

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**FELIPE AUGUSTO DOMINGOS DE BARROS
MARCELA EDUARDA GUIMARÃES DE MELO
MAYARA TRINDADE E SILVA
YASMIN FIGUEIREDO PEREIRA**

**A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NA BUSCA DA
TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO CONTÁBIL DA PETRÓLEO SA**

VOLTA REDONDA

2019

**FUNDAÇÃO OSWALDO ARANHA
CENTRO UNIVERSITÁRIO DE VOLTA REDONDA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NA BUSCA DA
TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO CONTÁBIL DA PETRÓLEO SA**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis do UniFOA como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Aluno (a) s:

Felipe Augusto Domingos de Barros
Marcela Eduarda Guimarães de Melo
Mayara Trindade e Silva
Yasmin Figueiredo Pereira

Orientador (a):

Professora Mestre Patrícia Nunes
Costa Reis

VOLTA REDONDA

2019

FOLHA DE APROVAÇÃO

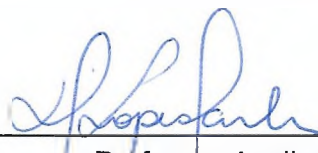
Trabalho de Conclusão de Curso intitulado A UTILIZAÇÃO DA AUDITORIA EXTERNA NA BUSCA DA TRANSPARÊNCIA NA GESTÃO CONTÁBIL DA PETRÓLEO SA elaborado por Felipe Augusto Domingos de Barros, Marcela Eduarda Guimarães de Melo, Mayara Trindade e Silva e Yasmin Figueiredo Pereira, apresentado publicamente perante a Banca Avaliadora, como parte dos requisitos para conclusão do curso de Ciências Contábeis.

Aprovada em 17 de outubro de 2019.

Banca Avaliadora:



Professor Orientador
Patrícia Nunes Costa Reis, Mestre - UniFOA



Professor Avaliador
Débora Cristina Lopes Martins, Mestre - UniFOA

Professor Avaliador
Rodrigo da Costa Alves, Mestre - UniFOA



A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.

Arthur Schopenhauer

LISTA DE SIGLAS

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

ISA – *International Accounting Standard*

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

IFAC – Federação Internacional de Contadores

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CNAI – Cadastro Nacional de Auditores Independentes

PPA – Plano Plurianual

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

CBTU – Companhia Brasileira de Trens Urbanos

CODEVASF – Companhia de Desenvolvimento dos Vales do São Francisco e do Parnaíba

CONAB – A Companhia Nacional de Abastecimento

CPRM – Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais

EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária

RADIOBRÁS – Empresa Brasileira de Comunicação

SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados

Primeiramente a Deus por nos manter firmes até aqui, e nos fazer fortes para conquistar tão grande sonho. Ao Curso de Ciências Contábeis do UniFOA, e nossa maravilhosa coordenadora e orientadora Patrícia Nunes. E, por fim, aos nossos familiares, alicerce em todos os momentos difíceis.

AGRADECIMENTOS

À Professora e orientadora Patrícia Nunes, pelos textos traduzidos, orientação, seu grande desprendimento em ajudar-nos e amizade sincera. Aos amigos e familiares, pelo incentivo constante.

RESUMO

O profissional contábil passa por grande revolução na contemporaneidade. Desse modo, a investigação se justificou pelo fato de buscar aquilatar o estudo da auditoria externa como propagadora da transparência e ética na gestão de uma Estatal. Confirmou-se a hipótese e a problemática da pesquisa pelo fato de uma está correferida à outra, ao admitir ser possível resgatar a credibilidade dos profissionais da área contábil da oitava maior companhia do mundo no setor de petróleo e gás e de auditoria, por meio da utilização de programas de *compliance*, tanto para o controle interno e externo, a fim de prevenir possíveis desvios éticos, incluindo corrupção, fraude e lavagem de dinheiro. O objetivo geral também foi atingido, após análise de toda fundamentação teórica realizada através de revisão de textos, artigos, livros e entrevistas pertinentes ao assunto constatou-se ser possível, por meio da utilização da Auditoria Externa buscar a transparência e *compliance* na gestão contábil da Petróleo Brasileiro S.A. Ressalta-se que objetivos específicos tratados inicialmente contribuíram sobremaneira para validação das ações. Descobriu-se ainda, que a Petróleo S/A teve suas finanças combalidas culminando em grave crise política e econômica. Para tanto, a estatal estabeleceu e implementou um novo modelo de Governança, *Facilities*, Risco e *Compliance* que envolve sobretudo a gestão contábil, objetivando, a curto prazo, minimizar o declínio financeiro, moral e ético que deixou a corporação à deriva. Todavia, os autores sugerem novos estudos *Pós-Lava Jato* a fim de reavaliar o que a estatal mudou na área de *compliance* e quais foram as medidas saneadoras, no que refere, inclusive às auditorias, pelo fato desta ser considerada no cenário brasileiro, a propagadora da transparência e ética na gestão.

Palavras-Chave: Auditoria Externa, Auditoria Independente, *Compliance*, Contabilidade Pública.

ABSTRACT

The accounting professional is going through a great revolution in contemporary times. Thus, the investigation was justified by the fact that it sought to assess the study of external audit as a propagator of transparency and ethics in the management of a State. The hypothesis and problematic of the research was confirmed by the fact that one is corrected to the other, admitting that it is possible to restore the credibility of accounting professionals of the eighth largest company in the world in the oil and gas and auditing sector, through the use of compliance programs for both internal and external control to prevent possible ethical deviations, including corruption, fraud and money laundering. The general objective was also achieved, after analyzing all theoretical foundations through the review of texts, articles, books and interviews relevant to the subject. *Petróleo Brasileiro SA* It is noteworthy that specific objectives initially addressed contributed greatly to the validation of actions. It was also found that *Petróleo S / A* had its finances undermined, culminating in a serious political and economic crisis. To this end, the state-owned company established and implemented a new governance, facilities, risk and compliance model that mainly involves accounting management, aiming in the short term to minimize the financial, moral and ethical decline that has left the corporation adrift. However, the authors suggest further Post-Lava Jet studies for the purpose of reassessment or change of statistical status and what are the remedial measures, without reference, including audits, because it is considered a Brazilian scenario, propagator of transparency and ethics. in management.

Keywords: External Auditing, Independent Auditing, Compliance, Public Accounting.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	AUDITORIA	17
2.1	Classificação da auditoria	18
2.1.1	Auditoria interna.....	18
2.1.2	Auditoria externa.....	19
2.2	Auditoria interna x externa	20
2.3	Origem da auditoria no exterior	22
2.4	Origem da auditoria no Brasil	23
2.5	Normas da auditoria	24
2.5.1	Normas internacionais.....	25
2.5.2	Normas relativas à pessoa do auditor.....	26
2.5.3	Normas de auditoria sobre a execução do trabalho.....	28
2.6	Procedimentos	29
3.0	CONTABILIDADE PÚBLICA	31
3.1	Administração Pública	32
3.1.1	Administração Direta.....	33
3.1.2	Administração Indireta	33
3.2	Planejamento Governamental	34
3.2.1	Orçamentos e conceitos.....	37
3.2.1.1	Orçamento Fiscal e da Seguridade	37
3.2.1.2	O Orçamento da Seguridade Social	38
3.2.1.3	Orçamentos de Investimentos das Estatais.....	38
3.2.2	Transparência e Lei de Responsabilidade Social.....	38
4	A ESTATAL PETRÓLEO S.A.	40
4.1	Administração	42
4.1.1	Estrutura.....	43
4.1.2	Políticas.....	44
4.2	Compliance da Petróleo Brasileiro S.A	45
4.3	Corrupção: A operação Lava Jato	45
4.3.1	O esquema e a fraude	49
4.4	Demonstrações contábeis	52
4.4.1	Balanço Patrimonial.....	52

4.4.2	Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE).....	55
4.4.3	Fluxos de Caixa.....	57
5	CONTROLES ANTIFRAUDE E CONTROLE INTERNO.....	62
5.1	Controle Interno	64
6	PARECER DO AUDITOR.....	66
7	CONCLUSÃO.....	68
	REFERÊNCIAS.....	69

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01:	Auditoria Interna x Externa.....	21
QUADRO 02:	Linha do tempo da auditoria no Brasil.....	24
QUADRO 03:	Áreas das Normas Internacionais de Auditoria.....	26
QUADRO 04:	Princípios profissionais do Auditor.....	27
QUADRO 05:	Fato gerador dos princípios a serem obedecidos pelo Auditor Independente.....	29
QUADRO 06:	Técnicas e procedimentos contábeis na visão de Mautz.....	30
QUADRO 07:	Detalhes que diferem Administração Direta e Indireta....	34
QUADRO 08:	Hierarquia do Planejamento Orçamentário	36
QUADRO 09:	Classificação das Fraudes cometidas pela Petrobras....	49
QUADRO 10:	Ativo do Balanço Patrimonial da Petrobras.....	53
QUADRO 11:	Passivo do Balanço Patrimonial da Petrobras.....	55
QUADRO 12:	Demonstração de Resultado – DRE: 31 de dezembro de 2014 e 2018	56
QUADRO 13:	Fluxos de caixa anos 2014 e 2018 da Petrobras.....	57
QUADRO 14:	Parecer do Auditor.....	66

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 01: Relato integrado da Petrobras	41
FIGURA 02: Sistema de controle interno.....	63

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE 1: Cartilha de <i>Compliance</i>	72
---	----

1. INTRODUÇÃO

O profissional contábil passa por grande revolução na contemporaneidade. Se antes o contador era visto apenas como um “guarda-livros” (aquele que apenas escriturava), hoje ele é considerado uma peça essencial na tomada de decisão de qualquer empresa, pelo fato de produzirem informações essenciais para seus usuários.

Dentre as áreas de atuação do Contador, encontra-se a Auditoria, que busca proporcionar segurança para a organização, minimizando ou impedindo problemas futuros. Quando a empresa emprega a auditoria externa independente nas suas publicações contábeis, ela busca, acima de tudo, a transparência, convalidando junto ao mercado a real situação econômica e financeira da empresa auditada.¹ Conquanto, a imparcialidade na auditoria externa deve estar em conformidade com as normas contábeis para o balanço e Demonstração do Resultado do Exercício, seguindo também, rigidamente, as normas da Auditoria e o código de ética.

Na contemporaneidade, o risco de corrupção e fraudes nas corporações, em suas demonstrações contábeis, vem crescendo assustadoramente. No ano de 2014, iniciou-se uma investigação de corrupção e lavagem de dinheiro no país, denominada “Operação Lava Jato”, que revelou um dos maiores escândalos de corrupção envolvendo a gigante estatal brasileira, Petrobrás.

Assim concebida, esta investigação se justifica pelo fato de buscar aquilatar o estudo da auditoria externa como propagadora da transparência e ética na gestão de uma Estatal, a fim de garantir a continuidade do fluxo de operações e informações por meio das demonstrações contábeis no intento de confirmar ou contestar a hipótese de que é possível resgatar a credibilidade dos profissionais da área contábil e de auditoria.

Diante do exposto, esta pesquisa busca tratar a seguinte problemática: Como a Petrobras, oitava maior companhia do mundo no setor de petróleo e gás, pôde se envolver em esquemas de irregularidades abarcando fraude envolvendo Licitação e viabilização da atuação de cartel mediante o recebimento de propina evidenciadas no âmbito da “Operação Lava Jato” mesmo tendo o *compliance*² à disposição para disciplinar e fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as

¹ Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/auditoria.htm> - Acesso em: 28/06/2019

² *Compliance*: estar em conformidade com leis e regulamentos externos e internos.

diretrizes estabelecidas para o negócio da Petrobras de modo a evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade existentes?

Ressalta-se que o delineamento de escândalos de corrupção pela mídia³ no caso da Operação Lava Jato, fez com que a companhia perdesse a credibilidade junto aos *Stakeholders*⁴ e repercutisse negativamente junto aos contadores. Conquanto, parte-se da hipótese de que é possível resgatar a credibilidade dos profissionais da área contábil e de auditoria.

É sabido que a Auditoria tem como premissa testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Diante dessa afirmativa, esta investigação tem como objetivo geral analisar se é possível, por meio da utilização da Auditoria Externa buscar a transparência e *compliance* na gestão contábil da Petróleo Brasileiro S.A.

Já os objetivos específicos requerem: (I) Analisar a Auditoria Externa da empresa objeto de estudo; (II) Evidenciar a importância da Auditoria como ferramenta anticorrupção; (III) avaliar o conjunto das demonstrações contábeis da Petróleo Brasileiro objeto de estudo; (IV) Identificar o uso correto da contabilidade na gestão pública após avaliação das demonstrações contábeis, e, (V) Criar uma cartilha de *compliance* para uso em empresas do setor público e privado.

A metodologia a ser utilizada para a consecução da fundamentação teórica deste trabalho, far-se-á mediante levantamentos bibliográficos compostos por livros, artigos de periódicos, jornais e material da *internet*, a fim de ratificar conceitos, técnicas e instrumentos que serviram de base para o desenvolvimento desta análise, por meio de Estudo de caso junto a empresa Petróleo Brasileiro S.A. segmento de energia, voltado à exploração, produção, refino, comercialização e transporte de petróleo, gás natural e seus derivados.

Com o tema proposto, o trabalho visa, com a aplicação da lógica sobre premissas e princípios considerados verdadeiros e indiscutíveis, formar uma cadeia de raciocínio e assim gerar conclusões.

³ Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2015/04/22/balanco-petrobras.htm>
acesso em: 28/06/2015

⁴ *Stakeholders*: grupo que tem interesse em uma empresa, negócio ou indústria, podendo ou não ter feito um investimento neles.

2. AUDITORIA

O conceito de auditoria está literalmente ligado à contabilidade, tendo em vista a mesma ter surgido no intento de manter o controle do patrimônio da organização através do levantamento dos registros internos e externos, das demonstrações contábeis e dos fatos e atos ocorridos.

A NBC TA 200 (R1), considerada a mãe das demais normas de auditoria das demonstrações contábeis, trata dos objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria, define auditoria como sendo um processo onde o profissional especializado, averigua a eficiência e eficácia das demonstrações contábeis, adotando critérios que buscam analisar a veracidade dos demonstrativos e relatórios financeiros, com propósitos de assegurar fidedignidade e credibilidade as informações. Além disso, tem como escopo, verificar se as atividades estão de acordo com a elaboração e o planejamento da empresa, levando em conta as normas brasileiras de contabilidade.

A auditoria é uma técnica contábil que possui multiplicas aplicações, seu objeto de avaliação é determinado pelo o que é solicitado pela empresa contratante. Dentre os vários conceitos de auditoria, destaca-se o de Attie (2018, p.5) pelo fato de o autor defini-la como sendo:

Uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. A auditoria das demonstrações contábeis visa às informações contidas nessas afirmações, assim é evidente que todos os itens, formas e métodos que as influenciam também estarão sendo examinados.

Para Lins (2017), tanto a auditoria interna como a externa, significa conferência, verificação, análise e avaliação e, acima de tudo, comunicação dos resultados dentro de um determinado objetivo ao qual a auditoria se propõe.

Já Franco e Marra (2000) definem a auditoria como a técnica contábil que através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle de uma entidade.

