committee and the implementation of the compliance e whistleblowing in public*

---

<sup>1</sup>Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS. Discente do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: [rosivanebkawamura@gmail.com](mailto:rosivanebkawamura@gmail.com)

<sup>2</sup>Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS. Discente do Curso de Ciências Contábeis. E-mail: [fernandorodriguesms@hotmail.com](mailto:fernandorodriguesms@hotmail.com)

<sup>3</sup>Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS - Campus de Três Lagoas. E-mail: [mcsousa@bol.com.br](mailto:mcsousa@bol.com.br)

<sup>4</sup>Doutora em Agronegócios pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS - Campus de Três Lagoas. E-mail: [sirlei.tonello@yahoo.com.br](mailto:sirlei.tonello@yahoo.com.br)

<sup>5</sup>Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Metodista de Piracicaba. Professor Adjunto da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – UFMS - Campus de Três Lagoas. E-mail: [nilton.carraro@ufms.br](mailto:nilton.carraro@ufms.br)



*enterprises. To achieve the proposed goal, a qualitative research, of descriptive character, analyzing the annual reports of five public companies, to demonstrate if they have an audit committee and make use of the audit programs. To demonstrate if they have an audit committee and make use of the audit programs compliance e whistleblowing. The results were positive for two of them. The BB presented a high average level of transparency in the rendering of accounts, while PETROBRAS had a medium level. On the other hand, the BNDES and the CEF had a low average level and the ECT had a low level. It can be identified that the companies that have the audit committee in their organizational structure divulge their information more effectively, confirming the importance of its function, improving communication with society and other stakeholders.*

**Keywords:** *Error. Fraud. Compliance. Whistleblowing.*

## 1 INTRODUÇÃO

A transparência nas contas públicas é um meio de comunicação entre os cidadãos e as instituições, logo, a evidenciação de como os recursos estão sendo aplicados no Brasil deve acontecer de forma pública e aberta. Esse ato é tido para as empresas públicas como uma ferramenta de controle social, pois, segundo Augustinho, De Oliveira e Guimarães (2015) permite que a sociedade fiscalize o uso dos recursos públicos. Além disso, possibilita aos *stakeholders* (partes interessadas) um posicionamento sobre a situação econômico-financeira das entidades.

De acordo com Andrade et al. (2011), Bairral, Silva e Alves (2015), Augustinho, De Oliveira e Guimarães (2015), Zorzal e Rodrigues (2015), o *disclosure* (transparência) e a *accountability* (prestação de contas) das contas públicas no Brasil teve notória importância a partir da lei de responsabilidade fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que objetiva o equilíbrio das contas públicas; lei da transparência (Lei Complementar nº 131/2009), que determina que sejam disponibilizadas em tempo real informações detalhadas sobre a execução orçamentária e financeira de todos os entes da Federação; e a lei de acesso à informação (Lei nº 12.527/2011) que regulamenta o acesso das informações públicas aos cidadãos.

A transparência e prestação de contas públicas quebraram barreiras na relação entre cidadãos e gestores públicos, haja vista que o cidadão amparado pelas leis supracitadas, possui mais acesso a tais informações, possibilitando obter uma visão crítica, posicionando-se a favor ou contra aos atos públicos, podendo colaborar para evitar a corrupção e fortalecer a democracia.



No Brasil, existem mecanismos de evidenciação e transparência, dentre os quais está o portal da transparência, um *website* de iniciativa da Controladoria Geral da União (CGU), onde o cidadão pode acompanhar como o dinheiro público está sendo aplicado. Existe também o Serviço de Informação ao Cidadão (SIC), onde qualquer pessoa física ou jurídica pode solicitar informações públicas ao órgão competente.

Além dos mecanismos supracitados, conforme os artigos 70 e 71 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão responsável pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e entidades da administração pública direta e indireta, tem como competência realizar procedimentos de auditoria e inspeção nestas entidades por conta própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

Neste contexto, o presente artigo tem por objetivo identificar o nível de transparência e prestação de contas, com o auxílio do comitê de auditoria e a aplicação dos programas de *compliance e whistleblowing* em empresas públicas.

