

A Estruturação das Áreas de Controle Interno e *Compliance* em Empresas Estatais Brasileiras conforme a Lei nº 13.303/2016

The Structuring of the Internal Control and Compliance Areas in Brazilian State-Owned Companies According to Law nº 13.303/2016

Eliana Pereira Santana

Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE – BRASIL
elianasocio@gmail.com
ORCID: 0000-0002-6890-2831

Fabiana Ferreira Silva

Universidade Federal Rural de Pernambuco – UFRPE – BRASIL
fabiana.ferreirasilva@ufrpe.br
ORCID: 0000-0001-6683-6706

Submetido em 17/06/2020; **Aprovado** em 24/08/2020.

Resumo

Objetivo: analisar os procedimentos necessários à estruturação e à implementação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras. **Metodologia:** realizou-se uma pesquisa de natureza qualitativa, classificada como bibliográfica, documental, metodológica e explicativa. Os dados coletados constituem fontes primárias, com destaque para a Lei nº 13.303/2016. Para o tratamento e a sistematização dos dados foi utilizada a análise documental. **Principais Resultados:** apresentação de três formas de estruturação organizacional das áreas de controle interno e *compliance*, integrando também a gestão de riscos, bem como a criação de um roteiro, detalhando as etapas necessárias à implementação das respectivas áreas em empresas estatais brasileiras. **Contribuições acadêmicas e práticas:** a originalidade do estudo repousa na apresentação de uma contribuição teórica que pode servir de fundamentação teórica para outras pesquisas. Além disso, contribui, empiricamente, para a implementação das áreas de controle interno e *compliance* em estatais brasileiras, visto que apresenta um roteiro até então não identificado ou não publicizado para que essas empresas otimizem a gestão de seus processos. As informações apresentadas também contribuem para que as estatais brasileiras possam se adaptar à legislação vigente, desenvolvendo suas atividades com idoneidade e maior transparência. **Palavras-chave:** Controle Interno; *Compliance*; Empresas Estatais Brasileiras.

Abstract

Purpose: to analyze the procedures necessary for the structuring and implementation of the areas of internal control and compliance in Brazilian state-owned companies. **Methodology:** a qualitative research was conducted, classified as bibliographic, documentary, methodological and explanatory. The data collected constitute primary sources, highlighting Law nº 13,303/ 2016. For the treatment and the systematization of the data the documentary analysis was used. **Main findings:** the presentation of three forms of organizational structuring of the areas of internal control and compliance, also integrating risk management, as well as the creation of a roadmap detailing the necessary steps for the implementation of the respective areas in state-owned companies. **Academic and practical contributions:** the originality of the study constitutes a theoretical contribution and can serve as a theoretical foundation for other research. In addition, it empirically contributes to the implementation of the internal control and compliance areas in Brazilian state-owned companies, since it presents a roadmap that has not been identified or publicized so far for these companies to optimize the management of their processes. The information presented also contributes so that Brazilian state companies can adapt to the current legislation, developing their activities with integrity and greater transparency. **Keywords:** Internal Control; Compliance; Brazilian state-owned companies.

1. Introdução

As empresas públicas brasileiras vêm ganhando evidência no cenário econômico, seja crescendo dentro do mercado interno, seja abrindo espaço a partir de sua reestruturação no mercado internacional. Contudo, para conquistar respaldo no ambiente econômico, elas precisam demonstrar que atuam conforme determinados valores, como: lisura, transparência e controle.

Diante desse contexto, o gerenciamento contábil norteia e baseia decisões e ações organizacionais por meio de dados e informações referentes a balanços, fluxos de caixas, liquidez, retornos de investimentos, alavancagem financeira e operacional, dentre outros. Assim, a contabilidade traz o suporte gerencial necessário ao efetivo controle interno de empresas públicas e de sociedade de economia mista, bem como subsidia a área de *compliance*, que é responsável pela garantia da conformidade organizacional. Por conseguinte, há interdisciplinaridade da área contábil com os conhecimentos do campo da Administração, que dispõe de ferramentas de planejamento e monitoramento, fundamentais à implementação de controles internos e *compliance*.

Nesse âmbito, o *compliance* constitui uma prática de gestão utilizada pelas organizações para garantir integridade e conduta ética, bem como a segurança financeira e política, especialmente, nas organizações públicas, que são obrigadas a atender ao que está disposto na Lei nº 12.846/2013 sobre anticorrupção no Brasil. Sobre esse aspecto, faz-se necessário capacitar os servidores das organizações, criar organismos internos de fiscalização e mecanismos que contemplem monitoramento e auditoria das atividades, a fim de evitar sanções decorrentes de atos ilícitos de corrupção (Tonon, 2016), conforme a legislação vigente.

É pertinente ressaltar que o Decreto nº 8.420/2015 (Brasil, 2015) dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências no sentido de criar mecanismos de controle interno para evitar desvios de conduta. Além disso, a Lei nº 13.303/2016, conhecida como Lei das Estatais, em seu Art. 9º, regulamenta a necessidade de adoção de regras de estruturas e práticas de gestão de riscos e controle interno, inclusive, destacando a necessidade de ter uma área responsável por essa atividade, dentre outras obrigações que se traduzem em práticas de gestão do *compliance* (Brasil, 2016a).

Consequentemente, o *compliance* deve ser incorporado à administração pública como uma prática contínua de controle interno. Todavia, faz-se necessário o comprometimento da alta administração para implementar um sistema que possibilite um controle eficiente. Por essa razão, o Ministério da Economia, sugere que as organizações públicas utilizem o “Modelo das três linhas de defesa” desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Internos (IAI) para supervisão e gerenciamento de riscos. A primeira linha de defesa é realizada pelo controle da gerência, que planeja as medidas de controle interno. Na segunda, o controle interno é estratégico e está ligado ao órgão máximo que irá fazer o controle financeiro, de segurança, gerenciamento de riscos, qualidade, inspeção e conformidade. Já a terceira, compreende a auditoria. Logo, o *compliance* permeia as três linhas desse modelo, com foco maior nos controles internos da segunda linha de defesa ligada à conformidade.

Diante da importância dessa temática, realizou-se um levantamento dos trabalhos publicados sobre *compliance* a fim de sistematizar as contribuições das pesquisas no que tange à implementação de controles internos em organizações públicas. Para tanto, optou-se por fazer o mapeamento da temática no Banco de Teses e Dissertações da CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. A escolha desse banco de dados se justifica em virtude de se tratar do repositório nacional que congrega produções científicas completas e validadas pelos programas acadêmicos aos quais são vinculadas.