Cavalcanti (2007), por sua vez, define a auditoria como sendo uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Conquanto, a respeito das falas apresentadas, verifica-se a auditoria pode ser considerada como um ato benéfico para a empresa, pelo fato de imprimir segurança sobre a convicção dos fatos, por meio de provas que buscam demonstrar a realidade econômica e financeira. Ainda segundo Cordeiro (2013, p. 6), a auditoria interna “consiste em controlar as áreas-chaves nas empresas, a fim de evitar situações que propiciem fraudes e desfalques por meio de testes”.

A partir da análise deste núcleo de pensamento, constata-se a auditoria pode ser empregada de diversas formas e por vários motivos, A fim de agregar credibilidade e confiabilidade acerca da situação econômica e financeira da entidade.

2.1 Classificação da auditoria

Existem dois tipos de auditoria que podem ser efetivadas em uma organização: (I) a auditoria interna; e (II) a auditoria externa. Destaca-se que as duas propostas possuem formatos semelhantes. Contudo, existem diferenças que tornam os objetivos de uma e outra também distintos.

2.1.1 Auditoria Interna

A Auditoria Interna tem a função de elaborar e executar uma revisão sistemática nas operações do controle interno da empresa, sendo o auditor integrante do quadro de funcionários com a atribuição de examinar, analisar e avaliar todos os setores operacionais da empresa.

Attie (2010, p. 175) enfatiza sobre auditoria interna:

É aquela exercida por funcionários da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas com o aspecto funcional.

Nesse sentido, fica evidente a importância da auditoria e de seu papel de observar, aconselhar, apoiar e ajudar a gestão da empresa para o bom desempenho. Cordeiro (2013, pág. 9) estabelece que:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro de uma organização para revisar as operações contábeis financeiras e outras, com a finalidade de prestar serviço à administração, é um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles.

Em vista dos argumentos apresentados, é inegável que a auditoria interna compõe-se de procedimentos técnicos na intenção de desenvolver um plano de ação destinado a checar e observar os negócios da empresa permanentemente, por meio de uma equipe de auditores qualificados destinados a acompanhar exclusivamente os trabalhos, devendo confrontar fatos incorridos com o que, de fato, deveria acontecer.

Tal constatação é conceituada no NBC TI 01, Da Auditoria Interna, que diz:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

O auditor interno deve encontrar as fragilidades e apontar as causas, apresentando orientações e soluções para dirimir os problemas, fazendo com que os responsáveis saibam como agir conforme a suas orientações.

Destaca-se que é necessário agregar “valor” a entidade no mundo globalizado. Os gestores tem de repensar e reaprender novas técnicas, com o intuito de conseguir excelentes resultados com bem menos recursos. Por esta razão, o profissional da auditoria interna se destaca, sendo detentor do conhecimento, das técnicas e procedimentos para manter saudável a gestão do entidade.

2.1.2 Auditoria Externa

O objetivo da auditoria externa, também chamada de auditoria independente pelo fato de estabelecer a idoneidade da avaliação pela impessoalidade da equipe profissional responsável por realizá-la, de acordo com o NBC TA 200, é o certificar a exatidão dos registros contábeis, garantir que gozem de fidelidade, fazendo, assim, com que suas demonstrações financeiras tenham credibilidade.

Como mencionado acima, o auditor externo não possui vínculo empregatício com a empresa, sendo um profissional de uma instituição externa e independente, vinculado por contratos de prestação de serviço.

A respeito da auditoria externa, Jund (2001) corrobora que: “a auditoria externa

é uma das técnicas utilizadas pela contabilidade, ou seja, aquela destinada a examinar a escrituração e demonstrações contábeis, a fim de confirmar sua adequação”.

Crepaldi (2013, pág.74), por sua vez, relata que:

Auditoria externa é o processo pelo qual o auditor se certifica de que as demonstrações financeiras representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa. Assim, o principal objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis de uma entidade, quanto à sua adequação consoante os princípios de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade.

Em virtude dos fatos mencionados, é indiscutível que a auditoria externa tem extrema relevância a seus usuários. Ela atende aos interesses de investidores e instituições bancárias que pretendem injetar recursos e necessitam de garantias. Os procedimentos técnicos do profissional auditor oferecem a transparente exigida para que a entidade possa então receber novos investimentos.

2.2. Auditoria Interna X Externa

Faz-se mister que a entidade tenha certeza de que as informações orçamentárias estão corretas, incluindo a proteção de órgãos especializados, de que as práticas estão de acordo com as normas fixadas e de que as ações feitas coadunam com os resultados esperados.

A NBC TA R1 diz que:

Um dos objetivos globais do auditor é obter uma segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou a erro, permitindo-lhe, portanto, expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável;

Para ampliar a segurança das informações sobre determinado patrimônio, surgiram as auditorias internas, que passaram a funcionar como suporte aos trabalhos das auditorias externas e auxílio para a segurança gerencial dos dirigentes. Convém, neste ponto, destacar que a ação realizada pela Auditoria Interna é também executada pela Auditoria Externa.

Adiante, evidenciar-se-á as diferenças, análises, vantagens e desvantagens dentre as auditorias interna e externa. Para melhor visualização segue no quadro 1, o comparativo entre ambas.

QUADRO Nº 01: Auditoria Interna X Externa

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
<ul style="list-style-type: none">▪ É realizada por um funcionário da empresa.	<ul style="list-style-type: none">▪ A Auditoria é realizada através da contratação de um profissional independente.
<ul style="list-style-type: none">▪ O objetivo principal é atender as necessidades da administração.	<ul style="list-style-type: none">▪ O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.
<ul style="list-style-type: none">▪ A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas sem estar restrito aos assuntos financeiros.	<ul style="list-style-type: none">▪ A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
<ul style="list-style-type: none">▪ O trabalho é subdividido em relação às linhas de responsabilidade administrativa.	<ul style="list-style-type: none">▪ O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e das demonstrações de resultado.
<ul style="list-style-type: none">▪ O auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude.	<ul style="list-style-type: none">▪ O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e das demonstrações de resultado.
<ul style="list-style-type: none">▪ O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém, subordinado as necessidades e desejos da Alta Administração.	<ul style="list-style-type: none">▪ O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
<ul style="list-style-type: none">▪ A revisão das atividades é contínua.	<ul style="list-style-type: none">▪ O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico geralmente anual.

Fonte adaptada: Attie, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 2010.

A principal comparação entre a auditoria externa e interna é que a primeira tem sua independência de ação e julgamento, já a segunda, está subordinada aos gestores da entidade. Conquanto, o trabalho interno é um importante suporte para administração de qualquer empresa, pelo fato de incidir de forma permanente e contínua podendo agir com mais rigor, quando da existência de falhas, onde para a auditoria externa não são tão relevantes para serem auditadas.

A esse respeito, encontramos a seguinte colocação do professor e consultor da Escola de Auditoria, Ibraim Lisboa⁵:

O trabalho executado pela Auditoria Interna é idêntico aquele executado pela Auditoria externa. Ambas realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria, ambas têm sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas, ambas modificam a extensão de seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência dos sistemas contábeis e de controles internos existentes.

⁵ Disponível em: <https://portaldeauditoria.com.br/diferencas-basicas-entre-auditoria-interna-e-auditoria-externa/> - acesso em: 08/06/2019

A partir da análise deste núcleo de pensamento, constata-se que embora ambas tenham interesses em comum, a diferença da Auditoria Interna e Externa é distinguida pelo grau de dependência, ou seja, do vínculo existente entre a organização e o auditor, e que seus exames, análises e procedimentos, notadamente, são efetuados pelos mesmos métodos.

2.3 Origem da Auditoria no Exterior

Desde o período primitivo, a contabilidade se desenvolveu sempre em função das modificações ocorridas no ambiente ao seu redor. Sendo assim sua atualização e evolução se dá com a expansão dos negócios e consequente descentralização das atividades, devido ao fato de que o dono da empresa não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades desempenhadas.

Devido à história da auditoria estar entrelaçada com o avanço e aperfeiçoamento da contabilidade. Para tanto, Jund (2006, pág. 5) corrobora a que a distinção entre as profissões pode ter surgido,

Provavelmente, pode ter sido um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Assim como o surgimento da Contabilidade, não é possível especificar e datar com precisão quando a primeira auditoria foi realizada, o que constata é que na Babilônia e no antigo Egito, já havia a necessidade de verificação de registros e impostos recolhidos.⁶

Fatos como a evolução do capitalismo, as Revoluções Industriais entre outros, motivaram a criação de novas diretrizes para as técnicas contábeis, e desta forma a auditoria contábil surgiu primeiramente na Inglaterra, por volta do século XIV, ano de 1314, sendo o primeiro o Auditor do Tesouro datado de 1.559.⁷

⁶ Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm> – Acesso em: 08/06/2019

⁷ Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/conteudo/origem/24024> – Acesso em 08/06/2019

Em decorrência de tais fatos, ficou evidente a importância das demonstrações contábeis como fator de segurança para os investidores, isso porque eles passaram a exigir que os registros fossem examinados por um profissional independente.

Na contemporaneidade, as auditorias ambicionam agregar não só segurança e credibilidade às empresas, mas também melhor controle e maior conhecimento de negócio para auxiliar no planejamento empresarial.

2.4 Origem da Auditoria no Brasil

No final da Segunda Guerra Mundial, em 1945, com a entrada de várias filiais de multinacionais das que existiam na América do Norte e Europa, a auditoria chegava ao Brasil. Tal ferramenta surge da necessidade de um profissional com competências técnicas para averiguar possíveis fraudes, erros no controle interno ou até mesmo a honestidade dos gestores. Neste primeiro momento, o controle era apenas financeiro, e conhecido como auditorias corretivas.⁸

Almeida (2010, p. 01) explica este momento da história da seguinte forma:

Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços do mercado.

Diversos outros acontecimentos marcam a evolução do profissional no contábil, no âmbito da auditoria. O quadro 2 abaixo descrito é uma síntese da linha do tempo da inserção da Auditoria no Brasil.

⁸ Disponível em: <https://classecontabil.com.br/origem-evolucao-e-desenvolvimento-da-auditoria/> - Acesso em: 08/06/2015

QUADRO Nº 02: Linha do tempo da Auditoria no Brasil

ANO	DETALHAMENTO
1909	▪ Mc-Auliffe Davis Vell & Co, a primeira empresa de auditoria instalada no Brasil, atualmente com o nome Arthur Andersen.
1915	▪ Chegada da Price Waterhouse no Rio de Janeiro.
1946	▪ Fundado pelo Decreto-lei nº 9.295 o Conselho Federal de Contabilidade – CFC. 1960: Fundado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – AUDIBRA.
1965	▪ Criação da Lei 4.728 para disciplinar o mercado de capitais, a qual citou pela primeira vez a expressão auditores independentes.
1971	▪ Fundado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON.
1972	▪ Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil. Resolução CFC n. 321/72 aprova as Normas e os Procedimentos de Auditoria elaborados pelo IBRACON.
1976	▪ Lei 6.385 cria a Comissão de Valores Mobiliários para fiscalizar o mercado de capitais. ▪ Criação da Lei nº 6.404 das Sociedades por Ações.
1977	▪ Criação da Ordem dos Auditores Independentes do Brasil.
1990	▪ Instrução Normativa n. da CVM exige que as companhias abertas sejam auditadas trimestralmente.
2000	▪ Alteração da Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações.

Fonte: www.portaleducacao.com.br – Acesso em: 08/06/2019

A Contabilidade já tinha o propósito de auxiliar e informar as organizações cuidando do seu patrimônio, no entanto, diante do crescimento das empresas, ela precisou evoluir e expandir em conjunto com esses movimentos.

2.5 Normas da Auditoria

As normas de auditoria têm como objetivo regulamentar as atividades do auditor bem como estabelecer um padrão a ser seguido pelos profissionais da área, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2018). Além do mais, as normas são importantes diretrizes para definir as ações a serem praticadas e a forma de apresentar a análise ou parecer do auditor, e encontram-se diretamente relacionadas à execução dos trabalhos de auditoria, tanto de maneira interna como externa.

No Brasil, as auditorias das demonstrações contábeis, por exemplo, são regulamentadas através de normas emitidas pelos órgãos de fiscalização da União, em conjunto com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), IBRACOM, o Banco

Central, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).⁹

No caso da Petróleo Brasileiro S.A., empresa de capital aberto (Sociedade Anônima) e baseado na Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a qual disciplina o mercado de valores mobiliários, corrobora no art. 26 que: só poderão auditar as demonstrações contábeis, auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que participem do sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

2.5.1 Normas Internacionais

A Federação Internacional de Contadores (IFAC) é um importante órgão no âmbito internacional no que se refere às normas no Brasil, e considerando a política de tradução e reprodução de normas emitida em dezembro de 2008, recomenda-se a tradução das suas normas internacionais e demais publicações.¹⁰

Nesse viés, o IFAC aprovou através da Resolução CFC nº 1203, de 27 de novembro de 2009 a NBC TA 200 que diz respeito aos Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em conformidade com Normas de Auditoria, sendo considerada, na atualidade, a principal norma em vigor no país.

As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) são aplicadas na prática de uma auditoria independente da informação financeira de qualquer empresa, independentemente do seu tipo, tamanho ou forma legal, com a intenção de expressar uma opinião sobre determinada informação.¹¹

Segue, no quadro 3 o detalhamento das áreas, no que diz respeito às Normas Internacionais de Auditoria voltadas para a prática da auditoria independente.

⁹ Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditor.htm> - Acesso em: 28/06/2019

¹⁰ Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3220&codregional=-> Acesso em: 01/07/2019

¹¹ Disponível em: Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> Acesso em: 01/07/2019

QUADRO Nº 03: Áreas das Normas Internacionais de Auditoria

ÁREAS	DETALHAMENTO
200 – 299	▪ Princípio geral e responsabilidades;
300 – 499	▪ Avaliação do risco e resposta ao risco avaliado;
500 – 599	▪ Prova da Auditoria;
600 – 699	▪ Utilização do trabalho de outros;
700 – 799	▪ Conclusões da Auditoria e relatos; e
800 – 899	▪ Áreas especializadas.

Fonte: Pagliato, Wagner. Manual da auditoria. São Paulo: 1ª edição. Ciência Moderna.

A regulação da matéria no Brasil passa por diversas reformulações no intuito de tornar as respectivas normas, as mais uniformes possíveis, em relação às normas internacionais.

Por sua vez, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador da profissão de auditoria, tem editado extensa regulamentação sobre a matéria, e recentemente vem se atualizando para se adequar as normas internacionais.