Para respaldar esta proposta foram escolhidas cinco empresas públicas brasileiras que são: Banco do Brasil (BB), Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Caixa Econômica Federal (CEF), Petróleo Brasileiro S.A. (PETROBRAS) e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT). Todas são obrigadas a apresentar a prestação de contas em meio eletrônico.

O estudo justifica-se pela necessidade de pesquisas sobre o tema em âmbito nacional, oferecendo contribuições através de sua concepção. Neste sentido a primeira seção oferece uma breve contextualização sobre o cenário, à segunda visa uma fundamentação teórica necessária para suportar os posicionamentos a serem adotados nas demais seções e que permitirá responder ao problema da pesquisa. A terceira seção evidenciará os aspectos metodológicos aplicados para obter, analisar, ofertar contribuições e assim chegar às considerações necessárias para a consecução dos objetivos.

## **2 ORIGEM DA AUDITORIA E CONTROLE INTERNO**

A auditoria surgiu com a exigência por parte dos investidores e proprietários em compreender a realidade econômico-financeira do patrimônio das empresas investidas (ATTIE,



2011). A necessidade de confiança pelos investidores alavancou a prática da auditoria, pois, com o advento da revolução industrial na Inglaterra gerou uma demanda de capital e a expansão das atividades originaram problemas contábeis mais complexos (CORDEIRO, 2013). Segundo Carvalho e Vieira (2015, p. 232), a auditoria “passou a ser uma ferramenta muito utilizada na prevenção de problemas e falhas, auxiliando muito a empresa nos resultados e na tomada de decisão”.

Com a expansão dos negócios, sentiu-se a necessidade de dar maior ênfase às normas e procedimentos internos, devido ao fato dos gestores não poderem supervisionar pessoalmente todas as atividades. Surge, então, a auditoria interna, que realiza acompanhamento, no sentido de verificar se as normas estão sendo seguidas por todos na entidade, além de realizar auditoria da área contábil e acompanhamento/controlar orçamentário e patrimonial (NEU; EVERETT; RAHAMAN, 2013).

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade aplicável aos trabalhos de Auditoria Interna (NBC TI 01), “a auditoria interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros (CFC, 2003, p.3). ” Ainda segundo essa norma, fraude é quando ocorre a intenção de manipular ou omitir transações ou operações, em documentos, registros ou relatórios contábeis, e erro não é intencional, isto é, ocorre devido à falta de atenção ou “má interpretação de fatos na elaboração dos registros, informações e demonstrações contábeis” (CFC, 2003, p.3).

Além da auditoria interna é preciso que as organizações tenham o controle interno, que é um meio importante para garantir a continuidade do fluxo de operações e informações (ATTIE, 2011). Crepaldi (2013, p. 463) cita que o controle interno representa “o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada da empresa”. Já sua origem está relacionada às necessidades crescentes de informações sobre a atuação empresarial. Para gerar essas informações passou-se a exigir um controle interno eficiente que permita o acompanhamento pela própria administração e também pelo público em geral (CORDEIRO, 2013).

O trabalho da auditoria interna deve ser supervisionado e o órgão responsável para tanto é o comitê de auditoria. Cabe ao mesmo avaliar os procedimentos adotados e também aprimorar



os controles, fazendo um *approach* (abordagem) entre as necessidades do negócio e a sua validação (ARENA; SARENS, 2015).

## 2.1 Comitê de auditoria

Os objetivos do comitê de auditoria estão bem próximos dos objetivos da governança corporativa. Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) (IBGC, 2015), no código das melhores práticas de governança corporativa, define-se a mesma como o modo pelo qual as empresas são gerenciadas, monitoradas, como é o relacionamento entre sócios, conselho de administração, seus respectivos comitês, órgãos fiscalizadores, entre outras partes interessadas.

Em 2015, o IBGC criou o guia de boas práticas de governança corporativa para sociedades de economia mista. Nele constam recomendações para que os conselhos de administração constituam comitês especializados para auxiliar nas responsabilidades concernentes à auditoria, finanças, pessoas, entre outros. Um deles é o comitê de auditoria, constituído por membros do conselho de administração.