Após a identificação dos trabalhos que possuíam o termo *compliance*, procedeu-se à sistematização daqueles mais relacionados ao objeto de estudo desta pesquisa, cujo foco é a sua implementação em empresas estatais brasileiras. Nesse âmbito, foram identificadas apenas sete pesquisas que abordaram a temática do *compliance*, sinalizando uma carência de estudos que orientem as organizações públicas a implementarem controles internos a fim de adequarem-se à legislação vigente. Em virtude dessa necessidade, a questão norteadora do presente estudo foi: como implementar as áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais no Brasil? Face ao exposto, esta pesquisa teve como objetivo apresentar um roteiro para nortear a implementação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais no Brasil com base na Lei nº 13.303/2016.

2. Controle Interno e *compliance*

Controle interno pode ser compreendido como um conjunto de práticas, políticas e instrumentos

que garantem conformidade às atividades desenvolvidas. A partir dele, é possível estabelecer diretrizes de acordo com a estratégia organizacional para evitar fraudes, desvios de conduta e garantir conformidade e governança institucional. Esses aspectos são importantes, pois ajudam a manter a transparência das empresas estatais e a legitimidade perante as instituições públicas, a sociedade civil e o mercado econômico. Todavia, não foram identificadas publicações que nortegassem a implementação das áreas de controle interno e *compliance* nos últimos anos, apesar de alguns autores (Silva, 2014; Coelho, 2016; Silva, 2016; Rodriguez & Castro, 2017) já destacarem a importância da temática. A maioria dos estudos (Iratani, Morioka, Carvalho & Ometto, 2015; Andrade & Roseira, 2017; Teixeira & Aganette, 2019) ressaltam a importância da gestão de processos como imprescindível à preparação das organizações para a implementação de melhorias e alcance dos objetivos traçados.

A prática do controle interno ganhou evidência nos últimos cinco anos no Brasil com as denúncias e punições de conluíus existentes entre empresas privadas e representantes do poder público. Nesse âmbito, o Decreto Lei nº 8.420 (Brasil, 2015), conhecido como “Lei Anticorrupção”, destaca a necessidade de um programa de integridade para criar mecanismos capazes de detectar e sanar desvios e fraudes contra a administração pública. De acordo com uma Portaria Conjunta do Ministério do Planejamento com a Controladoria-Geral da União, controle interno constitui um

conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela direção e pelo corpo de servidores das organizações, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de Controle interno no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica (Brasil, 2016b, p. 2).

Face ao exposto, o controle interno busca garantir lisura e transparência dentro da administração pública, minimizando os riscos e a probabilidade de ocorrer não conformidade. Além disso, foi necessária a criação de um instrumento legal estipulando prazos para obrigar as empresas estatais a comprometer-se e efetivar seus controles internos. Então surge, também em 2016, a Lei nº 13.303, cujo Art. 9º dispõe sobre a obrigação de a empresa pública adotar práticas de gestão de riscos e controles internos que devem incluir: “I - ação dos administradores e empregados, por meio da implementação cotidiana de práticas de controle interno; II - área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos; III - auditoria interna e Comitê de Auditoria Estatutário”. Dessa forma, a administração deve estar atenta em atender à legislação adequadamente e, nessa compreensão, tanto o controle interno quanto o *compliance* são explanados no inciso I e II da referida Lei (Brasil, 2016a, p. 2).

Vale ressaltar que o controle interno deve estar formalmente inserido dentro da estrutura organizacional da empresa pública, representado no organograma de forma independente para que desenvolva suas tarefas sem nenhum impedimento. Trata-se de uma exigência da lei das estatais, uma vez que obriga o controle interno a estar diretamente ligado à presidência da empresa pública ou à sociedade de economia mista.

Nessa perspectiva, segundo Rodrigues e Castro (2017), toda empresa contempla um sistema de controle interno, diferenciando-se entre si por sua adequação aos controles e à capacidade de ajuste às novas exigências. Para tanto, a empresa precisa seguir os princípios de responsabilidade, rotinas internas, acesso e confronto dos ativos, segregação de funções, amarrações do sistema e auditoria interna.

É nesse momento que o *compliance* atua, cuja origem remete ao termo inglês “*to comply*” que, em tradução livre, significa cumprir ou conformidade. Assim, o *compliance* é considerado, por alguns autores (Amorim, Cardozo & Vicente, 2012), como mais uma ferramenta que evidenciará se uma empresa segue as normas vigentes, evitando corrupção e assegurando o cumprimento da legislação em vigor.

Para além desse entendimento, destacamos o *compliance* como um conjunto de medidas a serem adotadas, englobando legislação, envolvimento da alta gestão e ferramentas administrativas que possibilitem a implementação de normas e controles. Assim, ele não se limita a uma ferramenta, visto que a sua efetivação exige identificar um conjunto de instrumentos adequados à particularidade da estatal que passará a adotá-lo em sua estrutura.

Desta forma, no âmbito organizacional, o *compliance* surge para atuar como uma via de apoio do controle interno. Por vezes, costuma ser confundido com o controle interno, mas não deve, visto que

este abrange uma área maior de atuação que pode incorporar o *compliance* dentro da sua estrutura. Logo, ele pode ser classificado dentro da segunda linha de defesa, a linha de controle interno, fazendo parte da área de conformidade que é responsável pela efetivação do programa de integridade. Este, por conseguinte, no âmbito de uma pessoa jurídica consiste no

[...] conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes com objetivo de detectar e sanar desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira (Brasil, 2015, p. 13).

Nessa mesma perspectiva, a Portaria nº 57/2019 explica, a respeito do programa de integridade, que se trata de um “conjunto estruturado de medidas institucionais voltadas para a prevenção, detecção, punição e remediação de práticas de corrupção, fraudes, irregularidades e desvios éticos e de conduta” (Brasil, 2019, p. 1). Diante dessa compreensão, constata-se que o *compliance* surge para assegurar a transparência e estruturar normas de condutas das estatais, possibilitando a divulgação do cumprimento do código de ética, bem como disponibilizando canais de denúncias (ouvidoria), análise de riscos operacionais, com destaque para o *DueDiligence*: uma “varredura” prévia das empresas fornecedoras da Estatal a fim de verificar se estão aptas, no âmbito contábil, financeiro e jurídico, a prestar serviços à organização contratante. Nesse âmbito, Treasy (2017) apresenta alguns itens (contratos, impostos, licenças, colaboradores, imóveis etc.) que podem ser utilizados na referida análise das organizações.

Face ao exposto, neste artigo, foi ampliado o olhar sobre o controle interno e o *compliance* a fim de destacar os processos necessários à estruturação e à implementação de suas respectivas áreas em empresas estatais brasileiras.

3. Metodologia

Em virtude da natureza do presente estudo que não objetiva quantificar dados para validar determinada hipótese, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Segundo Merriam e Tisdell (2015), esse tipo de pesquisa é comum em estudos organizacionais e busca compreender determinado fenômeno, seja em sua particularidade, seja genérico. Nesta pesquisa, a particularidade é representada na compreensão dos processos necessários à estruturação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras, mas sem se restringir a uma organização específica.

