

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO –
FECAP
PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA**

CLODOALDO MACEDO DE OLIVEIRA

**CÓDIGO DE ÉTICA E CONDUTA E CANAL DE DENÚNCIAS
COMO INSTRUMENTOS DA GOVERNANÇA
CORPORATIVA**

São Paulo 2014

FOLHA DE APROVAÇÃO

CLODOALDO MACEDO DE OLIVEIRA

CÓDIGO DE ÉTICA E CONDUTA E CANAL DE DENÚNCIAS COMO INSTRUMENTOS DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

Este artigo foi apresentado para a obtenção do certificado de pós-graduação “Lato Sensu” em Auditoria da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, obtendo a nota _____, atribuída pela orientadora professora SIMONE ALVES DA COSTA.

São Paulo, dezembro de 2014

RESUMO

No contexto do ambiente corporativo, existe a necessidade contínua de ajustes nos procedimentos preventivos de conduta do corpo funcional, visando atender aos princípios empresariais estabelecidos em normas de gestão e nas leis. Nesse sentido, a recente Lei Anticorrupção que estabelece a responsabilização civil e administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, elenca as atenuantes consideradas no momento da aplicação de penalidades, destacando a implantação do Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias. Este trabalho teve como propósito verificar a percepção dos auditores internos das empresas do Estado de São Paulo quanto à importância do Código de Ética e Conduta e do Canal de Denúncias, utilizando-se do uso de questionário para a coleta das informações relativas às estruturas organizacionais de suas empresas. Diante da análise dos resultados foi possível concluir que, levando em consideração a percepção desses auditores internos, é importante que as empresas tenham instituídos os referidos mecanismos em suas estruturas organizacionais.

Palavras-chave: Código de Ética. Canal de Denúncias. Governança Corporativa. Auditor Interno.

1 INTRODUÇÃO

Em 1º de agosto de 2013 foi sancionada a Lei nº 12.846 que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, ficando conhecida como Lei Anticorrupção, que foi sancionada após as manifestações que ganharam forças nas ruas das grandes cidades do Brasil em 2013, onde os manifestantes reclamavam por direitos básicos como educação, saúde e segurança. Outro clamor da população era pelo fim da corrupção. A Lei nasceu de um projeto originário do executivo federal que foi enviado ao legislativo ainda em 2010, tinha o objetivo de atender um acordo firmado pelo Brasil com a OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, onde todos os 36 sócios da entidade se comprometeram a criar legislações de combate ao suborno, aumentando o controle de atos ilícitos praticados por funcionários contra a administração pública nacional ou estrangeira por meio de punição às empresas.

A penalidade na forma de multa poderá variar de 0,1% a 20% do faturamento anual bruto até mesmo a dissolução compulsória da empresa. As punições podem ser atenuadas diante da cooperação na investigação e da comprovação da implantação de procedimentos preventivos, como um canal de incentivo à denúncia de irregularidades e código de ética e conduta.

Diante da necessidade de atender aos critérios atenuantes destacados na aplicação das sanções, o empresariado está buscando realizar os ajustes necessários para a adequada conduta do seu corpo funcional, com o objetivo de obter os benefícios da lei, em caso de possíveis irregularidades e penalidades recebidas.

Entre os procedimentos preventivos, quando implantados, que oferecem a condição de atenuantes nas penalidades sofridas pelas empresas, vale destacar dois mecanismos: o Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias.

Conforme o artigo “Canal de Denúncia – Fortaleça as bases da governança corporativa por meio da transparência” publicado pela Deloitte (2013), sob a ótica da governança corporativa, um código adequadamente divulgado a funcionários, fornecedores e clientes, associado a um canal que garanta o anonimato ao denunciante, constitui uma ferramenta para:

- Tornar a empresa mais protegida contra os eventos de fraudes e comportamentos antiéticos;
- Fornecer transparência aos processos de negócio e às relações entre os diversos agentes da governança;

- Inibir desvios de conduta e melhorar o ambiente de trabalho; e
- Suportar a atuação da Auditoria Interna com informações relevantes, atualizadas tempestivamente.

Este trabalho se propõe a demonstrar a percepção dos auditores internos dos órgãos públicos (órgãos, fundações, autarquias e empresas propriamente ditas) do Estado de São Paulo, doravante denominadas como empresas, sobre o processo de implantação dos referidos mecanismos destacados, para responder o seguinte problema: Qual a percepção dos auditores internos sobre a implantação do Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias?

