

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE - FURG
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – PPGCONT
MESTRADO EM CONTABILIDADE

THAIS CIPOLLINA PEREIRA TUBINO

ANÁLISE DO DESENVOLVIMENTO DE UM PROGRAMA DE *COMPLIANCE* –
ESTUDO DE CASO EM UMA REFINARIA DE PETRÓLEO

Rio Grande
2020

THAIS CIPOLLINA PEREIRA TUBINO

**ANÁLISE DO DESENVOLVIMENTO DE UM PROGRAMA DE *COMPLIANCE* –
ESTUDO DE CASO EM UMA REFINARIA DE PETRÓLEO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Rio Grande, como requisito à obtenção do título de Mestre em Contabilidade. Área de concentração: Ciências Contábeis. Linha de Pesquisa: Controladoria e Controle Gerencial.

Orientadora: Prof. Dra. Ana Paula Capuano da Cruz

**Rio Grande
2020**

Ficha Catalográfica

T885a Tubino, Thais Cipollina Pereira.

Análise do desenvolvimento de um programa de *compliance*: estudo de caso em uma refinaria de petróleo / Thais Cipollina Pereira Tubino. – 2020.
100 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande – FURG, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Rio Grande/RS, 2020.

Orientadora: Dra. Ana Paula Capuano da Cruz.

1. Sistemas de Controle Gerencial 2. Controles Internos
3. *Compliance* I. Cruz, Ana Paula Capuano da II. Título.

CDU 65.012.4

Catálogo na Fonte: Bibliotecário José Paulo dos Santos CRB 10/2344

Às minhas filhas, Lara e Julia.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeira e principalmente à minha família, meu esposo Tubino Jr, o maior incentivador desse projeto, e as minhas filhas Lara e Julia, cujo suporte e compreensão foram imprescindíveis à conclusão deste trabalho.

À minha orientadora Prof. Dra. Ana Paula Capuano da Cruz pela sua competência e objetividade, as quais foram fundamentais para a elaboração de minha dissertação, especialmente por apoiar e entender meus objetivos com a realização deste estudo.

Aos colegas e professores dessa jornada de mestrado pelos ensinamentos e conhecimentos compartilhados.

Por fim, meu agradecimento especial a Refinaria de Petróleo Riograndense. Um estudo de caso não se concretiza se não existir uma organização e pessoas dispostas a compartilhar suas experiências. Assim, quero agradecer a Diretoria e aos gestores que participaram deste estudo, e em especial ao Diretor Sergio Satt Jr. por todo incentivo e apoio.

Muito obrigada!

RESUMO

Esse estudo identificou as diretrizes preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo, através de um estudo de caso que utilizou o *framework* de Simons (1995, 2000), como base para identificação dos Sistema de Controle Gerencial (SCG) da empresa. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semiestruturadas, documentos e observações. No constructo da pesquisa, relacionaram-se as categorias SCG, controles internos e *compliance*, que compuseram os objetivos específicos da pesquisa. Nos SCG, os resultados indicam a evidência do uso das quatro alavancas de Simons (1995) – sistemas de crenças, sistema de limites, controles diagnósticos e controles interativos. Os SCG e os controles internos existentes na Refinaria fornecem suporte para o processo de implantação do programa de *compliance*, uma vez que o balanceamento dos sistemas de controle e a grande flexibilidade e adaptação a mudanças identificadas, auxiliam na implementação de estratégias e atenuam a tensão dinâmica gerada nesse processo. Entre os resultados da pesquisa, constatou-se que a empresa busca com a implantação do programa de *compliance* a melhoria em seus sistemas de controle, o fortalecimento da cultura ética, a mitigação de riscos, proteção da imagem, além da contribuição para a efetividade do sistema de governança. A implantação conta com o apoio dos acionistas e grande engajamento da alta administração, fundamentais para o sucesso do programa. Dentre as contribuições da pesquisa, este estudo fornece um conjunto de diretrizes, como: criação da instância responsável pelo programa; realização de análise e mapeamento de riscos; revisão e desenvolvimento de procedimentos e políticas; implantação de um canal de denúncia externo, sendo elas capazes de auxiliar empresas que objetivam implantar e/ou buscam a efetividade e aderência de programas de *compliance*, especialmente por tratar-se de uma prática de implantação recente no Brasil. Do ponto de vista prático, este estudo auxilia a empresa investigada no seu objetivo de implantação do programa de *compliance* a medida que fornece um diagnóstico de sua situação e indica as diretrizes para a implantação.

Palavras-chave: Sistemas de Controle Gerencial. Controles internos. *Compliance*.

ABSTRACT

This case study described the major guidelines needed to develop a compliance program in a Brazilian oil refinery with the use of Simons' framework (1995, 2000) as the basis for the identification of its Management Control Systems (MCS). Data were collected by semi-structured interviews, analysis of documents and observation practices. The construct of the research listed the following categories that composed its specific objectives: MCS, internal controls and compliance. Regarding MCS, results showed the use of Simons' four levers (1995), i. e., belief systems, boundary systems, diagnostic controls and interactive controls. MCS and internal controls found in the oil refinery provided support to the process that implemented the compliance program, since balance of control systems and high flexibility and adaptation to identified changes helped to carry out strategies and smoothed the dynamic tension which was generated by this process. Results showed that the company's compliance program aimed at improving its control systems, strengthening its ethical culture, mitigating risks, protecting its image and contributing to the effectiveness of its governance. Stockholders supported and the high administration was highly committed to the implementation of the program, two fundamental factors for its success. This study contributed by providing a set of guidelines, such as the establishment of the board responsible for the program, risk analysis and mapping, review and development of procedures and policies, besides the implementation of an external reporting channel. These guidelines may help companies that aim at implementing compliance programs and/or search for effectiveness and adherence to them, mainly because it has been a new practice in Brazil. From a practical perspective, this study helped the company under investigation to implement a compliance program, since it provided the diagnosis of its situation and showed guidelines for the program implementation.

Key words: Management control system. Internal controls. Compliance.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| Figura 1 – Termo <i>Compliance</i> | 16 |
| Figura 2 – Delimitação da pesquisa..... | 18 |
| Figura 3 – Sistemas de Controle Gerencial | 22 |
| Figura 4 – <i>Compliance</i> no sistema de governança corporativa | 35 |
| Figura 5 – Elementos do programa de <i>Compliance</i> | 39 |
| Figura 6 – Triangulação das técnicas de pesquisa..... | 50 |
| Figura 7 – Estrutura societária e organograma da empresa estudada..... | 53 |
| Figura 8 – Mapa Estratégico RPR | 59 |
| Figura 9 – Governança de <i>Compliance</i> Ultra | 68 |
| Figura 10 – Sistema de conformidade Braskem..... | 69 |
| Figura 11 – Governança de conformidade Braskem | 70 |
| Figura 12 – Pilares do programa de <i>Compliance</i> Petrobras | 71 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Componentes dos controles internos | 28 |
| Quadro 2 – Constructo da pesquisa | 45 |
| Quadro 3 – Definições constitutiva e operacional das subcategorias..... | 45 |
| Quadro 4 – Gestores entrevistados e tempo de entrevista | 48 |
| Quadro 5 – Valores, Missão e Visão da empresa | 54 |
| Quadro 6 – Matriz de diretrizes preponderante para o programa de <i>compliance</i> da Refinaria | 78 |

LISTA DE SIGLAS

| | |
|---------|---|
| BSC | <i>Balanced ScoreCard</i> |
| CVM | Comissão de Valores Mobiliários |
| CGU | Controladoria-Geral da União |
| COSO | <i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i> |
| FSB | <i>Federal Security Service</i> |
| IBCA | Instituto Brasileiro de Conselheiros de Administração |
| IBGC | Instituto Brasileiro de Governança Corporativa |
| IBP | Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis |
| IFAC | <i>International Federation of Accountants</i> |
| IFC | <i>International Finance Corporation</i> |
| IFRS | <i>International Financial Reporting Standards</i> |
| ISE | Índice de Sustentabilidade Empresarial |
| LOC | <i>Levers of Control</i> |
| MPF | Ministério Público Federal |
| OCDE | Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico |
| PCP | Planejamento e Controle de Produção |
| PDDE | Proposta de Deliberação da Diretoria Executiva |
| RPR | Refinaria de Petróleo Riograndense |
| SCG | Sistema de Controle Gerencial |
| SEC | <i>Securities and Exchange Commission</i> |
| SICREDI | Sistema de Crédito Corporativo |
| SOX | <i>Lei Sarbanes Oxley</i> |
| TCLE | Termo de Consentimento Livre e Esclarecido |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| 1. INTRODUÇÃO | 12 |
| 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA | 13 |
| 1.2 Problema de pesquisa | 14 |
| 1.3 Objetivos | 15 |
| 1.3.1 Objetivo geral | 15 |
| 1.3.2 Objetivos específicos | 15 |
| 1.4 Justificativa | 16 |
| 1.5 Delimitação da pesquisa | 17 |
| 1.6 Estrutura da dissertação | 19 |
| 2. REVISÃO DA LITERATURA | 20 |
| 2.1 Sistema de Controle Gerencial | 20 |
| 2.1.1 Alavancas de controle | 21 |
| 2.1.2 Tensão dinâmica | 25 |
| 2.1.3 Controles internos | 26 |
| 2.2 <i>Compliance</i> | 29 |
| 2.2.1 Histórico do <i>Compliance</i> | 30 |
| 2.2.2 <i>Compliance</i> e Governança Corporativa | 32 |
| 2.2.3 <i>Compliance</i> – conceitos e funções | 34 |
| 2.2.4 Programas de <i>Compliance</i> | 36 |
| 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS | 44 |
| 3.1 Constructo da pesquisa | 44 |
| 3.2 Coleta de dados | 45 |
| 3.2.1 Documentos | 47 |
| 3.2.2 Entrevistas | 47 |
| 3.2.3 Observação direta e participante | 49 |
| 3.3 Técnica de Análise dos dados | 49 |
| 4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS | 52 |
| 4.1 Organização estudada | 52 |
| 4.2 Sistemas de Controle Gerencial e Controles Internos | 54 |
| 4.2.1 Sistemas de crenças e limites/restrições | 54 |
| 4.2.2 Sistemas de controles diagnósticos e interativos | 57 |
| 4.2.3 Tensão dinâmica | 61 |
| 4.2.4 Controles internos | 62 |
| 4.3 <i>Compliance</i> | 65 |
| 4.3.1 Programas de <i>Compliance</i> | 67 |
| 4.3.2 Matriz de diretrizes para Refinaria | 71 |
| 5 CONCLUSÕES | 80 |
| REFERÊNCIAS | 85 |
| APÊNDICE A – Protocolo para o estudo de caso | 93 |
| APÊNDICE B – Termo de compromisso livre e esclarecido | 95 |
| APÊNDICE C – Roteiro de entrevista | 97 |
| APÊNDICE D – Base de dados do estudo de caso | 100 |

1. INTRODUÇÃO

O mercado corporativo está sujeito a um conjunto de imposições regulatórias e na ocorrência de falhas, as empresas estarão sujeitas, de alguma forma, a sanções, como, por exemplo: restrições legais, multas, punições judiciais, etc. Essas falhas organizacionais podem ser evitadas a partir da criação de controles internos, dentre os quais se destaca o *compliance*, do termo original em inglês “*to comply*”, que significa agir de acordo com uma regra, uma instrução, um comando ou pedido. (COIMBRA; MANZI, 2010).

Nas organizações, o *compliance* é a estrutura que atende às demandas dos órgãos reguladores e contempla práticas relacionadas à governança corporativa e de gerenciamento de riscos. O *compliance* engloba o conjunto de ações voltadas a cumprir os regulamentos internos sobre ética empresarial e legislação anticorrupção existentes no país. Os instrumentos usualmente adotados pela área de *compliance* das empresas são: o uso de código de ética e/ou código de conduta, canais de denúncia, ouvidorias, desenvolvimento de controles internos e procedimentos voltados à divulgação de temas relacionados à corrupção. (FONSECA, 2015).

O *compliance* envolve questão estratégica e se aplica a todos os tipos de organização, visto que o mercado tende a exigir cada vez mais condutas legais e éticas, para a consolidação de um novo comportamento por parte das empresas, que devem buscar lucratividade de forma sustentável, focando no desenvolvimento econômico e socioambiental na condução dos seus negócios. (RIBEIRO; DINIZ, 2015).

A conformidade vem ganhando eco cada vez mais no Brasil, mediante a publicação de diversas leis que reforçaram sua importância no meio corporativo, conforme destaca o estudo sobre Maturidade do *Compliance* no Brasil (KPMG, 2015), o qual revela que nos últimos tempos este tema tem ganhado grande projeção no país, desde a publicação da Lei Anticorrupção 12.846/2013.

De acordo com Xavier (2015), a maior novidade trazida por esta lei foi a transferência para as empresas da responsabilidade pela criação dos mecanismos de prevenção da corrupção. Assim, cabe às empresas fiscalizar os atos de seus agentes para evitar que atuem de forma ilícita na condução dos processos, pois, caso seja identificada tal prática, a empresa será responsabilizada. Daí a necessidade da implementação dos sistemas de conformidade (*compliance*) pelas empresas.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Segundo Assi (2017), como consequência de fatos e resultado da crise financeira global, nunca se atribuiu tanta importância à ética nos negócios, à governança corporativa, à gestão de riscos, aos controles internos e à função de *compliance*. A razão da importância deste tema encontra-se no panorama político-econômico atual, já que poucos fenômenos têm repercutido de forma tão homogênea e em tantos setores da economia quanto os esforços de combate à corrupção.

Desde 2013, *compliance* se tornou uma palavra de ordem ao se tratar de governança corporativa no Brasil. Mundialmente, o mercado está atento para práticas dessa natureza desde o final da década de 80. Podendo ser chamado de conformidade ou ainda por integridade, o *compliance* entrou na rotina e nas atividades de empresas conquistando um espaço de destaque na mídia, na educação corporativa, e mesmo em políticas públicas impulsionadas pelo Estado. (MELO, 2017).

Durante a década de 1990, muitos estudos sobre ética e políticas de *compliance* foram realizados, principalmente no ambiente acadêmico norte-americano. Verschoor (1998) estudou a relação entre o desempenho financeiro de empresas norte-americanas e o compromisso com ética e identificou que 27% das 500 maiores empresas de capital aberto incluíam, em seu relatório anual aos acionistas, suas políticas de *compliance* e também enfatizavam o cumprimento do código de conduta.

No Brasil, a preocupação com ética corporativa e controles internos é mais recente (MAEDA, 2013), destacando-se os escândalos envolvendo grandes companhias brasileiras como Sadia, Aracruz, Banco Santos, Banco Pan Americano e mais recentemente a Petrobras.

O setor de petróleo, gás e biocombustíveis foi afetado por um dos maiores escândalos de corrupção, deflagrado através da chamada “Operação Lava Jato”, nos termos definidos pelo Ministério Público Federal (MPF), é a maior investigação de corrupção e lavagem de dinheiro realizada no Brasil. No âmbito do esquema de corrupção, grandes empreiteiras, organizadas em cartel, efetuaram o pagamento sistemático de propina, para agentes públicos e altos executivos da Petrobras. Segundo o MPF, o valor para sustentar o pagamento das propinas era obtido através de contratos superfaturados com o poder público. (BRASIL, 2016).

Assi (2018) afirma que após a Operação Lava Jato houve várias mudanças no ambiente corporativo, principalmente com as evidências da falta de ética, ausência da transparência corporativa, falhas de governança corporativa, entre outras. Por esses motivos as empresas têm a necessidade de evidenciar o seu gerenciamento de ética nos negócios, ou seja, estar em *compliance*.

Para o Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis - IBP, o *compliance* tornou-se um elemento fundamental para o desenvolvimento do setor, já que poucas atividades são tão reguladas e tão expostas a riscos de corrupção quanto as do setor de óleo e gás. Além disso, destacam que as práticas de *compliance* estão cada vez mais presentes nas empresas desse setor e a tendência é ampliar ainda mais as áreas de governança e conformidade das companhias. (IBP, 2018).

Caneloro, Rizzo e Pinho (2012) afirmam que um programa de *compliance* é diferente para cada instituição devido aos seguintes aspectos: jurisdição em que a instituição atua; cultura corporativa; mercado de atuação; ambiente regulatório; características e complexidade dos produtos e serviços; tamanho da instituição; recursos utilizados na função de *compliance*; e metodologias empregadas.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Leite (2015) ressalta que a função de *compliance* está ganhando importância prática através do reconhecimento de que é preciso controlar mais e melhor o que acontece nas empresas. Assim, o tema se torna cada vez mais importante nas organizações e determinante para a sustentabilidade das mesmas, no sentido da perenidade dos negócios e da inserção positiva das instituições em geral.

Porém, como os programas de *compliance* não possuem um regramento único, sua tentativa de implementação precisa lidar com reflexões quanto a consideração das referências internacionais e da Controladoria-Geral da União (CGU), especialmente, por vincular o comprometimento da organização baseado em incentivos extrínsecos à empresa, como a redução de penalidade pela presença ou não de elementos preestabelecidos da norma, mesmo que tais diretrizes ofereçam elementos essenciais que devem estar contidos em qualquer sistema de prevenção aos atos ilícitos. (FIGUEIREDO, 2015).

Como qualquer processo de mudança, o desenvolvimento e implantação de um programa de *compliance* tende a gerar tensões que deverão ser controladas para atingir a

eficácia de sua implantação. Para que o programa de *compliance* seja efetivamente implantado em uma organização, é necessário que tais tensões sejam monitoradas e gerenciadas. Nesse contexto, destaca-se o *framework* de Simons (1995, 2000), é útil para analisar quais são as técnicas e os artefatos da implantação de uma estratégia e como a mesma é implementada e controlada utilizando-se quatro tipos de controle: sistema de crenças, sistema de restrições, sistema de diagnóstico e sistema interativo. Segundo o autor, o uso balanceado desses quatro tipos de controle denominados de alavancas é um recurso para promover a renovação estratégica da empresa e o adequado gerenciamento da tensão dinâmica.

Dessa forma, considerando a regulação do setor em que refinarias de petróleo estão expostas e que cada empresa deve desenvolver um programa de *compliance* que contemple suas especificidades, suportados pelos sistemas de controle gerencial que promovem seu desenvolvimento, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: **quais diretrizes são preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo?**

1.3 OBJETIVOS

Tendo em vista a questão de pesquisa levantada, busca-se com esse estudo atingir os seguintes objetivos geral e específicos detalhados na sequência.

1.3.1 Objetivo geral

O estudo visa identificar as diretrizes preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo.

1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, em termos específicos busca-se:

- a) Verificar os instrumentos de controle gerencial, controles internos e políticas dessa natureza existentes na Refinaria;
- b) Identificar a visão da alta administração da Refinaria e os objetivos esperados com relação ao desenvolvimento de um programa de *compliance*;
- c) Criar uma matriz de diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo.

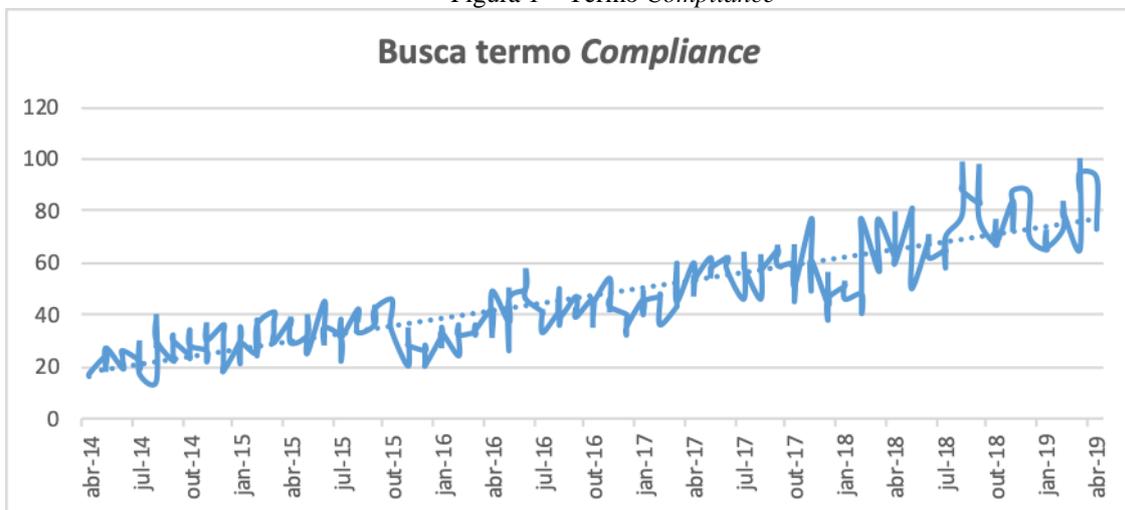
1.4 JUSTIFICATIVA

As discussões sobre *compliance* ganharam proporção desde as últimas décadas por estarem associadas aos escândalos financeiros envolvendo grandes corporações no cenário mundial. Além disso, os incentivos de regulamentos anticorrupção, em especial, as exigências da Lei 12.846/2013 (Lei Anticorrupção no Brasil), proporcionaram maior visibilidade do tema no cenário nacional. (TRAPP, 2015). De acordo com a pesquisa da Deloitte (2015), realizada entre 2013 e 2015, houve um aumento nesse período de 100% no número de empresas que afirmam possuir um programa de *compliance*.

Nos últimos anos, o conceito se tornou mais abrangente, saindo apenas do âmbito jurídico, para ser considerada uma atividade que também incluiria o mapeamento de processos para adequação a normas internas da empresa, o que ampliou o conceito de *compliance* no ambiente corporativo.

Segundo os dados de busca da ferramenta Google Trends², entre 2014 e 2019 o interesse pelo termo *compliance* quadruplicou, conforme demonstrado na Figura 1.

Figura 1 – Termo *Compliance*



Fonte: Google Trends, adaptado pela autora.

Em estudo que visou avaliar a validação, a aderência e a implementação do programa de *compliance* no Sistema de Crédito Corporativo (SICREDI), Wanderer (2017) destacou a importância da aplicação de um programa nas organizações e salientou que os principais esforços para a sua implementação efetiva, são: treinamento para todos os envolvidos no programa; definição de indicadores de gestão; suporte e patrocínio da alta administração, além da necessária implementação da cultura de *compliance* em toda a organização.

O estudo de Leonel e Sampaio (2018) analisou os programas de *compliance* implementados por 249 companhias brasileiras de capital aberto em 2016, bem como avaliou se os perfis dos acionistas dessas empresas possuem relação com o nível de adoção dessas práticas. Segundo os autores, o estudo proporciona uma nova visão sobre um tema ainda pouco estudado e muito recente no Brasil, incluindo a criação de um parâmetro mínimo de avaliação dos programas de integridade das empresas e, assim, demonstrando que ainda existe um longo caminho para as empresas brasileiras adotarem práticas adequadas de *compliance*.

Schramm (2018) em seu estudo também apontou elementos dos programas de *compliance*, porém reforçou o conceito que não há uma única fórmula aplicável a todas as empresas. Salientou que o trabalho de implantação de um programa de *compliance* demanda profunda análise do segmento no qual a empresa atua e dos principais riscos a que está sujeita, inclusive adequação aos requisitos legais vigentes e com o nível de regulação do mercado de cada atividade.

Assim, os resultados desta dissertação podem permitir fortalecer o conhecimento teórico dos assuntos inerentes ao *compliance*, ainda pouco explorado pela atualidade do tema. Adicionalmente, o uso do modelo de Simons (1990, 1991, 1995), considerando as quatro alavancas de controle e com ênfase nos sistemas de crenças e de limites, representa uma contribuição desta pesquisa, pois a maioria dos estudos explora apenas os usos interativo e/ou diagnóstico. (ORO, 2015). Dessa forma, serão reunidas evidências acerca de duas alavancas de controle carentes de investigação empírica.

Este estudo também busca contribuir na otimização e aprimoramento dos controles internos da organização investigada, garantindo maior conformidade nos processos e subsidiando a alta administração da empresa na adoção das melhores práticas de *compliance*.