2.5.2 Normas relativas à pessoa do auditor

As normas relativas ao auditor têm por objetivo tratar sobre as características fundamentais para o profissional que deseja atuar como auditor. Além de estar devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), o profissional deve prezar pelos princípios profissionais¹², os quais encontra-se detalhada no quadro 4 conforme abaixo delineado:

¹² Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisFaq.php?cod=1&pagina=2> - Acesso em: 01/07/2019

QUADRO Nº 04 – Princípios profissionais do Auditor

PRINCÍPIOS	DETALHAMENTO
Independência:	<ul style="list-style-type: none">▪ Considera-se um dos princípios norteadores do auditor pelo ato de possibilitar as emissões de pareceres baseados nos elementos objetivos encontrados nos exames realizados não se deixando levar por fatores externos ou influência de terceiros.
Integridade:	<ul style="list-style-type: none">▪ Honrar seus compromissos e gerar informações confiáveis tanto para empresa auditada quanto para o público em geral.
Eficiência:	<ul style="list-style-type: none">▪ O exercício da auditoria é individual e intransferível. O auditor tem encargo técnico pelos serviços executados, além de otimizar tempo da execução das tarefas sendo responsável por resguardar com seus papéis de trabalho de todos os procedimentos que ele se utilizou e como foi elaborado, para assim apresentar se necessário as razões que influenciaram sua conclusão no parecer.
Confidencialidade:	<ul style="list-style-type: none">▪ Manter sigilo e confidencialidade das atividades desenvolvidas em função do acesso às informações restritas, não devendo ele divulgar informações em seu próprio benefício ou de terceiros.

Fonte: IFAC 2005. Normas Internacionais de Auditoria ISA – Código de ética.

Cumpra-se destacar o quão se torna imprescindível ao contador desenvolver conduta ética profissional para exercer o papel de auditor.

Neste interim, pode-se dizer que:

A ética é um estado de espírito. É quase hereditário e *vem da formação* e meio social no qual a criança teve sua personalidade moldada, burilada para ingressar no convívio da sociedade, que é o que popularmente se denomina berço; e moral é adquirida por meio da educação formal e da experiência de vida (SÁ, 2000, p. 428).

Códigos de ética fazem parte do sistema de valores que orientam o comportamento de pessoas, grupos e organizações e seus administradores. Partindo desse princípio, o código de ética contábil tem como propósito atingir os requisitos necessários a fim de garantir a idoneidade do profissional e, também do patrimônio do cliente.

A ética pode assegurar resultados positivos para as empresas, mesmo que alguns executivos ainda duvidassem disso no começo do século XXI, ressaltando que "A reputação da empresa é um de seus ativos mais valiosos", ao usar como exemplo as grandes empresas americanas Enron e Worldcom que foram destaque negativo mundial após ser descoberto que fraudavam seus balanços para ocultar prejuízos que vinham sofrendo. (PINHO NETO; BERNARDI NETO, p. 106, 2005).

Corroborando com essa ideia, Maximiano (2000) explica que o “Códigos de Ética são conjuntos de normas de conduta que procuram oferecer diretrizes e estabelecer a diferença entre o certo e o errado.

Nos últimos anos nunca se puniu tanto, empresas e executivos, por escândalos corporativos e irregularidades comprovadas, nesse aspecto surgiu o *compliance*.

Compliance, vem de *comply* em inglês e significa “agir de acordo com as regras” e pode ser definido conforme preferiu Vanessa Alessi Manzi (2008, p.15), como o “ato de cumprir, de estar em conformidade e executar regulamentos internos e externos, impostos às atividades da instituição, buscando mitigar o risco atrelado à reputação e ao regulatório/legal.”

Os autores da recente obra *compliance 360º*, Candeloro; De Rizzo e Pinho (2012, p.30), definem o termo como sendo:

[...] um conjunto de regras, padrões, procedimentos éticos e legais que, uma vez definido e implantado, será a linha mestra que orientará o comportamento da instituição no mercado em que atua, bem como as atitudes de seus funcionários; um instrumento capaz de controlar o risco de imagem e o risco legal, os chamados ‘riscos de *compliance*’, a que se sujeitam as instituições no curso de suas atividades.

Acredita-se que o uso do *compliance* pelas empresas possa favorecer o cumprimento categórico de todas as normas, tanto de controle interno como externo, além da totalidade das políticas do seu negócio conexo às exigências dos órgãos de regulamentação referentes ao segmento da entidade.

No caso da Petrobras existe um programa de *compliance* chamado de Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção - PPPC, que objetiva a prevenção e correção de desvio éticos, incluindo corrupção, fraude e lavagem de dinheiro.

2.5.3 Normas de auditoria sobre a execução do trabalho

Cada vez mais, as organizações estão utilizando a auditoria para a melhoria contínua dos seus processos. De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2018) as principais normas do Conselho Federal de Contabilidade estabelece que o contador, no exercício da função de auditor independente, deve buscar capacitação a fim de conservar seu nível de competência profissional para validar o conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras

de Contabilidade, das técnicas contábeis, embasamento legal e dos conceitos e técnicas relativa à entidade auditada.

Para tanto, segue no quadro 05, dados das respectivas normas.

QUADRO Nº 05: Fato gerador dos princípios a serem obedecidos pelo auditor independente

NBC	RESOLUÇÃO	NOME DA NORMA	IFAC	IBRAÇON
NBC PA 01	<u>1.201/09</u>	Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes	ISQC 1	Não há
NBC PA 290 (R2)	DOU 26/05/17	Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão	CODE 290	Não há
NBC PA 291 (R2)	DOU 26/05/17	Independência – Outros Trabalhos de Asseguração	CODE 291	Não há
NBC PA 11	DOU 13/12/17	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares	Não há	Não há
NBC PA 13 (R2)	DOU 02/09/15	Exame de Qualificação Técnica	Não há	Não há
	<u>1.019/05</u>	Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI)	Não há	Não há

Fonte: BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade (2018).

Deste modo, os Princípios Contábeis e as Normas Brasileiras de Contabilidade, embasadas pelas Normas Internacionais, norteiam a atividade de auditoria no Brasil e podemos dizer que para cada caso específico, ou seja, para cada objeto a ser auditado existe uma norma referente a ele.

2.6 Procedimentos

Todo e qualquer processo realizado pelo profissional auditor implica na utilização de ferramentas de trabalho no intento de favorecer o levantamento de dados para a formação de sua opinião. As técnicas ou procedimentos de auditoria, são instrumentos que contribuem para a identificação e o nível de profundidade da extensão que cada caso requer, até a obtenção de provas que comprovem a afirmação analisada.

Na concepção de Cordeiro (2013, pág. 6):

A auditoria se posiciona como uma técnica contábil que utiliza procedimentos específicos e peculiares, os quais aplicados no exame de registros, documentos e inspeções através da obtenção de informações e confirmações, estabelecem condições para o controle de patrimônio da entidade.

Assim, os procedimentos da auditoria buscam certificar-se cada detalhe das informações reveladas, para constatar sua fidedignidade. A respeito disso, a NBC T

11 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

No quadro 06, Mautz (1980) elenca dez partes fundamentais. Tais técnicas são utilizadas para obterem as provas necessárias, levando o profissional a construir sua conclusão dos fatos.

QUADRO Nº 06: Técnicas e procedimentos contábeis na visão de Mautz

PROCEDIMENTOS	DETALHAMENTO
a. Exame e contagem física	▪ O exame físico trata se da verificação. Através desta técnica o auditor procura certificar a existência de um objeto ou item examinado.
b. Confirmação	▪ Consiste em obter declaração formal de pessoas/empresas independentes à empresa auditada confirmando os saldos existentes.
c. Exame dos comprovantes hábeis e comparação com os registros	▪ É o procedimento referente a análise dos documentos que representam as operações ou transações efetuadas pela empresa.
d. Conferência de cálculos	▪ É a constatação de que as operações aritméticas e financeiras estão adequadas. O auditor refaz os cálculos que julgar necessários afim de constar erros/distorções.
e. Acompanhamento dos procedimentos de escrituração	▪ É a técnica de auditoria utilizada para atestar a veracidade das informações.
f. Investigação minuciosa	▪ Consiste em ir aprofundar-se nas investigações e exames das matérias, documentos, informações recebidas, análise, entre outros...
g. Inquérito:	▪ Trata-se da formulação de perguntas para obtenção de respostas satisfatória, assim o auditor buscar confirmações.
h. Exame de livros auxiliares	▪ É a análise que o auditor realiza com base nos registros elaborados como suporte a registros principais.
i. Estabelecimento de correlação entre informações	▪ O auditor realiza uma correlação entre áreas do balanço auditadas verificando sua harmonia e congruência.
j. Observação das atividades e condições correlatas	▪ A observação é uma técnica importante, depende da habilidade do auditor e pode revelar erros, distorções, irregularidades através de exames.

Fonte adaptado: MAUTZ, R. K. Princípios de auditoria. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980

Estas são técnicas ou procedimentos utilizados pelo auditor para alcançar seus objetivos e formar uma base sólida para emitir sua opinião.

3. CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade aplicada ao setor público é o principal instrumento de defesa, controle e gestão de patrimônio de todas as organizações que recebem, direta ou indiretamente, recursos públicos.

Angélico (2009) a define como sendo um dos ramos da contabilidade, e sua aplicação é restrita às pessoas jurídicas de direito público, que englobam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, incluindo as respectivas autarquias, fundações públicas e empresas públicas. Embora também tenha seu foco voltado aos aspectos financeiros, orçamentários e patrimoniais, a contabilidade no setor público difere da contabilidade societária e tradicional. E, para Slomski (2013), a contabilidade pública tem como objetivo principal demonstrar o patrimônio da entidade, de forma a evidenciar os atos e fatos relativos à gestão orçamentária.

O conceito de contabilidade pública, o objetivo, o objeto e sua função social são evidenciados com clareza nas Normas Brasileiras de Contabilidade. De acordo com o Conselho Federal de contabilidade, NBC T 16.1, 2008, define-se:

- I. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público.
- II. O objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.
- III. O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público.
- IV. A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

A contabilidade aplicada ao setor pública é uma das mais complexas ramificações da ciência contábil, é regulamentada pela Lei n. 4.320/64, que estatui as normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, e sua estrutura possui quatro sistemas básicos, são eles: o Sistema Orçamentário, o Sistema Financeiro, Sistema Patrimonial e o Sistema de Compensação.

Para Filho (2006, p. 9), pode-se reconhecer dois sentidos para a Administração Pública:

O objetivo e o subjetivo. O sentido objetivo deve consistir na própria atividade administrativa exercida pelo Estado por seus órgãos e agentes, caracterizando, enfim, a função administrativa; já o sentido subjetivo significa o conjunto de agentes, órgãos e pessoas jurídicas que tenham a incumbência de executar as atividades administrativas. Toma-se aqui em consideração o sujeito da função administrativa, ou seja, quem a exerce de fato.

Já para Silva (2004, p. 222), a “Contabilidade aplicada ao setor público e governamental é uma especialização da Contabilidade voltada para o estudo e a análise dos fatos administrativos que ocorrem na administração pública”.

Por sua vez, Araújo (2004, p. 23) identifica a contabilidade governamental como:

Sendo o ramo da contabilidade, que, fundamenta em normas próprias e específicas, registra, classifica, acumula, controla, avalia e divulga dos dados sobre o patrimônio público e suas respectivas variações, abrangendo aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais, constituindo-se em valioso instrumento para o planejamento e controle da administração governamental.

Outrossim, corrobora-se que a Contabilidade Pública registra, de fato, os atos e fatos contábeis no setor público e tem como objetos de estudo e controle o Orçamento e o Patrimônio, padronizados pela legislação brasileira.

Já a aplicação de recursos públicos segue regras determinadas pela Constituição Federal de 1988, e as finanças públicas, a dívida pública interna e externa, garantias, títulos da dívida pública, fiscalização financeira da administração direta e indireta, operações de câmbio por órgãos públicos e funções das instituições oficiais de crédito, reguladas por lei complementar.

Os próprios demonstrativos contábeis também são regulados por legislação específica, tendo seus modelos e a sistemática de elaboração normatizada em todas as esferas da administração.

3.1 Administração Pública

No que se refere à Administração Pública, ressalta-se que sua atribuição primordial se prende em prestar de serviço público de qualidade à sociedade na intenção de atender ao interesse público. Ressalta-se, por conseguinte que a estrutura

da Administração Pública brasileira, fundamenta-se no Decreto-Lei n.º 200/1967 ainda em vigor.

Dessa forma, a Administração Pública pode ser entendida, segundo, Matias-Pereira (2010, p.51), como sendo “uma atividade concreta e imediata que o Estado realiza para garantir os interesses coletivos, apoiada em um conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício de função administrativa” do Estado.

Dentro da mesma sistemática, Silva (2004, p.9) a define como “um conjunto de meios institucionais, materiais, financeiros e humanos, organizados e necessários para executar as decisões políticas”.

3.1.1 Administração Direta

A administração direta corresponde ao gerenciamento do conjunto dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Neste contexto, é possível citar como exemplo, os ministérios, suas secretárias, coordenadorias e departamentos.

Em virtude do que foi mencionado, Filho (2006) descreve a Administração Pública como sendo a titular e a executora do serviço público. Conquanto, a atividade centralizada é aquela exercida pelo Estado diretamente.

3.1.2 Administração Indireta

Diferentemente da administração direta, a qual o Estado desempenha seus papéis absolutamente; na administração indireta, o Estado apraza a sua titularidade para que outras pessoas jurídicas, ligadas a ele, possam concretizar. Ressalta-se ainda, que a função administrativa também é exercida de forma descentralizada.

Pode-se citar como exemplo de pessoas jurídicas as autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e consórcios públicos. Os regimes jurídicos as separam em dois grupos: (i) as Autarquias e Fundações Públicas estão na órbita do direito público; e (ii) Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista estão sujeitas ao regime de direito privado (RIVA; AIDAR; SILVA, 2015).

Para melhor compreensão das atribuições elencadas no Decreto-lei nº 200/1967, segue no quadro 07 as principais diferenças entre as administração direta e indireta.

QUADRO 07: Detalhes que diferem a Administração direta e indireta.

ADMINISTRAÇÃO DIRETA	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA OU DECENTRALIZADA
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Não possuem personalidade jurídica própria, o que significa que não têm um número de CNPJ 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Possui personalidade jurídica própria, ou seja um CNPJ.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Receita proveniente da arrecadação dos tributos federais, ou seja, repasse de dinheiro público proveniente de tributos recolhidos pela União. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Muitas vezes tem recursos próprios, provenientes de atividades geram com receitas.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Quando é o próprio Estado e seus órgãos que prestam o serviço público, ocorre a chamada desconcentração, sendo o serviço prestado diretamente. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A descentralização ocorre quando o Estado transfere para outra pessoa jurídica a realização de determinado serviço público, ou seja, ele distribui competências e o serviço é prestado indiretamente.
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os órgãos não possuem responsabilidade civil, de modo que a pessoa jurídica a que pertencem que são responsabilizadas pelos seus atos que, porventura, lesem um bem jurídico. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Na Administração indireta, são as próprias pessoas jurídicas que respondem civilmente.

Fonte: Administração direta e indireta disponível em: <https://dicionariodireito.com.br /administracao-direta-e-indireta> Acesso em: 07/04/2019.

Convém, neste ponto destacar que a administração direta é bastante diferente da indireta, porém ambas se completam, afim de que o Estado possa além de ser um regulador de diversas atividades econômicas, seja também um provedor de serviços necessários aos cidadãos.

3.2 Planejamento Governamental

Para discorrer sobre o Planejamento Governamental, suas características e sua relação com as Estatais, torna-se mister observar os conceitos técnicos de Planejamento, pelo fato de tratar de um processo contínuo voltado para provisionar o futuro e auxiliar na tomada de decisões nos setores administrativos.