O objetivo principal do estudo é verificar a percepção dos auditores internos das empresas públicas do Estado de São Paulo sobre a implantação dos referidos instrumentos em suas empresas.

Justifica-se a escolha do tema pela relevância destacada pela Lei nº 12.846 no que diz respeito a atenuantes quando existir a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, demonstrando aos seus gestores, através da percepção de seus auditores internos sobre o tema. Neste caso, o estudo tratará apenas sobre as empresas públicas do Estado de São Paulo.

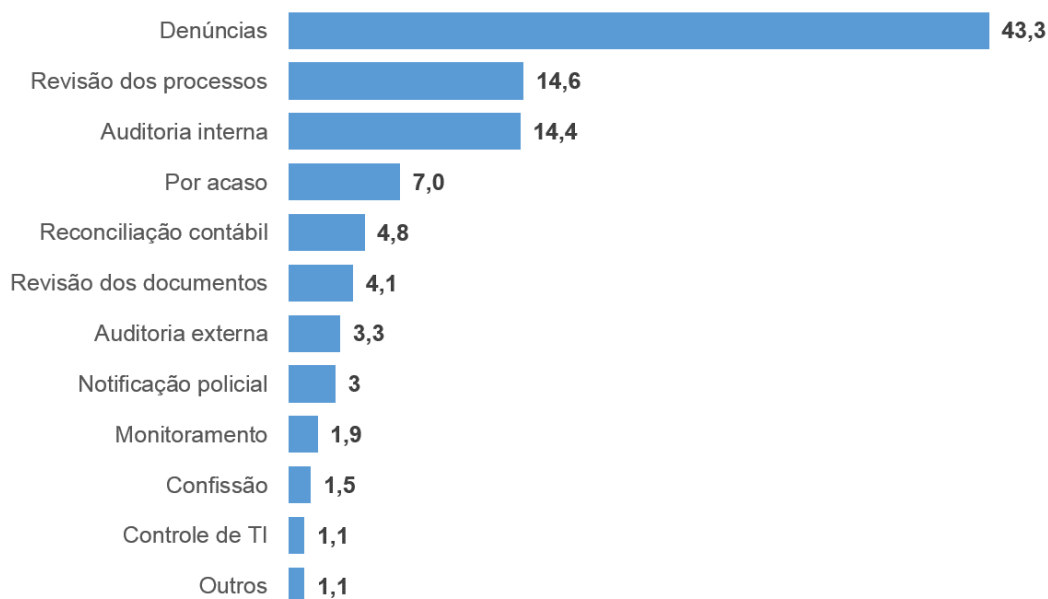
Cabe ressaltar que as empresas públicas do Estado de São Paulo, embora subordinadas hierarquicamente ao mesmo ente governamental, apresentam estruturas de governança corporativa bem variadas, objetivando atender sua atividade fim e o ordenamento jurídico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No atual ambiente de negócios, os eventos indesejados como as fraudes e irregularidades tem se multiplicado, representando um desafio na expansão das empresas e sua consequente descentralização das operações. Podemos ainda colocar neste rol o comportamento antiético e a má conduta dos colaboradores e prestadores de serviços, que em muitas situações não são detectados por meio dos controles internos e, quando detectados, podem ainda, não chegar aos níveis hierárquicos adequados para a devida avaliação e apuração.

Considerando a pesquisa “Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse” realizada pela Association of Certified Fraud Examiners (ACFE – 2012), ficou indicado que as denúncias são a principal fonte de identificação de irregularidades, responsáveis por mais de 43% dos eventos detectados nas empresas.

Fontes de identificação de irregularidades* (em %)



Fonte: pesquisa "Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse" (ACFE, 2012)

2.1 AUDITORIA: CONCEITOS E OBJETIVOS

A auditoria examina cuidadosamente e de forma sistemática as transações, ou procedimentos de uma determinada área, setor empresarial, ou repartições públicas, é considerada como uma atividade relativamente nova no Brasil, mas bastante requisitada e valorizada principalmente no setor público; uma vez que, a auditoria averigua se os recursos estão sendo utilizados de forma adequada como planejado e estabelecido.

No Brasil, o mercado de auditoria relaciona-se com algumas influências específicas como relata Attie, (2011, p. 59):

Instalação de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;

Necessidades de financiamentos de empresas brasileiras através de entidades internacionais;

Crescimento dos negócios (necessidade de capital de giro e investimentos fixos), descentralização e diversificação de atividades econômicas;

Evolução do mercado de capitais;

Criação das normas de auditoria para instituições financeiras, determinadas pelo Banco Central do Brasil;

Criação da CVM - Comissão de Valores Mobiliários; e

Promulgação da Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404) em 1976.