Por fim, a proposta investigativa se constitui também em uma contribuição empírica, materializada na forma de um diagnóstico que irá conter um conjunto de diretrizes capazes de auxiliar empresas que objetivam implantar e/ou buscam a efetividade e aderência de programas de *compliance*, especialmente por tratar-se de uma prática de implantação recente no Brasil.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

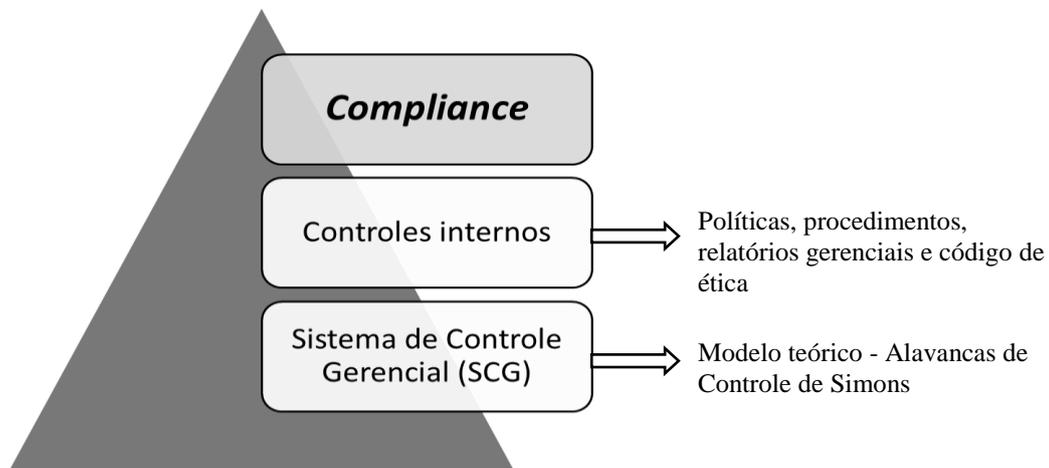
Para identificação das diretrizes preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* na organização estudada optou-se pela realização de algumas

delimitações como um recurso para operacionalização da investigação. Nesse sentido, foram realizados os seguintes recortes:

[1] Quanto à organização estudada: A pesquisa foi operacionalizada mediante o desenvolvimento de um estudo de caso único. A refinaria de petróleo investigada é uma indústria que atua há 82 anos no mercado de refino de petróleo, possui um Sistema de Gestão Integrada com a certificação das normas na ISO 14001 (Meio Ambiente), ISO 9001 (Qualidade) e OHSAS 18001 (Saúde e Segurança) e que está buscando a melhoria em seus controles e aprimoramento da conformidade em seus processos, tendo como objetivo implementar um programa de *compliance*.

[2] Quanto ao Sistema de Controle Gerencial: para efeito desta investigação, o Sistema de Controle Gerencial da refinaria estudada foi explorado a partir dos controles internos praticados pela organização, bem como as políticas e instrumentos, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 – Delimitação da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa.

A análise foi realizada a partir do modelo teórico *Levers of Control* (LOC) de Simons (1990, 1991, 1995) que fornece medidas de orientação para o processo de estratégia e desempenho e propõe que os sistemas de controle são utilizados como alavancas de mudança estratégica e renovação. A Refinaria, constantemente, promove a evolução em sua estratégia na busca da continuidade e sustentabilidade de seu negócio. Para isso é necessário estar em conformidade em seus processos, controlando e mitigando os possíveis riscos envolvidos nas atividades da empresa, através da implantação de um programa de *compliance*. Neste sentido, a análise do desenvolvimento dessa implantação se dará sob a ótica das alavancas, com maior

ênfase, nos sistemas de crenças e de limites que são a base para a gestão de riscos estratégicos da organização. (SIMONS, 1995). Sendo que os sistemas de crenças são utilizados para estabelecer a comunicação dos valores no intuito de inspiração e motivação, ou seja, representam um conjunto explícito de definições que indicam os valores que a organização pretende que sejam adotados pelos colaboradores, bem como a direção que devem seguir e o sistema de restrições com estabelecimento de limites e regras explícitas a ser respeitados, levando em conta riscos que precisam ser evitados. (SIMONS, 1995).

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada, a partir da introdução, com a contextualização do problema de definição da questão de pesquisa, objetivos do estudo (geral e específicos) e evolui para a descrição das justificativas, incluindo a importância, a viabilidade e a oportunidade do estudo referente ao tema *compliance* e sua contribuição. E a partir disso, é realizada a delimitação da pesquisa que se trata de um estudo de caso único aplicado em uma empresa de refino de petróleo.

No segundo capítulo, expõe-se a revisão de literatura do estudo, a qual foi dividida em duas subseções que abordam: sistemas de controle gerencial e *compliance*. Neste último, destaca-se a relação da governança corporativa com o *compliance*, histórico, os conceitos, funções e os programas de *compliance*.

No terceiro capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do estudo como um todo. No quarto capítulo é desenvolvida a análise e a discussão dos resultados da pesquisa e no quinto capítulo da dissertação apresentam-se as considerações finais obtidas com o desenvolvimento do estudo.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo apresenta a revisão da literatura desta dissertação que está dividida em duas subseções. A primeira aborda o Sistema de Controle Gerencial (SGC), a partir do modelo teórico *Levers of Control* (LOC) de Simons (1990, 1991, 1995) e controles internos; na segunda seção, apresenta-se o *Compliance* através dos subcapítulos: o histórico; relação com a governança corporativa; conceitos e funções; e programas de *compliance*.

2.1 SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

Os Sistemas de Controle Gerencial (SCG) têm recebido maior atenção dos pesquisadores nas últimas décadas em função da necessidade que as empresas possuem de atingir a eficácia organizacional. Nesse sentido, a eficácia dos SCG está aliada a um contexto de relações que avalia a estratégia e o desempenho organizacional. (ORO, 2015).

Simons (1987, 1990) destaca que os sistemas de controle são definidos como procedimentos formais e sistemas que utilizam informação para manter ou alterar padrões na atividade organizacional e como sistemas de planejamento, relatórios e monitoração. Segundo esse autor, SCG são sistemas de rotinas formais baseadas em informações e procedimentos que os gestores utilizam para manter ou alterar modelos nas atividades operacionais.

O SCG pode ser considerado como o conjunto de práticas que determinada organização emprega para o controle de suas atividades, com diversas finalidades, dentre elas a de fornecer informações que subsidiem as decisões gerenciais. As práticas inseridas no SCG podem, ainda, possibilitar que os gestores influenciem o comportamento dos demais agentes da organização, para alinhamento às estratégias adotadas, utilizando o monitoramento do desempenho organizacional. (BERRY; BROADBENT; OTLEY, 2005).

O SCG por sua vez, envolve todos os sistemas e meios utilizados pelos gestores para que seja garantido que as decisões dos subordinados sejam simétricas aos objetivos e as táticas da organização. (MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007). Merchant e Otley (2006) complementam que o SGC deve ser projetado para auxiliar a organização a adaptar-se ao contexto que se encontra inserida, desta forma buscando ser contemplada no alcance dos resultados esperados pelos *stakeholders*.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2008) e Gomes (2014), o controle gerencial é o processo que possibilita aos administradores a obtenção e utilização dos recursos de forma

eficaz e eficiente, bem como assegura que as estratégias sejam seguidas de modo a atingir os objetivos organizacionais. Os SCG, segundo Davila, Foster e Li (2009), são compostos de controles formais, informações de rotinas e procedimentos usados por gestores para manter ou alterar os padrões das atividades organizacionais.

Complementando a ênfase nos controles formais, Anthony e Govindarajan (2008) destacam que um tipo de controle ocorre através de regulamentos que incluem instruções padronizadas, práticas, descrições de tarefas, procedimentos padrão de operações, manuais e códigos de ética.

Os sistemas de controle administrativos são aqueles que monitoram o comportamento dos colaboradores na organização (SIMONS, 1987; MALMI; BROWN, 2008) para que, por meio da execução de tarefas, assegurem o cumprimento dos procedimentos internos e das políticas da organização. Sendo assim, pode-se constatar semelhança entre os controles administrativos e o sistema de controles formais abordado por Anthony e Govindarajan (2008), visto que ambos buscam estabelecer diretrizes na estrutura da organização de modo que sejam cumpridas em todos os níveis hierárquicos.

Merchant e Van der Stede (2007) destacam que a cultura empresarial é construída com base em tradições compartilhadas, normas, crenças, valores, ideologias, atitudes que influenciam o comportamento organizacional. Merchant (1985) ressalta que o SCG fornece informações úteis para monitorar rotinas formais, e os gerentes usam os controles para manter ou alterar os padrões nas atividades organizacionais.

Dessa forma entende-se que o *compliance* caracteriza-se como um sistema de controle gerencial visto que, dentre as suas atribuições, visa garantir o cumprimento das normas e processos internos, prevenindo, controlando e mitigando os possíveis riscos envolvidos da atividade da empresa. Além disso, ele deve estabelecer mecanismos de controle interno, geridos pela própria organização capazes de prevenir, monitorar, identificar e punir a prática de atos ilícitos por colaboradores ou terceiros da empresa. (GABARDO; CASTELLA, 2015).

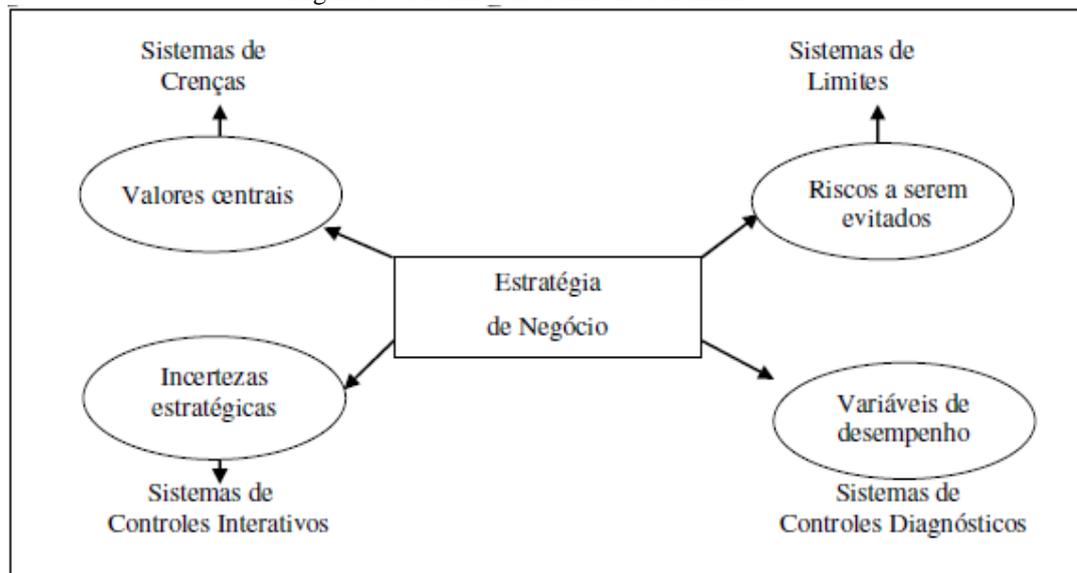
2.1.1 Alavancas de controle

O controle nas organizações é viabilizado de várias maneiras, desde a vigilância direta com sistemas de *feedback* até o desenvolvimento dos controles culturais e sociais. (SIMONS, 1995). Simons (1995) sugere que os sistemas de controle são importantes instrumentos para gerenciar mudanças, em especial, nos momentos de mudanças estratégicas em que os gestores

necessitam manter fronteiras de atuação (com mecanismos formais de controle), e para incentivar o debate e a discussão sobre as incertezas estratégicas naturais em ambientes dinâmicos.

Simons (1990, 1991, 1995) desenvolveu o modelo teórico *Levers of Control* (LOC), composto de quatro alavancas que, balanceadas, fornecem medidas de orientação para o processo de renovação estratégica e obtenção de desempenho, ou seja, quatro diferentes modos de uso do SCG, caracterizados pelo autor da seguinte forma: sistemas de crenças, sistemas de limites, sistema de controle diagnóstico e sistema de controle interativo, conforme ilustrado na Figura 3.

Figura 3 – Sistemas de Controle Gerencial



Fonte: Simons (1995).

1. Sistemas de crenças: sistemas formais utilizados pelos altos executivos para definir, comunicar e reforçar os valores básicos, o propósito e a direção da organização. Os sistemas de crenças baseiam-se no uso de declarações formais de visão, de missão, de valores centrais, entre outros. Espera-se que os gerentes comuniquem e reforcem, formal e sistematicamente, essas definições aos seus subordinados. (SIMONS, 1995). Para Widener (2007), o sistema de crenças comunica valores fundamentais com o objetivo de inspirar e motivar os colaboradores para pesquisarem, explorarem, criarem e desenvolverem ações apropriadas. Merchant e Van der Stede (2007) ressaltam que a cultura empresarial é construída com base em tradições compartilhadas, normas, crenças, valores, ideologias, atitudes que influenciam o comportamento organizacional.

2. Sistemas de limites ou restrições: sistemas formais utilizados pelos altos executivos para estabelecer limites e regras explícitas que devem ser respeitados. Esses sistemas, também denominados de controle de fronteira, são criados através de códigos de conduta comercial, sistemas de planejamento estratégico e diretrizes operacionais fornecidas aos gerentes de negócios. Na visão de Simons (1995), nos sistemas de limites, apesar do caráter restritivo, gestores implementam códigos para declarar que determinados comportamentos não são tolerados. Para o autor, organizações que utilizam sistemas de limites mais subjetivos e informais desenvolvem problemas de ação quando os agentes organizacionais não têm clareza de quais são as ações possíveis de serem realizadas.

3. Sistemas de controle diagnóstico: sistemas de *feedback* formal usados para monitorar os resultados organizacionais e corrigir desvios dos padrões de desempenho predefinidos. Os sistemas de controle de diagnóstico exemplificados por planos de negócios e orçamentos são os sistemas de *feedback* prototípicos usados para rastrear variações de metas predefinidas e gerenciar por exceção. Simons (2000) destaca que, para uma organização operar os sistemas de controle de diagnóstico de maneira eficaz, os gestores devem garantir atenção especial para cinco áreas: estabelecimento de metas, alinhamento de medidas de desempenho, medidas de incentivos, relatórios de desvios e gerenciamento das exceções. Entre os vários relatórios utilizados no controle do desempenho diagnóstico, estão o orçamento desejado e o efetivamente realizado; ou seja, quando ocorrem variações negativas no orçamento, ele sinaliza para a necessidade de rever a estratégia pelo uso diagnóstico. Além do orçamento, outros sistemas de controle diagnóstico são citados por Simons (1995, 2000) e auxiliam nos processos gerenciais, como monitoramento de projeto, plano de negócios, monitoramento da participação de mercado, monitoramento de receita marca/mercado, recursos humanos e contabilidade de custo padrão.

4. Sistemas de controle interativo: sistemas formais utilizados pelos altos executivos, onde os mesmos se envolvem de maneira regular e pessoalmente nas atividades de decisão de subordinados. Simons (1995) salienta também que os controles interativos concentram a atenção e promovem o diálogo na organização. Têm como objetivo coletar informações fora dos canais de rotina, a partir de quadros ou assuntos específicos para motivar o debate e a interação entre os gestores e as equipes de trabalho. Os controles interativos integram sistemas de medição utilizados para

concentrar a atenção na informação estratégica que a direção da empresa considere prioritária. (BISBE; OTLEY, 2004).

Pletsch e Lavarda (2016) compilaram os estudos nacionais e internacionais que utilizaram-se das alavancas de controle de Simons (1995) sob diferentes aspectos: relações entre o uso de Sistemas de Controle Gerencial (SCG) e capacidades organizacionais (HENRI, 2006; OYADOMARI, 2008), alinhamento dos controles de custo e estratégia, utilizando o modelo das alavancas de controle (DIEHL, 2006), utilização das alavancas de controle de Simons (1995) para explorar os antecedentes de sistemas de controle (WIDENER, 2007), contribuição dos SCG para a formação e implementação da estratégia organizacional (ALVES, 2010), o uso interativo e de diagnóstico dos SCG nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional (LAVARDA; PEREIRA, 2012), equilíbrio do papel tradicional de controle e do papel inovador dos SCG (ZHENG, 2012), relação entre estilo de liderança, definição de uso do SCG e inovação tecnológica (CRUZ, 2014), estilo de liderança como um antecedente da definição de uso do SCG (CRUZ; FREZATTI; BIDO, 2015) e relação entre uma cultura flexível e as alavancas de controle. (HEINICKE; GUENTHER; WIDENER, 2016).

Os sistemas de crenças e limites são a base para a gestão de riscos estratégicos da organização. A ideia do sistema de crenças e valores envolve definições que a alta administração usa para comunicar e reforçar, formalmente, os valores básicos, propósitos e direção para a organização. O sistema de restrições delinea o que é aceitável para os participantes da organização, esclarecendo as restrições frente ao risco na busca de oportunidades. (SIMONS, 1995).

Neste sentido, a combinação entre o sistema de crenças e o de limites pode ser elucidada através do *compliance* uma vez que o sistema de crenças tem por finalidade orientar/reforçar o senso coletivo e o comprometimento dos colaboradores quanto à identificação com a organização e seus valores; ao mesmo tempo que se faz necessário o estabelecimento de limites com definições formais e punições para as condutas impróprias, deixando claros os limites a serem respeitados.

Já com relação aos sistemas de controle diagnóstico, Simons (2000) sintetiza que são usados para comunicar as variáveis críticas de desempenho e para monitorar a implementação das estratégias planejadas, enquanto os sistemas de controle interativo são usados para focar a

atenção da organização nas incertezas estratégicas e para ajustar e modificar a estratégia de acordo com as alterações do mercado competitivo. (SIMONS, 1995).

Dessa forma, o processo de desenvolvimento e implantação de um programa de *compliance* também pode ser analisado sob a ótica do uso de sistema de controle interativo, pois frequentemente, esta tipologia de controle é utilizada em momentos de mudanças e, quando as organizações buscam a redefinição de suas diretrizes, visando educar a organização para uma agenda estratégica.

Por fim, para Simons (1995) os gestores devem buscar um uso integrado e balanceado das quatro alavancas de controle para colocar a estratégia em prática e ainda, para monitorá-la. Na visão de Simons (1995), o uso balanceado das quatro alavancas é a chave para o sucesso da renovação estratégica e, segundo o autor, esse balanceamento é relevante em virtude da tensão dinâmica presente no processo de gestão.

2.1.2 Tensão dinâmica

Tensão dinâmica é uma expressão utilizada por Simons (1995) para caracterizar situações antagônicas que, de alguma maneira, fazem parte da vida e da gestão das organizações. Mundy (2010) entende que o controle gerencial atua sobre as tensões dinâmicas, tanto as criando como as balanceando, o que se constitui em conceito central para a discussão da tensão dinâmica. O autor reconhece, inclusive que a dosagem entre controlar, permitir as ações e equilíbrio não é simples de ser estabelecida otimizando os recursos e instrumentos disponíveis.

Para Simons (1995) os sistemas de controle são alavancas importantes para equilibrar tensões que existem nas organizações, como aquelas que se formam em situações em que é preciso balancear liberdade e restrição; *empowerment* e *accountability*; orientação *top-down* e criatividade *bottom-up*; experimentação e eficiência. O autor argumenta que as organizações precisam transitar em uma via de mão dupla onde não se pode optar por trabalhar somente com liberdade ou restrição, mas buscar uma configuração que maximize a perenidade da instituição com a otimização das oportunidades. O autor salienta que para um adequado balanceamento das tensões, é necessário explorar a dimensão mais técnica do sistema de controle gerencial (desenho) e entender como os gestores efetivamente podem fazer uso desse conjunto de práticas para suportar suas ações.

Simons (1995) salienta que frequentemente as demandas das organizações envolvem forças opostas, gerando tensões dinâmicas as quais devem ser gerenciadas com o apoio de controles positivos (sistemas de crenças e interativo) e negativos (sistemas de restrições e diagnóstico), ou seja, controles que encorajem a busca de oportunidades e mudanças e por outro lado que restrinjam no sentido de controlar para que a empresa não se desvie do foco principal. Essa preocupação é fundamental no processo de implantação de um programa de *compliance*, tendo em vista que a empresa precisa de apoio para reforçar a importância de novos hábitos que precisam integrar a rotina das atividades, e, ao mesmo tempo, necessita manter costumes já institucionalizados.

O alinhamento da organização, da estratégia empresarial e do comportamento humano provocam tensões, e o equilíbrio consiste em essência da implementação da estratégia. Cada uma dessas dinâmicas leva a organização a criar tensões que precisam ser conciliadas e equilibradas para permitir o controle efetivo da estratégia de negócios. Assim, o processo de desenvolvimento e implantação de um programa de *compliance* tende a gerar tensões que deverão ser controladas para atingir a eficácia de sua implantação.

2.1.3 Controles internos

Controle é o processo de acompanhar as atividades de uma empresa, de modo a garantir que elas estejam consistentes com os planos e que os objetivos sejam alcançados. (DRURY, 2004). No contexto organizacional, pode-se definir controle interno como o processo de planejamento e adoção dos métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa com o objetivo de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela gestão. (MIGLIAVACCA, 2002).

Um ambiente de controles internos é diretamente impactado pela estrutura de governança corporativa da organização. Quanto melhor a estrutura de governança mais robusto é o sistema de controles internos. O sistema de controles internos suporta organizações no atingimento de seus objetivos estratégicos por meio de operações eficientes e eficazes, salvaguardando os recursos das organizações, provendo informação relevante e assegurando conformidade com leis e regulamentações. (IFAC, 2011).

Na busca para gerar informações confiáveis sobre seus negócios, as empresas passaram a desenvolver ações como implementar sistemas para aumentar a confiabilidade das

informações, limitar a atuação das pessoas e controlar suas ações na elaboração dos processos internos. A utilização de técnicas que colaborem com a identificação e monitoramento dos riscos e gerenciamento dos controles propicia segurança no processo decisório e na divulgação das informações.

Oliveira et al. (2002) afirmam que o sistema de controles internos é o conjunto de procedimentos integrados ao fluxo operacional da empresa, que visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não que possam: afetar negativamente o desempenho da entidade; ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira; e resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis para o usuário interno ou externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros. Conforme Araújo e Arruda (2012), os procedimentos de controle são os instrumentos utilizados pela administração para assegurar o cumprimento das políticas, metas e diretrizes.

Melo (2017) define controle interno como a integralidade das políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa, com a razão de assegurar que os riscos inerentes ao negócio sejam identificados e gerenciados com o objetivo de garantir à administração, a realização de atividades e ações críticas para o gerenciamento de forma eficaz, de maneira adaptável às necessidades e características próprias da organização.

A estrutura de controle interno compreende: ambiente de controle; mapeamento e avaliação de riscos; procedimentos de controle; informação e comunicação e monitoramento. A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento por funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo as novas circunstâncias. (CREPALDI, 2013).

O ambiente de controle inclui as funções de governança e estabelece a forma de conduta de uma organização e influencia a consciência de controle das pessoas que dela participam e pode reduzir o risco, principalmente de fraude. O ambiente de controle adequado é embasado por: comunicação e aplicação dos valores de integridade e ética; compromisso com a competência; participação dos responsáveis pela governança; atribuição de autoridade e responsabilidade; existência de políticas e práticas formalizadas. (ARAÚJO; ARRUDA, 2012).

Os controles internos apresentam responsabilidades pela totalidade das políticas e dos procedimentos de uma instituição e visam à mitigação dos riscos inerentes ou presentes na organização. Para elucidar os principais itens e funções dos controles internos, apresenta-se

no Quadro 1 os seus cinco componentes conforme classificação de Candeloro, Rizzo e Pinho (2015).

Quadro 1 – Componentes dos controles internos

| Componentes | Descrição |
|--|---|
| Ambiente de controle | As funções principais dos controles internos estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. As pessoas devem saber quais são as suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se apresentam consciência, competência e o comprometimento de realizar o que é correto e de maneira correta. |
| Avaliação e gerenciamento de riscos | Identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. |
| Atividades de controle | Atividades que quando executadas a tempo e corretamente, permitem a mitigação dos riscos. As principais atividades de controle são: prevenção (alçadas, autorização da supervisão, segregação de funções, sistemas informatizados, segurança física e normatização); e detecção (conciliação e revisões de desempenho). |
| Informação e comunicação | Fluxo de informações dentro de uma organização, que ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores; e a comunicação horizontal entre os níveis equivalentes. |
| Monitoramento | Avaliação dos controles internos ao longo do tempo e certificação de sua adequação e efetividade. É realizado tanto por meio do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto avaliações, revisões periódicas e auditoria interna. |

Fonte: Adaptado de Candeloro, Rizzo e Pinho (2015).

O sistema de controles internos suporta as organizações no atingimento de seus objetivos estratégicos por meio de operações eficientes e eficazes, salvaguardando seus recursos, provendo informação relevante e assegurando conformidade com leis e regulamentações. (IFAC, 2011).

A importância do sistema de controles internos considera os seguintes fatores: a) tamanho e complexidade da organização: quanto maior a entidade, maior tende a ser a complexidade da estrutura e conseqüentemente do sistema de controles internos; b) responsabilidades: a responsabilidade pela salvaguarda dos ativos da companhia e pela prevenção ou descoberta de erros ou fraudes é da administração. A implementação e manutenção de um sistema robusto de controles internos é fundamental para execução desta

responsabilidade; c) caráter preventivo: o sistema de controles internos é fundamental para a proteção da empresa contra as fraquezas humanas. Desta forma, as rotinas de verificação e revisão são características de um bom controle interno, que se possuem caráter preventivo reduzem a possibilidade de erros ou tentativas fraudulentas. (OLIVEIRA et al., 2002).

De acordo com o COSO (2013) a conformidade representa uma das três categorias dos objetivos do controle interno (Operacional, Divulgação e Conformidade), sendo que, os objetivos de conformidade se relacionam com o cumprimento de leis e regulamentações às quais a entidade está sujeita. Assim, o controle interno se apresenta como sendo um processo conduzido pela estrutura de governança, administração e demais participantes envolvidos com a entidade, desenvolvido para assegurar razoável segurança com respeito ao atingimento dos objetivos traçados pela organização relacionados às operações, divulgação e conformidade. (COSO, 2013).