No que tange à classificação da pesquisa, utilizou-se a taxonomia de Vergara (2016). Quanto aos fins, a pesquisa classifica-se como: metodológica, porque está associada a caminhos, formas, maneiras, procedimentos para atingir determinado fim e, neste estudo, são propostos procedimentos para a estruturação das áreas de controle interno e *compliance*; e explicativa, visto que visa a esclarecer possíveis aspectos que contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno. Nesse sentido, buscou-se identificar os fatores que podem ajudar na orientação sobre a importância da implantação do controle interno e *compliance* nas estatais brasileiras.

Quanto aos meios, a pesquisa caracteriza-se como bibliográfica, uma vez que foi realizado o levantamento dos trabalhos publicados com o intuito de fundamentar a compreensão e análise do objeto de estudo, bem como o levantamento da legislação aplicada às empresas estatais. Ainda em relação aos meios, procedeu-se também a realização de pesquisa documental, uma vez que esta utiliza informações oriundas de materiais que não receberam tratamento analítico sob a luz de determinada questão de pesquisa (Gil, 2019). Neste caso, a pesquisa documental se pautou no levantamento e identificação de manuais como: guia prático de gestão de riscos para a integridade – orientações para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional, elaborado pelo Ministério da Transparência e pela CGU (Brasil, 2018); manual de *compliance* e controle interno da empresa Goodman (2016); e estrutura de governança e controles internos da B3 (2015). Estes manuais abordam o controle interno e o *compliance* em empresas de modo geral, não sendo identificados manuais específicos que contemplem um roteiro orientando essa implementação. Além disso, o documento norteador do roteiro foi a Lei nº 13.303/2016.

É pertinente salientar que, para Merriam e Tisdell (2015), a validação das informações em pesquisas qualitativas não exalta a quantidade dos dados, mas a riqueza de detalhes que são obtidos e apresentados conforme o propósito do estudo.

Para a construção do roteiro, as informações foram sistematizadas a partir da técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2011). Inicialmente, procedeu-se à leitura da Lei nº 13.303 (Brasil, 2016a), de diretrizes nacionais (Brasil, 2016b; Brasil, 2018) e de manuais publicados em sites de empresas estatais

brasileiras (B3, 2015; Goodman, 2016). Em seguida, as informações foram interpretadas e categorizadas por núcleos de sentido e, por fim, o roteiro foi construído a partir de inferências emergentes das informações analisadas.

Considerando que esses documentos não detalhavam um passo a passo para a implementação das áreas de controle interno e *compliance* em estatais brasileiras, as informações apresentadas constituem uma contribuição empírica, baseando-se no contexto de uma estatal pernambucana. Apesar de a pesquisa não se caracterizar como um estudo de caso, seu ponto de partida foi a necessidade de implementação das áreas de controle interno e *compliance* na referida organização. O roteiro foi validado pelo dirigente da estatal pernambucana que pretende implementá-lo após a pandemia da COVID-19.

Por fim, ressalta-se que o roteiro contempla diretrizes de gestão presentes em boas práticas de controle interno e *compliance* implementadas em outros tipos de organização, a exemplo de bancos (FEBRABAN, 2018). Face ao exposto, na seção subsequente são apresentados e discutidos os resultados alcançados.

4. Análise e discussão dos resultados

Para analisar os procedimentos necessários à estruturação e à implementação das áreas de controle interno e *compliance* em estatais brasileiras, inicialmente, procedeu-se à identificação de formas de estruturação organizacional tendo como base a legislação que norteia as ações dessas empresas.

4.1 Estruturação organizacional

No que tange aos resultados do primeiro objetivo específico, antes de apresentar formas de estruturação organizacional, fez-se necessário identificar organizações que já se adequaram à Lei nº 13.303/2016. Assim, constatou-se que há algumas estatais com o controle interno implantado e, por sua vez, com o sistema de *compliance* o qual recebe o nome de programa de integridade.

A título de exemplo, na esfera federal, podemos citar o Serviço Federal de Processo de Dados (Serpro, 2019), órgão que possui uma superintendência de controladoria e um sistema de governança bem estruturado. Além dele, outra empresa estatal do setor energético, Centrais Elétricas Brasileiras S. A. (Eletrobras, 2019), possui um programa de integridade com cinco dimensões: desenvolvimento do ambiente de gestão do programa de integridade; análise periódica de riscos; estruturação e implantação de políticas e procedimentos do programa de integridade; comunicação e treinamento; e monitoramento do programa, medidas de remediação e aplicação de penalidades.

É pertinente ressaltar que, como o controle interno e o *compliance* devem adequar-se à realidade de cada estatal, não foi identificado um roteiro seguido pelas organizações. O que há na esfera federal é um “guia prático de gestão de riscos e para a integridade” (Brasil, 2018), porém ele está voltado para a administração pública direta, autárquica e fundacional. Ao mesmo tempo, nas duas empresas estatais supracitadas, não foram identificados manuais de controle interno e *compliance*, sendo constatada em seus regimentos, a orientação do que deve ser feito de acordo com a Lei das Estatais, sem detalhar os respectivos procedimentos. Face ao exposto, a seguir são apresentadas formas de estruturação organizacional das áreas de controle interno e *compliance* conforme a legislação vigente.

De acordo com o parágrafo 2º do Art. 9º da Lei nº 13.303/2016, “a área responsável pela verificação de cumprimento de obrigações e de gestão de riscos deverá ser vinculada ao diretor-presidente e liderada por diretor estatutário” e ainda deve constar no estatuto social “as atribuições da área, bem como estabelecer mecanismos que assegurem atuação independente” (Brasil, 2016, p. 1). Neste âmbito, o controle interno pode estar agregando a função do *compliance* em sua criação no organograma ou pode haver duas estruturas ligadas à presidência do órgão, sendo uma para o controle interno e outra para o *compliance*. O organograma padrão de uma empresa estatal possui uma estrutura organizacional predefinida pela Lei nº 13.303/2016, com os seguintes departamentos: Assembleia Geral, Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Comitê de Indicação e Avaliação, Comitê de Auditoria Estatutário, e Auditoria Interna.

Na Figura 1, o controle interno, o *compliance* e a gestão de risco se concentram em um único departamento diretamente ligado à presidência, conforme o que está disposto na Lei nº 13.303/2016. Nesse tipo de estrutura, uma pessoa fica respondendo pelo departamento, mas dentro dele deve haver divisões de competências entre os funcionários para todas as ações dos processos relacionados ao controle interno, ao *compliance* e à gestão de riscos.