O comitê de auditoria tem como objetivo avaliar a integridade e efetividade dos relatórios contábeis, financeiros e sistema de controles internos da administração, gerenciar riscos empresariais e gestão de *compliance* (conformidade com leis, normas e regulamentos), analisar ainda a qualidade, confiabilidade, eficiência e eficácia dos mesmos, bem como das atividades da auditoria interna e externa (FURUTA, 2010). O Quadro 1 apresenta as principais funções do comitê de auditoria, identificadas por palavras-chave que serão utilizadas na pesquisa descritiva com as cinco empresas citadas para execução do objetivo da pesquisa.



Quadro 1 – Principais funções do comitê de auditoria.

Funções do Comitê de Auditoria	Finalidades
Ser um catalisador para a melhoria da supervisão e do gerenciamento de risco da organização. <b>Palavra-chave: Gestão de riscos.</b>	Confirmar a adequação e oportunidades de melhoria nos processos de gerenciamento de risco.
Supervisionar a elaboração das demonstrações contábeis e informações financeiras. <b>Palavra-chave: Supervisionar demonstrações.</b>	Revisar, analisar e comentar as demonstrações financeiras com a alta administração e com os auditores internos e externos, para confirmar que a informação apresentada é confiável e relevante.
Manter-se atualizado acerca de normas e políticas contábeis, compreendendo as implicações em seu relatório financeiro. <b>Palavra-chave: Políticas contábeis.</b>	Ter o conhecimento prévio de como ou se as normas e políticas contábeis impactarão na organização.
Assegurar que a auditoria interna tenha uma visão compartilhada da companhia, que envolva conhecimento dos riscos e também de auditoria operacional. <b>Palavra-chave: visão compartilhada</b>	Definir o enfoque da auditoria interna que, além de controles internos e auditorias financeiras, pode se envolver com gerenciamento de riscos e auditorias operacionais.
Relacionar-se com os auditores independentes <b>Palavra-chave: relacionamento entre auditorias.</b>	Estabelecer expectativas claras a respeito da natureza e do método de comunicação entre os auditores e o Comitê, assim como da troca de percepções.
Gerir o canal de denúncias. <b>Palavra-chave: Canal de denúncias.</b>	Identificar falhas de controle, fraudes internas e externas, além de possíveis descumprimentos dos princípios éticos e políticas corporativas.
Observar o desempenho do próprio Comitê de Auditoria, empenhando os recursos necessários e habilidade para desenvolver um processo de auto avaliação. <b>Palavra-chave: Auto avaliação.</b>	Desempenhar uma avaliação efetiva do Comitê de Auditoria.

Fonte: Adaptado de Coutinho e Donaggio (2008) e Deloitte (2013).

Para o mercado financeiro e de seguros, a resolução do Conselho Monetário Nacional (CMN) nº 3.198 de 2004, regulamenta a obrigatoriedade de instituir o comitê de auditoria. O comitê de auditoria é o órgão responsável pela supervisão da qualidade e da integridade das demonstrações contábeis, do cumprimento de exigências legais, do desempenho da auditoria interna e independente, do controle interno e gestão de riscos (ITAÚ, 2015).

O comitê de auditoria é importante para as empresas que possuem ou desejam ter suas ações negociadas no mercado norte-americano, é uma exigência imposta pela lei norte-americana *Sarbanes-Oxley* (SOX), que também prevê a adaptação do conselho fiscal para que não haja a duplicidade de funções (SILVA et al., 2009; DOS SANTOS, 2009; FURUTA e DOS SANTOS, 2010). No entanto, na visão do IBGC (2015), o conselho fiscal não substitui o comitê de auditoria. Trata-se de funções distintas na visão do IBGC, pois o primeiro é órgão de controle com funções delegadas pelo conselho de administração, enquanto o segundo é instrumento de fiscalização eleito pelos sócios, não se subordinando ao respectivo conselho.



O comitê de auditoria atua também na gestão do *compliance*, que é um dos fatores que contribuem para a sua boa atuação. O *compliance* é um dos princípios de governança corporativa, que fortalece o sistema de controle interno nas empresas (IBGC, 2015). Adiante serão abordados conceitos, importâncias e como pode ser uma forma de fortalecimento da auditoria interna para as empresas.

## 2.2 Programa de *compliance*

Duncan e Whittington (2014) elaboraram um estudo ratificando a condição que o *compliance* é um processo de asseguuração da auditoria. A Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente 200 (NBC TA 200 – R1) define *compliance* como estar em conformidade em todos os aspectos relevantes perante a estrutura conceitual das normas de auditoria em vigor (CFC, 2016).