O conceito trazido pelo COSO (2013) compreende o controle interno como um processo integrado ao negócio que auxilia a organização a atingir os resultados esperados. Porém, o controle interno não é capaz de evitar julgamentos errôneos, decisões equivocadas, ou ainda, eventos externos. Nessa perspectiva, um programa de *compliance* assume a função de assegurar o fortalecimento e o funcionamento do controle interno para diminuir os riscos de acordo com a complexidade dos negócios, mas também disseminar a cultura de controles para assegurar o cumprimento de leis e regulamentos introduzidos. (MELO, 2017).

A ausência de controles internos ou a execução de processos errôneos comprometem o alcance dos objetivos da empresa, definindo a existência de riscos corporativos. Em sua maioria, os riscos possuem relação com os procedimentos operacionais, de conformidade com a legislação e com a estratégia da empresa. (OLIVEIRA; LINHARES, 2007).

Assi (2017) complementa indicado que os controles internos compreendem todas as políticas adotadas pelas empresas com intuito de mitigar riscos e melhorar processos e, desta forma, assim como a função de *compliance*, os controles internos se encontram em um mesmo contexto de monitoramento de políticas e de processos organizacionais, convergindo em muitos aspectos, complementarmente.

2.2 COMPLIANCE

2.2.1 Histórico do *Compliance*

A temática de *compliance* embora conhecida dos profissionais que atuam com conformidade, controles internos e auditoria, ganhou destaque nos últimos anos, consequência dos grandes escândalos que, no Brasil e no mundo, envolvem a prática de corrupção e lavagem de dinheiro. (ASSI, 2018).

As primeiras noções de *compliance* tiveram origem em 1913, quando os Estados Unidos criaram o *Federal Reserve*, o Banco Central norte-americano com o objetivo de construir um sistema financeiro mais flexível, seguro e estável, na busca pela segurança, que estaria intimamente ligada à adoção de práticas de *compliance*. (TRAPP, 2015).

Na década de 1960, por muitos, chamada de “a era do *compliance*”, pois a norte-americana SEC - *Securities and Exchange Commission*, Comissão de Valores Mobiliários americana, iniciou uma campanha para pressionar as empresas norte-americanas a contratar *Chief Compliance Officers*, a fim de criar procedimentos internos de controles, treinar funcionários e monitorar o cumprimento de regras internas, com o objetivo de auxiliar a efetiva supervisão da área de negócios. (RIBEIRO; DINIZ, 2015).

No contexto brasileiro, o conceito de *compliance* foi disseminado a partir da década de 1990, quando ocorreu a abertura comercial do país ao mundo, em um contexto internacional com a necessidade de desenvolvimento de políticas para atender aos padrões de transparência e de conformidade no mercado financeiro mundial, através do acordo de Basileia. (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012).

Em 1998 foi publicada pelo Congresso Nacional a Lei nº 9.613/98, dispendo sobre os crimes de lavagem de dinheiro e ocultação de bens, a prevenção da utilização do Sistema Financeiro Nacional para atos ilícitos. Em 2002 edita-se nos Estados Unidos a lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) com foco principal na prevenção de fraudes e na criação de um sistema de controles internos visando garantir mecanismos de auditoria e segurança, contemplando a implantação de comitês para supervisionar as atividades e operações da empresa, reduzir riscos, prevenir fraudes, possibilitando dessa forma uma gestão transparente. (DALLA PORTA, 2011). Na seção 406, da SOX, por exemplo, está prevista a adoção, por parte das empresas, de um código de ética e ainda recomenda que as normas expressas no código de ética sejam razoavelmente necessárias para promover, principalmente: conduta honesta e ética, incluindo o tratamento ético dos conflitos de interesses reais ou aparentes, entre relações

pessoais e profissionais; e o cumprimento das regras e regulamentos governamentais. (AZEVEDO et al., 2014).

Como outros estimuladores das práticas de *compliance* no Brasil podem ser citados o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), criado pela Bolsa de Valores brasileira em 2005, e o Código de Boas Práticas de Governança Corporativa, publicado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) em 2005, em sua primeira versão. Em ambos os casos, busca-se estimular as empresas a adotarem práticas consideradas sustentáveis ou de boa governança, entre elas códigos de conduta e canais de denúncia. (LEONEL; SAMPAIO, 2018).

Em 2013, foi promulgada a Lei 12.846, também chamada de Lei Anticorrupção, que entrou em vigor no início de 2014 e trouxe, dentre as suas inovações, a figura do *compliance* como potencial mitigador das penalidades eventualmente sofridas pelas pessoas jurídicas envolvidas na prática dos atos ilícitos ali elencados. (SILVA; COVAC, 2015).

O surgimento de compensações para as empresas que adotassem tais práticas, através de atenuações de eventuais sanções relacionadas a desvios de conduta das empresas ou de seus administradores transformaram praticamente em lei os incentivos para que as empresas tomassem medidas a fim de preservar a integridade em suas condutas, através da construção de programas de *compliance*. Assim, os códigos de conduta passaram a ser encarados como uma ferramenta importante para assegurar que os valores das empresas fossem adequadamente divulgados aos funcionários e demais interessados e também passassem a ser monitorados. (SILVA; GOMES, 2008).

Segundo Alencar (2016), após a edição da Lei Anticorrupção tem-se percebido um aumento significativo da demanda das empresas por orientação sobre como implementar programas de *compliance*. O autor acrescenta que além de prevenir a corrupção, as empresas precisam ser capazes de detectar rapidamente um ato ilícito, e caso venha a acontecer, deve haver mecanismos eficazes de punição aos responsáveis pelas infrações.

Para apresentar o cenário das empresas brasileiras em relação ao *compliance*, a KPMG (2015) realizou uma pesquisa com, aproximadamente, 250 empresas para entender seu nível de maturidade em relação a este tema. As principais fragilidades destacadas pelos respondentes foram o recebimento de doações, patrocínios, brindes e despesas com viagens; o conflito de interesses e acesso a informações privilegiadas; relacionamento com agentes

públicos; e ética e conduta para os parceiros de negócios, clientes e fornecedores — o que mostra uma grande preocupação das organizações em ter regulamentações internas para manter a conformidade. Porém, apesar dessas preocupações, apenas 58% das empresas afirmaram possuir algum mecanismo de gestão de riscos de *compliance*, enquanto 42% afirmaram desconhecê-los, sugerindo assim, que este tema ainda possui grande campo de evolução.

2.2.2 *Compliance e Governança Corporativa*

O sistema de Governança Corporativa é implementado com o objetivo de assegurar a continuidade das organizações pela manutenção de um bom relacionamento com as partes interessadas e as mesmas são responsáveis por suas atividades e pela maneira como as desempenham, comprometendo-se a implementá-las corretamente e de forma transparente. Assim, as empresas por meio de seus gestores, permitem às partes interessadas formar uma opinião quanto à qualidade dos controles internos estabelecidos, ao processo de tomada de decisão e responsabilidades, amparadas pela fiscalização e à integridade dos gestores. (VAASSEN et al., 2013).

Segundo a Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2002, p. 01), “governança corporativa é o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia”. A adoção de boas práticas de governança procura solucionar o conflito existente entre o principal e o agente, como forma de proteger os interesses dos acionistas por meio de mecanismos que garantam o comportamento dos gestores alinhado com a necessidade dos acionistas.

Assim, a governança corporativa se relaciona à existência de mecanismos específicos de controle que transmitam segurança aos interessados no resultado da organização sendo uma forma de esforço contínuo em alinhar os objetivos da alta administração aos interesses dos acionistas ou proprietários, por meio da adoção de práticas mais eficazes de monitoramento.

Andrade e Rosseti (2012) adicionam que, partindo de um modelo de gestão que define sua abrangência, a governança corporativa é um conjunto de valores, princípios, propósitos, papéis, regras e processos que rege o sistema de poder e os mecanismos de gestão das empresas. Esses autores afirmam que as boas práticas de governança se guiam por valores

referentes, basicamente, a necessidade de cumprimento de normas (*compliance*), prestação de contas (*accountability*), transparência (*disclosure*) e senso de justiça (*fairness*).

Moura (2013, p. 70) ressalta que “a agenda da governança corporativa trouxe à tona a questão da gestão de risco e a necessidade de possuir controles internos que minimizem os riscos”. Dessa forma, o controle interno torna-se parte integrante do gerenciamento de riscos, além de ser uma das ferramentas de gestão corporativa. (COSO, 2007).

Neste sentido, a fim de se estabelecer critérios de governança existem alguns mecanismos como: Conselho de administração - principal órgão decisório das empresas e seus membros tem o dever de lealdade e de proteção perante todos os acionistas; Conselho fiscal - fiscaliza as ações dos gestores da organização, se estão de acordo com as normas estabelecidas pelos critérios de governança; Comitê de auditoria - apoia o conselho fiscal, identificando possíveis ações não conformes dos gestores nos diversos níveis estratégicos da organização; Participação direta dos proprietários ou acionistas nas tomadas de decisões - quando uma empresa é do tipo de capital aberto, estas ações são votadas em assembleias extraordinárias ou ordinárias; Código de conduta ou de ética; Utilização de padrões internacionais nas demonstrações financeiras (IFRS) - reforço das premissas e governança: *Accountability, compliance, disclosure e fairness*; Política de Incentivos gerenciais; Sistema de controle interno e Monitoramento das ações pela empresa proprietária. (ANDRADE; ROSSETTI, 2012).

Conforme Silva (2006, p. 78) o objetivo principal do Código de Melhores Práticas de Governança Corporativa é “dizer os caminhos para todos os tipos de empresas, sejam sociedades por ações de capital aberto e fechado, limitadas ou civis, visando melhorar seu desempenho e facilitar o acesso ao capital”. As linhas mestras do código ou, também, os pilares da governança corporativa, segundo o IBGC (2015), são: a transparência, a equidade, a responsabilidade corporativa e a *accountability*. A adequada transparência gera um clima de confiança, assim as ações gerenciais ficam descortinadas à visão dos proprietários e demais partes interessadas. Já a equidade (*fairness*) se caracteriza pelo tratamento justo de todos os sócios e demais partes interessadas. Quanto à prestação de contas, *accountability*, o IBGC (2015, p. 19) salienta que “os agentes de governança devem prestar contas de sua atuação, assumindo integralmente as consequências de seus atos e omissões”.

Conforme Leite (2015), para se obter uma boa Governança Corporativa é necessário disseminar em cada membro da organização e pessoas relacionadas, o conceito e o dever de estar em cumprimento com as normas internas, leis e regulamentos a que a organização está

submetida, ou seja, estar em *compliance*. A prevenção e administração dos riscos da atividade de uma organização, através da adoção de regras de *compliance* e da governança corporativa são ferramentas de controle interno da gestão dos negócios.

Na visão de Xavier (2015, p. 48), “os programas de *compliance* anticorrupção têm o poder de, além de estimular um ambiente de negócios pautado por princípios éticos, melhorar a governança corporativa das empresas, tornando-as mais atrativas aos investimentos”.

Por fim, o *compliance* caracteriza-se como um dos principais pilares de apoio à governança corporativa e a sua aplicação revela o comprometimento da organização em firmar seu negócio com bases sólidas, éticas e sustentáveis, contribuindo para aumentar o seu valor e assegurar a sua continuidade e conformidade legal que são princípios de governança.

2.2.3 Compliance – conceitos e funções

Compliance não significa apenas o cumprimento de regras formais e informais, sendo o seu alcance bem mais amplo. Candeloro, Rizzo e Pinho (2012) definem o *compliance* como um conjunto de regras, padrões, procedimentos éticos e legal, que, uma vez definido e implantado, será a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como a atitude dos seus funcionários.

A amplitude do conceito apresentado pelos autores reforça a importância e complexidade que a implantação de um programa de *compliance* carrega, isso porque, deve ser capaz de traduzir o propósito da organização em termos de postura de mercado e configuração que a alta administração espera para instituição.

Silva e Covac (2015, p. 17) acrescentam que a função de *compliance* “[...] funciona como modelo de gestão e de negócio, e, mais do que um fim em si mesmo, é um meio para a organização alcançar os objetivos traçados”. Assi (2013) argumenta que conforme as melhores práticas de mercado, a função de *compliance* é considerada como um estilo de trabalho em que é importante saber realizar as atividades de maneira correta, incentivando que todos cumpram as leis, as políticas e os procedimentos, e desde o alto escalão até as funções menores devem ter consciência do que está sendo realizado.

Segundo o IBGC (2017), a função de *compliance* não é somente responsabilidade exclusiva de um gestor ou área específica, mas sim de todos os agentes de governança da organização, conforme ilustrado na Figura 4.

Ética e de Riscos), todos visando melhorar o fluxo de informações e permitir a efetiva supervisão e fiscalização dos Conselhos.

A Função de *Compliance* tem grande valor na proteção e no aperfeiçoamento das informações. Segundo Manzi (2008), o *compliance* obtém algumas funções nas instituições, tais como: a) conformidade com leis, normas e políticas internas; b) adequação das normas externas com as normas internas; c) participação na aprovação de novos produtos ou processos; d) atuação junto às áreas de negócio – consultivo; e) reporte dos riscos de *compliance* para alta administração; f) disseminação de altos padrões éticos; e g) fortalecimento da cultura de controles internos.

Conforme Coimbra e Manzi (2010), há um custo para as organizações quando não estão em *compliance*: a) danos à reputação da organização, dos seus funcionários e perda de valor da marca; b) má alocação de recurso e redução da eficiência e da inovação; c) cassação da licença de operação; d) sanções administrativas, pecuniárias e dependendo do caso, criminais às organizações e aos indivíduos; e e) custos secundários e não previstos (exemplo: advogados, tempo da alta gerência, entre outros).

2.2.4 Programas de *Compliance*

Assi (2013) destaca que um programa de *compliance* possui diversos aspectos variáveis de acordo com a realidade da empresa, de sorte que as práticas adotadas também sofrem variações. Por outro lado, há práticas comuns a todos os programas, que possuem real utilidade em todas as empresas. Segundo o autor, dentre as práticas genéricas, destacam-se: (i) a criação (divulgação e fiscalização) de um Código de Ética, (ii) a criação de um Canal de Denúncias (o qual deve ser estimulado e deve garantir o sigilo e o anonimato dos denunciadores e denunciados), (iii) a publicização do programa dentro da empresa e entre os funcionários através de cartazes, quadros, panfletos e informativos, (iv) a realização de *workshops* periódicos sobre temas relacionados ao *compliance*, com o objetivo de ampliar o conhecimento de todos os membros da empresa acerca do assunto.

Em complemento, destaca-se o guia do Programa de Integridade para Empresas Privadas da Controladoria-Geral da União (CGU). Trata-se de um material que estabelece orientações para a construção de um programa de ética e integridade dentro da realidade das empresas nacionais, considerando suas características e riscos da área de negócios (CGU, 2015). São cinco os pilares do Programa de Integridade recomendados pela CGU: (1)

Comprometimento e apoio da alta direção; (2) Instância responsável pelo programa; (3) Análise de perfil e risco; (4) Regras e instrumentos – padrões de ética e conduta, regras, políticas, procedimentos, comunicação e treinamento, canais de denúncia, medidas disciplinares e ações de remediação; e (5) Estratégias de monitoramento contínuo. As recomendações trazidas pela CGU na Prevenção e Combate à Corrupção se aproximam às principais referências internacionais sobre o assunto, bem como às exigências da Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

O programa de integridade está definido no Decreto 8.420, de março de 2015 como:

(...) o conjunto de mecanismos e procedimentos internos, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades, a aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes que detectem e mitiguem os desvios, fraudes, irregularidades e atos ilícitos praticados contra a administração pública, nacional ou estrangeira. (BRASIL, 2015, [s.p.]).

O decreto ainda estabelece dezesseis parâmetros de avaliação de programas de integridade:

- I - Comprometimento da alta direção da pessoa jurídica, incluídos os conselhos, evidenciado pelo apoio visível e inequívoco ao programa;
- II - Padrões de conduta, código de ética, políticas e procedimentos de integridade, aplicáveis a todos os empregados e administradores, independentemente de cargo ou função exercidos;
- III - Padrões de conduta, código de ética e políticas de integridade estendidas, quando necessário, a terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;
- IV - Treinamentos periódicos sobre o programa de integridade;
- V - Análise periódica de riscos para realizar adaptações necessárias ao programa de integridade;
- VI - Registros contábeis que reflitam de forma completa e precisa as transações da pessoa jurídica;
- VII - Controles internos que assegurem a pronta elaboração e confiabilidade de relatórios e demonstrações financeiros da pessoa jurídica;
- VIII - Procedimentos específicos para prevenir fraudes e ilícitos no âmbito de processos licitatórios, na execução de contratos administrativos ou em qualquer interação com o setor público, ainda que intermediada por terceiros, tal como pagamento de tributos, sujeição a fiscalizações, ou obtenção de autorizações, licenças, permissões e certidões;
- IX - Independência, estrutura e autoridade da instância interna responsável pela aplicação do programa de integridade e fiscalização de seu cumprimento;
- X - Canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciante de boa-fé;
- XI - Medidas disciplinares em caso de violação do programa de integridade;
- XII - Procedimentos que assegurem a pronta interrupção de irregularidades ou infrações detectadas e a tempestiva remediação dos danos gerados;
- XIII - Diligências apropriadas para contratação e, conforme o caso, supervisão, de terceiros, tais como, fornecedores, prestadores de serviço, agentes intermediários e associados;

XIV - Verificação, durante os processos de fusões, aquisições e reestruturações societárias, do cometimento de irregularidades ou ilícitos ou da existência de vulnerabilidades nas pessoas jurídicas envolvidas;

XV - Monitoramento contínuo do programa de integridade visando seu aperfeiçoamento na prevenção, detecção e combate à ocorrência dos atos lesivos previstos no Art. 5º da Lei nº 12.846, de 2013; e

XVI - Transparência da pessoa jurídica quanto a doações para candidatos e partidos políticos. (BRASIL, 2015, [s.p.]).

Neste sentido, Giovanini (2014) afirma que é possível, com base na verificação de referenciais, descrever um procedimento base para implementar os programas de *compliance*, agrupado em cinco elementos centrais: (1) suporte da administração e liderança; (2) mapeamento e análise de riscos; (3) políticas, controles e procedimentos; (4) comunicação e treinamento; (5) monitoramento, auditoria e remediação. Contudo o autor complementa que esses elementos podem se desdobrar em diferentes componentes, dependendo do porte da empresa, complexidade e quantidade de atividades. Reitera-se, nessa perspectiva, que não há fórmula padrão para a implementação de um programa de *compliance* e, portanto, qualquer que seja a recomendação, se faz necessária a customização para adequá-las as necessidades da empresa.

Xavier (2015) estudou as referências internacionais sobre os programas de *compliance*, a fim de extrair os seus principais elementos, quais sejam, o *US Sentencing Guidelines*, o *Resource Guide to the US Foreign Corrupt Practices Act*, o *Good Practices on Internal Controls, Ethics and Compliance da OCDE*, o *Six Principles to Prevent Bribery (UK Bribery Act)*, o *Business Principles for Countering Bribery*; Instituição de um Programa de Integridade e Combate à Corrupção da CGU e concluiu que os elementos comuns que mais aparecem são: (i) comprometimento/engajamento da alta administração; (ii) avaliação dos riscos; (iii) política corporativa (criação de um código de ética); (iv) comunicação e treinamento contínuo; (v) canal de denúncia e controles internos (vi) auditoria em terceiros (*due diligence*); e (vii) revisão periódica.

Corroborando o estudo das referências internacionais, o Ministério de Justiça britânico dispõe de um Guia do *Bribery Act*, no qual elenca seis princípios que devem orientar a aplicação da legislação, que muito se assemelham aos elementos essenciais dos programas de *compliance*: (1) adoção de procedimentos de acordo com o tamanho da empresa, com a natureza do serviço prestado e com a complexidade da estrutura organizacional; (2) comprometimento do alto escalão da empresa, compreendidos os diretores, o conselho de administração e, inclusive, os proprietários da companhia, no sentido de promover uma

cultura anticorrupção dentro da empresa; (3) análise de riscos, internos e externos, de acordo com as características particulares da empresa; (4) procedimentos de *due diligence*, em relação aos indivíduos/empresas que executam ou irão executar serviços em nome da organização; (5) comunicação interna e externa (incluindo treinamento) sobre as políticas anticorrupção adotadas pela empresa; e (6) monitoramento e revisão dos mecanismos de controle interno. (UNITED KINGDOM, 2011).

Segundo Troklus e Vacca (2013), um programa de *compliance* deve ser estruturado em sete elementos, são eles: 1) políticas e procedimentos; 2) estrutura; 3) educação e treinamento; 4) monitoramento e auditoria; 5) resposta e prevenção; 6) reporte e investigação; e 7) aplicação e disciplina, conforme demonstrado na **Figura 5:**

Figura 5 – Elementos do programa de *Compliance*



Fonte: Adaptado de Troklus e Vacca (2013).

Quanto aos elementos apresentados na **Figura 5**, destaca-se:

1. Políticas e procedimentos: são os instrumentos necessários ao programa de *compliance* construídos pela organização, para estabelecer os parâmetros que conceituam os temas tratados e estabelecem os aspectos básicos, as prevenções e os cuidados necessários na condução dos diversos temas e deverão incluir os procedimentos anticorrupção; as regras sobre brindes e presentes; doações; viagens, entretenimento e refeição; contratação e utilização de terceiros; dentre outros aspectos.
2. Estrutura: trata da organização e da implantação da própria estrutura física e pessoal necessária à condução do programa como um todo e dos respectivos temas de atuação. Estabelece também a localização da função de *compliance* e o seu

reporte, ou seja, a quem deve se manifestar e de quem receber orientações. Idealmente, a estrutura de *compliance* deve estar ligada aos mais altos níveis da organização, seja ao Conselho de Administração, seja ao seu executivo principal.

3. Educação e treinamento: tratam da comunicação do programa de *compliance*, de forma a buscar a sua ampla divulgação e o comprometimento por parte de todos os públicos que interagem com a instituição, sejam internos (totalmente) ou externos (parcialmente).
4. Monitoramento e auditoria: tratam do acompanhamento do programa de *compliance*, estabelecendo quais as estruturas necessárias para o controle da implementação e da efetivação do referido programa, no dia-a-dia da organização. Como determinam Candeloro, Rizzo e Pinho (2015) a sistemática de monitoramento deve ser iniciada com a identificação do arcabouço regulatório aplicável aos negócios da organização e a análise dos riscos a que estão sujeitos.
5. Resposta e prevenção: questões decorrentes da aplicação do programa de *compliance* e ações corretivas no sentido da mitigação de novas ocorrências de não conformidades.
6. Reporte e investigação: referem-se ao tratamento de situações específicas relatadas por envolvidos no programa de *compliance*; questões pontuais, identificadas a partir do relato de agentes, são investigadas e tratadas.
7. Aplicação e disciplina: tratam da implementação efetiva do programa de *compliance*, traduzindo o mesmo na prática da organização, cuidando para que todos os envolvidos atuem corretamente e propaguem a cultura relativa. (TROKLUS; VACCA, 2013).

De forma similar, o estudo de Schramm (2018) destaca que a implantação de um programa de *compliance* segue as seguintes etapas: (1) análise de riscos e levantamento dos procedimentos internos em funcionamento; (2) elaboração de Código de Conduta ou de Ética; (3) definição de políticas e controles internos destinado a mitigar os riscos apurados na primeira etapa; (4) constituição de uma instância responsável pelo programa; (5) criação de um canal de denúncia; e (6) apresentação do Código de Conduta e dos citados procedimentos aos colaboradores e parceiros da empresa, por meio de treinamento; e (7) monitoramento continuado e eventuais revisões, tanto das diretrizes estabelecidas, quanto dos resultados

obtidos, podendo evidenciar a necessidade de reforço da importância do programa de *compliance* e a intensificação dos treinamentos aos colaboradores.

Dessa forma, considerando os elementos e conceitos utilizados pelos autores supracitados, os pilares do programa de integridade são interativos, devendo ser entendidos como uma estrutura orgânica que somente funcionará caso exista coerência, concatenação e conexão entre eles. Além disso, Maeda (2013, p. 191) pondera não existir fórmula única para um programa de *compliance*, sendo fundamental que seja desenvolvido e adaptado de forma a endereçar apropriada e proporcionalmente “o nível de risco e as peculiaridades de cada ramo de atividades e de cada jurisdição em que a empresa opera, bem como outros fatores únicos de cada organização”.

Para a implantação de uma política de *compliance*, a empresa deverá inicialmente elaborar um programa com base na sua realidade, cultura, atividade, campo de atuação e local de operação. Principalmente, mediante o estabelecimento de políticas, a elaboração de um código de ética, a criação de comitê específico, o treinamento constante e a disseminação da cultura, o monitoramento de risco de *compliance*, a revisão periódica, incentivos, bem como a criação de canal confidencial para recebimento de denúncias, com a consequente investigação e imposição de penalidades em razão de eventual descumprimento da conduta desejada. (COIMBRA; MANZI, 2010).