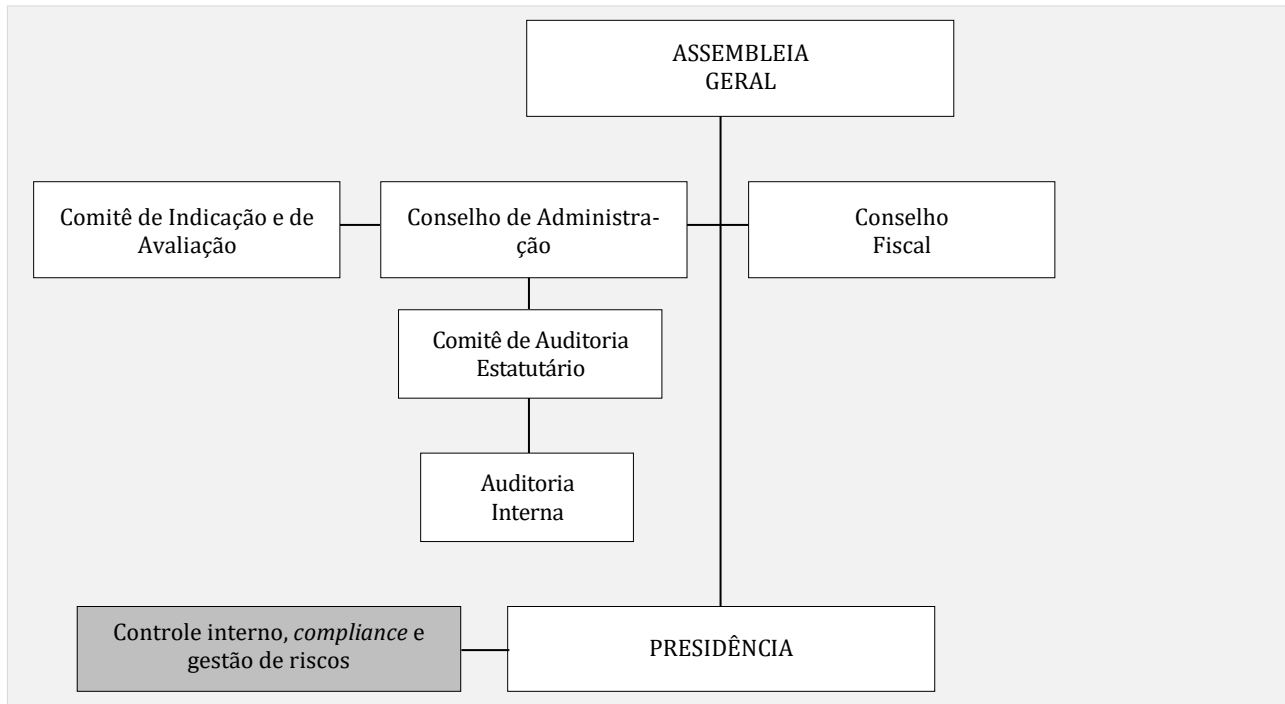


Figura 1. Proposta de organograma contemplando a função do controle interno, *compliance* e gestão de riscos em uma mesma estrutura vinculada à presidência do órgão
 Fonte: Elaborada pelas autoras (2019) com base na Lei nº 13.303/2016.

Neste âmbito, as competências referentes ao controle interno estão relacionadas a um conjunto de políticas que deverão fiscalizar e observar se os objetivos organizacionais estão sendo atingidos conforme planejado ou impactados por algum evento. Neste caso, deverá propor ao dirigente máximo do órgão e ao Conselho de Administração uma interferência para sanar os problemas.

No que se refere às competências relacionadas ao *compliance*, este se propõe a assegurar que a estatal haja de acordo com as regras e a legislação vigente. Ele é responsável por garantir que a empresa opere eticamente e de acordo com os instrumentos de governança, por exemplo: estatuto social, política de dividendos, política de indicação de membros, política de integridade riscos e controle, dentre outros. Isso se faz necessário para cumprir a legislação, mas também para melhorar a imagem organizacional e minimizar impactos financeiros negativos na estatal.

Dentre as competências concernentes à gestão de riscos estão examinar os eventuais acontecimentos futuros e prever os possíveis riscos, determinando ações para mitigá-los. Logo, os departamentos que compõem o organograma da estatal são os mesmos. Eles devem seguir a legislação vigente e o que pode ser diferente é a formalização das áreas de controle interno, *compliance* e gestão de riscos.

Por sua vez, também é possível estruturar as competências supracitadas em departamentos separados. Neste caso, a área de controle interno poderia ser um departamento ligado à presidência e as áreas de *compliance* e gestão de riscos se constituíram em outro setor, também ligado à presidência da estatal. Nesta outra forma de estrutura organizacional, o *compliance* agregaria a gestão de riscos, uma vez que as atividades do referido departamento não se limitam à divulgação e ao cumprimento de normas, mas também visam a minimizar riscos de corrupção organizacional. Assim, ações de gestão de riscos são trabalhadas pela área de *compliance*, ficando esta responsável por viabilizar atividades como *DueDiligence*, que mitigam os riscos nas operações das estatais.

Uma terceira forma de estruturação organizacional é quando o controle interno atua junto com a área de gestão de riscos, enquanto o *compliance* exerce a sua função em uma área específica. Uma das vantagens de o departamento de *compliance* ficar independente é garantir a efetividade das atividades de *DueDiligence*. Além disso, essa forma de estruturação possibilita o aperfeiçoamento das competências de cada departamento e divide responsabilidades, evitando a centralização de todas as rotinas administrativas em apenas uma área.

De forma geral, para que seja realizada a estruturação organizacional dessas áreas, é imprescindível

dível o comprometimento da alta gestão em implantar o controle interno e o *compliance*. Esse comprometimento poderá ser materializado por meio de:

- Realização de reuniões de sensibilização com todos os líderes da organização;
- Desenvolvimento de campanhas de divulgação com todos os funcionários;
- Mapeamento dos processos necessários à estruturação de controle interno e *compliance*;
- Treinamento das partes envolvidas;
- Implementação do controle interno e do *compliance*;
- Monitoramento das ações desenvolvidas.

Somente com o engajamento da alta gestão é possível iniciar a estruturação das áreas de controle interno e *compliance* que devem ser consideradas na departamentalização organizacional. Todavia, não foi identificado um roteiro para implementação dessas áreas nos estudos teóricos e materiais institucionais pesquisados (Silva, 2014; Coelho, 2016; Silva, 2016; Rodriguez & Castro, 2017). Diante dessa lacuna, foi construído um roteiro para nortear a implantação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras. Assim, na sequência, são apresentados os resultados referentes ao segundo objetivo específico deste trabalho.

4.2 Roteiro para implementação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras

Depois de definida a estrutura organizacional com o apoio da alta direção, faz-se necessário: mapear os processos de cada departamento; elaborar o mapa de riscos das atividades por todos os setores; inserir dados no portal institucional; realizar *DueDiligence*; e monitorar as atividades desenvolvidas. Considerando que o comprometimento da alta direção consiste na Etapa 1 e que a estruturação organizacional constitui a Etapa 2, ambas já apresentadas, a seguir estão detalhados os próximos passos.