A Associação Brasileira de Bancos Internacionais (ABBI) e a Federação Brasileira de Bancos (FEBRABAN) conceituam a função de *compliance* como o “dever de cumprir, estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da instituição” (ABBI; FEBRABAN, 2004, p.8). Ainda, segundo as mesmas instituições, o *compliance* é uma obrigação de todos os colaboradores, sócios, diretoria, devendo começar pela alta administração, para dar o exemplo para os demais.

Em 2016, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) lançou o Guia Programas de *Compliance*, com orientações sobre estruturação e benefícios da adoção deste programa. Conforme sintetizado no Quadro 2, este guia define o termo em questão como “um conjunto de medidas internas que permite prevenir ou minimizar os riscos de violação às leis decorrentes de atividade praticada por um agente econômico e de qualquer um de seus sócios ou colaboradores” (CADE, 2016). A exemplo do Quadro 1, foram destacadas palavras-chave que servirão como meio de se alcançar o objetivo proposto para este trabalho.



Quadro 2 – Benefícios do programa de *compliance* para as organizações.

Benefício	Explicação
Prevenção de riscos <b>Palavra-chave: prevenção de riscos</b>	Identifica, mitiga e remedia os riscos de violações da lei, logo de suas consequências adversas.
Reconhecimento de ilicitudes em outras organizações <b>Palavra-chave: Reconhecer Ilícitudes.</b>	A conscientização promovida pelos programas permite que os funcionários identifiquem sinais de que outras organizações (concorrentes, fornecedores, distribuidores ou clientes) possam estar infringindo a lei.
Benefício reputacional <b>Palavra-chave: reputação</b>	Ações afirmativas de incentivo à conformidade com a lei são parte essencial de uma cultura de ética nos negócios, que resulta em benefícios para a reputação da organização e sua atratividade para fins promocionais, de recrutamento e de retenção de colaboradores.
Conscientização dos funcionários <b>Palavra-chave: Conscientizar funcionários</b>	Colaboradores cientes das regras estão em melhor posição para fazer negócios sem receio de violar as leis.
Redução de custos e contingências <b>Palavra-chave: Redução de custos.</b>	A adoção de um programa pode evitar que as empresas incorram em custos e contingências com investigações, multas, publicidade negativa, interrupção das atividades, inexecutabilidade dos contratos ou cláusulas ilegais, indenizações, impedimento de acesso a recursos públicos ou de participação em licitações públicas, etc.

Fonte: Adaptado de Guia Programas de *Compliance* – CADE (2016).

Dessa forma, o *compliance* auxilia a auditoria interna na mitigação de riscos empresariais, como perda de reputação e custos associados a não conformidade com a legislação (ABBI; FEBRABAN, 2004). Outro programa que poderá fortalecer a auditoria interna é o de *whistleblowing* (denúncia) que é a ação de delatar atos fraudulentos.

### 2.3 Programa de *whistleblowing*

A expressão *whistleblowing* representa o ato de denunciar a prática de atos fraudulentos por pessoal interno ou até mesmo por pessoas que já se desligaram da entidade (SOUZA *et al*, 2013; VASCONCELOS, 2015). De acordo com a *Association of Certified Fraud Examiner* (ACFE), em uma pesquisa que analisou 2.410 casos de fraude, constatou-se que o método de detecção de fraude mais eficaz foi por meio de denúncias, isto é, informações que foram fornecidas sobre atos ilegais (ACFE, 2016). A Tabela 1 demonstra os métodos de detecção e tipos de fraudes mais frequentes.



Tabela 1 – Percentual dos métodos de detecção de fraudes por tipos de fraudes.

Métodos de detecção	Tipos de fraudes		
	Apropriação indevida de ativos	Corrupção	Fraude em demonstrações financeiras
Denúncias	37,3%	46,0%	31,8%
Auditoria interna	16,7%	16,5%	18,8%
Revisão de gerenciamento	14,1%	11,2%	14,8%
Acidentalmente	6,2%	2,8%	4,5%
Reconciliação	6,3%	3,1%	4,0%
Exame de documentos	3,5%	3,5%	2,2%
Auditoria externa	3,7%	3,4%	6,7%
Outros	12,2%	13,5%	17,2%

Fonte: Adaptado de ACFE, 2016.