A estrutura criada pelas organizações, recursos humanos, informações, tecnologia, normas e recursos necessários ao cumprimento das funções

estabelecidas no processo orçamentário predeterminado para a administração pública, define-se então o Sistema Orçamentário Público.

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

- I. O orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
- II. O orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III. O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

O Ciclo Orçamentário inicia-se com a elaboração do orçamento, se desenvolve na discussão e aprovação da proposta pelo legislativo, se consolida na execução e controle e conclui-se com a avaliação dos resultados alcançados, ou seja, a análise de sua eficácia.

O Orçamento Público é citado por Angélico (1995, p. 19), como sendo “o quadro orgânico da economia pública. É o espelho da vida do Estado e, pelas suas cifras, se conhecem os detalhes de seu processo, de sua cultura e de sua civilização”.

Mognatti (2008) descreve, de forma sucinta, o processo de apreciação do orçamento no Congresso Nacional. Reconhece que é o Poder Executivo que determina a formação da agenda para o conjunto de políticas públicas a serem formalizadas no orçamento.

A Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) em seu art. 1º, § 1º, determina:

“A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

Sendo assim, o planejamento é essencial quando se fala no orçamento dos gastos essenciais a toda população, o qual é administrado pelo poder público para que as prioridades que deverão sanar as carências da população, sejam eleitas e

assim através de ações bem definidas e integradas e, é claro que estejam de acordo com a capacidade financeira do Estado.

A própria Constituição Federal, em seu art. 165, fixa a hierarquia dos processos de planejamento do orçamento. O quadro 08 relaciona os processos e seu detalhamento, expondo de forma clara as atribuições de cada plano.

QUADRO 08: Hierarquia do Planejamento Orçamentário

PLANO	DETALHAMENTO
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Plano Plurianual: 	<p>Considerando a legislação específica, os instrumentos para elaboração do Plano Plurianual (PPA) são: as diretrizes, os programas, explicitando os objetivos e ações, e estas detalhando as metas do governo. O levantamento de receitas financiadoras do Plano Plurianual atende aos objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, que visa ao crescimento econômico e à expansão das ações de governo. No entanto, com o Plano Plurianual abrigando realmente todas “as despesas de capital, as delas decorrentes e os programas de duração continuada”, então o orçamento não ficará adstrito às receitas financiadoras na forma antes preconizada, tendo suporte na totalidade da receita pública sem, contudo, perder o norteamento balizador das disponibilidades de investimentos e expansão de ações, estes sim subordinados aos recursos financiadores, cuja disponibilidade a ação governamental deverá buscar, mediante o aumento permanente das receitas e a racionalização permanente das despesas. Sua finalidade está ligada ao mandato constitucional de “redução das desigualdades regionais” (§ 7º do art. 165 da CF 88).</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lei de Diretrizes Orçamentárias: 	<p>Com o advento da Lei Complementar nº 101/00 ou Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) passou ainda a ressaltar: o equilíbrio entre receitas e despesas ; critérios e formas de limitação de empenho, visando ao cumprimento de metas fiscais e do resultado primário e nominal, além de direcionar formas de limites de gastos com pessoal, limites de dívidas, uso da reserva de contingência, avaliação dos passivos contingentes e outros riscos capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, e a inclusão de anexos de Metas Fiscais e Riscos Fiscais. A iniciativa do projeto de LDO é do Poder Executivo, mas os departamentos de planejamento e de contabilidade têm grande responsabilidade na correta elaboração do referido texto e anexos. Seu envio à Câmara deverá ser feito até 15 de abril de cada ano, sendo devolvido para sanção do Poder Executivo até o final da primeira seção legislativa.</p>
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Orçamento Anual: 	<p>Uma das principais funções da LDO é estabelecer parâmetros necessários à alocação dos recursos no orçamento anual, de forma a garantir, dentro do possível, a realização das metas e objetivos contemplados no PPA. É papel de a LDO ajustar as ações de governo, previstas no PPA, às reais possibilidades de caixa do Tesouro Nacional e selecionar dentre os programas incluídos no PPA aqueles que terão prioridade na execução do orçamento subsequente. Também se considera a relevância do empreendimento para a realização de objetivos estratégicos de política econômica e social.</p>

Fonte: BRASIL, Constituição Federal de 1988, art. 165.

Em resumo, a elaboração da proposta orçamentária, ou seja, o estabelecimento dos planos e objetivos que se pretende alcançar através do Plano

Plurianual, norteadas pelas diretrizes, através da Lei de Diretrizes Orçamentária, define a forma de como o plano será implementado.

Mognati (2008) observa, entretanto, que a importância do Anexo de Metas e Prioridades da LDO para a lei orçamentária tem sido relativizada pelo governo federal nos últimos orçamentos, sendo inclusive motivo de crítica por parte do Tribunal de Contas da União.

Estudiosos apontam algumas incompatibilidades de integração entre o PPA, a LDO e a LOA. Dentre as principais inconsistências foram citadas: (I) falta de coerência entre o que foi planejado no PPA e as metas físicas estabelecidas nas LDOs; (II) a execução orçamentária de programas do orçamento de investimento das estatais acima da dotação autorizada na LOA; (III) divergências entre as metas prioritárias estipuladas pelo Governo na LDO; (VI) as efetivamente registradas na LOA; e (V) os programas prioritários que não foram executados.

Apesar da existência de vários problemas relacionados com este importante instrumento de planejamento, não há dúvidas que ele continua sendo útil em antecipar o debate dos grandes problemas orçamentários (como por exemplo, salário mínimo, compensações a estados e municípios, alterações tributárias, política de pessoal) no fórum adequado, no plenário do Poder Legislativo.

3.2.1 Orçamento e conceitos

Para melhor compreensão do tema abordado, seguem alguns conceitos de extrema relevância no que diz respeito ao ciclo de orçamento público.

3.2.1.1 Orçamento Fiscal e da Seguridade

Compreende também as empresas públicas, sociedades de economia mista e demais controladas que recebam quaisquer recursos do Tesouro Nacional, exceto as que percebam unicamente sob a forma de participação acionária, pagamento de serviços prestados, ou fornecimento de bens, pagamento de empréstimo e financiamento concedidos e transferências para aplicação em programa de financiamento.

3.2.1.2 O Orçamento da Seguridade Social

Particularmente, constitui o detalhamento dos montantes de receitas vinculados aos gastos da seguridade social - especialmente as contribuições sociais nominadas no art. 195 da Constituição. Compreende também outras contribuições que lhe sejam asseguradas ou transferidas pelo orçamento fiscal, bem como do detalhamento das programações relativas à saúde, à previdência e à assistência social que serão financiadas por tais receitas.

3.2.1.3 Orçamentos de Investimento das Estatais

A inclusão de seus investimentos é justificada na medida em que tais aplicações constam com o apoio do orçamento fiscal e até mesmo da seguridade que fornecem os recursos ou com o apoio do Tesouro que concede aval para as operações de financiamento, ou com “lucros e excedentes” de aplicações de recursos públicos.

Por uma questão de racionalidade, transparência e evitar a dupla contagem não se incluem neste orçamento as programações de estatais cujos trabalhos integrem os orçamentos fiscais e da seguridade social. (CBTU, CODEVASF, CONAB, CPRM, EMBRAPA, RADIOBRÁS, SERPRO).

3.2.2 Transparência e a Lei de responsabilidade Fiscal

O setor público tem o amplo desafio de verificar com responsabilidade ética, diversos conjuntos de princípios e elementos que podemos considerar como uma estrutura base de governança.

Desta forma, Marques (2005, p.14), destaca:

[...] os fatores essenciais que contribuem para uma governança corporativa sólida, são os seguintes: estrutura administrativa; ambiente administrativo; administração de risco; conformidade e complacência; monitoramento e relato da avaliação de desempenho; responsabilidade de prestar contas; conformidade versus desempenho.

Na intenção de manter o equilíbrio das finanças públicas e regulamentar a nossa Constituição Federal, em 04 de maio de 2000, foi introduzida a Lei Complementar 101, intitulada Lei de Responsabilidade Fiscal, e sua criação foi imprescindível para a gestão pública. Ela estabelece regras e limites visando maior eficiência no emprego dos recursos públicos, e maior responsabilidade na gestão fiscal.

O planejamento por meio do equilíbrio fiscal é ainda condicionante essencial para a melhoria da qualidade do gasto público. Com a regulamentação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o orçamento recebeu maior valorização, o contador do setor público teve que se adequar aos limites, prazos exigidos, e a elaboração dos relatórios contábeis, que tem como foco principal, o maior equilíbrio entre receitas e despesas.

Outra importante contribuição a ser observada é o Portal da Transparência da Secretaria do Tesouro Nacional, que divulga dados e informações dos órgãos da Administração Pública na Internet. Entre esses dados estão o Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

4. A ESTATAL PETRÓLEO S.A.

A Petrobras é uma entidade de Petróleo Brasileiro fundada em 03 de outubro de 1953 e instituída pela lei nº 2004, sancionada pelo presidente da república, na época Getúlio Vargas, na qual versava sobre a política nacional do Petróleo, além de definir as atribuições do Conselho Nacional do Petróleo (CNP), com o desígnio de executar as atividades do setor petrolífero do Brasil, assegurando que as grandes reservas de petróleo do país fossem exploradas e exportadas por uma empresa brasileira.¹³

A Petrobras está inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) sob o número 33.000.167/0001-01, sediada na Avenida República do Chile, nº 65, Centro, Rio de Janeiro/RJ. É uma empresa que se enquadra na modalidade de sociedade anônima de capital aberto, obrigada a passar por auditorias externas, para confirmar a veracidade dos fatos, sendo seu maior acionista o Governo do Brasil (União Federal), seu segmento é empresa estatal de economia mista.

O conceito legislativo está previsto no art. 5º, inciso III, do Decreto-lei nº 200/67:

Art. 5º Para os fins desta lei considera-se: [...] III - Sociedade de Economia Mista - a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criada por lei para a exploração de atividade econômica, sob a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou a entidade da Administração Indireta.

Reconhecida mundialmente pela exploração de petróleo, ela é líder mundial no desenvolvimento de tecnologia avançada para exploração em águas profundas e ultra profundas, com o método integrado no segmento de energia, com atuação nas atividades de exploração e produção, refino, gás natural, energia elétrica, logística, comercialização, distribuição de derivados, petroquímica, renováveis e fertilizantes.¹⁴

Segue na figura 01, os dados acerca de investimentos, produção, plataformas entre outras.

¹³ Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/trajetoria/> - acesso em: 30/04/2019.

¹⁴ Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/nossas-atividades/> - acesso em 30/04/2019.

FIGURA 01: RELATO INTEGRADO DA PETROBRAS



Fonte: Perfil da Petrobras. petrobras.com.br (2019)

A companhia tem como propósito prover a energia que move a sociedade e seu potencial, com isso busca aumentar a atuação em áreas de grande capacidade de exploração e produção, onde a qualificação operacional, técnica e tecnológica reproduz diferencial competitivo. Com uma visão de que uma empresa integrada de energia que evolui com a sociedade, gera alto valor e tem capacidade técnica única.

Mesmo com todos esses aspectos consolidados no mercado nacional, a empresa vem reunindo uma série de resultados de rejeição nos últimos anos devido

a vários fatores que fizeram a companhia perder grande valor no mercado. Com isso, a Petrobras está em uma fase de reconstrução para que assim possa recuperar seu valor.

4.1 Administração

Por ser uma companhia de capital aberto, cujo controle acionário encontra-se nas mãos da união federal, a Petrobras no Brasil segue as regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda do Brasil, e as regras da B3 (bolsa de valores oficial do brasil).

No exterior os responsáveis pelas normas a serem seguidas são: *Securities and Exchange Commission (SEC)* e da *Nyse*, nos Estados Unidos; do *Latibex da Bolsa y Mercados Españoles*, na Espanha; e da Comissão Nacional de Valores (CNV) e da Bolsa de Comércio de Buenos Aires, na Argentina.¹⁵

A organização segue os procedimentos conforme as normas do mercado em que atua buscando manter a transparência e garantir os padrões internacionais. Dessa forma, busca reforçar credibilidade no mercado aprimorar o relacionamento com o público de interesse.¹⁶

O Conselho de Administração tem natureza autônoma de discussão e deliberação colegiada dentro de suas prerrogativas e responsabilidades, na forma da lei e do Estatuto Social. Seu objetivo é promover a prosperidade de longo prazo do negócio além de zelar pelos interesses da companhia, fazendo com que sejam cumpridas as exigências do bem público e da função social da empresa.

Compõe-se, de no mínimo sete membros, e no máximo dez membros, que devem ser nomeados pela Assembleia Geral dos Acionistas, dentre eles o Presidente do Conselho, todos com prazo de gestão unificado que não poderá ser superior a dois anos, admitida até três reeleições consecutivas. A União Federal, na qualidade de acionista controladora, sempre terá direito de eleger a maioria dos membros do Conselho.¹⁷

A atribuição desses conselhos se resume basicamente, em aprovar critérios de integridade e *compliance*, avaliar o desempenho do Diretor Executivo, aprovar o

¹⁵ Disponível em: <https://v2-petr.infoinvest.com.br/pt/governanca-corporativa/modelo-e-diretrizes-de-governanca> - acesso em: 30/04/2019

¹⁶ Disponível em: <http://fatosedados.blogspotrobras.com.br/> - acesso em: 30/04/2019

¹⁷ Disponível em: <https://v2-petr.infoinvest.com.br/pt/governanca-corporativa/administracao> – acesso em 30/04/2019

apetite a riscos da companhia, acompanhar de forma sistemática a gestão de riscos, solicitar auditoria interna periódica sobre as atividades e outras funções.

Além disso, o Conselho de administração conta com sete comitês estatutários: Estratégico; Financeiro; de Auditoria; de Auditoria do Conglomerado Petrobras; de Segurança, Meio Ambiente e Saúde; de Indicação, Remuneração e Sucessão; e de Minoritários.

Eles que são responsáveis por assessorar e suportar os processos decisórios, com o objetivo de fazer com que cumpra a suas responsabilidades. Todos esses processos e atribuições são fiscalizados pelo Conselho Fiscal, que é um órgão colegiado não integrante da administração, que tem como objetivo representar os acionistas, verificando as ações dos administradores. Eles são responsáveis por cobrar o cumprimento dos deveres legais e estatutários e defender os interesses da Petrobras e seus acionistas¹⁸

4.1.1 Estrutura

A estrutura da empresa é composta por algumas unidades organizacionais diretamente vinculadas aos membros da Diretoria Executiva e ao Diretor Adjunto, e subdividem-se em áreas como: Área da Presidência, Área de Estratégia, Organização e Sistema de Gestão, Área Financeira e de Relacionamento com Investidores, Área de Assuntos Corporativos, Área de Desenvolvimento da Produção e Tecnologia, Área de Exploração e Produção, Área de Refino e Gás Natural, Área de Governança e Conformidade, e estão relacionadas abaixo. As Competências exigidas aos membros são as seguintes¹⁹:

- Promover o desenvolvimento do programa de ações e atividades visando atingir os objetivos e metas das respectivas unidades organizacionais, em conformidade com o Plano Estratégico da Companhia, bem como com as orientações corporativas e da Direção Superior;
- Comprometer-se com o desempenho da sua área de atuação, buscando maximizar o resultado empresarial da Petrobras;

¹⁸ Disponível em: <https://v2-petr.foinvest.com.br/pt/governanca-corporativa/administracao> – acesso em 30/04/2019.