▪ Etapa 3 - Mapeamento dos processos

O gestor de cada setor deverá, juntamente com suas equipes, elencar todos os processos que executam, mapeá-los e desenhá-los em forma de fluxograma. Em seguida, esses processos precisam ser encaminhados ao departamento de controle interno para que este inicie o acompanhamento de prazos, identifique gargalos, sugira melhorias e monitore os processos.

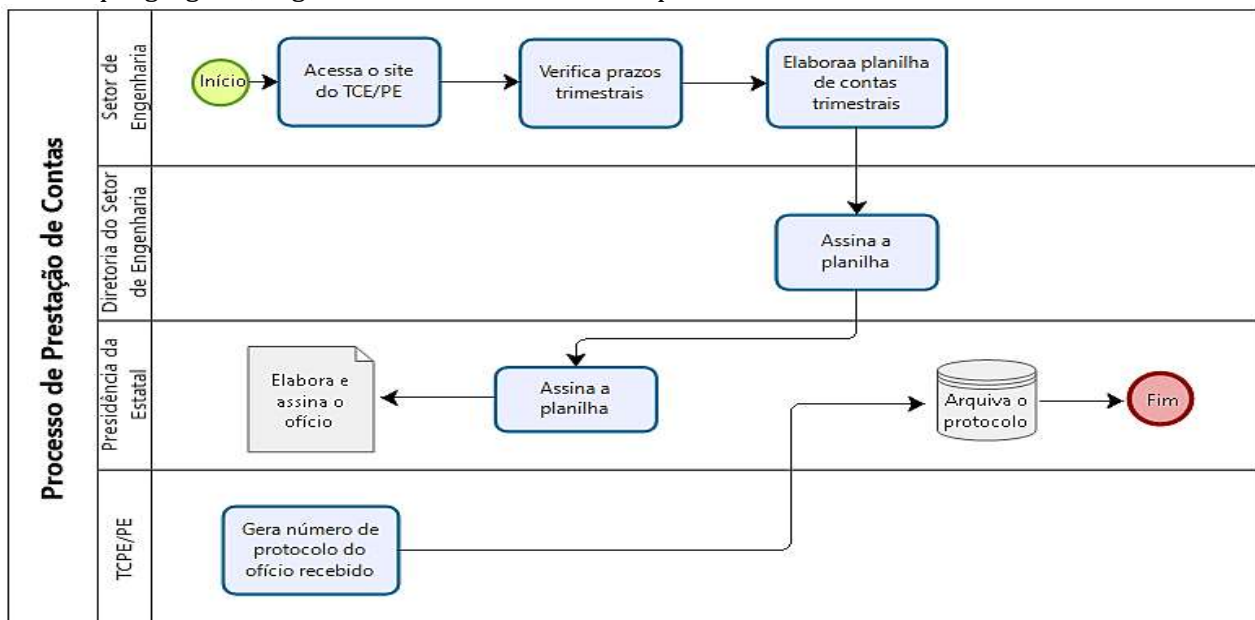


Figura 2. Exemplo de atividades mapeadas de um processo de prestação de contas
 Fonte: Elaborada pelas autoras (2019) conforme Resolução TCE/PE nº 08/2014

No presente estudo, não são mencionados esses processos, visto que eles são específicos de cada organização. Todavia, para fins de exemplificação, na Figura 2, constam as atividades mapeadas de um processo para uma estatal referentes à prestação de contas trimestral de serviços de obras e engenharia do TCE/PE (Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (2014).

É pertinente ressaltar que atualmente existem *softwares* que auxiliam e aperfeiçoam a modelagem de processos, a exemplo do *Bizagi*, utilizado para modelar o processo da Figura 2. Dessa forma, após mapear as atividades, sugere-se que os departamentos desenhem os processos fazendo uso de recursos tecnológicos que melhoram a ilustração e a compreensão destes.

Nesse âmbito, destaca-se a importância do BPM, conforme apresentado por Iratani, Morioka, Carvalho e Ometto (2015), no tocante ao gerenciamento de processos negócios. Mesmo com o BPM, as empresas não estão imunes aos riscos, sendo necessário mapeá-los e monitorá-los, conforme detalhado na etapa subsequente.

▪ Etapa 4 – Elaboração do mapa de riscos das atividades por todos os setores

Partindo da compreensão de que risco é o “efeito da incerteza nos objetivos” (ABNT, 2018, p. 3), faz-se necessário identificá-lo e minimizar as possibilidades de ocorrência. De acordo com o “guia prático de gestão de riscos para a integridade” (Brasil, 2018), eles podem ser classificados em: **risco inerente**, aquele que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou impacto; ou **risco residual**, aquele apresentado por uma organização após a implementação de ações gerenciais para o seu tratamento.

Após definir o tipo de risco, a Estatal deve mensurá-lo, analisando a sua probabilidade de ocorrência *versus* o possível impacto que pode apresentar. Essa mensuração pode basear-se nos índices do Quadro 1.

PROBABILIDADE	IMPACTO
1 – Muito Baixa : baixíssima probabilidade de o evento ocorrer.	1 – Muito baixo : consequências insignificantes caso o evento ocorra.
2 – Baixa : o evento ocorre raramente.	2 – Baixo : consequências menores em processos e atividades secundários.
3 – Média : o evento já ocorreu algumas vezes e pode voltar a ocorrer.	3 – Médio : consequências relevantes em processos e atividades secundários ou consequências menores em processos e atividades prioritárias.
4 – Alta : o evento já ocorreu repetidas vezes e, provavelmente, voltará a ocorrer muitas vezes.	4 – Alto : consequências relevantes em processos e atividades prioritárias.

Quadro1. Grau de Probabilidade x Impacto de Riscos

Fonte: Adaptado de Brasil (2018, p. 32)

Para tanto, os gestores devem listar as atividades e juntamente com a equipe envolvida, baseados em suas experiências, atribuir uma pontuação considerando os graus de probabilidade e impacto. Esse cruzamento de dados culminará no desenho do mapa de riscos, possibilitando identificar se o risco é baixo, moderado, elevado ou extremo, conforme ilustrado no Quadro 2.

Impacto →	Muito Baixo	Baixo	Médio	Alto
↓ Probabilidade				
Alta	Risco Moderado (4x1 = 4)	Risco Elevado (4x2 = 8)	Risco Elevado (4x3 = 12)	Risco Extremo (4x4 = 16)
Média	Risco Baixo (3x1 = 3)	Risco Moderado (3x2 = 6)	Risco Elevado (3x3 = 9)	Risco Elevado (4x3 = 12)
Baixa	Risco Baixo (2x1 = 2)	Risco Moderado (2x2 = 4)	Risco Moderado (2x3 = 6)	Risco Elevado (2x4 = 8)
Muito baixa	Risco Baixo (1x1 = 1)	Risco Baixo (1x2 = 2)	Risco Baixo (1x3 = 3)	Risco Moderado (1x4 = 4)

Quadro 2. Mapa de Riscos

Fonte: Brasil (2018, p. 33)

Para o gestor identificar o tipo de risco, deverá definir valores para o grau de probabilidade e impacto, seguindo a graduação de 1 a 4 ilustrada no Quadro 2. O resultado desse cruzamento (as multiplicações) possibilitará a visualização do mapa de risco, no qual também será observado o mapa de calor, cuja intensidade das cores ilustra a gravidade do risco. Para tanto, sugere-se seguir a sequência apresentada na Figura 3.