Na concepção de Manzi (2008), os principais desafios para a implantação do programa de *compliance* são: monitoramento eficiente baseado em riscos de *compliance*; trabalho com ênfase na gestão integrada de riscos da instituição; necessidade de sistemas de apoio à função de *compliance*; e desenvolvimento de um trabalho mais próximo da área de negócios.

Acerca da importância do programa de *compliance*, cabe destacar, que se devidamente elaborado e aplicado, o programa é capaz de garantir a minimização dos riscos de desvios de conduta a que qualquer empresa se encontra exposta. Assim, um programa eficaz significa a conformidade dos funcionários com os mais diversos conjuntos normativos, o que afeta positivamente, bem como influencia a evolução da produtividade e, conseqüentemente, contribui para o crescimento econômico-financeiro da empresa. (TRAPP, 2015).

Caneloro, Rizzo e Pinho (2015) ressaltam que o programa de *compliance* deve ter como base a preservação da reputação da instituição, ser sustentável e levar em conta as prioridades em termos do gerenciamento dos riscos inerentes ao negócio. Deve ainda, segundo os autores, considerar os riscos de não conformidades com as leis e os regulamentos,

bem como o tamanho da instituição, a capilaridade e a conformação de sua estrutura, determinando o tipo de programa de *compliance* que trará os melhores resultados.

O *compliance* apresenta-se, dessa maneira, como mecanismo viabilizador do cumprimento de normas. A depender do ambiente em que a organização se encontra e das possíveis sanções em que, na eventualidade de descumprimento das normas, ela pode incorrer, o *compliance* não é uma opção, mas uma condição de sobrevivência. (FAVORETO; BANNWART JR.; NOGUEIRA, 2018).

No entanto, cabe salientar que uma das características de um programa de *compliance* bem-sucedido é o chamado *top down*, ou seja, as práticas de *compliance* devem necessariamente ser iniciadas pelo mais alto escalão da empresa. Isto porque o fio condutor do programa é baseado no compromisso de todos os membros da empresa, sem exceção, em estabelecer, um ambiente de mais perfeita conformidade, de forma que o exemplo do corpo diretivo é crucial para o estímulo dos demais membros e para a legitimação da aplicação do programa. (RIBEIRO; DINIZ, 2015).

Os principais benefícios oferecidos pelo programa de *compliance* são: os ganhos de credibilidade por parte dos clientes, investidores, fornecedores e outros; ferramenta fundamental para as empresas que buscam mercados externos; elevação da eficiência e da qualidade dos produtos fabricados e/ou serviços prestados; melhoria nos níveis de Governança Corporativa; oferecimento de prevenção, pois muitas empresas só implantam a função de *compliance* após terem recebido algum tipo de punição por desvio, postura onerosa para o caixa da empresa e etc. (WANDERER, 2017).

Uma vez efetivamente implantada uma política de *compliance*, a empresa tende a obter mais confiança dos investidores e maior credibilidade no mercado. Assim, ampliam-se as condições para que se alcancem altos níveis de cooperação interna e externa, com o conseqüente aumento de lucro, mas sempre de forma sustentável, trazendo benefícios à organização, aos seus empregados e à sociedade. (CANDELORO; RIZZO; PINHO, 2012).

Faz-se necessário destacar que os programas de *compliance* têm função importante no âmbito da governança corporativa. Porém, a melhor forma de julgar o comportamento e a cultura da empresa é por meio de análise específica de medidas, políticas, ações, e não apenas por meio de uma checagem dos programas de *compliance*. Assim, a lei não deveria questionar se a empresa adotou um rígido *framework* prescrito e, sim, questionar se as suas ações são suficientes para impedir a corrupção. Por enquanto, programas de *compliance* vêm sendo

percebidos pelas empresas como um “seguro barato” contra uma possível penalidade. As corporações simplesmente adotam o modelo de *compliance* “*check the box*”, esquecendo-se de buscar a essência, a razão de existir dos programas, ou seja, um modelo cujo fundamento é o desenvolvimento de uma cultura organizacional baseada em valores éticos. (XAVIER, 2015).

A importância da cultura de *compliance* e o “tom” na alta e média gerência contribuem no processo de implementação e manutenção de um efetivo programa de *compliance*, além de ajudar as empresas a minimizar situações de desvio de conduta e reduzir o impacto dos eventuais problemas de *compliance*. (KPMG, 2015).

Por fim, cabe salientar que o tema exige uma visão holística, uma forte integração entre a estratégia corporativa e a tomada de decisão. O aprimoramento das práticas de *compliance* – e de governança corporativa como um todo – ganha mais relevância à medida que o mercado e a sociedade valorizam organizações comprometidas com a integridade, levando a uma vantagem competitiva diante dos concorrentes e a critérios diferenciados na obtenção de investimentos, créditos ou financiamentos. É importante que cada organização faça sua autoanálise e conheça suas necessidades e especificidades para definir o sistema de *compliance* que mais se adeque à sua realidade.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para desenvolver uma matriz que reunirá as diretrizes preponderantes ao desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo desenvolveu-se uma pesquisa de natureza qualitativa e a estratégia empregada foi um estudo de caso. Definiu-se pelo método de estudo caso por sua adequação em investigar fenômenos sociais, permitindo ao investigador a retenção de características holísticas e significativas da realidade. (YIN, 2005).

Segundo Yin (2005), o uso do estudo de caso é adequado quando se pretende investigar o como e o porquê de um conjunto de eventos contemporâneos. O autor destaca que o estudo de caso é uma investigação empírica que permite o estudo de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

A finalidade de um estudo de caso é conhecer uma entidade/empresa e compreender em profundidade o “como” e os “porquês” da ocorrência de certos fenômenos, evidenciando sua identidade e suas características próprias, nos aspectos que interessam ao pesquisador (YIN, 2005). Modell (2005) afirma que o estudo de caso possibilita uma compreensão contextual mais holística e mais abrangente de resultados.

Para realização desta dissertação, foi desenvolvido um protocolo de estudo de caso (Apêndice A). Segundo Yin (2005) o protocolo é essencial para garantir a confiabilidade da pesquisa e serve de orientação ao pesquisador na coleta de dados. O protocolo do estudo de caso foi utilizado juntamente com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido –TCLE (Apêndice B), que buscou esclarecer o objetivo do estudo, seus procedimentos e a participação da empresa, buscando-se preservar a confidencialidade dos respondentes.

3.1 CONSTRUCTO DA PESQUISA

A pesquisa investiga três categorias conforme segue: (i) Sistema de Controle Gerencial; (ii) Controles internos; e (iii) *Compliance*. O Quadro 2 demonstra o constructo da pesquisa e detalha as categorias e subcategorias de análise exploradas nas entrevistas.

Quadro 2 – Constructo da pesquisa

| OBJETIVOS | CATEGORIAS | SUBCATEGORIAS | AUTORES |
|--|-------------------------------------|---|---|
| a) Verificar os instrumentos de controle gerencial, controles internos e políticas dessa natureza existentes na Refinaria | Sistema de Controle Gerencial (SCG) | <ul style="list-style-type: none"> • Sistema de crenças; • Sistema de limites ou restrições; • Sistema de controle diagnóstico; • Sistema de controle interativo; e • Tensão Dinâmica. | Simons (1995) Widener (2007) Oro (2015) |
| | Controles internos | <ul style="list-style-type: none"> • Instrumentos; • Risco do negócio; • Alinhamento estratégico; e • Reconhecimento. | Caneloro, Rizzo e Pinho (2015) COSO (2013) |
| b) Identificar a visão da alta administração da Refinaria e os objetivos esperados com relação a implantação do <i>compliance</i> c) Criar uma matriz de diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa de <i>compliance</i> em uma refinaria de petróleo | <i>Compliance</i> | <ul style="list-style-type: none"> • Governança Corporativa; • Diretrizes e elementos do programa de <i>compliance</i>; • Implantação do programa | Troklus; Vacca, (2013) Schramm (2018) CGU (2015) IBGC (2017) |

Fonte: Elaborado com base em Simons (1995); Widener (2007); Oro (2015); Caneloro, Rizzo e Pinho (2015); COSO (2013); Troklus; Vacca, (2013); Schramm (2018); CGU (2015); IBGC (2017).

A partir do Quadro 2 observa-se o constructo com as três categorias, suas subcategorias definidas e a relação com os objetivos da pesquisa.

3.2 COLETA DE DADOS

Para operacionalização da investigação, foram utilizadas as seguintes estratégias: entrevistas, análise documental e observação direta e/ou participante. O Quadro 3 demonstra as definições constitutiva e operacional das subcategorias e o método de coleta aplicado.

Quadro 3 – Definições constitutiva e operacional das subcategorias

| Fatores | Definição Constitutiva | Definição Operacional | Coleta de dados |
|--|---|--|--------------------------------------|
| Sistemas de crenças e limites/restrições | <ol style="list-style-type: none"> 1. Valores, visão, missão 2. Código de ética e | <ol style="list-style-type: none"> 1. Existência e divulgação | Roteiro de entrevistas, documentos e |

| | | | |
|---|---|---|--|
| | <p>conduta, limites e regras</p> <p>3. Demais sistemas (procedimentos, manuais)</p> | <p>2. Existência, divulgação e monitoração</p> <p>3. Existência e divulgação</p> | observação. |
| Sistemas de controles diagnósticos e interativos | <p>1. Indicadores de desempenho, planos de ação e metas</p> <p>2. Planejamento estratégico</p> <p>3. Estímulo e iniciativa dos funcionários</p> | <p>1. Relatórios utilizados; participação nas reuniões entre superiores e pares.</p> <p>2. Divulgação e níveis do planejamento</p> <p>3. Estimular os funcionários a participar com ideias e soluções</p> | Roteiro de entrevistas, documentos e observação. |
| Tensão dinâmica | <p>1. Interação entre as áreas</p> <p>2. Flexibilidade e adaptação da organização</p> | <p>1. Dinâmica de interação</p> <p>2. Adaptabilidade as mudanças e dos SCG</p> | Roteiro de entrevistas e observação. |
| Instrumentos | <p>1. Controles internos</p> | <p>1. Existência, estruturação e monitoramento</p> | Roteiro de entrevistas, documentos e observação. |
| Risco do negócio | <p>1. Controle dos riscos existentes</p> | <p>1. Existência e monitoração</p> | Roteiro de entrevistas, documentos e observação. |
| Alinhamento estratégico | <p>1. Alinhamento dos controles aos objetivos da empresa</p> | <p>1. Existência e monitoração</p> | Roteiro de entrevistas, documentos e observação. |
| Reconhecimento | <p>1. Importância dos controles e sua função</p> | <p>1. Existência e monitoração</p> | Roteiro de entrevistas e observação. |
| Governança Corporativa | <p>1. <i>Compliance</i> como pilar de Governança</p> <p>2. Apoio ao Conselho de Administração</p> | <p>1. Entendimento dos gestores</p> | Roteiro de entrevistas |
| Diretrizes e elementos do programa de <i>compliance</i> | <p>1. Engajamento da alta administração</p> <p>2. Instância responsável</p> <p>3. Análise de risco</p> <p>4. Políticas e instrumentos</p> <p>5. Canal de denúncia</p> <p>6. Monitoramento</p> | <p>1. Existência e reconhecimento</p> <p>2. Estrutura recomendável</p> <p>3. Existência</p> <p>4. Existência e recomendações</p> <p>5. Existência e divulgação</p> <p>6. Existência</p> | Roteiro de entrevistas, documentos e observação. |
| Implantação do programa | <p>1. Motivação para implantação</p> <p>2. Apoio dos acionistas</p> <p>3. Melhoria no ambiente de controle</p> <p>4. Desafios e barreiras</p> | <p>1. Estímulo a implantação, imposição, reconhecimento</p> <p>2. Percepção e reconhecimento</p> <p>3. Potencial de melhoria</p> <p>4. Existência</p> | Roteiro de entrevistas e observação. |

Fonte: Dados da pesquisa.

O uso de métodos combinados tem como propósito melhorar a qualidade da informação. (YIN, 2005).

3.2.1 Documentos

Martins (2006) afirma que para a condução de um estudo de caso, a realização de pesquisa documental é necessária para o melhor entendimento do caso e também para corroborar evidências coletadas por outros instrumentos e outras fontes, possibilitando a confiabilidade de achados através de triangulações de dados e de resultados.

Primeiramente buscou-se reunir referências acerca do tema *compliance* conforme explorado na revisão de literatura e posteriormente foram consultados os programas de *compliance* divulgados nos sites das empresas do mesmo setor da empresa investigada de forma a auxiliar na construção da matriz de diretrizes para a Refinaria e possibilitar a análise do nível de aderência as práticas de mercado. As empresas foram selecionadas a partir do site da Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis (IBP), sendo elas: Braskem, Chevron Brasil Petróleo Ltda; Companhia Ultragaz S.A; Ipiranga Produtos de Petróleo S.A; Enauta; Petrobras – Petróleo Brasileiro S.A; Raízen Combustíveis; Repsol Sinopec; Shell Brasil Petróleo Ltda e Supergasbras Energia Ltda.

Com relação aos documentos internos da organização, buscou-se identificar sua estrutura, os elementos relevantes de seu modelo de gestão, controles existentes e suas características. Foram analisados o código de ética, as políticas internas, procedimentos de controle interno e relatórios gerenciais. No Apêndice D apresenta-se um resumo dos documentos analisados e do tipo de arquivo disponibilizado à pesquisadora.

3.2.2 Entrevistas

Com relação as entrevistas, optou-se pela entrevista semiestruturada. Ahrens e Chapman (2006) entendem que a entrevista também pode ser vista como uma troca constante de informações, na qual o pesquisador trabalha ativamente para entender os diferentes modos como os entrevistados compreendem a natureza dos Sistemas de Controle Gerencial na sua rotina diária.

O roteiro de entrevista (Apêndice C) contempla questionamentos acerca do SCG, controles internos e *Compliance*. O uso do Sistema de Controle Gerencial foi mapeado com base nas alavancas de Simons (1995), sendo as questões elaboradas a partir da adaptação do roteiro de entrevistas de Oro (2015), a qual analisa, entre outros, o SCG sob a ótica dos sistemas de crenças, restrições, diagnóstico e interativo. Também foram adicionadas questões

de elaboração própria, que abordam a tensão dinâmica e a implantação do programa de *compliance*.

As perguntas que tratam do programa de *compliance* foram elaboradas a partir da literatura de base da investigação (TROKLUS E VACCA, 2013; CGU, 2015; SCHRAMM, 2018). As questões versam sobre conceito, elementos essenciais do programa, visão da alta administração, importância do *compliance* e desafios para implantação.

Por se tratar de uma pesquisa sobre *compliance*, buscou-se desenvolver as entrevistas com os integrantes do comitê de ética da empresa, sendo eles: Diretor Superintendente, Diretor Administrativo Financeiro, Coordenador de Recursos Humanos, Coordenador de Tecnologia da Informação e Coordenador Financeiro; adicionalmente aos integrantes do comitê, o Coordenador de Planejamento, responsável pela Controladoria e elaboração do planejamento estratégico e orçamento da empresa também foi entrevistado.

Yin (2005) menciona que os informantes-chave são fundamentais para o sucesso do estudo de caso, pois “proporcionam ao pesquisador *insights* sobre o assunto e também podem iniciar o acesso às fontes corroborantes ou opostas à evidência”. Desse modo, a escolha dos respondentes se justifica pela responsabilização pela implantação do programa na empresa, ou seja, trata-se do conjunto de gestores que, na ocasião da realização da investigação, estavam fortemente envolvidos com o processo.

A fim de garantir a confiabilidade das informações, as entrevistas foram gravadas, com consentimento dos entrevistados e seus conteúdos transcritos. O Quadro 4 apresenta os gestores, tempo de duração e a data das entrevistas.

Quadro 4 – Gestores entrevistados e tempo de entrevista

| Entrevistados | Tempo | Data |
|---|--------------|-------------|
| Diretor Superintendente | 48 min | 03.09.2019 |
| Diretor Administrativo Financeiro | 52 min | 21.08.2019 |
| Coordenador de Recursos Humanos | 31 min | 30.10.2019 |
| Coordenador de Tecnologia da Informação | 18 min | 30.10.2019 |
| Coordenador Financeiro | 25 min | 18.10.2019 |
| Coordenador de Planejamento | 29 min | 29.10.2019 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base no Quadro 4, percebe-se que foram entrevistados seis gestores da alta direção. As entrevistas totalizaram 3 horas e 23 minutos e todas foram realizadas presencialmente.

3.2.3 Observação direta e participante

Martins (2006) destaca que a observação, ao mesmo tempo que permite a coleta de dados de situações, envolve a percepção sensorial do observador. Serve também como uma das fontes de evidências de um estudo de caso. Geralmente, as observações tendem a ser diretas (YIN, 2005), e “muitos estudos de caso combinam observação com entrevistas”. (SILVERMAN, 2008, p. 27). Assim, as evidências observacionais são importantes para proporcionar informações adicionais sobre tópicos ressaltados pelo estudo (YIN, 2005).

A observação participante é uma modalidade na qual o pesquisador pode assumir uma variedade de funções dentro de um estudo de caso e efetivamente participar dos eventos estudados. Nesta pesquisa, a opção pela técnica de observação participante deu-se em virtude da pesquisadora trabalhar na empresa estudada, o que a torna parte integrante do processo de implantação do programa de *compliance*. Sobre esse envolvimento, cumpre destacar que a pesquisadora trabalha na organização estudada há 10 anos, já tendo trabalhado na área de Planejamento e desde 2013 ocupa o cargo de Coordenadora de Contabilidade, responsável pelas áreas de contabilidade societária, fiscal e de custos.

Dessa forma, pelo fato de a pesquisadora estar inserida no contexto e na rotina da empresa analisada, as observações também se deram ao decorrer do desenvolvimento do trabalho através de participações em reuniões, discussões dos assuntos com a Diretoria e troca de informações com área de *Compliance* dos acionistas da empresa.

3.3 TÉCNICA DE ANÁLISE DOS DADOS

Segundo Yin (2005) a análise das evidências do estudo de caso é um dos menos desenvolvidos e mais difíceis aspectos na realização desse tipo de estudo. Yin (2005) recomenda o uso de uma estratégia geral de análise do estudo de caso como meio de superar essa circunstância.

Buscou-se a triangulação dos dados coletados em documentos públicos, documentos internos, observações e entrevistas, identificando os principais elementos a destacar na análise do trabalho. Silverman (2008, p. 256) menciona que o objetivo da triangulação está na

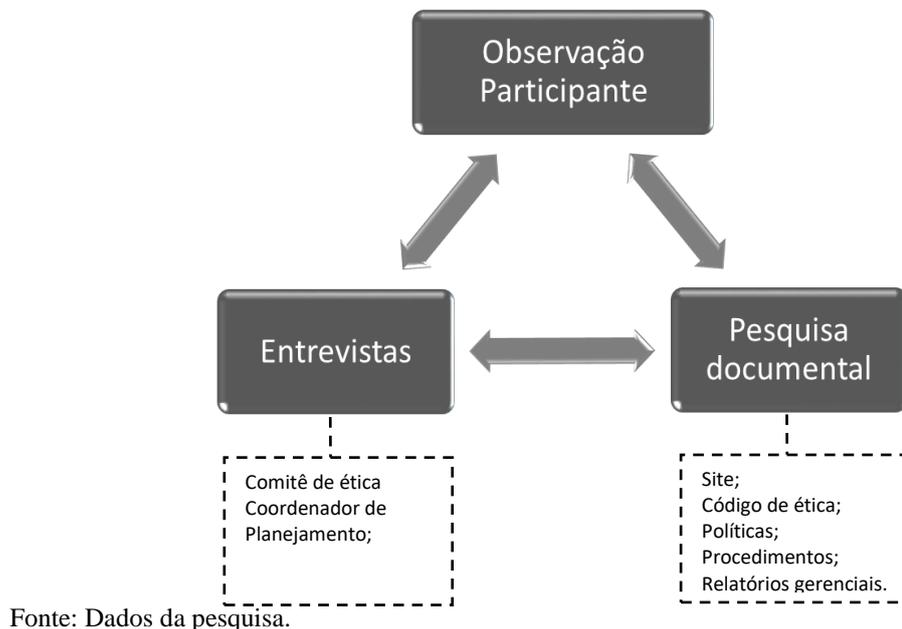
“combinação de muitas teorias, métodos, observação e materiais empíricos para produzir uma representação mais acurada, abrangente e objetiva do objeto do estudo”. Ao se referir sobre a técnica da triangulação, Silva (2006, p. 70) afirma que “essa técnica tem como objetivo essencial a amplitude da descrição, explicação e compreensão de um foco de estudo”.

Para Yin (2005, p. 245) a triangulação é importante porque representa “a convergência de dados coletados de diferentes fontes para determinar a coerência de uma descoberta”. Dessa forma, o rigor das conclusões é reforçado com a técnica da triangulação. Silva (2006, p. 70) afirma, ainda, que “com a triangulação, pode-se dedicar ao problema em potencial da validade do constructo, uma vez que várias fontes de evidências fornecem essencialmente várias avaliações do mesmo fenômeno”.

A validade da pesquisa depende de técnicas utilizadas pelo pesquisador para diminuir ou eliminar erros e aumentar a possibilidade de explicações dos dados. Nesse caso, Yin (2005) sugere a triangulação para aumentar a credibilidade e a confiabilidade da pesquisa.

A Figura 6 ilustra as técnicas utilizadas para triangulação nesta pesquisa:

Figura 6 – Triangulação das técnicas de pesquisa



A triangulação na pesquisa qualitativa está vinculada a questões de qualidade da pesquisa; o principal elo entre elas está na ampliação das atividades do pesquisador, inserindo mais de um método de pesquisa e, com isso, gerando novas evidências complementares ao processo de investigação e análise dos dados. (FLICK, 2009).

Com relação a análise de dados, a técnica utilizada foi a análise de conteúdo. Bardin (1977) define essa técnica como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção das mensagens.

Segundo Bardin (2011, p. 15), a análise de conteúdo compreende “[...] um conjunto de instrumentos de cunho metodológico em constante aperfeiçoamento, que se aplicam a discursos (conteúdos e continentes) extremamente diversificados”. A análise pautou-se nas categorias e subcategorias descritas na seção 3.1.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, são feitas a descrição e a análise dos resultados da pesquisa. Inicialmente, apresenta-se a empresa objeto de estudo. Em seguida, descrevem-se as características do Sistema de Controle Gerencial (SCG) e controles internos da empresa. Após, avalia-se o *compliance* e a Governança Corporativa, o programa de *compliance* e seus elementos essenciais. Por último, apresenta-se a matriz de diretrizes para a Refinaria.

4.1 ORGANIZAÇÃO ESTUDADA

A Refinaria de Petróleo Ipiranga foi inaugurada no dia 07 de setembro de 1937, na cidade do Rio Grande (RS), dando início ao processo de refino de petróleo no país e originando assim as Empresas de Petróleo Ipiranga.

Com a criação, em 1997, de uma nova legislação do petróleo, o país iniciou o processo de abertura de um setor até então fechado à iniciativa privada, desde 1953. Essa mudança assegurou à empresa um período de cinco anos de transição, permitindo a adequação de seus parques fabris às novas condições de mercado. Diante desse novo cenário, a Refinaria, que operou durante 45 anos limitada em sua capacidade produtiva, iniciou uma nova fase em sua história.

A capacidade de produção da Refinaria Ipiranga evoluiu cerca de 30%, tendo processado 12.035 barris por dia durante o ano de 1999. Além do aumento, o perfil de produção foi alterado devido à possibilidade de uso de matérias-primas mais adequadas, com a importação direta de 60% do petróleo consumido a partir do segundo semestre de 1999.