¹⁹ Disponível em: <https://v2-petr.foinvest.com.br/pt/governanca-corporativa/modelo-e-diretrizes-de-governanca> – acesso em: 30/04/2019.

- Alocar os recursos necessários ao desempenho das atividades da sua área de atuação;
- Promover a difusão da visão, valores e princípios da Companhia no âmbito da unidade organizacional sob sua responsabilidade;
- Representar a Companhia nos assuntos afetos à sua área de atuação, perante clientes, empresas congêneres, fornecedores e demais instituições com as quais se relaciona no desempenho de suas atividades;
- Atuar como gestor do macroprocesso da Cadeia de Valor sob sua responsabilidade, contribuindo para a integração da Companhia e para a consecução de seus negócios.

4.1.2 Políticas

A política empresarial é considerada fator relevante dentro de uma companhia pelo fato de ser possível definir as ações necessárias para se atingir determinado objetivo, diferenciando assim a entidade de seus concorrentes.

De acordo com Ackoff (1979, p.44), “A parte mais difícil do planejamento de políticas

(...) é formar um todo coerente com as políticas e práticas. Esta coerência (...) geralmente exige modificação das metas que foram formuladas anteriormente. De fato, se a escolha de políticas e de alternativas de ação não tornar necessária tal reformulação ela ficará suspeita de ser apenas uma racionalização de metas escolhidas irracionalmente.”

A Política de Segurança, Meio Ambiente e Saúde tem como premissa que as atividades de segurança, meio ambiente, eficiência energética e saúde sejam orientadas por uma política que contempla temas como educação, capacitação e comprometimento da força de trabalho, entre outros.

Juntamente com os princípios, a política contempla algumas diretrizes de SMS (Segurança, Meio Ambiente e Saúde), como a liderança e responsabilidade; conformidade Legal; avaliação e Gestão de Riscos; Gestão de Informação e comunicação.

Logo, a Política de Responsabilidade Social prega que “fornecemos a energia que move a sociedade a realizar seu potencial, respeitando os direitos humanos e o

meio ambiente, nos relacionando de forma responsável com as comunidades nos locais onde atuamos e superando os desafios de sustentabilidade relacionados ao nosso negócio, incluindo a transição para uma matriz energética de baixo carbono.” (PETROBRAS).

A relação entre as políticas da empresa e os valores pessoais deve ser analisada de forma que tais princípios não interfiram no funcionamento da organização e nem prejudiquem a evolução do profissional, desta forma o segredo do sucesso está em equilibrar os valores dos funcionários com as políticas da entidade.

4.2 Compliance da Petróleo Brasileiro S.A

O Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção (PPPC) tem como premissa estabelecer ações sistemáticas de prevenção, detecção e correção de atos de fraude e de corrupção, consolidadas neste documento.

O PPPC busca atender aos *stakeholders*, tais como: clientes; fornecedores; investidores; parceiros; poder público; empregados próprios e de empresas prestadoras de serviços. Sua leitura, associado ao Código de Ética do Sistema Petrobras e o Guia de Conduta da Petrobras, corrobora para o compromisso de todos na prevenção e no combate à fraude e à corrupção.

A gestão do PPPC na sociedade de Economia Mista é realizada pela Gerência Executiva de Conformidade, por meio da Gerência Geral de Conformidade e Programa de Prevenção da Corrupção, em articulação com outras áreas de nossa estrutura de governança.

Em síntese, a gestão do *compliance* ou de conformidade da Petrobras tem como prioridade evidenciar se as demonstrações contábeis elaboradas estão em conformidade com a estrutura exigida pela empresa.²⁰

4.3 Corrupção: a Operação Lava Jato

A Lava Jato, certamente foi o maior escândalo da história do Brasil, sendo apresentada como a maior operação de investigação de corrupção e lavagem de dinheiro que o Brasil já teve. Leva este nome devido ao uso de uma rede de postos de combustíveis e lava a jato de automóveis para movimentar recursos ilícitos que a

²⁰ Disponível em: <http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/compliance-etica-e-transparencia/> - acesso: 30/04/2019.

partir daí foi descoberto que pertencia a uma das organizações criminosas inicialmente investigadas.

A operação começou em 2009 com a investigação de crimes de lavagem de recursos relacionados ao ex-deputado federal José Janene, em Londrina, no Paraná. Além do ex-deputado, estavam envolvidos nos crimes os doleiros Alberto Youssef e Carlos Habib Chater.

O Art. 16 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, mais conhecida como a Lei do Colarinho Branco, trata dos crimes contra o sistema financeiro nacional descrevendo-os como: fazer operar, sem a devida autorização, ou com autorização obtida mediante declaração (Vetado) falsa, instituição financeira, inclusive de distribuição de valores mobiliários ou de câmbio.

Vladimir Netto (2016, pag. 15) em seu livro Lava Jato, detalha que:

Usando o mecanismo de monitoramento de conversas dos doleiros foi revelado que Alberto Youssef, mediante pagamentos feitos por terceiros, “doou” um Land Rover Evoque para o ex-diretor de Abastecimento da Petrobras Paulo Roberto Costa. A partir daí, o Ministério Público Federal reuniu provas de um imenso esquema criminoso de corrupção envolvendo a Petrobras.

Em 17 de março de 2014, foi deflagrada a primeira fase ostensiva da operação sobre as organizações criminosas dos doleiros e Paulo Roberto Costa. O ex-diretor da Petrobras Paulo Roberto Costa foi preso, neste ínterim, cumpridos seis mandados de busca e apreensão no Rio de Janeiro.

No mês seguinte, integrantes dessa força-tarefa chegaram à conclusão que culminaram no oferecimento das primeiras denúncias. Constituiu-se 12 ações penais em face dos grupos criminosos, envolvendo 74 denunciados, pela prática de crimes contra o sistema financeiro nacional, formação de organização criminosa e lavagem de recursos provenientes desses crimes, de corrupção e de peculato.

A Justiça expediu mandados de intimação, cumpridos em 11 de abril de 2014, quando a estatal voluntariamente colaborou e entregou os documentos procurados, evitando buscas e apreensões. Já em maio de 2014, o Ministério Público da Suíça entrou em contato com o MPF ratificando que Paulo Roberto Costa tinha mais de US

\$ 23 milhões em bancos naquele país, dinheiro considerado incompatível com seus rendimentos lícitos.²¹

Em trabalho integrado com a força-tarefa do MPF, os auditores fiscais da Receita Federal forneceram dossiê contendo provas de que Paulo Roberto Costa e familiares estavam envolvidos na lavagem de milhões de reais oriundos da Petrobras. Em agosto de 2014, Paulo Roberto Costa resolveu colaborar por meio de uma delação premiada que resultou na assinatura de acordo de colaboração com o MPF.

Em 14 de novembro de 2014, a Polícia Federal em conjunto com a Receita Federal expediu 85 mandados, em grandes e renomadas empresas de construção como Engevix, Mendes Júnior Trading Engenharia, Grupo OAS, Camargo Correa, Galvão Engenharia, UTC Engenharia, IESA Engenharia, Construtora Queiroz Galvão e Odebrecht Plantas Industriais e Participações. O ressarcimento pedido à época foi da ordem de R\$ 140 milhões, que se soma ao pedido de perdimento de R\$ 156 milhões. (Netto, 2016, pág. 62)

No mês de janeiro de 2015, o ex-diretor da área internacional da Petrobras Nestor Cuñat Cerveró foi preso preventivamente ao desembarcar no Aeroporto do Galeão, Rio de Janeiro, quando chegava de viagem de Londres, em função de seu envolvimento em crimes de corrupção passiva e lavagem de dinheiro denunciados pelo MPF em dezembro de 2014 (Ação Penal nº 5083838-9.2014.404.7000).

Decretou-se, na sequência, a prisão preventiva de Nestor Cerveró. Segundo o juiz Sérgio Moro, responsável pela ação penal que investiga esquema de corrupção na Petrobras, a nova prisão tornou-se necessária a fim de assegurar a aplicabilidade penal, a fim de coibir que Cerveró dissipasse seu patrimônio, dificultado futura punição. Somado a isso, descobriu-se a existência de cidadania e passaporte espanhóis.

Os documentos oferecidos pela Força Tarefa informavam que a empresa Jolmey, proprietária de imóvel em que o investigado residiu por vários anos, pertencia de fato ao ex-diretor. Tais documentos indicaram que a corporação foi utilizada para lavagem de dinheiro que Cerveró ganhou no exterior de propina e sendo possível usufruí-la no Brasil, conferindo-lhe aparência de dinheiro legítimo. Ratificou-se, prisão em função da existência de operações imobiliárias subvalorizadas, o que pode caracterizar outro tipo de subterfúgio para lavar dinheiro. (Netto, 2016, pág. 133)

²¹ Disponível: <https://exame.abril.com.br/brasil/esquema-comecou-em-1997-diz-delator-a-cpi-da-petrobras/> - acesso em: 30/04/2019.

O Aprofundamento das investigações desencadeou mais uma fase da Operação Lava Jato no intento de se produzir provas sobre pagamentos de propinas para agentes públicos relacionados à Diretoria de Serviço da Petrobras e à BR Distribuidora.

As ações ocorreram no Rio de Janeiro, São Paulo, Santa Catarina e Bahia. Por sua vez, os mandados de prisão temporária e de busca e apreensão cumpridos no estado de Santa Catarina, tiveram seus pedidos baseados em depoimentos prestados por uma testemunha ao MPF e à PF e em indícios de prática de lavagem de dinheiro, corrupção e fraudes em licitações relacionadas a contratos firmados entre a empresa que foi alvo dos mandados e a BR Distribuidora.

O que mais chamou a atenção dos agentes, foi que o esquema de corrupção, envolvendo a BR distribuidora era atual. Contudo, muito se falou e nada foi feito no sentido de minimizar a situação (MINISTERIO PÚBLICO FEDERAL – MPF).

CURITIBA – [...] A propina cobrada de fornecedores da BR Distribuidora variava entre 5% e 10% do valor dos contratos, os quais, segundo investigações da operação Lava-Jato, eram superfaturados para garantir lucro maior às empresas e repasse de "comissões" a diretores da própria empresa, da Petrobras e agentes públicos. O modelo da corrupção era o mesmo adotado na matriz: os fornecedores faziam pagamentos a empresas de fachada, por meio de falsos contratos de prestação de serviços, e um operador era encarregado de fazer a distribuição entre os beneficiados (JORNAL O GLOBO. 2015).

Após as notícias de escândalos pelas quais passou, a Petrobras teve receio em relação à sua reputação junto aos seus *Stakeholders*. Tal panorama gerou períodos de oscilações das ações na Bolsa de Valores e no seu valor de mercado.

No que se refere à *Stakeholder*, Turner (2009, p.77) o define como sendo “qualquer pessoa que tenha algum tipo de interesse no projeto, no trabalho, nas saídas, nos resultados ou objetivos finais de uma organização”.

Já para Bourne (2005), os *stakeholders* são “indivíduos ou grupos que possuem algum tipo de direito no projeto, podem contribuir com conhecimento ou suporte, ou podem afetar e serem afetados pelo projeto”.

Os indivíduos interessados nos negócios da Petrobras têm grau diferente de influência, sendo necessário analisar os grupos de interesse, especialmente no sentido de alinhar expectativas e desenvolver competências para lidar com cada um.

Em função das denúncias de corrupção, a Petrobras que chegou a valer 510 bilhões de reais em 2008, viu seu valor de mercado despencar para 120 bilhões de reais no início de 2015. Cálculos preliminares evidenciaram que a estatal perderá aproximadamente, 88,6 bilhões de reais como resultado de desvios, sobre preços e investimentos errados.

4.3.1 O esquema e a fraude

As empresas de grande porte ou sociedade anônima estão disciplinadas conforme lei nº 6.404/76, atualizada pela lei nº 11.638/07, e disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis financeiras, direcionadas ao público externo em geral.

Portanto, a importância da transparência da mesma para o conhecimento sobre o posicionamento profissional perante erros e fraudes de negócios nas organizações impacta diretamente na área contábil.

De acordo com Wells (2002, p. 672) a fraude pode ser dividida em três categorias: a. Corrupção; b. Apropriação Indébita; e, c. Demonstrações Fraudulentas.

O quadro 9, evidencia a classificação das fraudes:

QUADRO Nº 09: Classificação das Fraudes cometidas pela Petrobras

CLASSIFICAÇÃO	FRAUDE
▪ Corrupção:	Conflitos de interesse;
	Suborno;
	Extorsão econômica;
▪ Apropriação indébita:	Manipulação de Despesas;
	Caixa 2;
	Contratos Superfaturados;
▪ Demonstrações Fraudulentas:	Declarações impróprias;
	Dívidas e Despesas Falsas;
	Documentos internos e externos.

Fonte: The Fraud Three - Wells (2002, p. 672).

Normalmente, para fechar contratos com a Petrobras, as empreiteiras disputavam por meio de licitações, considerado um procedimento formal administrativo no qual se estabelece, de forma prévia, às contratações de

serviços/produtos. A empresa que oferecesse o menor preço para executar uma determinada obra era escolhida. No caso da fraude, este processo de competição deixaria de existir, as empreiteiras para substituir uma concorrência real uniam-se numa espécie de cartel. Os preços oferecidos à Petrobras eram calculados e ajustados em reuniões secretas, onde se definia o vencedor do contrato e qual seria o preço acrescidos de benefícios.²²

Para garantir que as empresas do cartel fossem convidadas para as licitações, era conveniente admitir na corporação agentes públicos. Os funcionários não só se omitiam em relação ao cartel, mas o favoreciam, restringindo convidados e incluindo a ganhadora dentre as participantes, em um jogo de cartas marcadas.

Segundo levantamentos da Petrobras, eram feitas negociações diretas injustificadas, celebravam-se aditivos desnecessários e com preços excessivos, aceleravam-se contratações com supressão de etapas relevantes e vazavam informações sigilosas, dentre outras irregularidades.

Os operadores financeiros ou intermediários eram responsáveis não só por intermediar o pagamento da propina, mas especialmente por entregar a propina disfarçada de dinheiro limpo aos beneficiários. Isso acontecia em espécie, por movimentação no exterior e por meio de contratos simulados com empresas de fachada. Num segundo momento, o dinheiro ia do operador financeiro até o beneficiário em espécie, por transferência no exterior ou mediante pagamento de bens.²³

De acordo com informações no *site* do Ministério Público²⁴:

Os Agentes políticos são pessoas que integram ou estão relacionadas a partidos políticos responsáveis por indicar e manter os diretores da Petrobras. Essa repartição política revelou - se mais evidente em relação às seguintes diretorias: de Abastecimento, ocupada por Paulo Roberto Costa entre 2004 e 2012, de indicação do PP, com posterior apoio do PMDB; de Serviços, ocupada por Renato Duque entre 2003 e 2012, de indicação do PT; e Internacional, ocupada por Nestor Cerveró entre 2003 e 2008, de indicação do PMDB. Fernando Baiano e João Vacari Neto atuavam no esquema criminoso como operadores financeiros, em nome de integrantes do PMDB e do PT. Esses grupos políticos agiam em associação criminosa, de forma estável, com comunhão de esforços e unidade de desígnios para praticar diversos crimes, dentre os quais corrupção passiva e lavagem de dinheiro.