Figura 3. Fases para elaboração do mapa de risco e de calor
Fonte: Elaborada pelas autoras (2019)

Para concluir a análise de riscos, é necessário realizar o tratamento, o qual compreende medidas adotadas para modificar o estado do risco. Segundo o guia prático de gestão de riscos para a integridade (Brasil, 2018, p. 41), esse tratamento pode ser de quatro tipos:

- I - Aceitar: a entidade decide não atuar em relação ao risco. É, geralmente, uma ação escolhida para riscos com baixo impacto e probabilidade;
- II - Transferir: o risco possui probabilidade e impacto tão altos que a organização não pode suportar e decide transferi-los a outra entidade;
- III - Mitigar: o órgão/entidade decide atuar para reduzir a probabilidade e/ou impacto do risco, tornando-o menor ou mesmo removendo-o da lista dos principais riscos;
- IV - Evitar: envolve alterar o processo visando a evitar a ocorrência do risco. Por exemplo, um órgão pode decidir evitar o oferecimento de determinado serviço por envolver riscos de alto impacto e probabilidade.

A partir da análise do mapa de risco, o gestor estará subsidiado de informações para tomar decisões mais assertivas. Em seguida, deve-se alimentar o portal institucional para atender o que exige a Lei de Acesso à Informação, garantido a transparência conforme detalhado na próxima etapa.

▪ Etapa 5 – Inserir dados no Portal Institucional

A Lei nº 12.527/2011, “Lei de Acesso à Informação” (LAI), trouxe a obrigatoriedade para o administrador público de dar transparência aos seus processos de gestão. Assim, tanto a administração direta quanto a indireta ficam obrigados a alimentar seus próprios portais de informação e/ou as páginas oficiais de seus estados. Isso se faz necessário para dar publicidade às informações de interesse público, independente de solicitação, resguardando o sigilo como exceção, conforme requer a legislação (Brasil, 2011).

Neste âmbito, segundo o Art. 7º da referida Lei, a administração deverá prestar informações referentes “ao resultado de inspeções, auditorias, prestações e tomadas de contas realizadas pelos órgãos de controle interno e externo, incluindo prestações de contas relativas a exercícios anteriores”, dentre outros itens (idem, p. 1). Desta forma, cabe ao controle interno monitorar as suas respectivas páginas de acesso à informação para garantir que estas sejam alimentadas adequadamente, seguindo as fases indicadas na Figura 4.

É pertinente salientar que não é responsabilidade da área de controle interno alimentar a página, mas uma atribuição das autoridades delegadas pelo dirigente máximo do órgão. Por sua vez, cabe ao controle interno a função de monitoramento a fim de acionar os responsáveis do órgão acerca do não cumprimento da alimentação da página. Dessa forma, o setor responsável pela informação pode ser, por exemplo, a área contábil da Estatal. Ela também precisa definir qual setor da empresa ficará responsável por alimentar o *site* da LAI e informar ao setor de controle interno.

Além das atividades realizadas pelo controle interno, a área de *compliance* é responsável pela realização de uma “varredura” prévia das empresas fornecedoras da Estatal. Trata-se da realização do processo de *DueDiligence*, conforme detalhado na etapa seguinte.

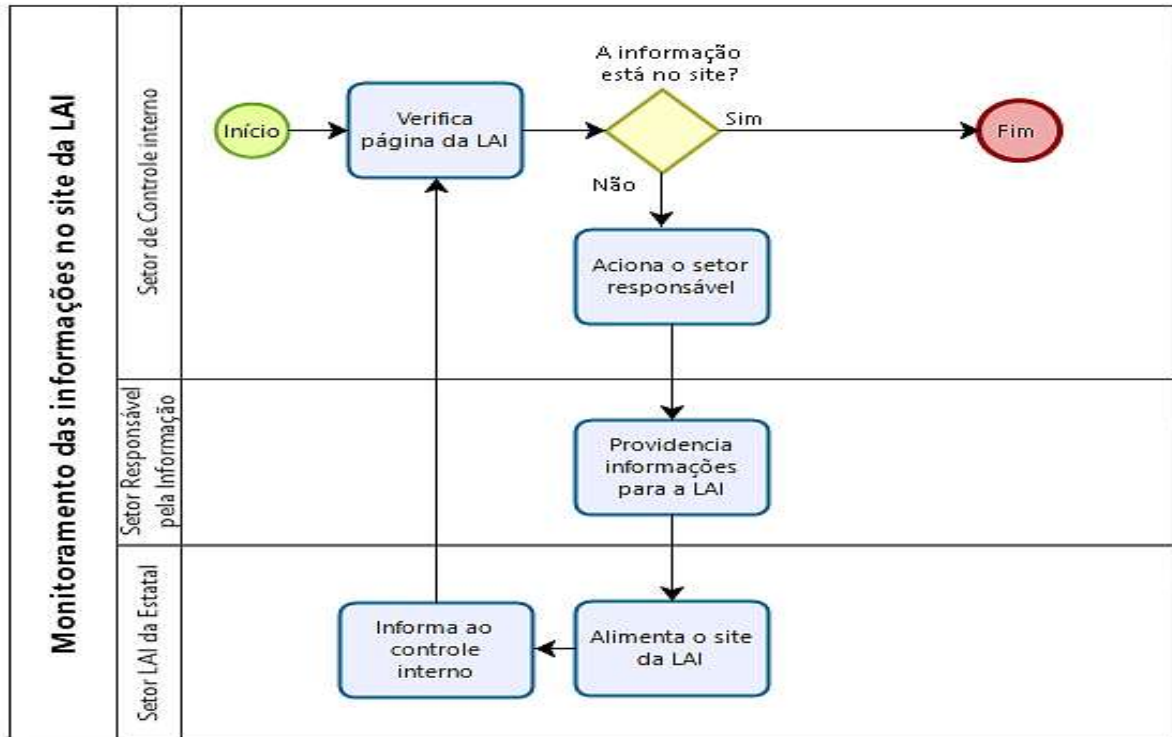


Figura 4. Fases para monitorar, por meio do controle interno, as informações conforme a LAI
 Fonte: Elaborada pelas autoras (2019) com base na Lei nº 12.527/2011 - “Lei de Acesso à Informação”

▪ **Etapa 6 – Realizar *DueDiligence***

Este processo, específico da área de *compliance*, consiste na realização de uma checagem de todos os fornecedores ou possíveis fornecedores da estatal, no sentido de fazer uma busca nas esferas contábil, fiscal, jurídica, administrativa e trabalhista para identificar a idoneidade das empresas. Isso se faz necessário visando a analisar uma oportunidade de negócio e garantir o cumprimento dos contratos, minimizando os riscos da negociação e resguardando a estatal de ações dos órgãos de controles externos.