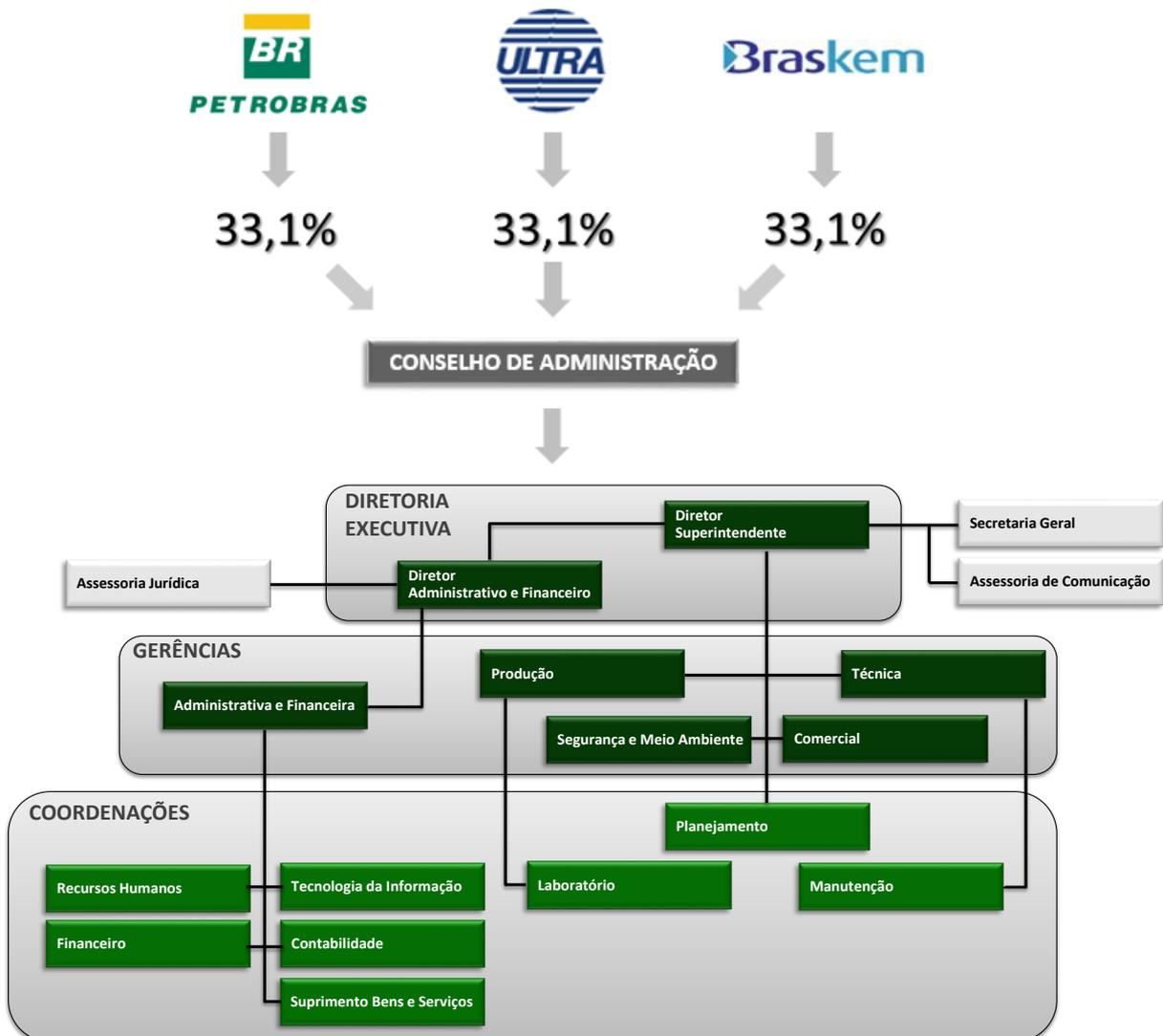
Em 2001 a Refinaria ampliou a sua capacidade para 17 mil barris/dia. Mas a alta do preço internacional do petróleo nos anos de 2003 a 2006 causou significativos prejuízos à atividade de refino. Em março de 2007 o controle acionário das Empresas Petróleo Ipiranga foi vendido. A Refinaria Ipiranga foi adquirida pela Petrobras, Ultrapar e Braskem.

Em 2009 a Refinaria passou a se chamar Refinaria de Petróleo Riograndense S/A (RPR), e foi criada uma nova identidade visual. Neste mesmo ano, a Refinaria operou a plena capacidade, tendo, inclusive, registrado recorde de produção com uma média de 13.858 barris/dia. A RPR é certificada na ISO 14001 desde 2002 e em 2011 foi certificada na ISO 9001 (Qualidade) e OHSAS 18001 (Saúde e Segurança).

No mesmo ano em que completou 80 anos as vendas de derivados em 2017 atingiram recorde histórico, alcançando 1.037 mil m³, 4,8% superior ao ano anterior, reflexo do aumento da produção, das aquisições de correntes intermediárias e produtos e do crescimento da atuação da RPR no mercado da região sul do Brasil (RS, SC e PR). Ainda, obteve reconhecimento da Revista Exame como a melhor empresa do Setor Química e Petroquímica do ranking Maiores e Melhores 2017 e destaque na edição 2017 das 500 Maiores do Sul no ranking da Revista.

A Figura 7 exibe a estrutura societária da Refinaria e o organograma da empresa.

Figura 7 – Estrutura societária e organograma da empresa estudada



Fonte: Dados da pesquisa e www.refinariariograndense.com.br.

O Conselho de Administração é composto por seis membros, sendo dois representantes de cada empresa. A estrutura organizacional da RPR é dividida em Diretoria,

Gerências e Coordenações e o quadro de pessoal é composto de 315 funcionários diretos e cerca de 170 colaboradores indiretos.

4.2 SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL E CONTROLES INTERNOS

Nesta seção, descreve-se o uso dos Sistemas de Controle Gerencial e os controles internos existentes na Refinaria. A análise é guiada pelos objetivos da investigação e categorias elencadas no constructo da pesquisa.

4.2.1 Sistemas de crenças e limites/restrições

Os sistemas de crenças definem, comunicam e reforçam valores da empresa. A RPR possui visão, missão e valores formalmente declarados. Os mesmos foram revisados no último planejamento estratégico realizado em 2018 e estão resumidos no Quadro 5.

Quadro 5 – Valores, Missão e Visão da empresa

| | |
|---------|--|
| Valores | Ética; Competência e comprometimento; Cooperação e respeito entre as pessoas; Segurança operacional; Responsabilidade social e ambiental |
| Visão | Ser a melhor empresa para a solução das necessidades do mercado de combustíveis, solventes e óleos especiais na região onde atua. |
| Missão | Produzir e comercializar combustíveis, solventes, óleos especiais e serviços correlatos, buscando geração de valor para acionistas e sociedade, garantindo a segurança e a proteção ambiental em suas operações. |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os achados indicam que o sistema de crenças da RPR é fortemente disseminado na organização. De acordo com o Diretor Adm. Financeiro:

os valores são totalmente difundidos para os funcionários, tendo algumas dinâmicas para isso, como: reuniões de gestão, conversa com equipes em reuniões trimestrais, ambiente que favorece a divulgação dos valores, além de possuir um sistema de gestão integrada que também auxilia a permanentemente tratar desse assunto.

Na visão do Diretor Superintendente, “os valores foram definidos junto com a visão e a missão e a difusão é feita através de reuniões, site interno, mas principalmente na forma da empresa atuar onde reforça que esses valores não estão somente no papel”. A fala do Coordenador Financeiro reforça um elemento bastante relevante para o programa de *compliance* – ética. De acordo com o entrevistado, ética, competência, comprometimento,

cooperação, respeito, segurança e responsabilidade social e ambiental da empresa são os difusores dos valores da refinaria.

As observações corroboram as declarações das entrevistas; verifica-se que os valores, missão e visão da empresa estão presentes nos materiais impressos distribuídos aos funcionários (cadernos, agenda); no site da empresa; no vídeo e apresentações institucionais e também na TV corporativa. A TV corporativa é uma ferramenta de comunicação utilizada na divulgação de informações diversas e instalada em pontos estratégicos da empresa, como: próximo ao ponto eletrônico; refeitório; sala de controle da produção e terminal de expedição. Além disso, através da participação em reuniões percebe-se a preocupação e ênfase aos valores da organização que norteiam as práticas da empresa.

Os sistemas de limites atuam no estabelecimento de regras de conduta e restringem ações dos colaboradores da companhia. Dentre os instrumentos relevantes do sistema de limites, identificou-se que a RPR faz uso de um Código de Ética no formato impresso, que é divulgado a todos na organização.

O Código de Ética da RPR explicita os princípios éticos que orientam as decisões e a conduta dos colaboradores e da Companhia no desempenho de suas atividades e na relação com os diversos públicos com os quais se relaciona: Sindicatos; Fornecedores; Clientes; Governo e Órgãos regulatórios; Concorrência; Mídia; Comunidade; e Acionistas. O Código de Ética deve servir como bússola individual e coletiva para as atitudes e tomadas de decisão. As situações tratadas no documento não esgotam todas as questões que possam surgir e que exijam decisões éticas, mas apontam os princípios-chaves que representam as políticas e estabelecem as condições de trabalho na Companhia (Código de Ética, DOC 1.5).

O Código de Ética está estruturado com as seguintes informações: a) objetivo; b) aplicabilidade; c) estrutura de gestão; d) canais de comunicação; e) ética empresarial; f) práticas de trabalho: deveres dos colaboradores, conflito de interesse, brindes e presentes, responsabilidade das lideranças; g) cumprimento do código de ética; e h) termo de ciência.

A divulgação do Código de Ética para os funcionários admitidos é realizada na integração. A integração é uma atividade conduzida pelo setor de recursos humanos e com a participação das áreas de segurança, comunicação social, tecnologia da informação e meio ambiente em que entre outros, são apresentados o Código de Ética e um vídeo institucional que divulga a missão, visão e os valores organizacionais, além de regras de segurança e

política de segurança da informação. Todos os funcionários recebem um exemplar do Código de Ética e assinam documento declarando que têm conhecimento do seu conteúdo.

O Diretor Superintendente reforça que *“todos os funcionários que entram na empresa têm acesso ao código de ética onde são explicados os principais pontos”*. Com relação ao seu cumprimento, ele destaca: *“em termos mais micro cada gestor avalia as relações de trabalho e em termos macro temos o comitê de ética no qual qualquer desvio potencial ou vulnerabilidade são tratadas de forma estruturada”*.

No que tange aos demais sistemas de limites, o Diretor Superintendente cita: *“limites de competência para aquisições de matéria-prima, dentro da questão de segurança como regras de ouro e demais limites definidos em procedimentos”*.

O Diretor Adm. Financeiro julga como importantes no aspecto de limites como:

limites estruturados para a Diretoria perante o Conselho de Administração na parte de endividamento, venda de ativos, operações financeiras, compra de petróleo e produtos. A diretoria também definiu alguns limites que as áreas precisam cumprir: aplicação por banco, comitê de crédito para clientes, alçadas de aprovação para pagamentos e compras, entre outros.

Outras evidências empíricas observadas em documentos e reuniões com relação ao sistema de limites: a) cumprimento de normas do código de ética é monitorado e avaliado pelo Comitê de Ética e em caso de descumprimento é passível das penalidades como advertência, suspensão e/ou demissão; b) quando revisado, os funcionários recebem um exemplar do Código de Ética e assinam documento declarando que têm conhecimento do conteúdo; c) demais instrumentos de limites: procedimentos e manuais das áreas; limites de competência de aprovação da Diretoria; alçadas para compras e pagamentos; manual de procedimentos funcionais; além do “Operar Seguro”, um programa com foco na segurança de pessoas e processos com limites e regras de conduta claramente estabelecidos.

Conforme identificado nas entrevistas, observações e nos documentos analisados, os sistemas de crenças e sistemas de limites/restrições são divulgados formalmente na Refinaria e também em diversos fóruns. Os valores, missão e visão que norteiam o sistema de crenças são amplamente divulgados e estão presentes no dia a dia da organização. Os sistemas de limites/restrições exercem a função de orientar funcionários para delimitar regras e normas, principalmente através do instrumento base, ou seja, por meio do código de ética. Esses sistemas auxiliam e influenciam o comportamento dos indivíduos que atuam na organização.

Tais achados são consistentes com a literatura (SIMONS, 1995; WIDENER, 2007; MERCHANT; VAN DER STEDE, 2007).

Desta forma, o estudo fornece evidências empíricas que a utilização dos sistemas de crenças e limites da Refinaria tem como foco manter o equilíbrio organizacional (SIMONS, 1995), através da interação e da complementaridade de ambos os sistemas, corroborando Widener (2007) e Mundy (2010).

4.2.2 Sistemas de controles diagnósticos e interativos

Os principais controles de uso diagnóstico e interativo identificados na organização foram: orçamento anual, indicadores de desempenho sob a perspectiva do *Balanced ScoreCard* (BSC) e planejamento estratégico. Destaca-se também a forte interação para o acompanhamento e discussão dos objetivos através das reuniões semanais entre o grupo gerencial, favorecendo o diálogo e a aprendizagem organizacional.

Sobre indicadores de desempenho, o Diretor Adm. Financeiro reforça que:

a refinaria usa um modelo de mapa estratégico na qual anualmente com base na aprovação junto ao Conselho do plano de negócio e especialmente o orçamento anual nós definimos quais os objetivos e métricas que vão medir esse desempenho para o próximo período. Isso acontece ao final de cada ano para o ano subsequente. As perspectivas desse mapa são a parte de pessoal, processos, clientes e resultados e dentro delas são definidas as métricas e discutidas em reuniões periódicas. As reuniões acontecem com a Diretoria, Gerentes e Coordenadores das áreas para discutir o desempenho da organização e buscar soluções quando as metas não estão sendo atingidas.

O acompanhamento dos indicadores e do orçamento, conforme ressaltado nas entrevistas e observações, tem como objetivo comparar o previsto com o realizado nos vários níveis da organização. Isso é condizente com Anthony e Govindarajan (2002), segundo os quais uma forma comum de revisão do planejamento e das ações ocorre pelo acompanhamento do processo orçamentário e desta forma monitorar as incertezas estratégicas.

Ao discorrer acerca da mensuração do desempenho, o Diretor Adm. Financeiro deixa claro que a refinaria usa o sistema de controle gerencial interativamente, pois destaca a periodicidade dos encontros entre os gestores e reforça que as metas que não foram cumpridas funcionam como mecanismos de aprendizagem, tendo em vista que a equipe se reúne para buscar soluções quando as metas não são atingidas.

O Diretor Superintendente complementa: “*Temos reunião periódicas nos quais se checa o andamento dos indicadores e planos de ações. Também temos reuniões semanais com assuntos específicos para tratar como estão sendo conduzidos alguns planos*”.

Os sistemas de controle diagnóstico auxiliam os gestores no monitoramento e na correção dos desvios dos objetivos preestabelecidos para atingir o desempenho, em consonância com Simons (1995).

Conforme relatado pelo diretor Adm. Financeiro, o último planejamento estratégico foi realizado em 2018 e envolveu a participação de algumas áreas especialmente produção, comercial, planejamento e a diretoria. Segundo o entrevistado, o planejamento estratégico é apresentado ao conselho de administração e após a aprovação é feita uma reunião formal com as gerências e coordenações para a divulgação do plano e para nortear a construção dos orçamentos anuais.

O orçamento consiste em um dos instrumentos mais importantes para planejamento e controle. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). Além do orçamento, outros sistemas de controle diagnóstico são citados por Simons (1995, 2000) e auxiliam nos processos gerenciais, como monitoramento de projeto, plano de negócios, monitoramento da participação de mercado, monitoramento de receita marca/mercado, recursos humanos, contabilidade de custo padrão.

Oro (2015) destaca que em muitas organizações, os processos de gestão de desempenho giram em torno de sistemas de orçamento; porém, cada vez mais as organizações estão implantando outros sistemas de avaliação de desempenho mais abrangentes, como o *Balanced Scorecard* (BSC), criado por Kaplan e Norton (1997). Kaplan e Norton (1997) indicam que BSC traduz a visão e estratégia da organização em objetivos e medidas por meio de dimensões inseridas no modelo. Segundo Frezatti et al. (2014), as dimensões possibilitam balancear os objetivos de curto e longo prazos, direcionadores e medidas de desempenho mais difíceis de serem obtidas como aquelas de natureza qualitativa e subjetiva. O BSC fornece uma estrutura para organizar os objetivos em quatro perspectivas: financeira; do cliente; processos internos; aprendizado e crescimento.

As evidências colhidas reforçam a existência de controles diagnósticos como: um mapa estratégico sob a perspectiva do BSC onde os indicadores são acompanhados e discutidos em reuniões mensais; relatórios de controle como o relatório mensal enviado pela área de Planejamento aos gestores com as variações de despesas entre orçado e realizado,

além da existência dos indicadores operacionais de cada área que são monitorados mensalmente e discutidos com as equipes.

A Figura 8 reflete o mapa estratégico da Refinaria sob a perspectiva do BSC.

Figura 8 – Mapa Estratégico RPR



Fonte: Dados da pesquisa.

Kaplan e Norton (2000, p. 171) mencionam que “os sistemas de controle operacional e gerencial da maioria das empresas se desenvolvem em torno de indicadores e metas financeiras que têm pouca relação com o progresso na realização dos objetivos estratégicos de longo prazo”. Nesse caso, os autores complementam que “os indicadores financeiros de curto prazo criam um hiato entre o desenvolvimento e a implementação da estratégia”. Simons (1995) afirma que, para se identificar as variáveis ou os indicadores, é necessário analisar a estratégia e os objetivos específicos associados a essa estratégia. Nesse sentido, Simons (1995) sugere a utilização de indicadores não financeiros, como os BSC.

As definições decorrentes do planejamento estratégico e planejamento operacional são representadas no mapa estratégico que ilustra a conexão entre objetivos de curto prazo das áreas e as diretrizes estratégicas de longo prazo da organização.

Constatou-se, nos relatos, a preocupação dos entrevistados em ressaltar a importância dos indicadores de desempenho em consonância com o planejamento estratégico, a busca no atingimento de metas e acompanhamento do orçamento, alinhados dessa forma com

evidências colhidas na literatura (BERRY et al, 2005; ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

No tocante ao uso dos controles interativos com relação a participação dos funcionários e se os mesmos são estimulados a propor novas ideias, o Diretor Superintendente reforça:

por ser uma empresa pequena, temos uma proximidade muito grande com os funcionários o que favorece essa interação dos funcionários e gestores e além disso temos fóruns multidisciplinares como subcomitês, que favorecem a proposição de ideias e sugestões pelos funcionários.

No que tange a interação entre as áreas, o Diretor Adm. Financeiro julga que é muito bom o nível de interação e cita como exemplo a implantação feita em 2018 do programa Operar Seguro, com foco na evolução da cultura de segurança na empresa, onde foram abertos oito subcomitês, cada um com cerca de três a quatro pessoas de diferentes áreas e de nível tático e operacional.

Em consonância com os depoimentos dos diretores, os demais gestores também reforçaram a existência da interação através de reuniões, constituição de comitês, prática de *job rotation* entre as áreas, especialmente nas administrativas.

Com relação as declarações sobre a existência de fóruns multidisciplinares, as evidências empíricas coletadas nas observações e documentos corroboram tal afirmação, pois evidenciou-se que a empresa estimula a participação dos funcionários na solução de problemas, incentivada por meio da aprendizagem operacional, à medida que forma comitês para tratar de assuntos e objetivos em foco, como por exemplo: a) subcomitês do Programa Operar Seguro (foco em segurança de pessoas e processos); b) comitês de investigação de ocorrências operacionais; c) comitê de auditoria interna.

Nesse sentido, comitês são formados pelos funcionários para melhoria dos processos e soluções de problemas. Tais processos são discutidos e compartilhados entre gestores e a alta administração. Essas evidências estão de acordo com Simons (1995) que salienta também que os controles interativos concentram a atenção e promovem o diálogo na organização.

No que concerne à iniciativa dos funcionários, percebe-se o estímulo à melhoria contínua, sendo esse estímulo vinculado ao estilo e gestão de cada área.

Os achados deste estudo estão em consonância com a pesquisa de Widener (2007) cujas evidências sugerem que existem múltiplas relações interdependentes e complementares entre os sistemas de controle. Seus resultados indicaram que o risco estratégico e a incerteza

direcionam a importância e a utilização de medidas de desempenho em funções de diagnóstico ou interativo, além de concluir que em determinadas condições estratégicas os controles diagnósticos e interativos se complementam e que apesar de existir um custo de controle, há um efeito positivo sobre o desempenho da empresa.

4.2.3 Tensão dinâmica

As dinâmicas existentes em uma organização podem gerar tensões que precisam ser conciliadas e equilibradas para permitir o controle efetivo da estratégia de negócios. Assim é importante o balanceamento dos sistemas, onde existam controles que encorajem a busca de oportunidades e mudanças e por outro lado que restrinjam no sentido de controlar para que a empresa não se desvie do foco principal. (SIMONS, 1995).

As principais evidências empíricas coletadas reforçam a existência da interação entre as áreas de maneira formal e informal; flexibilidade e adaptação a mudanças, mas também controles consolidados para lidar com as tensões dinâmicas.

A flexibilidade nos processos decisórios foi ressaltada pelos gestores, como destacou o Diretor Superintendente afirmando que apesar de estar há pouco tempo na empresa ele percebe um sistema bem flexível e maleável, onde nota-se que as necessidades e os ajustes solicitados são atendidos rapidamente. Ele cita: *“É intensa a busca em criar controles e mudar sistemáticas para atender a novas estratégias”*. Assim, a celeridade das respostas promovidas pelos colaboradores diante de demandas que precisam ser atendidas para cumprimento de estratégias emergentes ilustra a maturidade do sistema de controle gerencial da organização. Significa que a empresa dispõe de mecanismos de controle que a habilitam a balancear a tensão dinâmica inerente ao negócio.

A RPR busca modificar seus sistemas de controle para fornecer informações adaptadas ao processo decisório a fim de promover uma melhor gestão e atendimento às mudanças constantes do cenário de refino de petróleo. A flexibilidade e agilidade neste atendimento são suportadas pela expertise da empresa, há 82 anos no mercado, e dos seus gestores apoiados por um sistema de controle gerencial maduro.

A flexibilidade e a adaptabilidade do uso dos SCG acontecem principalmente no que concerne aos controles personalizados utilizados pelos gestores no sistema integrado de gestão (ERP), controles orçamentários e relatórios e sistemas desenvolvidos internamente pelo setor de Tecnologia da Informação (TI) e disponíveis na intranet.

Ressalta-se que determinados indicadores são criados e adaptados às necessidades dos gestores como forma de priorizar e identificar soluções diante das incertezas estratégicas de cada objetivo e meta. Nesse sentido, os resultados revelam conformidade com Simons (1995, 2000) e Anthony e Govindarajan (2002).

Ao discorrer em relação as tensões dinâmicas o Diretor Superintendente afirma que *“qualquer controle tende a gerar tensões, já que de maneira geral as pessoas gostam de ter liberdade no trabalho, mas a liberdade nem sempre vai levar ao melhor caminho e o controle direciona para o caminho correto, mas também gera tensões”*.

A tensão dinâmica é atenuada pelo uso conjunto dos controles diagnósticos e dos controles interativos na criação de valor e na implementação das estratégias nas empresas, onde os SCG precisam ser adaptados para integrar as situações geradas pelo ambiente.

A implantação de um programa de *compliance* tende a gerar tensões, conforme destaca o Diretor Adm. Financeiro:

quando colocamos controle em pessoas e processos naturalmente isso gera questionamentos, dúvidas, receios [...] claramente a implantação de um programa de integridade gera situação de tensão, ainda mais em uma empresa que tem sua origem e cultura em um sistema familiar de gestão.

Nesse sentido, o relato do Diretor Superintendente destaca que a implantação do programa de *compliance* apesar de gerar tensões deve ser realizado à medida que a relação custo benefício é vantajosa para a empresa.

Os achados de Mundy (2010) corroboram a questão do equilíbrio do uso dos sistemas de controle gerencial (SCG), e a importância desse equilíbrio nas tensões dinâmicas e capacidades organizacionais. O estudo utilizou como base as alavancas de Simons (1995) em um ambiente de estudo de caso e investigou os desafios enfrentados pelos gerentes seniores quando usam SCG simultaneamente para direcionar e capacitar.

4.2.4 Controles internos

Melo (2017) define controle interno como a integralidade das políticas, procedimentos e práticas adotadas pela empresa, com a razão de assegurar que os riscos inerentes ao negócio sejam identificados e gerenciados com o objetivo de garantir à administração, a realização de atividades e ações críticas para o gerenciamento de forma eficaz, de maneira adaptável às necessidades e características próprias da organização.

No estudo foram identificadas evidências com relação a existência de controles internos, entre eles:

- i. Planejamento e controle de produção (PCP) – processo conduzido pela área Comercial com a participação da Produção, Planejamento, Contabilidade e Diretoria, onde semanalmente se reúnem para analisar, discutir e tomar decisões com relação a suprimento de matéria-prima, controle de estoques, vendas, logísticas de entrega e recebimento de produto, simulações e análise de cenário de refino;
- ii. Sistema de gestão integrada (SGI) – sistema de gestão que engloba as certificações nas normas ISO 9.001; ISO 14.001 e OHSAS 18.001;
- iii. Auditoria contábil independente – para atendimento das melhores práticas e orientação dos acionistas, a Refinaria é auditada somente por auditoras “*Big Four*”, ou seja, nomenclatura utilizada para se referir às quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo: *Ernst & Young (EY)*, *PricewaterhouseCoopers (PwC)*, *Deloitte* e *KPMG*;
- iv. Auditorias internas – comitê de auditoria liderado pela Coordenadora de Contabilidade para verificação de processos internos;
- v. Comitê tributário – comitê composto pelas áreas contábil, fiscal e com a participação das áreas demandantes de assuntos pertinentes ao comitê, como Comercial, RH e Suprimento de Bens e Serviços. O Comitê Tributário visa monitorar a evolução das regras tributárias e societárias pertinentes as atividades do negócio, bem como a aderência das práticas adotadas pela companhia em relação a legislação vigente buscando mitigar riscos e identificar oportunidades tributárias (Diretrizes Comitê Tributário, DOC 1.28);
- vi. Comitê de crédito – Comitê composto pelas áreas Financeira, Comercial e Diretoria Administrativa Financeira cujo objetivo é analisar e avaliar a situação econômico-financeira dos clientes atuais e potenciais da Refinaria (Instrução Comitê de Crédito, DOC 1.27);
- vii. Proposta de Deliberação da Diretoria Executiva (PDDE) – instrumento de controle utilizado para solicitação de aprovações de assuntos como: aquisições de petróleo, operações de hedge, contratações e movimentações de pessoas, endividamento bancário, doações, entre outros;

- viii. Análise de riscos: mapa de análise de riscos e oportunidades do negócio que envolve riscos financeiros, operacionais, ambientais e de segurança.