A Lei das Sociedades Anônimas de 1976, impulsionou o mercado de auditoria no Brasil e com isto surge então a profissão de auditor, profissional responsável em analisar as contas e emitir uma opinião com relação ao que foi destinado (ATTIE, 2010).

Sua prática vem sendo muito requisitada na atualidade, para os mais diversos fins assim como, vem sendo abordada por muitos autores como Herzmann (2009, p. 29), no qual argumenta que esta “pode ser entendida como o estudo e a avaliação das transações. Procedimentos, operações do dia-a-dia das entidades, com o objetivo de emitir sua opinião”. Para Franco e Marra (2010, p. 22), auditoria pode ser definida como:

a técnica 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 do patrimônio de uma entidade, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os diversos registros foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e determinadas normas e se as demonstrações deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Com base nos estudos de Araújo *et. alii* (2008) a auditoria, em linhas gerais, é considerada como uma atividade de verificação dos mais diversos procedimentos financeiros, procedimentos estes realizados por um especialista da área. Cabe ao auditor a analisar o objeto, organização, entidade ou a própria gestão de uma organização nos mais diversos fins como a sua eficácia no desenvolvimento, gerenciamento, cumprimento de sua atividade, assim como, o seu próprio desempenho.

É de responsabilidade do auditor, diante dos documentos analisados, unir todas as evidências importantes e relevantes com as possibilidades de risco nos mais variados aspectos com intuito de elaborar de forma expressiva sua opinião sobre o trabalho realizado (FRANCO; MARRA, 2010).

Diante de tais abordagens, pode-se observar que são vários os conceitos de auditoria, entretanto, todos focam em um mesmo ponto: a opinião do profissional auditor para determinadas situações.

2.1.1 Auditoria Interna

As atividades da auditoria interna são realizadas pelos auditores internos que são empregados da empresa ou entidade. Este colaborador tem a atribuição de examinar as operações da empresa, porém, não deve ser subordinado aos gestores das operações

examinadas, bem como, o auditor interno não deve desenvolver atividades ligadas às investigadas (FRANCO; MARRA, 2010).

Quanto a estas fontes internas Attie (2010, p. 58), argumenta que:

a função da auditoria interna repousa em atividades detalhadas da empresa, relacionadas, de maneira intensa, com o andamento de cada função, área, departamento, setor e operação. A auditoria interna, por orientação gerencial da alta administração da empresa, tem de examinar cada ramificação e os segmentos, em períodos regulares de tempo, para observar a aderência às políticas, à legislação, à eficiência operacional e aos aspectos tradicionais de controle e salvaguarda da empresa.

Ao longo do processo de desenvolvimento das ações de auditoria, varias modalidades foram surgindo, principalmente no que tange a auditoria interna que incorporou no decorrer destes anos várias modalidades como a Contábil / Financeira; Operacional; Auditoria de Sistemas; Qualidade e a Auditoria de Gestão. Segundo Gass (2008)

cada uma das modalidades de auditoria apresenta características específicas, na maioria das vezes elas se sobrepõem o que nem sempre é possível segmentar cada uma delas. A financeira complementa a operacional, que por sua vez se utiliza da auditoria de sistemas e todas estão focadas na obtenção dos melhores resultados da empresa. Assim, podemos observar que as verificações de auditoria, qualquer que seja o tipo, têm por objetivo final, contribuir para a maioria dos resultados. A auditoria de Gestão, especificamente, se utiliza dos procedimentos dotados nas outras modalidades de auditoria, porém muito focada na avaliação dos resultados obtidos pela unidade sob exame, em confrontação com a estratégia e o plano de ação, bem como na identificação de ameaças e oportunidades para consecução de resultados futuros.

Quanto à finalidade da Auditoria Interna, esta busca desenvolver um plano de ação que oriente a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistêmica e disciplinada. Essa abordagem é fundamental para a avaliação e melhora da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos objetivando adicionar valor e conseqüentemente melhorar as operações e os resultados da organização. Para o Instituto de Auditores Internos do Brasil (IIA-Brasil) a Auditoria Interna é uma atividade independente, objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização além de ajudar as organizações a atingirem seus objetivos dentro de uma disciplina que possibilite também avaliar e melhorar o processo de controle e governança.