As atividades de *DueDiligence* devem ser realizadas por uma equipe multidisciplinar de suporte ao *compliance*, para que cada área averiguada seja devidamente atendida. Neste âmbito, foram elencadas no Quadro 3 algumas informações que devem compor o *DueDiligence*.

<p>Sobre a organização:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Estatuto Social da empresa com todas as alterações; ▪ Organograma da empresa; ▪ Lista de acionistas e número de ações que cada um possui; ▪ Relação dos estados em que a empresa faz negócios, bem como relatórios anuais dos últimos três anos; ▪ Relação de todos os locais em que a empresa possui propriedades, mantém empregados ou conduz negócios; ▪ Certificado de Idoneidade (<i>Certificate of Good Standing</i>); ▪ Minutas do Conselho Administrativo; ▪ Registro da empresa; e ▪ Registro da bolsa de valores. 	<p>Informações Financeiras</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Relatórios financeiros dos últimos três anos auditados, juntamente com relatórios do auditor; ▪ Relatórios de auditoria contábil e auditoria financeira; ▪ Planejamento estratégico, orçamento de capital e projeções financeiras para os próximos 5 anos; ▪ Cronograma de contas a pagar; ▪ Cronograma de contas a receber; ▪ Relação de inventário; ▪ Descrição dos métodos de depreciação e amortização, bem como mudanças nos métodos contábeis nos últimos cinco anos; ▪ Análise de despesas fixas e variáveis; e ▪ Descrição dos procedimentos de controle interno da empresa.
<p>Impostos</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Declaração de imposto federal, estadual e municipal nos últimos três anos. 	<p>Ativos Físicos</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Relação de ativos fixos e suas localizações; ▪ Lista de arrendamento de equipamentos; e ▪ Relação de compra/venda de equipamentos nos últimos 3 anos.
<p>Contratos</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Contratos de vendas, distribuição, licenciamento, fabricação ou franquia; ▪ Contratos de fornecimento ou de compra; ▪ <i>Joint venture</i> ou acordos de parceria; ▪ Contratos com entidades governamentais; e ▪ Contratos de garantias de produtos. 	<p>Propriedade Intelectual</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Patentes; ▪ Marcas registradas (e não registradas); ▪ Direito autoral; ▪ Projetos registrados; ▪ Nomes comerciais; e ▪ Logotipos.

<p>Linhas de produtos ou serviços</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Relação e descrição de todos os produtos ou serviços existentes e produtos ou serviços em desenvolvimento; ▪ Resumo dos resultados de todos os testes, avaliações, estudos, pesquisas e outros dados sobre produtos ou serviços existentes e produtos ou serviços em desenvolvimento. 	<p>Licenças</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Cópias de quaisquer licenças, autorizações ou consentimentos governamentais; ▪ Documento relacionados a quaisquer processos de agência reguladora; ▪ Auditorias ambientais; e ▪ Lista de substâncias perigosas utilizadas nas operações da empresa.
<p>Imóveis</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Relação dos imóveis da empresa; e cópias de todos os arrendamentos imobiliários, escrituras, hipotecas, aprovações de zoneamento, variações ou permissões de uso. 	
<p>Colaboradores e Benefícios</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Lista de funcionários, incluindo cargos, salários atuais e bônus pagos durante os últimos três anos; ▪ Todos os contratos de empregados; ▪ CV de funcionários-chave; ▪ Manual de pessoal da companhia e relação de férias e licenças; ▪ Cópias de acordos coletivos de negociação, se houver; ▪ Descrição de quaisquer conflitos trabalhistas nos últimos três anos; e ▪ Lista e descrição dos benefícios. 	<p>Informações de clientes, fornecedores e concorrentes</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Relação dos doze maiores clientes da empresa e descrição das vendas nos últimos três anos; ▪ Relação de todos os fornecedores; ▪ Contrato de fornecimento ou serviço; ▪ Relação dos principais clientes perdidos nos últimos dois anos; ▪ Relatórios de pesquisa de mercado; ▪ Descrição dos principais concorrentes da empresa; ▪ Descrição dos gastos com fornecedores; ▪ Resumo das principais reclamações de clientes; e ▪ Análise de SWOT.

Quadro 3. Itens para serem verificados durante a realização do processo de *DueDiligence*

Fonte: Adaptado de Treasy (2017)

Acerca do *check list* do Quadro 3, ressalta-se que foram elencados alguns itens que devem compor o *DueDiligence*. Por sua vez, outras informações deverão ser incorporadas ou não, de acordo com a atividade fim da estatal. Após a realização das atividades de *DueDiligence*, deve-se monitorar todos os processos de controle interno e *compliance* implementados, conforme destacado a seguir.

▪ **Etapas 7 - Monitorar os processos de controle interno e *compliance***

Nesta etapa, é necessário gerar relatórios para verificar os níveis de progresso dos processos implantados, possibilitando corrigi-los e otimizá-los. Segundo o Art. 6º da Instrução Normativa MP/CGU nº 01/2016, o monitoramento pode ser supervisionado por instâncias da segunda linha de defesa, como: comitês, diretorias ou assessorias específicas para tratar de riscos, controles internos, integridade, e *compliance* (Brasil, 2016). Desta forma, o controle interno da segunda linha de defesa e o *compliance* monitoram o controle interno da primeira linha de defesa, trazendo o suporte para a gestão de riscos e garantindo a integridade das estatais.

Diante do exposto, o roteiro apresentado pode nortear a implementação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras. Em síntese, destaca-se que é possível implantar um setor de controle interno seguindo as etapas de 1 a 5, se este não estiver agregando o *compliance* em sua estrutura. Mas se o *compliance* estiver junto ao controle interno (Figura 1), é necessário cumprir as etapas de 1 a 6. Vale ressaltar que, se o *compliance* estiver isolado na estrutura organizacional, será necessário cumprir as etapas 1, 2, 3, 4 e 6 para a sua implantação.

Não se trata de uma metodologia meramente descritiva, visto que a apresentação das possíveis formas de estruturação organizacional, bem como a roteirização das etapas para implementar as áreas de controle interno e *compliance* são imprescindíveis à idoneidade, à transparência e à otimização dos resultados das empresas estatais brasileiras.

5. Considerações finais

Diante do que foi apresentado, este artigo possibilitou ressaltar a importância do controle interno e do *compliance* para empresas estatais brasileiras a fim de que possam garantir a saúde financeira, a transparência e a ética de suas atividades.