²² <https://exame.abril.com.br/brasil/como-funcionava-o-esquema-de-corrupcao-na-petrobras/> - Acesso em 30/04/2019

²³ <https://veja.abril.com.br/especiais/os-esquemas-da-lava-jato/> - Acesso em 30/04/2019

²⁴ <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/entenda-o-caso> - acesso em 29/04/2019

Neste segmento, foi possível verificar que as fraudes só podem ocorrer perante a omissão de funcionários, compra de silêncio e entre outros meios, fazendo com que seja excepcionalmente “perfeito” o imenso esquema criminoso, mostrando o quão falho pode ser o controle interno da instituição, não pelos responsáveis deste setor, mas sim, pela subordinação devida aos seus diretores, afinal a auditoria interna deve ser feita e controlada por seus gestores, que neste caso foram os maiores criminosos.

A corrupção dos agentes políticos deixa também a dúvida, de que a auditoria externa feita pela empresa *Price* desde 2012, também poderia ter sido corrompida, apesar de em outubro de 2015, a auditoria se recusar a assinar o balanço do terceiro trimestre da Petrobras, por causa da série de denúncias de corrupção.

O IBRACON, Instituto dos auditores independentes do Brasil, destaca que: “O auditor obedece a uma série de exigências, determinadas não apenas pelos órgãos reguladores como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), como também pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).”

Ainda de acordo com informações do site do IBRACON, José Carlos Bezerra, superintendente de Normas Contábeis e Auditoria da CVM, aponta que:

A atividade de auditoria independente não tem como objetivo primordial a detecção de fraudes. “Não obstante, é necessário lembrar que detectada a existência de fraude ou erro no transcórrer dos trabalhos de auditoria, cabe a esse profissional comunicar tal fato à governança da companhia, para a adoção das medidas saneadoras necessárias e aplicáveis, incluindo a mensuração dos impactos nas demonstrações contábeis auditadas e, conseqüentemente, na opinião a ser emitida.

Normalmente, fraudes como a corrupção são feitas para não aparecerem facilmente durante o trabalho de auditoria, no entanto, um bom planejamento de auditoria pode permitir a descoberta de fraudes instantaneamente, inclusive a corrupção.

Há que se considerar, portanto, que caberia aos órgãos regulamentadores, como os citados acima e também como a Controladoria Geral da União, o Tribunal de Contas da União e o Ministério Público, a fiscalização sistemática para o correto funcionamento do Estado, dos profissionais para que cumpram seu papel observando rigorosamente as normas impostas, no intuito de manterem seu registro ou licença.

4.4 Demonstrações contábeis

Diante de um cenário altamente competitivo em que se encontra as organizações na atualidade, a Contabilidade é considerada como ferramenta estratégica dos gestores empresariais. Não obstante, a análise das demonstrações contábeis tornou-se uma aliada dos gestores pelo fato de oportunizar a análise da situação econômica e financeira da entidade por meio da verificação e interpretação dos demonstrativos financeiros em determinado tempo.

Desse modo,

A análise das Demonstrações Contábeis tem, portanto, por objetivo, revelar, a todas as pessoas interessadas, as informações sobre o patrimônio e os resultados da empresa, a fim de possibilitar o conhecimento e a análise de sua situação patrimonial, econômica e financeira (BRAGA, 2009, p. 65).

Tais demonstrações são exigências da legislação das Sociedades Anônimas de Capital Aberto, lei nº 11.638/2007 devendo ser apresentadas trimestralmente, sendo sujeitas à auditoria independente.

Com a finalidade de analisar o impacto causado pelas fraudes na Estatal, nossa pesquisa se valerá da análise de quatro demonstrações contábeis: (I) o Balanço Patrimonial, (II) a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), (III) o Fluxo de Caixa e a Mutação do Patrimônio, publicadas em 2014 e 2018.

4.4.1 Balanço Patrimonial

Geralmente o Balanço Patrimonial (BP) é a primeira demonstração a ser analisada. Este documento representa a situação monetária de todos os bens e direitos da empresa em referida data. Por meio do BP é possível detectar os problemas e permitir apresentar um plano das prioridades traçando estratégias para o futuro.

Ribeiro (2018, p.297) conceitua que o Balanço Patrimonial “é a demonstração contábil que evidencia, resumidamente, a situação patrimonial e financeira da entidade, quantitativa e qualitativamente”. Essa demonstração compõe-se de três partes fundamentais: ativos, passivos e patrimônio líquido.

Osni (2018, p. 403), por sua vez, explica que:

No Ativo, as contas representativas dos bens e dos direitos serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados,

em dois grandes grupos: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante. Grau de liquidez é o maior ou menor prazo no qual bens e direitos podem ser transformados em dinheiro.

O Ativo representa as aplicações de recursos controlados pela empresa, demonstrando os bens e direitos adquiridos. A apresentação das contas obedece a uma ordem decrescente chamada de grau de liquidez. Este documento apresenta a parte patrimonial positiva e identifica aonde os recursos foram aplicados.

O quadro 10 evidencia o Ativo do Balanço Patrimonial da Petrobras.

QUADRO Nº10: ATIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL DA PETROBRAS

ATIVO	CONSOLIDADO		CONTROLADORA	
	2014	2018	2014	2018
CIRCULANTE				
Caixa e equivalentes de caixa	44239	53854	5325	6334
Títulos e valores mobiliários	24763	4198	15241	3974
Contas a receber, líquidas	21167	22264	17783	36731
Estoques	30457	34822	24461	29307
Imposto de renda e contribuição social	2823	2863	1297	2018
Impostos e contribuições	7300	5020	5609	3741
Adiantamento a fornecedores	1123	-	923	-
Depósitos vinculados a <i>Class Action</i>	-	7287	-	6093
Outros ativos circulantes	3138	5758	1965	5738
	135010	136066	72604	93936
Ativos classificados como mantidos para venda	13	7540	10	2605
	135023	143606	72614	96541
NÃO CIRCULANTE				
REALIZÁVEL EM LONGO PRAZO:				
Contas a receber, líquidas.	14441	21281	10671	18139
Títulos e valores mobiliários	290	205	249	202
Depósitos judiciais	7124	26003	5927	24476
Imposto de renda e contribuição social deferido	2673	10384	-	-
Impostos e contribuições	10645	13717	8943	12498
Adiantamento a fornecedores	-	2575	1056	9555
Outros ativos realizáveis em longo prazo	8533	11313	8206	9836
	50104	85478	35052	74706
Investimentos	15282	10690	82481	175827
Imobilizado	580990	609829	437150	483375
Intangível	11976	10870	9108	9268
	658352	716867	563791	743176

Fonte: Petrobras (2015, p.5) e (2018, p.5) adaptado pelo autor.

Já o passivo, compreende as obrigações da entidade e fica responsável para evidenciar todas as dívidas pertencentes a empresa para com terceiros. A apresentação das contas do passivo em grupos obedece a uma ordem decrescente

de grau de exigibilidade, representando desta forma a maior ou menor facilidade com que determinadas obrigações serão pagas. Ele é separado por três partes: passivo circulante, passivo não circulante e patrimônio líquido.

Segundo estabelece a Lei n. 6.404/1976, no Passivo, as contas representativas das obrigações (Passivo Exigível ou capitais de terceiros) são classificadas em dois grupos principais: Passivo Circulante e Passivo Não Circulante. Nesses dois grupos, as contas devem ser classificadas observando-se a ordem decrescente do grau de exigibilidade dos elementos nelas registrados. Grau de exigibilidade representa o maior ou menor prazo em que a obrigação deve ser paga.

Tal constatação é salientada por Ribeiro (2018 p.406) que define: “O Passivo é a parte do Balanço Patrimonial que evidencia as obrigações (Passivo Exigível ou capitais de terceiros) e o Patrimônio Líquido (Passivo Não Exigível ou capitais próprios)”.

O Passivo Circulante corresponde ao rol de contas exigíveis a curto prazo, ou seja, que normalmente pode ser liquidado dentro de um ano, como fornecedores, impostos a recolher, salários a pagar. Já os passivos não circulantes são aquele exigível a longo prazo, que podem ultrapassar o prazo de um ano para ser liquidado, que é caso dos financiamentos, resultado de exercícios futuros e encargos financeiros a pagar.

O patrimônio líquido representa o registro do valor que os proprietários de uma empresa têm aplicado no negócio, ou seja, o valor que os acionistas possuem em um determinado momento. As aplicações dos proprietários normalmente são compostas do capital subscrito

O quadro 11, abaixo descrito, evidencia o Passivo do Balanço Patrimonial da Petrobras.

QUADRO Nº11: PASSIVO DO BALANÇO PATRIMONIAL DA PETROBRAS

PASSIVO	CONSOLIDADO		CONTROLADA	
	2014	2018	2014	2018
CIRCULANTE				
FORNECEDORES	25924	24516	26575	29140
Financiamentos	31523	14207	48594	105527
Arrendamentos mercantis financeiros	42	89	1609	792
Imposto de renda e contribuição social	657	817	-	207
Impostos e contribuições	10796	1378	9507	13101
Dividendos propostos	-	4296	-	3894
Salários, férias, encargos e participações	5489	6426	4695	5477
Planos de pensão e saúde	2115	3137	2026	2976
Provisão para processos judiciais e administrativos	6113	13493	2727	77673
Acordo com autoridades norte americanas		3034	95733	3034
Outras contas e despesas a pagar	82659	9467	95733	6123
	82659	93260	95733	181944
Passivos assoc. a ativos classif. como mantidos para venda		3808		3610
	82659	97068	95733	185554
NÃO CIRCULANTE				
Financiamentos	319322	311954	151399	220352
Arrendamentos mercantis financeiros	148	626	4293	2904
Imposto de renda e contribuição social		2139	9062	2090
Imposto de renda e contribuição social deferidos	8052	2536	9062	1028
Planos de pensão e saúde	43803	85012	41108	78901
Provisão para processos judiciais e administrativos	4091	15202	3338	10854
Provisão para desmantelamento de áreas	21958	58637	20630	58332
Outras contas e despesas a pagar	2620	3756	1994	2747
	399994	479862	231824	376938
	482653	576930	327557	562492
PATRIMÔNIO LÍQUIDO				
Capital social realizado	205432	205432	205432	205432
Reserva de Capital, transações de capital e ações em tesouraria	-646	2458	-430	2674
Reservas de lucros	127438	93364	127222	95148
Outros resultados abrangentes	-23376	-26029	-23376	-26029
Atribuído aos acionistas da controladora		277225	308848	277225
Atribuído aos acionistas não controladores	1874	6318	-	-
	310722	283543	308848	277225

Fonte: Petrobras (2015, p.5) e (2018, p.5) adaptado pelo autor.

4.4.2 Demonstrações do Resultado do Exercício (DRE)

A Demonstração do Resultado do Exercício, DRE, corresponde a um relatório contábil de demonstração cujo objetivo é apresentar, de forma resumida, as operações de uma empresa em um determinado período. Ribeiro (2018, p.302) corrobora ao dizer que “a Demonstração do Resultado do Exercício evidencia o resultado que a empresa obteve (lucro ou prejuízo), no desenvolvimento de suas

atividades durante um determinado período, geralmente igual a um ano”.

Conforme mostra o quadro 12, a Petrobras demonstra em sua DRE, a baixa de gasto capitalizado indevidamente no ano de 2014, fruto da investigação da Polícia Federal Brasileira e do Ministério Público Federal na “Lava Jato”. No ano de 2018 há uma recuperação nos valores.

QUADRO Nº12: DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO - DRE 31 DE DEZEMBRO DE 2014 E 2018.

	CONSOLIDADO		CONTROLADA	
	2014	2018	2014	2018
Receita de vendas	337260	349836	269568	281099
Custo dos produtos e serviços vendidos	-256823	-2252933	-208174	-180852
Lucro bruto	80437	124543	61394	100247
Receitas e Despesas				
Vendas	-15974	-16861	-17430	-18312
Gerais e Administrativas	-11223	-8932	-7983	-6215
Custos exploratórios para extração de petróleo e gás	-7135	-1904	-6720	-1875
Custos com pesquisa e desenvolvimento tecnológico	-2589	-2349	-2562	-2343
Tributárias	-1801	-2790	-1045	-2106
Reversão/perda no valor de recuperação de ativos – Impairment	-44636	-7689	-34814	-3403
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	-6194	-	-4788	-
Outras despesas, líquidas.	-12207	-21061	-15436	-18128
	-101759	-61586	-90778	-52382
Lucro (prejuízo) antes do resultado financeiro, participações e impostos.	-21322	62957	-29384	47865
Resultado financeiro líquido	-3900	-21100	-3737	-18333
Receitas financeiras	4634	11647	3312	5948
Despesas financeiras	-9255	-20898	-5804	-14826
Variações monetárias e cambiais Líquidas	721	-11849	-1245	-9455
Resultado de participações em investimentos	451	1919	3730	7850
Participação nos lucros ou resultados	-1045	-	-856	-
Lucro (prejuízo) antes dos impostos	-25816	43776	-30247	37382
Imposto de renda e contribuição social	3892	-17078	8555	-11603
Lucro líquido (prejuízo)	-21924	26698	-21692	25779
Atribuível aos:				
Acionistas da Petrobrás	-21587	25779	-21692	25779
Acionistas não controladores	-337	919	-	-
	-21924	26698	-21692	25779
Lucro (prejuízo) básico e diluído por ação (em R\$)	-1,65	1,98	-1,66	1,98

Fonte: Petrobras (2015, p.6) e (2018, p. 6), adaptado pelo autor.

4.4.3 Fluxos de caixa

A demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) expõe as entradas e saídas do dinheiro do caixa de uma empresa e quais foram os efeitos desse fluxo. Além disso, a DFC permite que a entidade descubra a sua habilidade de gerar caixa e equivalente de caixa em determinado período.

A elaboração da DFC é obrigatória para diversos tipos de empresas, porém sua apresentação passou a ser obrigatória para todas as sociedades de capital aberto ou com patrimônio líquido superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), por força da Lei 11.638/2007, que vigora desde 01/01/2008. O Quadro 13 demonstra o Fluxo de Caixa divulgado pela empresa Petrobras.

QUADRO Nº13: FLUXOS DE CAIXA ANOS 2014 E 2018 DA PETROBRAS.