Segundo a ACFE (2016), apropriação indevida de ativos é o esquema em que um empregado furta ou faz má utilização dos recursos da organização. Corrupção é quando um empregado influencia em uma transação a fim de obter benefício próprio ou a terceiros, de uma forma que viola o seu dever para com o empregador. Já a fraude em demonstrações financeiras significa que o empregado fez intencionalmente uma distorção ou omissão de informações relevantes nos relatórios financeiros.

A prática de *whistleblowing* em organizações é eficaz desde que ajude a minimizar irregularidades e evitar fraudes, devendo a mesma ser fortalecida através de canais de denúncias ou outros programas institucionais que possam sanar dúvidas, encorajando os possíveis delatantes e corroborando para que haja sigilo e proteção aos mesmos, pois um dos obstáculos para que funcionários deixem de denunciar atos ilícitos é o medo de retaliação de seus superiores (SAMPAIO; SOBRAL, 2013).

Pode-se citar a empresa Cielo como exemplo de implantação do canal de denúncias, que obteve sucesso devido à ampla divulgação e ao tratamento que é dado às denúncias. O canal é exclusivo para relatos de situações de descumprimento do código de ética e os denunciantes podem interagir no anonimato, se preferirem, e de vários meios, como canal de voz, *website*, e-mail, fax ou carta (MODENESE, 2013).

As fontes de pesquisa apresentadas nesta seção como um todo serviram para fundamentar o posicionamento que estes pesquisadores utilizaram para concluir a pesquisa.



Como parte integrante desta, a próxima seção busca evidenciar os aspectos metodológicos aplicados que possibilitaram obter, analisar e ofertar contribuições necessárias para a consecução dos objetivos deste estudo.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este artigo pode ser classificado quanto a sua natureza como pesquisa básica, pois segundo Ramos (2009, p.183), trata de “questões de ordem intelectual - amplia o saber”, quanto à abordagem do tema, como qualitativa, pois busca “destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo” (BEUREN, 2006, p.92), isto é ter conhecimento mais profundo sobre o tema abordado analisando a indissociabilidade entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser representada por métodos quantitativos (BEUREN, 2006).

Quanto aos objetivos, segundo Gil (2001) a pesquisa é de caráter descritivo, pois busca descrever as características de determinada população, ocorrendo na maior parte por buscas em periódicos e em *websites* das empresas envolvidas e em entidades regulamentadoras.

Do ponto de vista de procedimentos técnicos, segundo Gil (2001) trata-se de uma pesquisa documental pois é elaborada a partir de materiais que não receberam tratamento analítico, ou seja, a coleta dos dados para a construção dos Quadros 4 e 5 foi feita com base na divulgação dos resultados dos anos de 2014 a 2016, através do acesso as páginas da internet das respectivas empresas. Foram analisados os seguintes relatórios: Relatório da Administração BB, BNDES e CEF (2016/1º semestre), Relatório Anual BB e PETROBRAS (2015), Relatório de Sustentabilidade CEF e PETROBRAS (2015), Relatório da Administração PETROBRÁS (2015) e Relatório da Administração ECT (2014).

Ao analisar estes relatórios, foram utilizadas as palavras-chave indicadas nos Quadros 1 e 2 como ponto de partida para verificar qual o nível de transparência e prestação de contas que estava sendo prestado pelas empresas conforme apresentado no Quadro 4. Portanto, as palavras-chave extraídas do referencial teórico apresentado na seção 2, serviram como fator primordial na identificação do nível de transparência, identificando aquelas empresas que apresentaram maior volume de transparência em seus atos de gestão, contribuindo para a formação do comitê de auditoria eficaz e um *compliance* eficiente.



#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Retrocedendo a seção 2, percebeu-se que na Tabela 1 a denúncia é a forma de detecção de fraude mais eficaz, ou seja, a auditoria interna de per si não consegue detectar a maior parte das fraudes. Conforme demonstra o Quadro 3, todas as empresas deste estudo apresentaram pelo menos um canal de denúncia.

Quadro 3 – Canais de denúncia adotados.