Visto que, o objetivo geral da Auditoria Interna, segundo Attie (2010, p. 48) é “avaliar e prestar ajuda a alta Administração e desenvolver adequadamente suas atribuições, proporcionando-lhes análises, recomendações e comentários objetivos, acerca das atividades examinadas”. Quanto à importância da Auditoria Interna, Attie (2010, p. 52) explica que:

a importância que a auditoria interna tem em suas atividades de trabalho serve para a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia, os sistemas contábeis e de controles internos estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

A Auditoria Interna tem mantido seus esforços em atividades de controle e cumprimento para atender aos requerimentos do controle interno. No entanto, durante o processo de evolução da Auditoria Interna, percebe-se que atualmente é de grande relevância sua atividade de avaliação e assessoramento da administração. De acordo com estudo da Ernst & Young (2008), ficou demonstrado que a Auditoria Interna está buscando ampliar o seu papel, sendo que os executivos querem mais do que a garantia de confiança, querem que os auditores internos sejam experts do negócio e que através de suas percepções possam gerar iniciativas estratégicas que desafiem as práticas existentes conduzindo a melhorias de desempenho no curso dos negócios.

Dessa forma, o cenário corporativo impulsiona a Auditoria Interna como um ativo cada vez mais valorizado dentro da organização.

2.2 GOVERNANÇA CORPORATIVA

Visando uma maior compreensão sobre a governança corporativa é importante destacar inicialmente o seu significado, uma palavra que deriva do termo governo, que segundo Wald (2004, p. 31) é o “órgão de soberania ao qual cabe a condução política geral de um país, sendo o órgão superior da administração pública”. Governança também pode se referir às medidas adotadas pelo governo para governar o país em questão. Dependendo do enfoque, governança pode ter diversas interpretações. Segundo o Banco Mundial, in Wald, (2004, p. 34) “governança é a maneira pela qual o poder é exercido na administração dos recursos sociais e econômicos de um país visando o desenvolvimento e a capacidade dos governos de planejar, formular e programar políticas e cumprir funções”.

Jensen (2001, p. 65) argumenta que:

governança é a estrutura de controle de alto nível, consistindo dos direitos de decisão do Conselho de Administração e do diretor executivo, dos procedimentos para alterá-los, do tamanho e composição do Conselho de Administração e da compensação e posse de ações dos gestores e conselheiros.

Uma boa governança envolve características como: Estado de Direito, transparência, responsabilidade, orientação por consenso, igualdade e inclusividade, efetividade e eficiência e prestação de contas (WALD, 2004).

Com relação à governança corporativa, esta tem entre seus objetivos alinhar os interesses dos agentes, com a finalidade de preservar e aprimorar o valor da empresa, otimizando os recursos de modo que sejam aplicados de maneira eficiente, minimizando os riscos e maximizando os resultados financeiros e econômicos.

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC define e estabelece objetivos para a governança corporativa como:

Governança Corporativa é o sistema que assegura aos sócios-proprietários o governo estratégico da empresa e a efetiva monitoração da diretoria executiva. A relação entre propriedade e gestão se dá através do conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal, instrumentos fundamentais para o exercício do controle. A boa Governança assegura aos sócios equidade, transparência, responsabilidade pelos resultados (accountability) e obediência às leis do país (compliance). No passado recente, nas empresas privadas e familiares, os acionistas eram gestores, confundindo em sua pessoa propriedade e gestão. Com a profissionalização, a privatização, a globalização e o afastamento das famílias, a Governança Corporativa colocou o Conselho entre a Propriedade e a Gestão (IBGC, 2012).

É fundamental destacar, que a governança corporativa utiliza ferramentas como o conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal visando assegurar o controle da propriedade sobre a gestão. Dentro deste contexto, pode-se destacar que a boa governança corporativa contribui para um desenvolvimento econômico sustentável. Este desenvolvimento econômico sustentável proporciona melhor desenvolvimento no desempenho das empresas, além de maior acesso a fontes externas de capital.

A Comissão de Valores Mobiliários - CVM (2002) define a governança corporativa como o conjunto de práticas que tem por finalidade otimizar o desempenho de uma companhia ao proteger todas as partes interessadas, tais como investidores, empregados e credores, facilitando o acesso ao capital.

2.2.1 – Código de Ética e Conduta

O Código de Ética e Conduta esclarece para os diversos públicos que se relacionam com a empresa o que é aceitável e o que não é no ambiente corporativo e nas relações de negócio. Como exemplos, podemos citar: proibição de recebimento de presentes e favores de pessoas que se relacionam com a empresa em valores que fogem a um limite razoável

(algumas empresas estipulam limites para essas situações nos seus códigos de ética como um teto de R\$ 100,00); compradores da empresa não devem possuir relações de amizade com fornecedores com os quais são responsáveis pelas aquisições dos produtos ou serviços; funcionários com cargo de liderança não estão autorizados a pedir favores pessoais a seus subordinados, evitando misturar a relação profissional com situações de cunho pessoal.