	CONSOLIDADO		CONTROLADOR A	
	2014	2018	2014	2018
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS				
Lucro líquido (prejuízo) atribuível aos acionistas da Petrobras	-21587	29698	-21692	25779
Ajustes para:				
Resultado dos acionistas não controladores	-337	-	-	-
Despesa atuarial de planos de pensão e saúde	4773	7770	4225	7129
Resultado de participações em investimentos	-451	-1919	-3730	-7850
Depreciação, depleção e amortização	30677	43646	22518	33325
Perda na recuperação de ativos – <i>Impairment</i>	44636	7689	34814	3403
Ajuste a valor de mercado dos estoques	2461	1595	493	
Perdas em créditos de liquidação duvidosa	5555	324	4401	288
Baixa de poços secos	5048	317	4828	317
Baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente	6194		4788	-
Resultado com alienações/baixas de ativos, áreas devolvidas e projetos cancelados	743	-1085	4282	-1416
Variações cambiais, monetárias e encargos financeiros sobre financiamentos e outras	8461	26219	6254	23056
Imposto de renda e contribuição social diferidos, líquidos	-8025	2787	-8555	398
Revisão e atualização financeira de desmatamento de áreas		1		-61
Redução (aumento) de ativos:				
Contas a receber	-5929	-4631	-5712	-42045
Estoques	1378	-7206	2542	-5931
Depósitos Judiciais		-7418		-7394
Depósitos vinculado as <i>Class Action</i>		-7238		-6093
Outros ativos	-6466	1604	-7582	1082

FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS	2014	2018	2014	2018
Aumento (redução) de passivos				
Fornecedores	-2982	3343	856	3653
Impostos, taxas e contribuições	-3171	8142	-2513	7092
Imposto de renda e contribuição social pagos		-9531		-8156
Planos de pensão e de saúde	-1967	-3864	-1867	-3651
Provisão para processos judiciais		5143		3180
Salários, férias, encargos e participações		2036		1815
Outros passivos	3230	1424	2618	1581
Recursos líquidos gerados pelas atividades operacionais	62241	95846	40968	29501
Atividades de investimentos				
Aquisições de imobilizados e intangíveis	-81909	-43987	-60873	-76471
Adições (redução) em investimentos	-787	-161	685	-5077
Recebimentos pela venda de ativos	9399	2018	2194	9190
Resgate (investimentos) em títulos e valores mobiliários	-12812	2276	9139	5006
Dividendos recebidos	901	2902	3506	5934
Recursos líquidos gerados/(utilizados) nas atividades de investimentos	-76674	-18752	-77293	-61418
Fluxo de caixa das atividades de financiamentos				
Participação de acionistas não controladores	- 250	430	-	-
Captações	72871	38023	92540	144846
Amortizações de principal	-23628	-120524	-76329	-76750
Amortizações de juros	- 14109	-20959	-5687	-28782
Dividendos pagos a acionistas	- 8735	-2368	-8735	-2368
Dividendos pagos a acionistas não controladores	-	678	-	-
Recursos líquidos gerados pelas atividades de financiamentos	26149	-106076	1789	-
Efeito de variação cambial sobre caixa e equivalentes de caixa	3885	8342		36946
Aumento (redução) de caixa e equivalentes de caixa no exercício	7067	-20640	-2592	5029
Caixa e equivalentes de caixa no início do exercício	37172	74494	7917	1305
Caixa e equivalentes de caixa no fim do exercício	44239	53854	5325	6334

Fonte: Petrobras (2015, p.8) e (2018, p. 8), adaptado pelo autor.

A multinacional PwC, é uma Prestadora de serviços de qualidade em auditoria, asseguração, consultoria tributária e societária, consultoria de negócios e assessoria em transações contratada pela Petrobras para avaliar suas demonstrações contábeis. É sabido que a referida organização já vinha prestando serviços à Estatal desde 2011, e, pelo fato de *Compliance* e, por conseguinte, a alusão aos resultados apresentados pela Petrobras e suas controladas em todos esses anos, deixa dúvidas quando ao seu profissionalismo e ética.

A respeito destes fatos, o IBRACON evidencia que:

A auditoria pode alegar dificuldade de executar o trabalho diante da permanência de administradores ou considerar que, diante de denúncias de corrupção, a imagem da auditoria pode ser comprometida e decidir interromper o serviço. Suspeitas podem ser levadas pelo auditor ao comitê de auditoria e ao conselho de administração da companhia aberta.

Em 2014, em nota explicativa, a Petrobrás divulgou a metodologia aplicada para estimar os valores superavaliados, valendo-se dos registros contábeis do período, mais os aditivos do cartel, delatado em depoimentos à Polícia Federal.

Segundo as demonstrações contábeis da empresa Petrobrás, em notas explicativas:

Companhia considerou como parte da baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente os valores específicos de pagamentos indevidos ou o percentual sobre o contrato citados nos depoimentos, pois também foram utilizados por essas empresas para financiar pagamentos indevidos. (PETROBRAS **ONLINE**, Item 3.2.3, pág. 17)

Segundo a norma IAS 16 – Ativo Permanente Imobilizado, não incluir no custo histórico do ativo, os valores que foram pagos a mais, em decorrência do referido esquema, que não fazem parte do critério de mensuração do valor justo. Visando efetuar ajuste dos valores inflados, em decorrência dos pagamentos fraudulentos, realizou-se a baixa de gastos adicionais capitalizados indevidamente na conta de despesa. A fraude, por sua vez afetou sobremaneira o mundo dos negócios, ou seja, os fornecedores, investidores, prestadores de serviços entre outros parceiros e, sobretudo prejudicou sua reputação.

É sabido que milhares de companhias dependem das 23 empreiteiras que estão sendo investigadas pela Operação Lava-Jato da Polícia Federal, que podem fechar por conta do envolvimento com o escândalo de corrupção da Petrobras.

De acordo com notícia divulgada no site G1, a Petrobras admitiu falhas nos controles internos de preparação de suas demonstrações financeiras anuais. No formulário 20-F, que se refere aos resultados de 2016 entregues à *Securities and Exchange Commission* (SEC), comissão de valores mobiliários americana, a estatal afirma que os controles da companhia não foram eficazes em fornecer garantia razoável das informações relatadas e registradas. A companhia afirmou ainda, que essas

falhas podem resultar em uma “declaração equivocada” de saldos de contas ou divulgações com distorções ou omissões que não seriam impedidas ou detectadas nas demonstrações financeiras.²⁵

Passados cinco anos do início da Operação Lava Jato, o Ministério Público Federal estima que a Petrobras perdeu cerca de 6,2 bilhões de reais em propinas, e 42 bilhões de reais foram desviados em licitações do cartel.

Diante dos fatos apresentados, fica evidente que uma auditoria teria dificuldades em identificar fraudes, levando em conta que no caso Petrobras havia o conluio de altos gestores da estatal, com os profissionais da contabilidade envolvidos. O caso foi ainda mais gravado devido à falta de ética e a má aplicação dos procedimentos contábeis e administrativos.

Tomar as medidas apropriadas em relação aos sinais de alerta identificados, é fundamental para se ter um ambiente de trabalho saudável e ético. A procura pelas auditorias para investigar possíveis fraudes, aumenta após a descoberta de indícios, uma vez reconhecido à deficiência do controle interno, o mesmo precisa ser melhorado para detectá-las.

A Federação Nacional das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas – FENACON relata que:

Em um país como o Brasil, onde os escândalos de fraudes e corrupção são cada vez mais frequentes, falar sobre auditoria é algo extremamente necessário para que o nível de confiança no mercado seja recuperado e os investimentos voltem a acontecer.

Segundo outras informações disponibilizadas no site do FENACON, existe certa insuficiência de profissionais de auditoria. No Brasil, para cada um auditor, há doze economistas formados, já nos Estados Unidos ocorre o inverso: doze auditores para cada economista formado.

A tarefa desempenhada pela auditoria externa é a de certificar que as contas da empresa respeitem as normas de *compliance*, bem como a legislação vigente e as qualidades essenciais, para que todas as informações sejam claras, verdadeiras e precisas. Cabe ressaltar que no processo de auditoria, o profissional capacitado avalia

²⁵ Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/negocios/noticia/petrobras-volta-a-admitir-falhas-de-controle-a-regulador-americano.ghtml> - acesso em 26/08/2019

as demonstrações contábeis da organização, para estudar fatores que podem ocasionar distorções.

5. CONTROLES ANTIFRAUDE E CONTROLE INTERNO

A contabilidade é um instrumento de controle administrativo, cujo principal objetivo é fornecer informações à gestão da empresa. É dever do auditor externo garantir que a administração possua medidas antifraudes, por essa razão, é primordial que ela esteja fundamentada em um eficiente sistema controle interno, respaldado por ferramentas que atendam essa demanda de forma eficiente e eficaz, ou seja, não passível a erros que, de outra feita, provocariam consequências desastrosas à empresa.

A ACFE, *Association of Certified Fraud Examiners*, uma organização antifraude com vasta experiência técnica e prática relacionadas a *compliance*²⁶, realizou em 2016 uma pesquisa global sobre os tipos de fraudes, e constatou que a que mais causou prejuízo às empresas foi a contábil, seguida por corrupção.

De acordo com o relatório gerado pela organização, mais 35% dos casos analisados envolveram corrupção, e outro dado interessante diz respeito aos métodos de detecção das fraudes, onde 25,2% das fraudes são detectadas através das auditorias, e 24,3% por controles internos. (ACFE 2016)

Os controles antifraudes são essenciais para preservar os controles internos, fazendo-se necessário que os instrumentos funcionem de forma conjunta, assegurando o fortalecimento de métodos de combate a corrupção. O conselho de administração deve atuar em conjunto com as áreas de monitoramento, concentrando esforços na determinação de realizações constantes de avaliações periódicas de riscos, assegurando correções e melhorias; determinar uma comunicação efetiva do código de conduta, afim de que a mensagem da liderança seja clara e consistente acerca da ética; devem ser emitidos relatórios periódicos de *compliance*; é vital o acompanhamento dos canais de denúncia e auditorias, tudo reavaliado continuamente como parte de um programa interno eficaz de *compliance*.

A figura 02, representa um sistema de controle interno eficaz, refletidos no código de conduta de uma organização. Seu uso proporciona confiança e segurança, estabelecendo congruência com leis e regulamentos.

²⁶ Disponível em: <https://www.acfe.com.br/> - acesso em: 26/082019

Figura Nº02: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

Compliance x Controle internos x Auditoria Interna



Fonte: IRB Brasil RE - Seminários de controles internos, 2016.

De acordo com Santos (2016), as fraudes ocorrem devido o controle interno ser deficiente, ter o sentimento de impunidade, dificuldade na obtenção de provas, recursos legais de defesa, agentes corruptores e corruptos. As áreas que estão mais sujeitas às fraudes são: licitações públicas, conformidade documental, controle de bens patrimoniais, administração de contratos, sonegação fiscal, convênios e repasses.²⁷

O administrador da entidade é quem deverá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades.

A NBC TA 240, observa que:

[...]é importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de

²⁷ Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/cursososeventos/orcamentaria/etapa-brasilia-i/oficina-96-principais-fraudes.pdf> . Acesso em: 26/08/2019.

honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança.

O controle está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção. Representa um reflexo de todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial. Os registros e sistemas contábeis da entidade refletem as necessidades da administração, a complexidade dos negócios, a natureza dos riscos que a entidade está sujeita e as leis ou regulamentos relevantes.

5.1 Controle interno

O controle interno compreende um conjunto de atividades, que moldam o ambiente de controle, abrangendo processos de avaliação de riscos da entidade, o sistema de informações, incluindo os respectivos processos de negócios relevantes para a elaboração e a divulgação de demonstrações contábeis, atividades de controle e monitoramento de controles.

Almeida (2007, p.50) explica que “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Segundo Crepaldi (2013, p. 276), “Pode-se entender a importância do controle interno a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir a continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas”.

Na implantação do controle existem alguns fatores que precisam ser levados em consideração como, a necessidade de um organograma que estabeleça e mostre as delegações de funções, além da natureza dos cargos e suas respectivas responsabilidades; A elaboração de um manual de procedimentos contendo práticas de autorizações, aprovações, processuais e de rotinas, bem como definição de pessoas responsáveis; possuir uma estrutura contábil adequada, incluindo: técnicas orçamentárias e de custos, plano de contas e sua descrição, manual de procedimentos e gráficos de fluxo de transações; e execução de auditoria interna para verificar, avaliar e aperfeiçoar os controles internos continuamente.

A utilização do Controle Interno segundo Mosimann e Fisch (1999) pode ser:

Preventiva: atua como uma forma de prevenir problemas guiando a execução do processo ou na segregação de responsabilidades; detectiva: auxilia o processo detectando erros e fraudes; corretiva: permite a correção de erros e fraudes depois que as mesmas já ocorreram minimizando os desperdícios futuros.

Um controle interno eficiente agrega valor à entidade, e proporciona maior credibilidade aos clientes, fornecedores e investidores permitindo a identificação imediata de fatores internos e externos bem como análise e a avaliação dos impactos que poderão ocorrer nas operações, na lucratividade, no seu ativo e passivo, e no seu futuro.

Uma organização que investe no seu Controle Interno poderá alcançar a eficácia no processo, realizando avaliações periódicas que lhe permitirão implantar ações de carácter preventivo, detectivo e corretivo, possibilitando o seu contínuo aprimoramento.

Desta forma, Auditoria é controle, e controle em contabilidade é exatidão, é segurança, é abstenção de erro. O controle interno possui todas as atribuições de uma ferramenta, que quando bem utilizada, dará resultados positivos que garantirá o bom funcionamento das operações previamente estabelecidas, possibilitando a transparência das demonstrações financeiras a todos os envolvidos internamente e externamente, ou seja, salvaguardando e protegendo os ativos da organização.

6. PARECER DO AUDITOR

As normas exigem que o auditor tenha asseguração razoável das informações para expressar sua opinião, ou seja, para que o parecer seja confiável é necessário que tenha informações sem distorções relevantes e que as demonstrações auditadas tenham um nível de segurança e confiabilidade razoável. Eles podem apresentar, além da opinião do auditor, parágrafos de ênfase que tratam de assunto adequadamente apresentado, porém, em conformidade com o auditor.²⁸

Para Attie (2010, p. 75) o parecer é descrito quatro em tipos: (I) Parecer sem ressalva; (II) Parecer com ressalva; (III) Parecer adverso; (IV) Parecer com abstenção de opinião.

Segue no quadro 14 os quatro tipos de pareceres e o seu significado a respeito da opinião emitida pelo auditor:

QUADRO Nº14: Parecer do auditor

TIPOS	SIGNIFICADO
▪ Parecer sem ressalva	▪ As demonstrações auditadas foram elaboradas de acordo com as normas;
▪ Parecer com ressalva	▪ É emitido quando há uma discordância, porém não há influência tão significativa nas demonstrações;
▪ Parecer adverso	▪ É emitido quando as demonstrações financeiras estão incorretas ou incompletas;
▪ Parecer com abstenção de opinião	▪ É quando não são encontrados elementos comprobatórios e com asseguração razoável suficiente para formar opinião.

Fonte: **Norma de Procedimento de Auditoria disponível em:** <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npa1.htm>> Acesso em 14/08/2019

A auditoria no Brasil é regulamentada pelas Normas Brasileiras Técnicas de Auditoria, mais conhecidas como NBC TA, e a auditoria independente tem como propósito principal revelar se a situação financeira e econômica da empresa condiz com os dados apresentados nas demonstrações contábeis e estão de acordo com as normas de contabilidade aplicáveis e o parecer de auditoria, é utilizado pelo auditor

²⁸ Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/> Acesso em: 14/08/2019.

para validar sua opinião, de forma clara e objetiva, a respeito das informações examinadas²⁹.