A Refinaria não possui uma área ou estrutura específica responsável pelos controles internos. Os controles são executados pelas diversas áreas e/ou comitês, conforme já citado. O Coordenador Financeiro destaca que apesar de não possuir uma estrutura formal, os controles internos são executados dentro de cada setor.

Os relatos e evidências obtidas convergem com conceitos da literatura como o de Oliveira et al. (2002) que afirmam que o sistema de controles visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não que possam afetar negativamente o desempenho da entidade e/ou ocasionar impactos em sua lucratividade e/ou estrutura financeira.

Sobre o monitoramento de riscos, o Diretor Superintendente destaca que: *“temos uma planilha de análise de riscos e oportunidades em que monitoramos cada fato, qual a relação de risco e isso é avaliado no mínimo semestralmente pela alta administração e essa avaliação nos leva a tomar decisões importantes para o negócio”*.

O Diretor Adm. Financeiro destaca como principais riscos inerentes ao negócio: as questões de segurança e meio ambiente, pelo tipo de operação e produto da empresa; a exposição cambial e volatilidade dos preços de petróleo, já que por ser a única refinaria privada e de pequena escala, a RPR necessita ser seguidora de preços.

O gerenciamento de riscos corporativos representa uma etapa fundamental do processo de estabelecimento de uma estrutura de controles e procedimentos de gestão, na medida em que possibilita aos administradores tratar incertezas com maior eficácia, bem como os riscos e as oportunidades a elas associados, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor (COSO, 2013).

Com relação a importância de um sistema de controle interno o Diretor Superintendente afirma que:

o grande desafio do controle interno é a dose de não criar um engessamento, mas ao mesmo tempo garantir que os processos estejam em conformidade. E complementa: um controle muito rígido pode fazer perder produtividade, mas se for muito flexível e não conseguir controlar o básico, ele pode gerar um dano à imagem da companhia, perdendo a competitividade na mesma hora.

De acordo com o entrevistado, é fundamental ter um sistema de controle que seja equilibrado. O Diretor acredita que a grande contribuição do controle interno é garantir que a

empresa não sofra com erros ou desvios que possam denegrir sua imagem ou colocar o negócio em risco.

Na visão do Diretor Administrativo Financeiro os controles internos não estão atrelados a possibilidade de aumentar competitividade e produtividade da empresa e considera que os controles existem para mitigar riscos de diversas ordens como: fraude, exposição da imagem da empresa e tomada de decisão. Essa visão também é reforçada nas falas dos demais gestores entrevistados.

Os relatos convergem com a pesquisa de Macedo (2018) que afirma que os controles internos são frequentemente associados a processos de *compliance* e são elementos dos processos de gestão e parte das atividades operacionais das empresas. Seriam, portanto, um investimento caro e necessário, mas que apenas em limitadas ocasiões representam benefícios competitivos para as organizações.

Percebe-se na Refinaria a preocupação de investir no desenvolvimento e aprimoramento dos controles internos como busca de mitigação de riscos. Dessa forma, mesmo que a implantação de um programa de *compliance* gere custos tanto na sua implantação como na manutenção do sistema, entende-se que a Refinaria está preocupada em ter um programa bem estruturado, ou seja, vislumbrando benefícios com a implantação do mesmo. Isso fica evidenciado em outros casos que a empresa investe em sistemas de controles internos e de segurança de suas operações, como: certificações de qualidade, programa “Operar Seguro”, sistemas informatizados de controle (ERP), consultorias tributárias, entre outros.

4.3 COMPLIANCE

Utilizando como base da literatura os elementos e estruturas recomendadas por Troklus e Vacca (2013), Schramm (2018), CGU (2015) e IBGC (2017), foram analisados os aspectos existentes na Refinaria com relação a *compliance*, sua relação com a governança corporativa, a aderência as melhores práticas, o apoio da alta administração e os desafios para a implantação de um programa.

No que tange a considerar o *compliance* como um dos pilares da Governança Corporativa, os gestores são unânimes em afirmar que o *compliance* contribui para a governança e que estão associados. Isso fica evidenciado na fala do Coordenador de Planejamento que cita que os elementos de *compliance* estão inseridos em um sistema de

governança corporativa e que esse tema faz parte da pauta de reuniões do Conselho de Administração (RCA).

Tais achados estão em consonância com a literatura que destaca que o sistema de *compliance* contribui para a efetividade do sistema de governança (FAVORETO; BANNWART JR.; NOGUEIRA, 2018), além de estimular um ambiente de negócios pautado por princípios éticos, melhorar a governança corporativa das empresas, tornando-as mais atrativas aos investimentos. (XAVIER, 2015).

Analisando estudos anteriores que relacionam o *compliance* e a governança corporativa, Sangoi (2018) constatou que um dos fundamentos da governança corporativa consiste em estar em conformidade com as leis e regulamentos vigentes e por isso o programa de *compliance* pode ser considerado uma parte integrante da governança corporativa, cuja função principal está no fortalecimento do respeito a normas e políticas bem como a mitigação de riscos.

Outro fator analisado refere-se ao entendimento do motivo pelo qual as empresas estão aderindo aos programas de *compliance*. Os relatos obtidos consideram que essa adesão, na maioria dos casos, deve-se a questão legal por buscar, através da implantação de programas de *compliance*, a mitigação de penalidades que as empresas possam sofrer nos casos de fraudes e corrupção.

Essa percepção dos entrevistados converge com Alencar (2016) que afirma que após a edição da Lei Anticorrupção tem-se percebido um aumento significativo da demanda das empresas por orientação sobre como implementar programas de *compliance*.

Nesse sentido, também observa-se o movimento no setor da empresa estudada, onde ao longo dos anos de 2017 e 2018, a Comissão de *Compliance* do IBP, composta por Petrobras, Shell, BP, Chevron, Halliburton, Repsol Sinopec, Schlumberger, Equinor, Aker Solutions, BHGE, Ocyan, Siemens, Total, TechnipFMC e Instituto Ethos, dedicou-se a construção do “Guia de Boas Práticas em Integridade Corporativa para o Setor de Óleo e Gás”. (IBP, 2018).

Com relação a motivação da Refinaria em buscar a implantação do programa de *compliance*, percebe-se um enfoque não voltado especificamente a questões legais ou obrigatoriedade. A Refinaria por se tratar de uma empresa de capital fechado não possui obrigação legal de implantação de um programa, porém entende a importância deste para aprimoramento dos seus controles e garantia de estar em conformidade em seus processos.

Em complemento, o Diretor Administrativo Financeiro afirma que no que tange a Refinaria, a preocupação é ter um sistema de *compliance* bem estruturado que permita que as pessoas entendam o que a empresa julga certo e errado e que todos sigam as mesmas regras, com ética. Assim na Refinaria, a busca é de alinhamento de visão e ações para mitigação de riscos.

O Diretor Superintendente salienta que na Refinaria, a demanda da implantação do *compliance* é reforçada por ter um grupo societário controlando a Refinaria, para o qual é necessário prestar contas e estar em conformidade, buscando a melhoria nos controles internos. Ele reforça: “*nossos acionistas por vezes são clientes e por vezes nossos fornecedores, portanto essa estrutura de controles é fundamental para garantir que ninguém está sendo beneficiado ou prejudicado*”.

Nas evidências colhidas em observações, destaca-se o interesse e apoio dos acionistas na implantação do programa de *compliance* da Refinaria através do compartilhamento de informações e materiais; em reunião realizada com a área de *Compliance* de um dos acionistas, além do fato de este assunto ser pauta em reuniões do conselho de administração.

Os diretores reforçam as visões expostas e citam aspectos que confirmam esse suporte como: apoio e patrocínio para implantação do programa; fóruns de discussão e reuniões sobre o assunto; reuniões com consultores, advogados e empresas para avaliação de *compliance*.

4.3.1 Programas de *Compliance*

Como referência de estruturas de programas de *compliance* existente e pontos relevantes, foram analisados os programas de empresas do mesmo setor da Refinaria. Dos programas estudados, optou-se por destacar elementos presentes nas empresas do setor e que são as acionistas da Refinaria, sendo elas: Ultra, Braskem e Petrobras.

I) **ULTRA**: O Programa de Ética e *Compliance* é um instrumento corporativo de reflexão sobre o comportamento dos colaboradores do Ultra e suas consequências, seja sobre a integridade de cada um ou sobre a integridade da companhia. (ULTRA, 2019).

Em suas diretrizes, destaca-se como documento fundamental no programa da Ultra, o código de ética. O Código de Ética atual está baseado em três grandes princípios: Ética na Gestão, Ética nos Relacionamentos e Ética no Ambiente de Trabalho. Suas principais políticas corporativas são: a) política anticorrupção e relacionamento com agentes públicos; b) política concorrencial; e c) políticas de conflito de interesses.

Destacam também os seguintes elementos essenciais: treinamentos; comunicação institucional; controles internos; e canal de denúncia (Canal Aberto Ultra). Com relação a estrutura, a Ultra possui uma diretoria de Riscos, *Compliance* e Auditoria, além de um Comitê de Conduta, conforme a Figura 9.

Figura 9 – Governança de *Compliance* Ultra

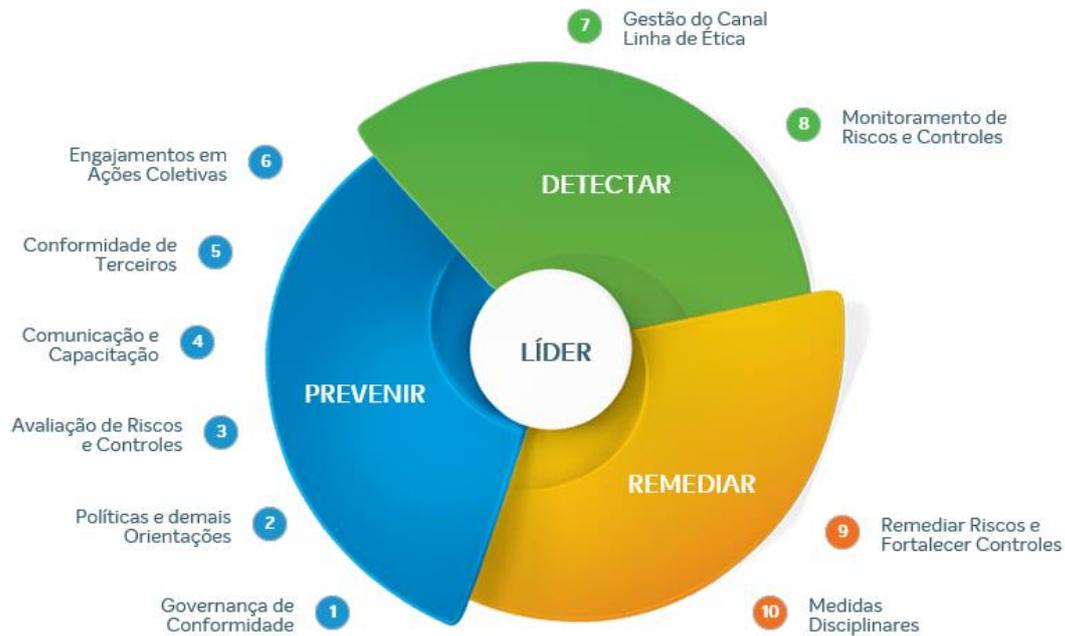
GOVERNANÇA DE COMPLIANCE



Fonte: Adaptado de www.ultra.com.br.

II) **BRASKEM**: A Braskem possui um sistema de conformidade composto por 10 medidas integradas de prevenção, detecção e remediação de riscos de não conformidade, conforme ilustrado na Figura 10.

Figura 10 – Sistema de conformidade Braskem

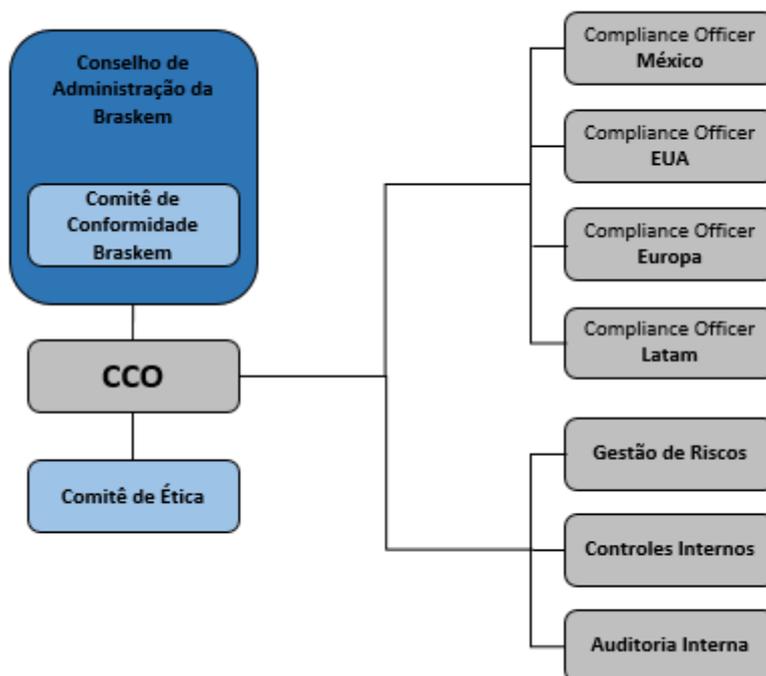


Fonte: www.braskem.com.

Entre os elementos destacados na política de conformidade da Braskem estão: código de conduta; comitê de ética; conformidade de terceiros (avaliação e diligência); capacitação e treinamento; canal linha de ética (canal de denúncia); monitoramento de riscos e controles; e auditoria e medidas disciplinares. Entre as políticas existentes pode-se citar: ambiente de trabalho; relacionamento com clientes; transações com partes relacionadas; relacionamento com fornecedores e concorrentes; combate a corrupção; brindes, presentes e patrocínios; conflito de interesses e política de gestão de riscos.

A governança de conformidade da Braskem está estruturada da seguinte forma:

Figura 11 – Governança de conformidade Braskem



Fonte: www.braskem.com.

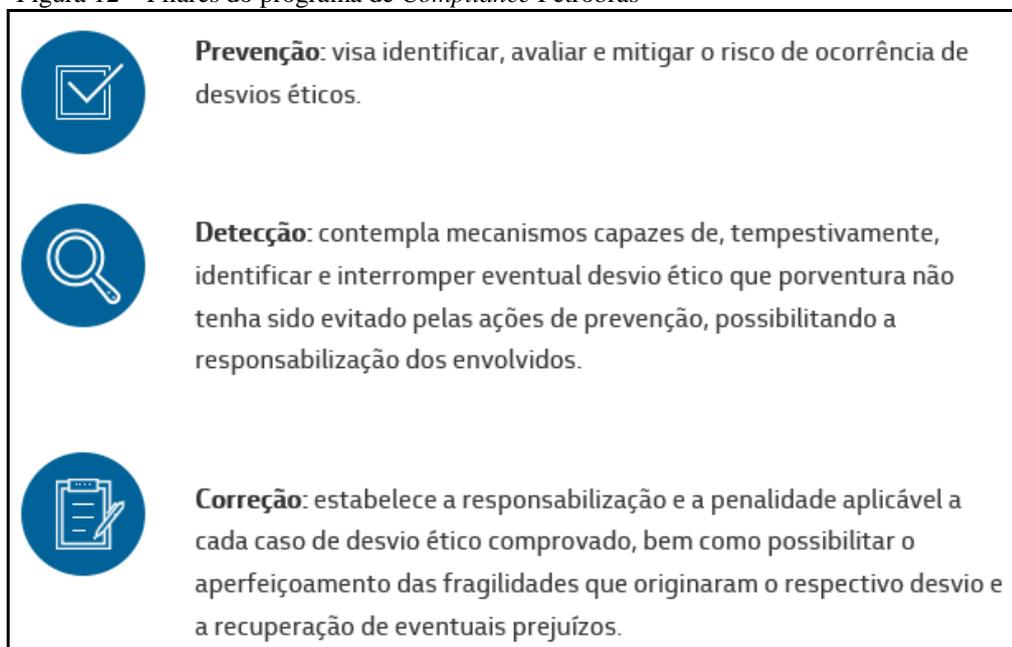
O Comitê de Conformidade da Braskem S.A. apoia o Conselho de Administração e o Responsável por Conformidade da Braskem S.A. (CCO). A área de Conformidade engloba as frentes de: *Compliance*, Controles Internos, Gestão de Riscos Corporativos e Auditoria Interna. O CCO responde ao Conselho de administração e é liderado do Coordenador do Comitê de Conformidade, visando maior independência e autonomia na condução de suas atividades.

O Sistema de Conformidade deve ser implantado pelo Líder na linha de negócios, no seu âmbito de atuação, em alinhamento com o respectivo Comitê de Conformidade e com o responsável de Conformidade (CCO), e deve ser acompanhado de forma sistêmica pelo Conselho de Administração. (BRASKEM, 2019).

III) **PETROBRAS:** A Petrobras possui uma diretoria de Governança e Conformidade que é responsável por orientar e promover a aplicação das normas, diretrizes e procedimentos de governança e conformidade; coordenar a gestão de conformidade e dos controles internos necessários, incluindo os aspectos de fraude e corrupção; acompanhar os desdobramentos relativos ao canal de denúncias da companhia e assegurar o reporte das violações identificadas e seus resultados à Diretoria Executiva e ao Conselho de Administração.

O programa é composto por três pilares, que visam reforçar a ética, a integridade e a transparência em todos os negócios, conforme a Figura 12.

Figura 12 – Pilares do programa de *Compliance* Petrobras



Fonte: www.petrobras.com.br.

Assim como o da Braskem, o programa da Petrobras baseia-se na prevenção, detecção e correção e possui como instrumentos um Código de Ética, o Guia de Conduta, a Política de *Compliance* e demais normas e procedimentos internos. Como principais temas das políticas de *compliance* destaca-se: conflito de interesses; nepotismo; recebimento de brindes; lavagem de dinheiro e regime disciplinar.

Além disso a Petrobras fortalece sua cultura de *compliance* com mecanismo de *background check* de integridade, comunicação e treinamento, auditorias e canal de denúncia.

As evidências identificadas nos programas de *compliance* das três empresas estão em consonância com a literatura que recomenda a estruturação de um programa com os seguintes elementos: políticas e procedimentos; estrutura; educação e treinamento; monitoramento e auditoria; resposta e prevenção; reporte e investigação e aplicação e disciplina. (TROKLUS; VACCA, 2013; SCHRAMM, 2018).

4.3.2 Matriz de diretrizes para Refinaria

Para criar uma matriz de diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa de *compliance* para a Refinaria foi necessário a verificação dos instrumentos de controle gerencial, dos controles internos e das políticas existentes na empresa, além da identificação

da visão da alta administração e os objetivos esperados com o desenvolvimento do programa. Para tanto, a matriz desenvolvida foi à luz das referências da literatura e também aos programas já existentes, principalmente de empresas do mesmo setor da organização estudada.

A matriz de diretrizes proposta nesta investigação segue os pilares do programa de integridade recomendados pela CGU (2015) e os elementos comuns dos programas de *compliance* segundo Troklus e Vacca (2013) e Schramm (2018), uma vez que eles contemplam todas as demandas relativas a conformidades em questão. Os sete pilares são: (I) Comprometimento e apoio da alta administração; (II) Instância responsável pelo programa; (III) Mapeamento e análise de riscos; (IV) Políticas, controles e procedimentos; (V) Canal de denúncia; (VI) Comunicação e treinamento e (VII) Monitoramento contínuo.

I – Comprometimento e apoio da alta administração: com base nos relatos dos gestores e as observações realizadas, constatou-se a existência de comprometimento e apoio da alta administração para implantação do programa de *compliance*. A diretoria da empresa tem como objetivo essa implantação e vem fornecendo os subsídios para tal realização. Esse apoio fica evidenciado nas reuniões de coordenação, na participação de funcionário em treinamentos e fóruns sobre *compliance*, além de estudos relacionados as estratégias de implantação e estruturação do programa. O apoio da alta administração é destacado na fala do Coordenador de Recursos Humanos e do Coordenador Financeiro que afirmam perceber o comprometimento e engajamento da diretoria na implantação do programa.

O Diretor Superintendente afirma que existe um grande engajamento tanto da alta administração quanto dos demais gestores com a relação à conformidade. O Diretor Adm. Financeiro complementa que o apoio é total e como um dos líderes dessa implantação, tem a convicção da necessidade da empresa de evoluir nesse processo pois entende que a implantação do programa trará benefícios para a empresa com a mitigação de riscos de toda ordem.

Percebe-se que este pilar do programa está bem consolidado e em consonância com as referências que ressaltam a importância do apoio da alta administração, como salienta Ribeiro e Diniz (2015) afirmando que uma das características de um programa de *compliance* bem-sucedido é o chamado *top down*, ou seja, as práticas de *compliance* devem necessariamente ser iniciadas pelo mais alto escalão da empresa.

Schramm (2018) reforça que a necessidade de suporte e fomento por parte da alta administração da empresa para o sucesso do programa é unanimidade em matéria de *compliance*. A direção deve demonstrar, de forma consistente, explícita e pública, que apoia e se submete ao programa.

A CGU (2015) destaca que o apoio da alta direção da empresa é condição indispensável e permanente para o fomento a uma cultura ética e de respeito às leis e para a aplicação efetiva do Programa de Integridade. Caneloro, De Rizzo e Pinho (2012) acrescentam que a Alta Administração tem a responsabilidade de acompanhar periodicamente o programa de *compliance* adotado na instituição, que em conjunto com um sistema de controles internos adequado à estratégia de negócios, deverá maximizar o retorno do investimento, proporcionando também segurança ao ambiente operacional e maior confiabilidade para os investidores e clientes.

II – Instância responsável pelo programa – a Refinaria ainda não possui uma área, comitê ou estrutura definida como responsável pelo programa. O Diretor Adm. Financeiro entende que para a Refinaria, considerando sua estrutura organizacional, a instância responsável poderá ser um comitê e não uma área específica. Já o Diretor Superintendente destaca que como a Refinaria está em um processo inicial, a condução da implantação pode ser feita de forma compartilhada, com outras atividades, não tendo uma área específica somente para essa atividade.

Com relação a este pilar, a Refinaria não apresenta muita aderência às referências tanto de literatura quanto aos programas existentes. ASSI (2018) indica que o desenvolvimento do programa de *compliance*, na prática, necessita da implantação de uma área de *Compliance*. Apesar de a responsabilização pelo programa na Refinaria estudada destoar das demais organizações que têm programas de *Compliance*, esse achado não surpreende, especialmente em virtude do porte da empresa.

Idealmente, segundo Troklus e Vacca (2013), a estrutura de *compliance* deve estar ligada aos mais altos níveis da organização, seja ao Conselho de Administração, seja ao seu executivo principal. A questão da estrutura é exigida às empresas reguladas pela CVM conforme a instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM nº 586/17) que trata dos mecanismos e procedimentos internos de integridade adotados – Programa de Integridade (item 5.4) destaca que:

“as estruturas organizacionais envolvidas no monitoramento do funcionamento e da eficiência dos mecanismos e procedimentos internos de integridade, indicando suas atribuições, se sua criação foi formalmente aprovada, órgãos do emissor a que se reportam, e os mecanismos de garantia da independência de seus dirigentes, se existentes”. (CVM, 2017, p. 7).

III – Mapeamento e análise de riscos – para a constituição de um efetivo programa de *compliance* faz-se necessário o mapeamento e análise de riscos da empresa. A avaliação de riscos trata da identificação e do mapeamento de todos os riscos envolvidos na atividade da organização e, portanto, aqueles que interferem nas atividades e resultados da mesma. Esta avaliação, ao identificar os riscos, também perpassa pela definição do que é necessário à mitigação e ao controle dos mesmos, servindo como guia principal das atividades do programa de *Compliance* e estabelecendo o seu foco de atuação. Também conhecido como *Compliance Risk Assessment*, essa análise de riscos busca identificar problemas potenciais de conformidade.

A Refinaria possui um mapeamento de riscos, porém de forma abrangente e que não direciona a riscos inerentes de *compliance*, como fraude e corrupção (Mapa de Riscos SGI, DOC. 1.22). Os entrevistados entendem que se faz necessário o desenvolvimento dessa etapa de análise de riscos, com sua devida formalização para que possam nortear a implantação do programa e servir de base para a revisão, adequações e criação de políticas e processos de conformidade.