Entidade	Formas de denunciar	O que denunciar
BB	E-mail, telefone, carta, presencial (Ouvidoria) ou <i>website</i> (Fale com o Comitê de Auditoria)	Indícios de fraude; violação à legislação, regulamentos e códigos internos; irregularidades de natureza contábil, de controles e de auditoria interna e independente.
BNDES	<i>Website</i> , e-mail, telefone, carta ou presencial (Ouvidoria)	Denúncias diversas.
CEF	<i>Website</i> ou telefone	Fato que evidencia crime ou desvio de recursos públicos administrados pela CEF.
ECT	<i>Website</i>	Enriquecimento ilícito, fraude, irregularidades.
PETROBRAS	<i>Website</i> ou telefone	Fraude, corrupção, lavagem de dinheiro, irregularidades.

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa.

O BB é a empresa pública que apresenta maior número de formas de denúncia, sendo um total de cinco meios, e foi a única que evidenciou a ligação do canal de denúncias com o Comitê de Auditoria.

Analisando os relatórios de todas as empresas, a gestão de riscos ficou em evidência, sendo que os tipos mais mencionados foram operacionais e de crédito, que estão ligados ao funcionamento da empresa e a inadimplência dos clientes, respectivamente.

Além destes tipos de riscos, foram abordados os riscos socioambientais, risco de mercado, risco de estratégia, gerenciamento de riscos de liquidez, taxa de juros, reputação, atuarial, risco financeiro, de conformidade e de negócios. Isto demonstra um ponto positivo para as empresas, pois gerir riscos é um meio de minimizar as incertezas.

Quanto ao item conscientizar funcionários referente ao Quadro 2, pode-se dizer que esse é um dos mais importantes entre os citados, pois os gerentes e superiores não conseguem



acompanhar o funcionamento da organização o tempo todo, já os funcionários, que são maioria, estarão por toda parte e olharão por eles.

O BB e PETROBRÁS possuem programas de treinamento contra a corrupção e outros atos ilícitos. É uma excelente prática, pois os colaboradores estarão cientes das regras e poderão/deverão denunciar quando verificarem que há distorção ou algum tipo de disfunção.

É importante ressaltar que a CGU realizou uma avaliação da integridade da ECT e em seu relatório concluiu que a empresa não possui um programa de integridade (*compliance*) efetivo e também não existe uma área específica responsável pela elaboração e monitoramento de políticas de integridade (CGU, 2015), ressalta-se ainda que na ata da 10ª Reunião Ordinária do Conselho de Administração (ROCA) de 2015 da ECT, o conselho de administração orienta a implantação de um Comitê de Auditoria na empresa.

O Quadro 4 demonstra a verificação das palavras chave detectadas na fundamentação teórica, apresentadas sistematicamente nos Quadros 1 e 2, como fonte de boa governança e bom nível de transparência, tido pelos autores pesquisados.

Quadro 4 – Análise de indicadores dos relatórios.

Quadro de origem	Palavra-Chave	BB	BNDES	CEF	ECT	PETROBRAS
1	Gestão de riscos	✓	✓	✓	✓	✓
1	Supervisionar demonstrações	✓	✓			
1	Políticas contábeis			✓		✓
1	Visão compartilhada	✓	✓			
1	Relacionamento entre auditorias	✓		✓		✓
1	Canal de denúncias	✓	✓	✓	✓	✓
1	Auto Avaliação	✓				
2	Prevenção de riscos	✓	✓	✓		✓
2	Reconhecer ilicitudes					✓
2	Reputação	✓				✓
2	Conscientizar funcionários	✓				✓
2	Redução de custos	✓				
<b>% de conformidade com os indicadores</b>		<b>83%</b>	<b>42%</b>	<b>42%</b>	<b>17%</b>	<b>67%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa entre 2014 e 2016

O nível de transparência pode ser atribuído conforme o percentual de conformidade obtido na análise, com nível médio alto para o BB (83%), seguido pela Petrobrás com nível médio (67%), e o BNDES e a CEF ambos com nível médio baixo (42%) e a ECT com nível baixo (17%).



Isto significa dizer que as fontes teóricas da pesquisa ratificam as análises e *score* elaborado pela CGU, evidenciando que empresas públicas como BNDES, CEF e ECT estão vulneráveis do ponto de vista da composição de seu Comitê de Auditoria, bem quanto ao nível de *compliance* adotado, pois para ambas apenas gestão de riscos e canal de denúncias vão a este encontro. A CEF vai um pouco além primando pela adoção de políticas contábeis, o que não poderia ser diferente pois a relação com o mercado financeiro, em especial com a CVM a obriga a tanto.