O relatório ou parecer é sempre a parte final do trabalho, já que é nele que contém o trabalho que foi executado, a forma como foi realizado, os objetivos e até mesmo alguns fatores relevantes que o auditor julgou necessário divulgar, além da conclusão a respeito da situação atual da empresa.

Todavia, se houver discordância entre as normas contábeis ou a legislação aplicada a entidade, que foram determinadas por órgãos reguladores, o auditor deve considerar tais divergências e emitir o seu parecer com a ressalva que julgue necessária. O modelo de parecer consta na Norma Brasileira de Contabilidade - Técnica nº 11, aprovada pela Resolução CFC nº 700/91 e é regulamentado pela NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.³⁰

Com base no segundo capítulo compreendemos que a auditoria é uma ferramenta de extrema importância, tendo em vista que, a mesma, surgiu para manter, e testar a eficácia e eficiência do controle patrimonial da entidade.

É necessário um trabalho minucioso, embasado em informações tempestivas e com assecuração razoável, para emitir um parecer livre de erros e principalmente distorções relevantes que não prejudiquem os usuários dessas informações contábeis, como por exemplo, os investidores que planejam injetar recursos financeiros na entidade e precisam de garantias para tais investimentos, principalmente na empresa Petrobrás, cujo balanço foi alvo de denúncias e após uma análise bem fundamentada e detalhada, foi comprovada a fraude.

Neste caso o auditor independente emitiu um parecer sem ressalva com ênfase quanto aos efeitos da Operação Lava-Jato, e do ponto de vista contábil, tudo foi registrado de maneira correta, respeitando as normas e legislação aplicáveis, ou seja, por mais que o auditor tenha feito um planejamento adequado não foi possível detectar qualquer tipo de irregularidade por conta dos grandes executivos e agente políticos envolvidos.

²⁹ Disponível em : <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portuques/detNoticia.php?cod=2778> Acesso em: 15/08/2019

³⁰ Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/> Acesso em: 15/08/2019

7. CONCLUSÃO

Os autores escolheram realizar um estudo de caso na Petróleo Brasileira S/A, a fim de investigar a corrupção e lavagem de dinheiro da “Operação Lava Jato”. A investigação se justificou pelo fato de buscar aquilatar o estudo da auditoria externa como propagadora da transparência e ética na gestão por meio das demonstrações contábeis.

Confirmou-se a hipótese e a problemática da pesquisa pelo fato de uma está correferida à outra, ao admitir ser possível resgatar a credibilidade dos profissionais da área contábil da oitava maior companhia do mundo no setor de petróleo e gás e de auditoria, por meio da utilização de programas de *compliance*, tanto para o controle interno e externo, a fim de prevenir possíveis desvios éticos, incluindo corrupção, fraude e lavagem de dinheiro.

O objetivo geral também foi atingido, após análise de toda fundamentação teórica realizada através de revisão de textos, artigos, livros e entrevistas pertinentes ao assunto constatou-se ser possível, por meio da utilização da Auditoria Externa buscar a transparência e *compliance* na gestão contábil da Petróleo Brasileiro S.A. Ressalta-se que objetivos específicos tratados inicialmente contribuíram sobremaneira para validação das ações.

É fato, que a Petróleo S/A possuiu o Programa Petrobras de Prevenção da Corrupção - PPC, que objetiva, teoricamente, a prevenção e correção de desvios éticos, incluindo corrupção, fraude e lavagem de dinheiro. No entanto, à época, os posicionamentos vulneráveis dos gestores em determinado período fragilizaram a Sociedade de Economia Mista que já figurou entre as petroleiras mais valiosas do mundo.

Por sua vez, é perceptível o quanto a empresa avançou, mesmo após comprovações de finanças combatidas, grave crise política e econômica. Para tanto, a estatal estabeleceu e implementou um novo modelo de Governança, *Facilities*, Risco e *Compliance* que envolve sobretudo a gestão contábil, objetivando, a curto prazo, minimizar o declínio financeiro, moral e ético que deixou a corporação à deriva.

Todavia, os autores sugerem novos estudos *Pós-Lava Jato* a fim de reavaliar o que a estatal mudou na área de *compliance* e quais foram as medidas saneadoras, no que refere, inclusive às auditorias, pelo fato desta ser considerada no cenário brasileiro, a propagadora da transparência e ética na gestão.

REFERÊNCIAS

- ACKOFF, Russell. **Planejamento Empresarial**. Trad. Marco Túlio de Freitas. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1992.
- BOURNE, L. Project relationship management and the stakeholder circle tm. RMIT University, 2005. Acesso em: 13 /05/2019
- BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009
- CANDELORO P. Ana Paula, RIZZO, Maria Balbina Martins, PINHO, Vinícius. **Compliance 360º: Riscos, estratégias, conflitos e vaidades no mundo corporativo**. São Paulo: Trevisan, 2012.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2018.
- CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 7. Ed.
- CENCI, Angelo Vitório. O que é ética. 2. ed. Passo Fundo: Batistel, 2001.
- CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA ESSENCIAL CONTRA ERROS E FRAUDES DENTRO DAS ORGANIZAÇÕES – Disponível em: Ferramentas da Auditoria – Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos12/25416604.pdf>> Acesso em: 29/05/2019
- CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. **Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas**. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos**. Rio de Janeiro: Consulex, 2001.

LINS, L. S. **Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa**. São Paulo: Atlas, 2011.

MANZI, Vanessa Alessi. **Compliance no Brasil**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. **Governança no setor público**. São Paulo: Atlas, 2010.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de gestão pública contemporânea**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. **Introdução à Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

MOSIMANN, C. P. e FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NBC TA 200 (R1). **Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**.

NBC TA 240. **Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**.

NETTO, Vladimir. **Lava Jato**. Rio de Janeiro: Primeira Pessoa, 2016.

ORÇAMENTOS PÚBLICOS – Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010077/cfi/6/40!/4/24@0:27.5>> Acesso em: 25/05/2019

PERFIL DA PETROBRÁS E COMPLIANCE – Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/perfil/compliance-etica-e-transparencia/>> Acesso em: 25/05/2019

PAGLIATO, Wagner. **Manual da auditoria**. São Paulo, 1. Ed. Ciência Moderna

POLITICAS INTERNA PETROBRÁS – Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/sociedade-e-meio-ambiente/meio-ambiente/politica-de-seguranca-meio-ambiente-e-saude/>> Acesso em: 10/05/2019

PRINCIPIOS CONTABEIS E APLICAÇÕES. Portugal: principles, elements and conceptual framework. Na Internacional Mwwting of the American Accouting Associotaion Califórnia: 2005.

PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA - Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/1875/tecnicas-e-procedimentos-de-auditoria-como-o-auditor-forma-sua-opiniao/>> Acesso em: 24/04/2019

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva Educação.2018

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. – São Paulo: Saraiva, 2018.

Responsabilidade social Petrobrás – Disponível em:
<<http://www.petrobras.com.br/pt/sociedade-e-meio-ambiente/sociedade/politica-de-responsabilidade-social/> <http://www.petrobras.com.br/pt/quem-somos/organograma/>>
Acesso em 10/05/2019

SÁ, Lopes. **Ética profissional**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Vicente Antônio dos. In: **XIII SEMANA DE ADMINISTRAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, FINANCEIRA E DE CONTRATAÇÕES PÚBLICAS ETAPA - Brasília/DF. 28/03 a 01/04/2016.**

SILVA, Valmir Leôncio. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 2. Ed. São Paulo, Atlas, 2013

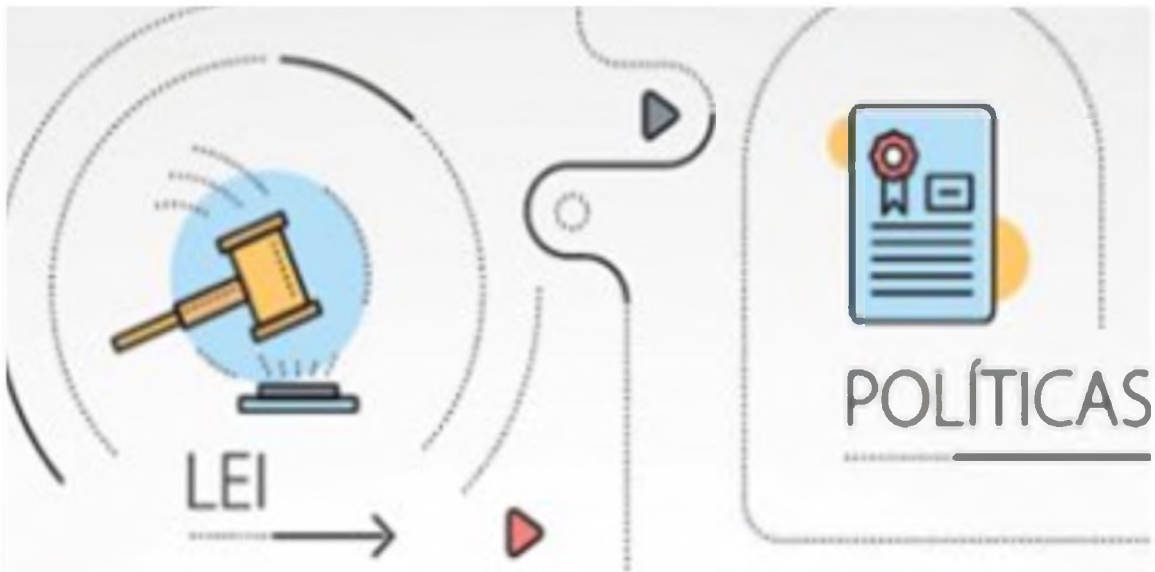
SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC)**. 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2013.

TURNER, J. R. **The handbook of project based management**. 2005. Acesso em 13/05/2019

VASQUEZ. **Ética: Civilização Brasileira**. 24. Ed. Rio de Janeiro, 2003.

CARTILHA DE COMPLIANCE

Esta Cartilha foi preparada para auxiliar na compreensão das regras de conduta, comportamento, procedimentos estabelecidos no Código de Conduta Ética e nas políticas internas.



COMPLIANCE





INTRODUÇÃO

Aqui estão contidas diversas informações úteis extraídas de normas legais e regulamentares, de políticas e diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa. Estes documentos devem ser conhecidos pelos colaboradores e parceiros para que os objetivos pretendidos e previstos nos documentos sejam alcançados.

O QUE VOCÊ VAI VER:

I. PROGRAMA DE *COMPLIANCE*

II. PROMOÇÃO E DIREÇÃO

III. GESTÃO E CONSCIENTIZAÇÃO

IV. CONTROLE E REFORÇO



I. PROGRAMA DE COMPLIANCE

O termo *Compliance* significa “estar em conformidade com” ou seja comprometer-se com a integridade, e no mundo corporativo, é uma ação interna da empresa voltada a garantir que o negócio se mantenha dentro das regras estabelecidas pelos órgãos reguladores.

A empresa deve também estar em consonância com o próprio regulamento interno estabelecido. Uma cultura organizacional ética exerce influência sobre a integridade dos colaboradores, reduzindo a incidência de comportamentos que representam desvios.

PDCA APLICADO AO COMPLIANCE



→ **Plan:** Planejamento, com observância ao ambiente regulatório da atividade e às boas práticas de governança corporativa;

→ **Do:** Implementação e efetivação do que foi planejado, com a instituição de políticas, procedimentos, canal de comunicação, e investigações quanto aos fatos relatados ao canal em questão, além de promoção da educação dos colaboradores quanto aos valores e objetivos da instituição;

→ **Check:** Verificação do funcionamento do programa de *compliance*, a partir da aplicação de testes e da realização de controle das atividades da empresa;

→ **Act:** Aplicação de medidas após as más condutas apuradas, estudo de casos e busca de melhoria contínua.

PROPOSTA DA CARTILHA

- Análise meticulosa dos riscos operacionais;
- Gerenciamento dos controles internos;
- Desenvolvimento de projetos de melhoria contínua e adequação às normas;
- Análise e prevenção de fraudes.

II. PROMOÇÃO E DIREÇÃO

DA ALTA DIREÇÃO DA EMPRESA:

Os membros da Alta Direção da empresa devem demonstrar apoio visível, incondicional e comprometimento com relação à integridade e à prevenção da corrupção e demais atos lesivos previstos na Lei Anticorrupção (Lei nº 12.846/2013).

Eles são os maestros, e desta forma devem conduzir toda a organização rumo ao caminho certo. Sendo assim, é fundamental que a Alta Direção esteja preparada, em termos de competências e de conhecimento técnico para exercer este papel.

Tal apoio e compromisso devem se materializar, na criação de um comitê de Compliance, que deve ter autonomia e independência de atuação.

O comitê é parte da estrutura de governança da empresa, e sua função é a promoção de uma cultura de ética e *compliance*.

III. GESTÃO E CONSCIENTIZAÇÃO

Propagar e criar uma cultura de compliance é fundamental para que todos os colaboradores estejam envolvidos no projeto, afim de um bom funcionamento e gestão.

Código de ética e políticas: Tanto os Códigos de ética quanto as Políticas internas, são indispensáveis ferramentas para a implementação de um programa de *compliance* de sucesso.

O Código de Ética e Conduta tem como objetivo a disciplina a moral e os costumes das pessoas, sendo essa a base do exercício das suas funções. Deve conter regras em linguagem clara, sobre o relacionamento entre as partes da organização, formalizando o comportamento esperado de cada membro.

Conhecer e gerenciar os riscos:

O programa de compliance precisa conhecer a vulnerabilidade e os riscos aos quais a empresa pode estar exposta.

Uma meticulosa análise deve ser feita para identificar as áreas e processos que podem ser expostos a estes riscos. Ex.: Questões trabalhistas, de meio ambiente, de crimes financeiros, em especial os de corrupção e de lavagem de dinheiro.

IV CONTROLE E REFORÇO

Controles internos, monitoramento, auditoria e aprimoramento contínuo:

A organização precisa valer-se de meios para garantir que as normas e regulamentos definidos sejam de fato cumpridas, por meio de Controles internos, principalmente no que diz respeito a verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção. O objetivo é evitar crises, erros e fraudes.

A utilização de Auditoria para a verificação de sistemas, é outra peça fundamental. Para o monitoramento de transações, como e-mails, pagamentos, contratos, entre outros, é essencial o desenvolvimento de indicadores chave de riscos, Key Risk Indicators (KRIs), que são as métricas utilizadas pelas empresas para verificarem qual é o potencial de exposição a um determinado risco.

Ao identificar possíveis riscos, deve ser realizadas melhorias para retroalimentar o processo.

Tratamento de denúncias:

É imprescindível a existência de um canal de comunicação, que proporcione mecanismos destinados à proteção de denunciante de boa-fé, conforme previsto no art. 42, X, do Decreto nº. 8.420/2015. Para que o seja desenvolvido, o recebimento de tais denúncias devem ser tratados de forma independente e sigilosa, as acusações investigadas de modo profissional e utilizando os mecanismos adequados.

IV CONTROLE E REFORÇO

Investigações corporativas e ações punitivas:

- Constatada a responsabilidade de algum colaborador, a ele devem ser aplicadas as penalidades cabíveis proporcionais à gravidade dos seus atos. Tais punições necessitam estar previstas nas normas internas da empresa.
- Deve existir um departamento responsável por apurar os relatos de condutas contrárias aos interesses da empresa, e por aplicar as sanções cabíveis.