Nesse âmbito, uma das contribuições desta pesquisa foi, a partir da Lei nº 13.303/2016, apresentar três formas de estruturação organizacional para facilitar os processos de implementação das áreas de controle interno e *compliance* em empresas estatais brasileiras. Para tanto, destaca-se que é preciso adequar a estrutura organizacional às necessidades de cada estatal, de modo a atender à legislação vigente.

Além dos desenhos de possíveis estruturas organizacionais que podem ser utilizadas nas estatais, também foi apresentado um roteiro com os processos necessários à implantação das áreas de controle interno e *compliance*, sendo imprescindível o apoio da alta direção. A partir desse engajamento, as equipes de trabalho podem seguir as etapas sugeridas para implementar as referidas áreas.

Assim, o presente estudo contribui empiricamente para a implementação das áreas de controle interno e *compliance* em estatais brasileiras, visto que apresenta um roteiro até então não identificado ou mesmo não publicizado para que as empresas otimizem a gestão de seus processos, principalmente, conforme preconiza a Lei nº 13.303/2016.

Como sugestões para estudos posteriores, poderiam ser realizadas pesquisas para mapear e aprofundar o uso de *softwares* gerenciais que facilitem o atendimento à legislação vigente, uma vez que essas ferramentas podem subsidiar a implementação das áreas de controle interno e *compliance* nas empresas. Além disso, sugere-se a validação do roteiro apresentado a fim de verificar a viabilidade deste.

É pertinente salientar que, como todo processo investigativo apresenta alguma limitação, neste estudo, foi a não identificação de pesquisas que detalhassem as etapas para implementação das áreas de controle interno e *compliance* em estatais brasileiras.

Por fim, conclui-se que as informações apresentadas, no presente estudo, contribuem para que as estatais brasileiras possam adaptar-se às leis, desenvolvendo suas atividades com idoneidade e maior transparência, bem como atraindo mais investimentos e ganhos econômicos. Consequentemente, toda a sociedade é beneficiada com o desenvolvimento de melhores produtos e serviços.

Referências

- ABNT NBR ISO 31000. (2018). Gestão de Riscos. São Paulo: Associação Brasileira de Normas Técnicas.
- Amorim, E. N. C. de, Cardozo, M. A., & Vicente, E. F. (2012). Os impactos da implementação de controles internos, auditoria e compliance no combate e prevenção à lavagem de dinheiro no Brasil. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 31(3), 23-35.
- Andrade, A. R., & Roseira, C. (2017). A informação como elemento de integração entre propósito, processos e pessoas em instituições Brasileira e Portuguesas. *READ – Revista Eletrônica de Administração*, 23(spe), 292-316.
- B3. (2015). *Estrutura de governança e controles internos*. Recuperado de <https://www.planejamento.gov.br>.
- Bardin, L. (2011). *Análise de Conteúdo* (6a ed.). Lisboa: Edições 70.
- Brasil. (2011). *Lei nº 12.527/2011*. Regula o Acesso à Informação e dá outras providências. Recuperado de <https://bit.ly/2CYWDDx>.
- Brasil. (2015). *Decreto nº 8420/2015*. Dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Recuperado de <https://bit.ly/37n2PTG>.
- Brasil. (2016a). *Lei nº 13.303 – Lei das Estatais*. Dispõe sobre o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Recuperado de <https://bit.ly/2yOrkdi>.
- Brasil. (2016b). *Portaria Conjunta MP/CGU nº 01/2016*. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do poder executivo federal. Recuperado de <https://bit.ly/2vKgSnM>.
- Brasil. (2018). *Guia prático de gestão de riscos para a integridade*. Orientações para a administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Recuperado de <https://bit.ly/2OB4Q62>.
- Brasil. (2019). *Portaria nº 57/2019 CGU*. Altera a Portaria CGU nº 1.089, de 25 de abril de 2018, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade e dá outras providências. Recuperado de <https://bit.ly/2JOkVph>.
- Coelho, C. C. B. P. (2016). Compliance na administração pública: uma necessidade para o Brasil. *RDFG - Revista de Direito da Faculdade Guanambi*, 3(1), 75-95.
- Eletrobrás. (2019). *Programa de Integridade (Compliance) Eletrobrás 5 Dimensões*. Recuperado de <https://bit.ly/2PVFwZa>.
- Febraban. (2018). *Guia – Boas práticas de compliance: edição revista e atualizada*. Recuperado de <https://bit.ly/32gS7MJ>.
- Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. (7a ed.). São Paulo: Atlas.
- Goodman. (2016). *Manual de Compliance e controles internos*. Recuperado de <https://bit.ly/2m89nD4>.

- Iratani, D. R., Morioka, S. N., Carvalho, M. M. de, & Ometto, A. R. (2015). Análise sobre os conceitos e práticas de Gestão por Processos: revisão sistemática e bibliometria. *Gestão & Produção*, 22(1), 164-180.
- Merriam, S., & Tisdell, E. J. (2015). *Qualitative Research: a guide to design and implementation*. (4a. ed.). San Francisco: Jossey-Bass.
- Rodriguez, K. I. S., & Castro, M. G. (2017). *Proposta de controles internos e compliance em uma empresa comercial*. Recuperado de <https://bit.ly/2IKWRIZ>.
- Serpro. (2019). *Estrutura Organizacional de combate à corrupção: perguntas e respostas*. Recuperado de <http://www.serpro.gov.br/menu/quem-somos/etica-e-integridade/>
- Silva, J. L. da. (2014). *A contribuição da auditoria com a melhoria contínua de controle interno para minimização de riscos de fraudes nas organizações*. (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://bit.ly/2QCDWgR>.
- Silva, W. C. da. (2016). *Governança, Gestão de Riscos e Conformidade: Petrobras e Eletrobrás, antes e depois da Operação Lavajato*. (Dissertação de Mestrado). Recuperado de <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/23655>
- Teixeira, L. M. D., & Aganette, E. C. (2019). A gestão documental associada à modelagem de processos de negócios: práticas interdisciplinares na especificação de sistemas de recuperação da informação. *Brazilian Journal of Information Studies – Research Trends*, 1(3), 33-44.
- Tonon, D. H. P. (2016). *Compliance e Programa de Integridade de acordo com a legislação anticorrupção brasileira*. (Dissertação de Mestrado). Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas, São Paulo, SP, Brasil.
- Treasy. (2017). *Check list compliance*. Recuperado de <https://bit.ly/2QEwDoQ>.
- Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, TCE/PE. (2014). *Resolução nº 8*, de 9 de julho de 2014. Estabelece a exigência da apresentação dos Demonstrativos de Obras e Serviços de Engenharia e dá outras providências. Recuperado de <https://bit.ly/34SQz11>.
- Vergara, S. C. (2016). *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. (16a ed.). São Paulo: Atlas.