De forma geral o Quadro 4 revela uma grande lacuna no tocante ao reconhecimento de ilicitudes, pois entre as cinco empresas pesquisadas, apenas a PETROBRÁS adota tal prática, entretanto é notório que existem indícios de corrupção nas demais empresas conforme já noticiado em várias mídias e conforme as investigações da operação Lava Jato.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou identificar o nível de transparência e prestação de contas, com o auxílio do comitê de auditoria e a aplicação dos programas de *compliance e whistleblowing* em empresas públicas.

Após a interpretação e análise dos dados, pode-se detectar que se faz necessário fortalecer o *accountability* e o *disclosure* das empresas ECT, BNDES, CEF, BB e PETROBRÁS, através do comitê de auditoria e programas de *compliance e whistleblowing*.

O programa de *whistleblowing* é adotado em todas as empresas, porém com maior ênfase no BB, que disponibiliza cinco meios de denúncia e foi a única que evidenciou a ligação do canal de denúncias com o Comitê de Auditoria.

Percebe-se que o canal de denúncias é importante para as empresas, pois os gerentes e superiores de uma empresa sozinhos não conseguirão verificar o que está sendo feito de forma certa ou errada por toda a organização, isto justifica a necessidade de um programa de *whistleblowing* que funcione com efetividade, pois os funcionários, clientes, população e outros ajudarão nessa função tão complexa e importante.

Com relação ao comitê de auditoria, as empresas que possuem em sua estrutura organizacional como órgão, evidenciaram suas informações com maior eficácia, confirmando a importância da sua função.



A presente pesquisa poderá ser replicada por empresas que desejam melhorar ou ter a sua prestação de contas mais transparente, adotando os programas de *compliance* e *whistleblowing*, juntamente com as funções do comitê de auditoria, auxiliando a auditoria interna a identificar e mitigar erros e fraudes e possíveis desvios nos padrões e procedimentos adotados pela empresa em seus manuais de conduta, regimentos e estatutos.

Considerando que o estudo se limitou apenas à análise de relatórios disponibilizados nos *websites* das empresas, e que alguns mostraram um lapso temporal em suas divulgações, sugere-se que seja ampliado com uma pesquisa minuciosa junto aos gestores e colaboradores da área de auditoria e controle interno das empresas, ou até mesmo em outras empresas públicas ou privadas.

## REFERÊNCIAS

ABBI; FEBRABAN (São Paulo). **Função de Compliance**. 2004. Disponível em: <[http://www.abbi.com.br/download/funcaoodecompliance\\_09.pdf](http://www.abbi.com.br/download/funcaoodecompliance_09.pdf)>. Acesso em: 09 out. 2016.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ANDRADE, D. V. P. et al. **Disclosure e accountability na gestão pública: uma investigação sobre a evidenciação de recursos para educação no Estado do Rio Grande do Norte**. Revista Catarinense da Ciência Contábil, Florianópolis, v. 10, n. 28, p.27-39, mar. 2011.

ARENA, M.; SARENS, G. Editorial: Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future. **International Journal of Auditing**, v. 19, n. 3, p. 131-133, 2015.

ASSOCIATION OF CERTIFIED FRAUD EXAMINER (United States of America). **Initial detection of occupational frauds**. 2016. Disponível em: <<http://www.acfe.com/>>. Acesso em: 06 out. 2016.

AUGUSTINHO, S. M.; DE OLIVEIRA, A. G.; GUIMARÃES, I. A. *Disclosure e accountability* nas demonstrações contábeis públicas como instrumentos de controle social. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (Repec)**, Brasília, v. 9, n. 2, p.182-199, 29 jun. 2015.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 49, n. 3, p.643-675, jun. 2015.

BEUREN, I. M. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2006. 195 p



BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988.