A CGU (2015) destaca que a estruturação de Programa de Integridade depende também de uma avaliação de riscos que leve em conta as características dos mercados onde a empresa atua (cultura local, nível de regulação estatal, histórico de corrupção). Com base nos riscos identificados, serão desenvolvidas as regras, políticas e procedimentos para prevenir, detectar e remediar a ocorrência dos atos indesejados. Sangoi (2018) afirma que o mapeamento de risco é um dos caminhos críticos para a criação de um programa de *compliance* efetivo, bem como, para a sua implantação, seu desenvolvimento e sua manutenção.

Constatou-se nas observações e relatos que este pilar deve ser desenvolvido na Refinaria. Tanto nas reuniões realizadas com os acionistas e com as empresas de consultoria de *Compliance*, foi salientado que a etapa de análise de risco é fundamental para a implantação do programa, principalmente para o correto dimensionamento da estrutura, políticas, procedimentos e sistemática de monitoramento de *compliance*.

IV - Políticas, controles e procedimentos – foram identificados diversos controles internos, procedimentos e políticas existentes na Refinaria, conforme elencado na seção 4.2.4. Um destaque é a existência de um código de ética que engloba regras de conduta e algumas políticas de *compliance*, como: conflito de interesses e brindes. Um achado relevante, é a significação que a empresa conseguiu imprimir para o código de ética, isso porque, trata-se de mais que um documento formalmente repassado aos colaboradores, mas um conjunto de elementos internalizados nas práticas diárias da organização.

As políticas e os procedimentos são os instrumentos necessários ao programa de *compliance* e tais regras formais, aprovadas e publicadas, em conjunto com outros controles internos, promovem maior segurança aos administradores, investidores e *stakeholders*, uma vez que trazem maior transparência e respeito de como se dá a condução dos negócios da empresa e a relação com colaboradores, clientes, terceiros e setor público.

Nas observações e análise documental constatou-se que apesar de existirem vários procedimentos e políticas na Refinaria, os mesmos estão descentralizados e sob gestão de cada área; exceto os que fazem parte do Sistema de Gestão Integrada – SGI. Assim, para um sistema de *compliance* efetivo faz-se necessário uma consolidação e controle dessas políticas e procedimentos que devem ser precedidas de análises e revisões quando necessário.

Os entrevistados relataram a existência de políticas e controles, mas também entendem que para atender ao programa de *compliance*, a Refinaria necessita revisar e desenvolver algumas políticas, como por exemplo, *background check* (verificação de antecedentes) e *due diligence* (avaliação de risco prévia) em relação aos indivíduos/empresas que executam ou irão executar serviços em nome da organização, prestadores de serviços e fornecedores, políticas de registro contábeis e política de doações.

A CGU (2015) apresenta alguns exemplos de políticas de mitigação de riscos que devem conter os programas de *compliance*: política de relacionamento com o setor público; política de oferecimento de hospitalidades, brindes e presentes; política relativa a registros e controles contábeis; política de contratação de terceiros; política sobre patrocínios e doações e políticas sobre fusões, aquisições e reestruturações societárias.

Dessa forma, percebe-se que a Refinaria necessita aprimorar esse pilar, adaptando e revisando políticas e procedimentos já existentes e desenvolvendo as demais conforme a análise de riscos, aderência a legislação, políticas existentes em empresas do mesmo setor e adaptabilidade a estrutura e peculiaridades da empresa.

V - Canal de denúncia – a Refinaria em seu código de ética declara os seguintes canais de comunicação para a denúncia: reportar ao superior imediato; ao setor de Recursos Humanos; através de um e-mail específico ou o Canal RPR, que é um sistema disponível na intranet da empresa onde o funcionário pode registrar reclamações, sugestões, dúvidas, etc. de qualquer assunto.

Quando questionados sobre a existência de um canal de denúncia e se o consideram efetivo, os entrevistados declararam que a Refinaria possui canal, porém consideram que não é efetivo pelo fato de não garantir o anonimato da denúncia, por ser um canal interno onde somente funcionários possuem acesso e também pelo fato de não estar definido de forma clara as tratativas da denúncia.

O Diretor Superintendente reforça em sua fala: *“temos um canal definido, porém ainda acho ele falho, pois não é específico para questões de conformidade e tanto a questão de disseminação do canal quanto a garantia de sigilo precisam ser aprimorados”*.

O Decreto 8.420, de março de 2015 que define parâmetros de avaliação de um programa de integridade traz em seu art. 42 inciso X o seguinte item: “ X- Canais de denúncia de irregularidades, abertos e amplamente divulgados a funcionários e terceiros, e de mecanismos destinados à proteção de denunciantes de boa-fé”.

O canal de denúncia, bem como a definição de uma instância responsável, é considerado um instrumento fundamental para tratar as questões de conformidade, conforme destaca Silva (2016) em seu estudo que analisou os sistemas de governança corporativa, gestão de riscos e conformidade da Petrobras e da Eletrobras, antes e depois da Operação Lava Jato. Nesse estudo o autor salienta que com relação as mudanças para garantir maior conformidade, a Petrobras revisou todo o sistema com a criação da Diretoria de Governança, Riscos e Conformidade e a contratação de um canal de denúncia externo, através de empresa especializada, para a apuração tanto das denúncias internas como as externas.

VI - Comunicação e treinamento – A Refinaria divulga de forma sistemática para seus funcionários o seu código de ética, seja na ocasião do ingresso do funcionário na empresa no momento da contratação, mas também através de reuniões, TV corporativa e informes internos. Com relação a treinamentos não existe uma dinâmica de treinamentos definida até mesmo pelo fato de ainda não existir um programa de *compliance* implantando.

O IBP (2018) em seu guia destaca que para o sucesso de qualquer programa de integridade, os valores e as principais políticas de integridade devem ser amplamente divulgados entre os colaboradores, dirigentes, terceiros e interessados em geral os quais também devem ser devidamente treinados para a sua fiel implementação.

Os treinamentos periódicos desempenham fundamental papel na conscientização dos colaboradores sobre os prejuízos inerentes à corrupção e na consolidação do compromisso com o programa de *compliance*.

No estudo de Schramm (2018), a autora ao relatar sobre o pilar de comunicação e treinamento destaca que assim como a elaboração do Código de Conduta, a organização dos treinamentos varia de acordo com as peculiaridades de cada empresa. Ela complementa exemplificando que empresas que trabalham diretamente com licitações públicas, podem sentir necessidade de promover um treinamento específico para os colaboradores alocados nessa área, enquanto empresas altamente dependentes de serviços terceirizados podem concentrar recursos na promoção de treinamentos voltados aos prestadores de serviço ou agentes intermediários.

Os entrevistados reconhecem a importância da comunicação e treinamento e acrescentaram a necessidade de a Refinaria evoluir na comunicação para abranger não somente os funcionários como os colaboradores terceirizados, clientes e fornecedores; além de desenvolver um plano de treinamentos.

VII - Monitoramento contínuo – como esse pilar trata do acompanhamento do programa de *compliance*, estabelecendo quais as estruturas necessárias para o controle da implementação e da efetivação do referido programa, a Refinaria ainda não possui esse monitoramento.

Assim como a comunicação e o treinamento, evidenciou-se que os entrevistados também reconhecem a necessidade e importância do monitoramento contínuo do programa após sua implantação, de forma similar ao que acontece com o “Programa Operar Seguro”.

Esse fato está em consonância com a literatura que destaca a importância do monitoramento contínuo visto que a implantação do programa de *compliance* não deve ser vista como um projeto único, mas sim como um movimento contínuo, de busca por maior transparência e integridade dentro da empresa. (SCHRAMM, 2018).

Com base na análise realizada na qual foram avaliados os sete pilares baseados em elementos comuns de programas de *compliance*, apresenta-se no Quadro 6 a matriz com as diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa para a Refinaria.

Quadro 6 – Matriz de diretrizes preponderante para o programa de *compliance* da Refinaria

| PILARES | DIAGNÓSTICO | DIRETRIZES PARA REFINARIA |
|---|---------------------|---|
| Apoio da alta administração | Atende | Manutenção do apoio da alta administração. Principalmente no processo de implantação e posteriormente no monitoramento do programa. |
| Instância responsável | Não atende | Definir/criar área subordinada a alta direção com autonomia e independência para a condução do programa. Essa área poderá acumular outras funções de mesma natureza, como controle do SGI. Como a Refinaria já possui um comitê de ética, esse comitê poderá ter seu escopo de atuação ampliado e monitorar as atividades de <i>compliance</i> , tornando-se um Comitê de Ética e <i>Compliance</i> |
| Mapeamento e análise de riscos | Não atende | Com a instância responsável definida, esse é o pilar central de desenvolvimento para implantação do programa. É com base neste mapeamento que os procedimentos e políticas serão definidas, adequadas ao tamanho da empresa e complexidade de suas operações e riscos. Para o mapeamento e análise dos riscos é recomendável o apoio de consultoria especializada para esse desenvolvimento, o que está sendo avaliado pela Refinaria. |
| Políticas, controles e procedimentos | Atende parcialmente | Com base na análise de riscos, revisar o código de ética e demais políticas. Políticas e procedimentos não cobertos pelo código de ética devem ser desenvolvidos e detalhados, como: relações com fornecedores, clientes, política de doações, política de relacionamento com agentes públicos. Aquelas que estão mencionadas no código de ética podem apenas ser revistas e complementadas ou até tornar-se políticas específicas. |
| Canal de denúncia | Não atende | O canal existente não atende aos requisitos mínimos de um canal de denúncia. Assim é necessário a implantação e recomendável que seja externo, garantindo o amplo acesso, o sigilo e utilizando a expertise das empresas que oferecem esse produto. Apesar da Refinaria possuir um baixo histórico de denúncias e sua estrutura ser pequena, ainda sim, o canal de denúncia externo é viável e tende a agregar e tornar robusto o programa de <i>compliance</i> . |
| Comunicação e treinamento | Atende parcialmente | Os canais de comunicação existentes devem ser melhor utilizados, aumentando sua abrangência e os treinamentos devem ser desenvolvidos a partir da revisão do código, criação de políticas e implantação do canal de denúncia. Importante o desenvolvimento de treinamentos e materiais adaptados conforme o público a ser atingido, como: gestores, demais funcionários, terceirizados, clientes e fornecedores. |
| Monitoramento | Não atende | Necessário criar a sistemática de monitoramento após a implantação do programa. Deve-se atentar a forma de |

| | | |
|-----------------|--|---|
| contínuo | | estruturação desse monitoramento, considerando a quantidade de procedimentos, políticas e processos, para que ele seja efetivo. A Refinaria pode utilizar a experiência obtida na implantação do Programa Operar Seguro e ferramentas existente de monitoramento como guia para o programa de <i>compliance</i> |
|-----------------|--|---|

Fonte: Dados da pesquisa.

A matriz reúne os elementos essenciais ao programa de *compliance* e direciona a ordem de implantação e critérios recomendados, considerando as peculiaridades da empresa.

Importante destacar que para a construção da matriz foram elencados elementos essenciais presentes nos programas de *compliance*, mas adaptados conforme as necessidades da empresa estudada. Nesse sentido, Maeda (2013, p. 191) pondera não existir fórmula única para um programa de *compliance*, sendo fundamental que seja desenvolvido e adaptado de forma a endereçar apropriada e proporcionalmente “o nível de risco e as peculiaridades de cada ramo de atividades e de cada jurisdição em que a empresa opera, bem como outros fatores únicos de cada organização”.

A implantação tende a ter desafios e barreiras, o que foi confirmado nos depoimentos. Porém, apesar dos desafios e possíveis barreiras, os entrevistados deram ênfase a necessidade da implantação do programa como forma de aprimorar os controles internos, disseminar a cultura ética e proteger a empresa, mitigando seus riscos.

Nesse sentido, a maturidade do sistema de controle gerencial identificado na organização e o balanceamento entre as alavancas de controle tende a contribuir de maneira significativa na estratégia de implantação do *compliance* na Refinaria.

5 CONCLUSÕES

O propósito desse estudo foi identificar as diretrizes preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo. Para tanto realizou-se um estudo de caso na Refinaria utilizando o *framework* de Simons (1995, 2000), como base para identificação do SCG da empresa, que contribui para a implantação da estratégia.

Observou-se, na Refinaria, a presença das alavancas de controle por meio de uma variedade de mecanismos de controle e percebeu-se o esforço de formatar um sistema de controle gerencial amplo no sentido de: (i) indicar valores que são centrais à organização como ética e segurança; (ii) possuir sistemas de controle atuais e conectados com as demandas que mudam conforme o cenário (iii) a buscar novas oportunidades, como o implantação de um programa de *compliance* (iv) estar atentos aos riscos e (v) assegurar o cumprimento das metas organizacionais.

A organização pesquisada possui sistema de crenças e sistema de restrições formalizados (SIMONS, 2000), conforme evidenciado no item 4.2.1. A visão, missão e valores da empresa são fortemente disseminados, inspirando e motivando os funcionários a explorarem, criarem e desenvolverem ações apropriadas. (WIDENER, 2007). Já como sistema de restrições, a empresa utiliza o código de ética, as diretrizes de conduta, instrumentos de controles, procedimentos e políticas para restringir o comportamento e delimitar o campo de ação dos colaboradores da organização, entre outras práticas.

A Refinaria utiliza o planejamento estratégico, BSC, orçamento, indicadores de desempenho e outros mecanismos para fornecer informações sobre a empresa de modo a assegurar o cumprimento das metas organizacionais. Desta forma, verificou-se o uso diagnóstico do sistema de controle gerencial que, ao fornecer *feedback*, proporciona o acompanhamento de variáveis críticas de desempenho e auxilia no monitoramento e coordenação das estratégias. (SIMONS, 1995). O uso interativo do SCG tem papel de destaque na empresa, através dos fóruns multidisciplinares de discussão, como os comitês e subcomitês formados para a melhoria de processos e soluções de problemas, além das reuniões de gestão e demais reuniões realizadas de forma sistemática. Essas práticas facilitam a troca de experiências, informações e ideias entre os colaboradores em diferentes partes da organização à medida que são capazes de identificar incertezas estratégicas.

Os SCG e controles internos existentes na Refinaria colaboram para o processo de implantação do programa de *compliance*, uma vez que o balanceamento dos sistemas de controle e a grande flexibilidade e adaptação a mudanças identificadas, auxiliam na implementação de estratégias e atenuam a tensão dinâmica gerada nesse processo.

Entre os resultados da pesquisa, constatou-se que a empresa busca com a implantação do programa de *compliance* a melhoria em seus sistemas de controle, o fortalecimento da cultura ética, a mitigação de riscos, proteção da imagem, além da contribuição para a efetividade do sistema de governança. A implantação conta com o apoio dos acionistas e grande engajamento da alta administração, fundamental para o sucesso do programa. (SCHRAMM, 2018).

A busca por melhoria de controles e da cultura ética e não o enfoque voltado para cumprimento e exigência legal, reforça o mérito do objetivo da implantação espontânea do programa pela Refinaria, em consonância com o que ressaltam Candeloro, Rizzo e Pinho (2015) ao afirmar que o grande desafio na implementação de um programa de *compliance* é estabelecer a cultura de que sua função vai além da fiscalização, do cumprimento das normas e regulamentos e da detecção dos desvios de conformidade. Os autores ainda complementam que um bom programa de *compliance* confere credibilidade à organização para se alinhar com as melhores práticas na condução dos negócios.

Como resultado desta pesquisa, desenvolveu-se a matriz com as diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa de *compliance* para a Refinaria. A matriz foi criada com base em sete pilares que contemplam as demandas relativas a conformidade: (I) Comprometimento e apoio da alta administração; (II) Instância responsável pelo programa; (III) Mapeamento e análise de riscos; (IV) Políticas, controles e procedimentos; (V) Canal de denúncia; (VI) Comunicação e treinamento e (VII) Monitoramento contínuo.

Os achados deste estudo indicam que o pilar de comprometimento e apoio da alta administração encontra-se bem consolidado, proporcionando o suporte necessário para implantação de um programa. Porém destaca-se um ponto de atenção com relação a instância responsável pelo programa, que ao considerar o tamanho da empresa e suas especificidades, torna-se importante a criação de uma área com autonomia, mas de forma a buscar sinergias com outras atividades para que a estrutura da empresa não seja onerada.

No que diz respeito ao mapeamento e análise de riscos; e as políticas, controles e procedimentos constatou-se que a empresa deve primeiramente realizar um mapeamento de

riscos, no qual o resultado desse trabalho servirá de base para a revisão das políticas e procedimentos existentes, como o código de ética, além do desenvolvimento de políticas ainda não implantadas como: relações com fornecedores, clientes, política de doações e política de relacionamento com agentes públicos. Evidenciou-se que a empresa possui instrumentos de controles, procedimentos, políticas e instruções que estão descentralizadas e sob gestão de cada área. Contudo, para um sistema de *compliance* efetivo faz-se necessário uma consolidação e controle dessas políticas e procedimentos que devem ser precedidas de análises e revisões quando necessário.

Com relação aos demais pilares, a criação de um canal de denúncia é essencial. Apesar da existência de um canal de comunicação declarado no código de ética da empresa, as evidências coletadas reforçam que o mesmo não é efetivo. Os achados indicam que para atender a demanda da Refinaria, apesar de não possuir um histórico relevante de denúncias, é recomendável um canal de denúncia externo o qual terá suporte e expertise no registro e condução da denúncia, maior disponibilidade de acesso e a garantia do sigilo e confidencialidade da informação obtida. Segundo as boas práticas indicadas no guia de integridade para o setor de óleo e gás, o canal deve estar disponível todos os dias do ano, em todos os horários, principalmente porque a maior parte das denúncias é feita fora do horário comercial. (IBP, 2018).

Ao analisar o pilar de comunicação e treinamento, nota-se que a Refinaria já possui fóruns e mecanismos de comunicação consolidados para as dinâmicas e estratégias da empresa. Essa estrutura pode ser utilizada para o programa de *compliance*, cabendo a quem conduzirá o processo de implantação desenvolver as comunicações específicas e direcionadas para cada público e aplicar os treinamentos necessários.

Quanto ao monitoramento contínuo, a Refinaria reconhece a necessidade da implantação da sistemática e importância do monitoramento contínuo do programa, de modo que ele não seja visto como um projeto único, mas sim como um movimento contínuo, de busca por maior transparência e integridade dentro da empresa. (SCHRAMM, 2018).

Constatou-se que o desafio na implantação do programa na Refinaria passa por questões existentes como: resistência dos funcionários com a revisão e criação de controles, além da adição de uma nova agenda de trabalhos, dificuldade para promover a mudança e/ou adequação de comportamento e a disseminação da cultura ética aos demais públicos envolvidos (prestadores de serviços, fornecedores, clientes). Contudo, os desafios e

dificuldades são minimizados por meio do apoio e patrocínio da alta administração para implantação do programa com a visão de que esta trará benefícios para a organização.

A contribuição teórica desta pesquisa se deu por meio da extensão dos estudos envolvendo sistemas de controle gerencial sob o prisma das quatro alavancas de controle de Simons (1995, 2000). As evidências empíricas coletas nesse estudo, especialmente explorando o sistema de crenças e limites representou uma contribuição desta pesquisa, pois a maioria dos estudos explora apenas os usos interativo e/ou diagnóstico. (ORO, 2015). Os achados relativos a essas alavancas menos estudadas também promovem uma contribuição de ordem prática, no sentido de ilustrar para gestores a importância que os sistemas de crenças e de restrições estão trazendo para implantação do programa de *compliance* na refinaria.

Adicionalmente, como contribuição empírica, este estudo fornece um conjunto de diretrizes capazes de auxiliar empresas que objetivam implantar e/ou buscam a efetividade e aderência de programas de *compliance*, especialmente por tratar-se de uma prática de implantação recente no Brasil. Do ponto de vista prático, este estudo auxilia a empresa investigada no seu objetivo de implantação do programa de *compliance* a medida que fornece um diagnóstico de sua situação e indica as diretrizes para a implantação.

Cumprir salientar que os achados desta investigação apresentam algumas limitações. Apesar do envolvimento da pesquisadora com a organização, o que facilitou a identificação das pessoas chaves para realização das entrevistas, foram reunidas evidências a partir do diálogo com seis gestores da organização, o que pode não contemplar, de forma plena, a lógica da empresa no que diz respeito ao programa de *compliance* idealizado. Adicionalmente, a transversalidade da pesquisa também deve ser encarada como uma limitação, uma vez que fornece um diagnóstico estático, ilustrativo da situação e das necessidades da empresa mais precisamente no segundo semestre de 2019.

As categorias de análise também representam uma delimitação importante, uma vez que nortearam todo o processo de pesquisa. Dessa forma, a matriz de diretrizes que é produto desta dissertação reúne as virtudes, mas também as limitações de tais categorias.

Como recomendação de pesquisas futuras, por se tratar de um tema relativamente novo no Brasil, sugere-se a realização de pesquisas similares em outras empresas do país, especialmente em virtude da baixa maturidade das empresas brasileiras em relação ao tema. (KPMG, 2018). Sugere-se, também, a realização de pesquisa longitudinal que analise o momento após a implantação do programa, bem como suas dificuldades e benefícios gerados

com a implantação. A ampliação e/ou refinamento das categorias de análise também pode trazer evidências adicionais ao campo.

REFERÊNCIAS

- AHRENS, T.; CHAPMAN, C. S. Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 31, n. 8, p. 819-41, 2006.
- ALENCAR, C. H. R. Acelerando o passo. **Revista Legal Ethics Compliance – LEC**. Ano 4, n. 13, p. 32-3, 2016.
- ALVES, A. B. **Desenho e uso dos sistemas de controle gerencial e sua contribuição para a formação e implementação da estratégia organizacional**. 2010. 117 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.
- ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. **Governança corporativa: Fundamentos, Desenvolvimento e Tendências**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. ed. São Paulo: AMGH, 2008.
- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D.G. **Fundamentos de Auditoria: a Auditoria das Demonstrações Financeiras em um Contexto Global**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ASSI, M. A. **Gestão de Compliance e seus desafios**. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2013.
- ASSI, M. A. **Governança, riscos e Compliance**. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2017.
- ASSI, M. A. **Compliance como implementar**. 1. ed. São Paulo: Trevisan, 2018.
- AZEVEDO, H. D. et al. Código de conduta: grau de adesão às recomendações do IBGC pelas empresas listadas na BM&FBovespa. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, São Leopoldo, v. 11, n. 1, p. 2-13, 2014.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BERRY, A.; BROADBENT, J.; OTLEY, D. **Management control: theories, issues and performance**. 2. ed. Nova York: Palgrave Macmillan, 2005.
- BISBE, J.; OTLEY, D. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8, p. 709-37, 2004.
- BRASIL. **Decreto n. 8.420**, de 18 de março de 2015. Regulamenta a Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8420.htm>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. **Lei n. 9.613**, de 3 de março de 1998. Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. **Lei n. 12.846**, de 1º de agosto de 2013. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/112846.htm> Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Ministério Público Federal (MPF). **Entenda o caso**. 2016. Disponível em: <<http://lavajato.mpf.mp.br/entenda-o-caso>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

BRASKEM. **Conformidade**, 2019. Disponível em: <<https://www.braskem.com.br/conformidade>>. Acesso em: 28 maio 2019.

CANDELORO, A. P. P.; RIZZO, M. B. M; PINHO, V. **Compliance 360º**: riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo. 1. ed. São Paulo: Trevisan, 2012.

COIMBRA, M. A.; MANZI, V. A. **Manual de Compliance**: preservando a boa governança e a integridade das organizações. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **A Cartilha de governança corporativa da Comissão de Valores Mobiliários**. 2002. Disponível em: <www.cvm.gov.br/port/public/publ/cartilha/cartilha.doc>. Acesso em: 26 out. 2018.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução 586**, de 30 de junho de 2017. Altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM nº480, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst586.html>>. Acesso em: 08 out. 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada**. 2007. Disponível em: <http://www.COSO.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada**. 2013. Disponível em: <http://www.auditoria.mpu.mp.br/bases/legislacao/COSO-I-ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf>. Acesso em: 26 out. 2018.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Guia de implantação de Programa de Integridade**: Diretrizes para Empresas Privadas. 2015. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/etica-e-integridade/arquivos/programa-de-integridade-diretrizes-para-empresas-privadas.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2018.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013

CRUZ, A. P. C. **Estilo de liderança, sistema de controle gerencial e inovação tecnológica: papel dos sistemas de crenças, interativo, diagnóstico e de restrições.** 2014. 170 f. Tese (Doutorado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CRUZ, A. P. C.; FREZATTI, F.; BIDO, D. S. Estilo de Liderança, Controle Gerencial e Inovação: Papel das Alavancas de Controle. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 6, p. 772-94, 2015.

DALLA PORTA, F. C. **As diferenças entre auditoria interna e compliance.** 2011, 93 f. Dissertação (mestrado profissional em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

DAVILA, A.; FOSTER, G.; LI, M. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, n. 3, p. 322-47, 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Governance, risk and compliance within any organization is critical.** Deloitte, 2015. Disponível em: <<http://www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/topics/governance-risk-and-compliance.html>>. Acesso em: 23 out. 2017.

DIEHL, C. A. Gestão Estratégica de Custos: identificando o alinhamento estratégico em uma empresa de segurança. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 17, n. 1, p. 69-97, 2006.