DE CARVALHO, A. R.; VIEIRA, T. V. V. A importância da auditoria interna e do controle interno, na redução de fraudes nas instituições financeiras. **Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia**, v. 1, n. 2, p.229-246, jul. 2015.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. **Guia programas de compliance**. Brasília, 2016. 43 p.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1203**, de 27 de novembro de 2009. A NBC TA 200 foi alterada e consolidada em 19.08.2016 como NBC TA 200 (R1): Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria. Brasília, 19 de agosto de 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 986**, de 21 de novembro de 2003. Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna. Brasília, 21 de novembro de 2003.

CORDEIRO, C. M. R. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.

COUTINHO, A.; DONAGGIO, A. Qual deve ser o foco dos membros de Comitês de Auditoria?: Como o Comitê de Auditoria pode ajudar a evitar desastres corporativos?. **KPMG business magazine**, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 38-41, nov. 2008.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

DELOITTE. **Guia prático para os comitês de auditoria das empresas brasileiras: da visão à operação**. São Paulo, 2013. 52 p.

DUNCAN, B.; WHITTINGTON, M. Compliance with standards, assurance and audit: does this equal security?. In: **Proceedings of the 7th International Conference on Security of Information and Networks**. ACM, 2014. p. 77.

FURUTA, F. **A relação das características das empresas com a adoção do comitê de auditoria x conselho fiscal adaptado**. 2010. 179 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010

FURUTA, F.; DOS SANTOS, A. Comitê de Auditoria versus Conselho Fiscal Adaptado: a visão dos analistas de mercado e dos executivos das empresas que possuem ADRs. **Revista Contabilidade & Finanças**, USP, São Paulo, v. 21, n. 53, p.1-23, ago. 2010.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2010.



IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Guia de orientações para melhores práticas de Comitês de Auditoria**. Coordenação: Roberto Lamb e João Verner Juenemann. São Paulo: IBGC, 2009.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. São Paulo, SP: IBGC, 2015.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Boas práticas de governança corporativa para sociedades de economia mista**. Coordenação: Carlos Velloso. São Paulo: IBGC, 2015.

ITAÚ UNIBANCO HOLDING S.A. **Relato Integrado 2015**. Disponível em: <[https://www.itau.com.br/\\_arquivosstaticos/RI/pdf/pt/Relato\\_Integrado\\_2015.pdf](https://www.itau.com.br/_arquivosstaticos/RI/pdf/pt/Relato_Integrado_2015.pdf)> Acesso em 15 set. 2016.

KPMG. Qual deve ser o foco dos membros de Comitês de Auditoria?: Como o Comitê de Auditoria pode ajudar a evitar desastres corporativos?. **KPMG business magazine**, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 38-41, nov. 2008.

MODENESE, L. U. **Desafios na Implementação de um Canal de Denúncias**. Porto Alegre: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2013. 20 slides, color. Disponível em: <<http://www.iiabrasil.org.br/>>. Acesso em: 07 out. 2016.

NEU, D.; EVERETT, J.; RAHAMAN, A. S. Internal auditing and corruption within government: The case of the Canadian Sponsorship Program. **Contemporary Accounting Research**, v. 30, n. 3, p. 1223-1250, 2013.

RAMOS, A. **Metodologia da pesquisa científica**: como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento. São Paulo: Atlas, 2009.

SAMPAIO, D. B. D.; SOBRAL, F. Speak now or forever hold your peace?: an essay on whistleblowing and its interfaces with the Brazilian culture. **Bar - Brazilian Administration Review**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 4, p.370-388, dez. 2013

DOS SANTOS, A. G. **Comitê de auditoria**: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras. 2009. 175 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

SILVA, K. L. et al. A Implementação dos Controles Internos e do Comitê de Auditoria Segundo a Lei SOX:: o Caso Petrobras. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 20, n. 3, p.39-63, set. 2009.



SOUZA, R. G. de et al. Accounting fraud and whistleblowing: an empirical research on the influence of the delator's perception of accounting. **Revista Universo Contábil: Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 3, p.128-142, 30 set. 2013.

VASCONCELOS, A. F. **Influência do julgamento ético, locus de controle, clima ético organizacional e materialidade do delito sobre as intenções de Whistleblowing dos auditores internos no Brasil**. 2015. 153 f. Tese (Doutorado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, João Pessoa, 2015.

ZORZAL, L.; RODRIGUES, G. M. Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. **Informação & Informação**, Londrina, v. 20, n. 3, p.113-146, 21 dez. 2015.