DRURY, C. **Management and cost accounting.** 6. ed. Londres: Thomson Learning, 2004.

FAVORETO, R. L.; BANNWART JR., C. J.; NOGUEIRA, A. J. F. M. Governança Corporativa e *Compliance*: Reflexões Propedêuticas sobre uma Relação Conceitualmente Requerida. In: CONGRESSO ANPAD, 2018. Curitiba, **Anais**. Curitiba: ANPAD, 2018.

FIGUEIREDO, R. S. **Direito de intervenção e Lei 12.846/2013: a adoção do compliance como excludente de responsabilidade.** 2015, 231 f. Dissertação (Mestrado em Direito Público) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2015.

FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa.** 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

FONSECA, N. C. M. **Turnaround de empresas com problemas de compliance - o caso Siemens.** 2015. 88f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2015.

FREZATTI, F. et al. O papel do *Balanced Scorecard* na gestão da inovação. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 54, n. 4, p. 381-392, 2014.

GABARDO, E.; CASTELLA, G. M. A nova lei anticorrupção e a importância do *Compliance* para as empresas que se relacionam com a Administração Pública. **Revista de Direito Administrativo & Constitucional I**, Belo Horizonte, MG, v.15, n.60, p.129-147, 2015. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/ef/wp-content/uploads/2015/08/lei-anticorrupcao-compliance.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

GIOVANINI, W. *Compliance: A Excelência na prática*. 1. ed. São Paulo: Editora Independente, 2014.

GOMES, J. S. *Controle de Gestão Comportamental: Textos e Casos*. 1. Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HEINICKE, A.; GUENTHER, T. W.; WIDENER, S. An examination of the relationship between the extent of a flexible culture and the levers of control system: The key role of beliefs control. *Management Accounting Research*, v. 33, p. 25-41, 2016.

HENRI, J. F. Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, n. 6, p. 529-58, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). *Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa*. 4. ed. São Paulo, 2015. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/download/arquivos/Codigo_IBGC_5_versao.pdf>. Acesso em: 03 out. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). *Compliance à Luz da Governança Corporativa*. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Publicacoes/IBGC_Orienta/Publicacao-IBGCorienta-ComplianceSobaLuzDaGC-2017.pdf>. Acesso em: 03 out. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBUSTÍVEIS (IBP). *Guia de boas práticas em integridade corporativa para o setor de óleo e gás*. 2018. Disponível em: <<https://www.ibp.org.br/material/publicacoes/oil-gas-compliance-forum-2018-guia-de-boas-praticas-em-integridade-corporativa/?preview=true>>. Acesso em: 05 mar. 2019.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *Global Survey on Risk Management and Internal Control*. 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/global-survey-risk-management-and-internal-control>>. Acesso em: 03 out. 2018.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *A estratégia em ação: Balanced Scorecard*. 21. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN; R. S.; NORTON, D. P. *Utilizando o Balanced Scorecard como sistema gerencial estratégico*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KPMG. *Pesquisa Maturidade do Compliance no Brasil*. 2015. Disponível em: <https://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/Advisory/pesquisa-compliance-no-brasil.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2018.

KPMG. *Pesquisa Maturidade do Compliance no Brasil*. 3. ed. 2018. Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2018/06/br-pesquisa-maturidade-do-compliance-3ed-2018.pdf>>. Acesso em: 13 nov. 2019.

LAVARDA, C. E. F.; PEREIRA, A. M. Uso dos sistemas de controles de gestão nas diferentes fases do ciclo de vida organizacional. **Revista Alcance**, Vale do Itajaí, v. 19, n. 4, p. 497-518, 2012.

LEITE, L. B. Governança Corporativa, *Compliance* e as empresas: aspectos práticos. **Migalhas**, 2015. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/deeso/16,MI225889,11049>>. Acesso em: 26 mai. 2018.

LEONEL, M.; SAMPAIO, J. Programas de *Compliance* e acionistas: uma análise sobre a relação entre o perfil do controlador e as práticas de integridade adotadas pelas companhias brasileiras. In: CONGRESSO ANPCONT, XII, 2018. João Pessoa, **Anais**. João Pessoa: ANPCONT, 2018.

MACEDO, E. L. **Controles Internos - Percepções de gestores de negócio e de *compliance* sobre sua utilização como instrumento de competitividade**. 2018. 86 f. Dissertação (Mestrado em Gestão para competitividade) – Escola de Administração de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018.

MAEDA, B. C. Programas de *compliance* anticorrupção: importância e elementos essenciais. **Temas de anticorrupção e *compliance***, São Paulo, p. 191-224, 2013.

MALMI, T.; BROWN, D. A. Management control systems as a package – Opportunities, challenges and research directions. **Management Accounting Research**, v. 19, n. 4, p. 287-300, 2008.

MANZI, V.A. ***Compliance no Brasil*: consolidação e perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2008.

MARTINS, G. A. **Estudo de Caso – Uma Estratégia de Pesquisa**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MELO, H. P. A. ***Compliance como instrumento de controle no processo de mitigação de risco***. 2017. 210 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2017.

MERCHANT, K. A. Organizational controls and discretionary program decision making: a field study. **Accounting, Organizations and Society**, v. 10, n. 1, p. 67-85, 1985.

MERCHANT, K. A.; OTLEY, D. A review of the literature on control and accountability. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. **Handbook of Management Accounting Research**. ed. 2. Amsterdam: Elsevier, 2006. p. 785-802.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. **Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives**. 1. ed. Nova York: Pearson Education, 2007.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações**. 1. ed. São Paulo: Edicta, 2002.

MODELL, S. Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: An assessment of validity implications. **Management Accounting Research**, v.16, n. 2, p. 231–54, 2005.

MOURA, H. S. **Os Controles Adotados na Administração Pública como Instrumentos de Redução dos Riscos de Corrupção e Aumento da Eficiência e Transparência dos Recursos Públicos**. 2013. 251 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal, 2013.

MUNDY, J. Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. **Accounting, Organizations and Society**, v. 35, n. 5, p. 499-523, 2010.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Controladoria Estratégica**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, M. C; LINHARES, J. L. A implantação de controle interno adequado às exigências da lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras-um estudo de caso. **Base - Revista de Administração e Contabilidade da UNISSINOS**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 160-70, 2007.

ORO, I. M. **Interação dos sistemas de controle gerencial com a estratégia e o desempenho familiar**. 2015. 351 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2015.

OYADOMARI, J. C. T. **Uso do Sistema de Controle Gerencial e Desempenho: Um estudo em empresas brasileiras sob a ótica da VBR (Visão Baseada em Recursos)**. 2008. 130 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

PLETSCH, C.; LAVARDA, C. Uso das alavancas de controle de Simons (1995) na Gestão de uma Cooperativa Agroindustrial. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 10, n. 28, p. 18-31, 2016.

REFINARIA DE PETRÓLEO RIOGRANDENSE. Disponível em: <<http://www.refinariariograndense.com.br/site/>>. Acesso em: 28 maio 2018.

RIBEIRO, M. C. P; DINIZ, P. D. F. *Compliance* e a Lei Anticorrupção nas empresas. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, v. 52, n. 205, p. 87-105, 2015.

SANGOI, J. M. **Compliance: ética, governança corporativa e mitigação de riscos**. 2018. 143 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação Escola Superior do Ministério Público, Porto Alegre, 2018.

SCHRAMM, F. S. **O compliance como instrumento de combate à corrupção no âmbito das contratações públicas**. 2018. 412 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

SILVA, E. C. **Governança Corporativa nas Empresas: guia prático de orientação para acionistas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, D. C.; COVAC, J. R. **Compliance como boa prática de gestão no ensino superior privado**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, V. G; GOMES, J. S. O uso do Código de Conduta Ética como instrumento de controle gerencial: estudo de casos em empresas internacionalizadas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 5, n. 10, p. 111-28, 2009. Disponível em: <<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2008v5n10p111>>. Acesso em: 28 maio 2019.

SILVA, W. C. **Governança, Gestão de Riscos e Conformidade: Petrobras e Eletrobras, antes e depois da Operação Lava Jato**. 2016. 168 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Administração) – Escola de Administração, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.

SILVERMAN, D. **Interpretação de dados qualitativos métodos para análise de entrevistas, textos e interações**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

SIMONS, R. Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 4, p. 357-74, 1987.

SIMONS, R. The role of management control systems in creating competitive advantage: new perspectives. **Accounting, Organizations and Society**, v. 15 n.1-2, p. 127-43, 1990.

SIMONS, R. Strategic Orientation, and Top Management Attention to control Systems. **Strategic Management Journal**, v. 12, n. 1, p. 49-62, 1991.

SIMONS, R. **Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Massachusetts: Harvard Business School Press Boston, 1995.

SIMONS, R. **Performance measurement & control systems for implementing strategy**. 2. ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2000.

TRAPP, H. L. A. F. **Compliance na Lei Anticorrupção: uma análise da aplicação prática do art. 7º, viii, da lei 12.846/2013**. **Boletim Jurídico**, Uberaba, MG, v. 23, n. 1237, p. 3421, 2015. Disponível em: <[https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/3969/compliance-lei-anticorrupcao-analise-aplicacao-pratica-art-7-viii-lei-12-8462013->](https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/3969/compliance-lei-anticorrupcao-analise-aplicacao-pratica-art-7-viii-lei-12-8462013-)>. Acesso em: 26 maio. 2018.

TROKLUS, D.; VACCA, S. **International Compliance 101: how to build and maintain an effective compliance and ethics program**. 1. ed. Estados Unidos da América: Society of Corporate Compliance and Ethics, 2013.

ULTRA. **Ultra Ética e Compliance**, 2019. Disponível em: <<http://www.ultra.com.br/show.aspx?idMateria=0C+h7iUWcI8AJorTui9xQA==>>. Acesso em: 28 maio 2019.

UNITED KINGDOM. **The Bribery Act 2010: Guidance about procedures which relevant commercial organisations can put into place to prevent persons associated with them from bribing**. Londres: Ministry of Justice, 2011. Disponível em: <<https://www.justice.gov.uk/.../bribery-act-2010-guidance.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

VAASSEN, E. et al. **Controle Interno e sistemas de informação contábil**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

VERSCHOOR, C. C. A study of the link between a corporations financial performance and its commitment to ethics. **Journal of Business Ethics**, Cham, v. 17, p. 1509-16, 1998.

WANDERER, L. C. **A validação e a aderência à implementação do programa de compliance no sistema de crédito cooperativo (SICREDI)**. 2017. 144 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

WIDENER, S. K. An empirical analysis of the levers of control framework. **Accounting, Organizations and Society**, v. 32, n. 7, p. 757-88, 2007.

XAVIER, C. P. G. **Programas de compliance anticorrupção no contexto da Lei 12.846/13: elementos e estudo de caso**. 2015. 100 f. Dissertação (Mestrado em Direito dos Negócios Aplicado e Direito Tributário Aplicado) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2015.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ZHENG, T. **Balancing the tensions between the control and innovative roles of management control systems: a case study of Chinese organization**. 2012. 329 f. Tese (Doutorado em Administração de Empresas) – Universidade de Northumbria, Newcastle, 2012.

APÊNDICE A – Protocolo para o estudo de caso

PROTOCOLO PARA ESTUDO DE CASO

Pesquisadora: Thais Cipollina Pereira Tubino

Professora orientadora: Ana Paula Capuano da Cruz, Dra.

Gestores entrevistados:

Título

Análise do desenvolvimento de um programa de *Compliance* – estudo de caso em uma Refinaria de Petróleo.

A pesquisa

Esta pesquisa é elaborada pela aluna Thais Cipollina Pereira Tubino, participante do curso de mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Rio Grande – FURG. Esse estudo visa identificar as diretrizes preponderantes para o desenvolvimento do programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo.

Objetivos específicos:

- a) Verificar os instrumentos de controle gerencial, controles internos e políticas dessa natureza existentes na Refinaria;
- b) Identificar a visão da alta administração da Refinaria e os objetivos esperados com relação ao desenvolvimento de um programa de *compliance*;
- c) Criar uma matriz de diretrizes preponderantes ao desenvolvimento do programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo.

Os resultados deste estudo contribuirão na otimização e aprimoramento dos controles internos da organização investigada, garantindo maior conformidade nos processos e subsidiando a alta administração da empresa na adoção das melhores práticas de *compliance*. Além disso, a proposta investigativa busca fortalecer o conhecimento teórico dos assuntos inerentes ao *compliance*.

Colaboração da empresa e coleta de dados:

Para atingir os objetivos da pesquisa será necessário a sua colaboração. A coleta de dados será por meio de entrevistas realizadas com a direção da empresa, com os demais integrantes do comitê de ética e gerentes de setores. Também serão necessárias informações e documentos internos, manuais, procedimentos, entre outros. Estima-se que cada entrevista terá duração média de 1 hora e será gravada. O conteúdo da entrevista será transcrito e submetido ao respondente para conferência. Esse procedimento é necessário para assegurar a interpretação confiável das respostas recebidas. A empresa poderá suspender o processo de pesquisa a qualquer momento.

Delineamento metodológico

Pesquisa exploratória- descritiva com abordagem qualitativa que utiliza o estudo de caso como estratégia de pesquisa.

Setor

Indústria do refino de petróleo.

Coleta dos dados

Roteiro de entrevista, documentos e observação.

Instrumento de coleta dos dados

Apêndices

Análise dos dados

Triangulação dos dados.

Compromisso

Assegura-se a total confidencialidade dos dados coletados. Em nenhum momento a identificação dos respondentes será revelada.

Cronograma

As entrevistas serão realizadas e agendadas no melhor dia e hora definidos pelo respondente.

APÊNDICE B – Termo de compromisso livre e esclarecido

TERMO DE COMPROMISSO LIVRE E ESCLARECIDO

1. Identificação da Pesquisa

| |
|---|
| Título do Projeto: ANÁLISE DO DESENVOLVIMENTO DE UM PROGRAMA DE <i>COMPLIANCE</i> – ESTUDO DE CASO EM UMA REFINARIA DE PETRÓLEO. |
| Área do Conhecimento: Sociais Aplicadas |
| Curso: Mestrado em Ciências Contábeis - PPGCONT |
| Instituição onde será realizado: Universidade Federal de Rio Grande - FURG |
| Nome dos pesquisadores: Thais Cipollina Pereira Tubino e Dra. Ana Paula Capuano da Cruz |

Você está sendo convidado (a) a participar do projeto de pesquisa acima identificado. O documento abaixo contém todas as informações necessárias sobre a pesquisa que estamos fazendo.

2. Identificação do Pesquisado (a)

| | |
|---------------------|------------|
| Nome: | |
| Data de nascimento: | Profissão: |
| Endereço: | |
| Telefone: | E-mail: |

3. Identificação da Pesquisadora Responsável

| | |
|---|--|
| Nome: Thais Cipollina Pereira Tubino | |
| Data de nascimento: 27/03/1979 | Profissão: Contadora CRC RS-097449/O-7 |
| Endereço: Av. Portugal 126 apto 602 – Rio Grande - RS | |
| Telefone: (53) 3045-0440 | E-mail: thais.cipollina@gmail.com |

Eu, sujeito da pesquisa, abaixo assinado (a), concordo de livre e espontânea vontade em participar como voluntário (a) do projeto de pesquisa acima identificado. Discuti com o pesquisador responsável sobre a minha decisão em participar e estou ciente que:

- I. O objetivo geral: O estudo visa identificar as diretrizes preponderantes para o desenvolvimento de um programa de *compliance* em uma refinaria de petróleo.
- II. O procedimento para coleta de dados neste estudo é a entrevista, análise documental e observação.
- III. A minha participação neste projeto ocorrerá na etapa de aplicação da entrevista.
- IV. A menção do cargo-função como participante da entrevista ocorrerá no capítulo de método e técnicas da pesquisa e análise e discussão de resultados.

- V. Os resultados obtidos durante este estudo serão mantidos em sigilo, mas concordo que sejam divulgados em publicações científicas, desde que meus dados pessoais não sejam mencionados.
- VI. Poderei consultar o **pesquisador responsável** (acima identificado), sempre que entender necessário obter informações ou esclarecimentos sobre a pesquisa e minha participação no mesmo;
- VII. Tenho a garantia de tomar conhecimento, pessoalmente, do(s) resultado(s) parcial(is) e final(is) desta pesquisa.
- VIII. Declaro que obtive todas as informações necessárias e esclarecimento quanto às dúvidas por mim apresentadas e, por estar de acordo, assino o presente documento em duas vias de igual teor (conteúdo) e forma, ficando uma em minha posse.

Rio Grande, ____ / ____ / ____

Thais Cipollina Pereira Tubino

Respondente

APÊNDICE C – Roteiro de entrevista

Caracterização do respondente

Cargo/Função: _____

Tempo de atuação na empresa: _____ anos Tempo na função: _____ anos

Quantidade de subordinados: _____ Idade: _____ anos

Formação acadêmica: _____

SISTEMAS DE CONTROLE GERENCIAL

Sistemas de crenças e limites/restrições

1. A empresa possui valores declarados? São difundidos entre os gestores e colaboradores? De que forma? (Crenças, valores, objetivos, orientações, comportamento, estratégias, mudanças).
2. Como a visão e missão e são divulgadas a todos os colaboradores?
3. Como o código de ética e de conduta orienta a forma de comportamento dos funcionários? (Formalização, regras claras, liberdade/autonomia, limites, conduta).
4. O cumprimento do código de ética é monitorado? De que forma?
5. Existem outros sistemas de controle considerados de limites e ou restritivos? (manual de procedimentos, regras, etc...)

Sistemas de controles diagnósticos e controles interativos

6. A empresa possui indicadores de desempenho que acompanha no processo decisório?
7. Como ocorre a discussão dos planos de ação e metas de desempenho entre superiores e subordinados?
8. O planejamento estratégico é divulgado formalmente a todos os gestores na organização? De que forma?
9. Como a empresa faz para acompanhar as metas e os resultados? Como e quando ocorrem as reuniões entre níveis hierárquicos para discussão das metas e resultados?
10. Como os funcionários são estimulados a propor novas ideias e soluções para os problemas da organização? (Resolver, opinar sobre incertezas estratégicas)

Tensão dinâmica

11. Como empresa cobra dos subordinados a pressão por resultados?
12. Como a empresa faz a interação das informações entre uma área e outra?
13. Já houve situação em que os sistemas de controle gerencial foram adaptados para atender as estratégias? Qual (is)?
14. Você considera que a decisão de implantação de um programa de *compliance* gere tensões e conflitos? De que tipo?

CONTROLES INTERNOS

15. Quais os instrumentos de controles internos que a empresa utiliza?
16. Como a empresa monitora os riscos inerentes ao negócio?
17. Qual o nível de alinhamento dos controles internos com os objetivos de negócio da empresa?
18. A empresa possui estrutura formal e/ou instância responsável pelos controles internos?
19. Qual importância de um sistema de controle interno? Os controles internos podem aumentar a competitividade e produtividade da Empresa? Se sim, como?

COMPLIANCE

20. O que entendes por *compliance*?
21. Você considera o *compliance* como um dos pilares da Governança Corporativa? Você entende que o *compliance* possui mecanismos de governança que podem apoiar os trabalhos dos Conselhos de Administração?
22. Qual o principal motivo pelo qual as empresas estão aderindo aos programas de *compliance*? (legal, proteção da imagem, melhoria de controles, imposição setor/acionistas)
23. O que motiva a Refinaria buscar a implantação de um programa de *compliance*? Qual a importância da implantação do programa na Refinaria?

24. Existe apoio/interesse dos acionistas para implantação do programa? De que forma você percebe isso?
25. Considerando os pilares do programa de integridade recomendados pela CGU (2015) e os elementos comuns dos programas de *compliance* segundo Troklus e Vacca (2013); responda:
- a. Como você percebe o engajamento e apoio da alta administração com a implantação do *compliance*?
 - b. Com relação instância responsável pelo programa, de que forma ela deve ser constituída na Refinaria? (Comitê, departamento, *chief compliance officer*..)
 - c. A Refinaria possui uma análise de risco formalizada? Necessita aprimoramento?
 - d. Quais as regras e instrumentos existentes na empresa? Quais ainda necessitam ser desenvolvidos e/ou revisados? O canal de denúncia é efetivo? São realizados treinamentos e/ou comunicados dessas regras e instrumentos? Existem medidas disciplinares em caso de não cumprimento?
 - e. A empresa possui sistema de avaliação de riscos na contratação de terceiros (*due diligence*)?
 - f. A empresa já possui algum sistema de monitoramento das questões de *compliance*?
26. Você acredita que a implementação de um programa de *compliance* pode melhorar o ambiente de controles internos da empresa? Justifique a sua resposta.
27. Quais os principais desafios e ou barreiras para implantar um programa de *compliance* na Refinaria?

APÊNDICE D – Base de dados do estudo de caso

| CÓDIGO | EVIDÊNCIA | TIPO DE ARQUIVO |
|---------------|--|--|
| 1 | DOCUMENTOS | |
| 1.1 | Declaração de visão, missão e valores | Adobe Acrobat Document |
| 1.2 | Organograma | Apresentação Microsoft Office Powerpoint |
| 1.3 | Vídeo institucional | Vídeo MP4 |
| 1.4 | Apresentação Integração | Apresentação Microsoft Office Powerpoint |
| 1.5 | Código de Ética | Adobe Acrobat Document |
| 1.6 | Diretrizes do Comitê de Ética | Documento do Microsoft Office Word |
| 1.7 | Mapa estratégico | Apresentação Microsoft Office Powerpoint |
| 1.8 | Planejamento estratégico - PN 2019-2023 | Adobe Acrobat Document |
| 1.9 | Ata de reunião do Conselho de Administração | Documento do Microsoft Office Word |
| 1.10 | Indicadores operacionais de área | Apresentação Microsoft Office Powerpoint |
| 1.11 | Relatório de controle de despesas | Planilha do Microsoft Office Excel |
| 1.12 | Correio RPR | Adobe Acrobat Document |
| 1.13 | Material de divulgação Operar Seguro | Adobe Acrobat Document |
| 1.14 | Regras de Ouro | Adobe Acrobat Document |
| 1.15 | Limites de competência | Adobe Acrobat Document |
| 1.16 | Alçadas de aprovação | Adobe Acrobat Document |
| 1.17 | Política de Segurança da Informação | Adobe Acrobat Document |
| 1.18 | Política de Gestão de Riscos | Adobe Acrobat Document |
| 1.19 | Política de Gestão de Estoques | Adobe Acrobat Document |
| 1.20 | Política de Crédito | Adobe Acrobat Document |
| 1.21 | Política de Comercialização | Adobe Acrobat Document |
| 1.22 | Mapa de riscos SGI | Adobe Acrobat Document |
| 1.23 | Ata de reunião de Coordenação | Documento do Microsoft Office Word |
| 1.24 | Demonstrações Financeiras publicadas 2018 | Adobe Acrobat Document |
| 1.25 | Manual de procedimentos funcionais | Adobe Acrobat Document |
| 1.26 | Relatório de auditoria interna | Adobe Acrobat Document |
| 1.27 | Instruções do Comitê de Crédito | Documento do Microsoft Office Word |
| 1.28 | Diretrizes do Comitê Tributário | Documento do Microsoft Office Word |
| 1.30 | Relatório de pesquisa de clima | Adobe Acrobat Document |
| 1.31 | PDDE | Adobe Acrobat Document |
| 2 | ENTREVISTAS | |
| 2.1 | Diretor Superintendente | Som Wave; Documento Word |
| 2.2 | Diretor Administrativo Financeiro | Som Wave; Documento Word |
| 2.3 | Coordenador Financeiro | Som Wave; Documento Word |
| 2.4 | Coordenador de Tecnologia da Informação | Som Wave; Documento Word |
| 2.5 | Coordenador de Recursos Humanos | Som Wave; Documento Word |
| 2.6 | Coordenador de Planejamento | Som Wave; Documento Word |
| 3 | OBSERVAÇÕES | Data participação |
| 3.1 | Participante - pesquisadora funcionária da empresa | Constante |
| 3.2 | Reunião de Coordenação | 18.07.2019; 13.09.2019 |

| | | |
|------|--|------------------------------------|
| 3.3 | Reunião Indicadores Mapa Estratégico | 21.03.2019; 23.05.2019 |
| 3.4 | Reunião Apresentação de Resultados | 25.04.2019; 31.07.2019 |
| 3.5 | Workshop Operar Seguro | 26.06.2019 |
| 3.6 | Apresentação Planejamento RPR 2019 | 13.12.2018 |
| 3.7 | Reunião com empresa Compliance Total | 23.07.2019 |
| 3.8 | Reunião Comitê de Ética | 08.03.2019; 02.09.2019 |
| 3.9 | Reunião Auditoria Interna | 23.08.2019 |
| 3.10 | Reunião sobre Compliance com a Diretoria | 11.09.2019 |
| 3.11 | Reunião GEAFI | 19.06.2019 |
| 3.12 | Reunião de PCP | 28.05.2019; 09.07.2019; 13.08.2019 |
| 3.13 | Reunião do Comitê tributário | 12.09.2019 |
| 3.14 | Reunião com auditoria externa - KPMG | 01.02.2019; 21.08.2019 |