Entretanto, instituir um Código de Ética e Conduta sem o suporte de um Canal de Denúncia torna o código inócuo, pois as partes envolvidas se comportariam com o sentimento de que não existirá uma punição caso não haja o cumprimento das regras estabelecidas.

2.2.2 - Canal de Denúncias

O Canal de Denúncias é uma ferramenta de suma importância no contexto corporativo atual, pela qual funcionários, fornecedores e clientes, uma vez conhecendo o Código de Ética e Conduta, poderão fazer seus relatos sempre que identificarem que alguém avançou as barreiras estabelecidas pela empresa, dessa forma permitindo eliminar a distância entre a Alta Administração e as operações de rotina da empresa, permitindo que os relatos possam ser enviados em qualquer tempo, por meio dos diversos canais de comunicação disponíveis (telefone, internet, e-mail), oferecendo a segurança do anonimato ao denunciante sempre que este desejar não se identificar.

É aconselhável que as denúncias sejam recebidas sempre por um comitê de ética, que esteja ligado aos acionistas ou seus representantes, o Conselho de Administração. O comitê de ética é quem decidirá se irá investigar a denúncia, acionando a Auditoria Interna sempre que necessário.

Outro ponto relevante é que o Canal de Denúncias seja independente, podendo até ser operado por uma entidade externa à empresa. Dessa forma, fornecerá mais segurança ao denunciante, pois toda a captura e análise da denúncia será fora dos limites da organização.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução CVM 509 de 16 de novembro de 2011, definiu que as empresas de capital aberto no Brasil devem possuir meios para receber denúncias, inclusive sigilosas, internas e externas à companhia. A referida Instrução representou um avanço importante nas práticas de Governança Corporativa e nos esforços das empresas para detecção e tratamento de desvios de conduta e situações de fraude. Assim, já foi anunciada a importância que teria tal instituto no mundo corporativo e consequentemente uma má notícia para aqueles que abusavam dos limites éticos nas rotinas empresariais.

3 METODOLOGIA

Um estudo para ser caracterizado como estudo científico deve se basear nas informações mais precisas e objetivas possíveis, para que este siga a premissa de uma pesquisa científica, (RUDIO, 2001, *apud* MARCONI e LAKATOS, 2007). Assim, o presente estudo foi desenvolvido através de uma pesquisa quali-quantitativa, com abordagem teórico prático, utilizando o questionário como técnica para coleta de dados.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A finalidade de uma pesquisa é descobrir respostas para as mais variadas questões que são levantadas através do método científico. Autores como Marconi e Lakatos (2007), argumentam que a pesquisa é “um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para se descobrir verdades parciais”.

Marconi e Lakatos (2007), argumentam com relação à metodologia de uma pesquisa que: “Metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc.”

Para Minayo *apud* Marconi e Lakatos, (2002) a pesquisa qualitativa

responde a questões particulares, (...) ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores, atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

A pesquisa qualitativa considera a existência de uma relação dinâmica entre mundo real e sujeito, quando o processo é o foco principal. Quanto à pesquisa quantitativa essa traduz em números opiniões e informações para classificá-los e organizá-los (MARCONI; LAKATOS, 2007).

Em algumas pesquisas se faz fundamental utilizar métodos e técnicas qualitativas e quantitativas para a coleta, interpretação e análise dos dados. Vale destacar que tanto a abordagem quantitativa quanto a qualitativa nestes casos não são excludentes e sim complementares. É uma abordagem mista, na qual é conhecida como quali-quantitativa, em que elementos qualitativos se misturam aos quantitativos.

Cresswell (2007) considera que a pesquisa quali-quantitativa pode ser justificada pela ideia de que os vieses de uma abordagem podem ser combatidos pelo uso da outra. Assim, o estudo desenvolveu-se através de uma pesquisa quali-quantitativa, com abordagem teórico prático.

A) ÁREA DE ESTUDO

O estudo foi realizado a partir de pesquisa em livros, revistas e *sites* especializados, artigos e teses científicas, além de pesquisa de campo com aplicação de questionários a Auditores Internos que atuam em empresas públicas do Estado de São Paulo.

B) AMOSTRA

Quanto à amostra para o desenvolvimento da pesquisa de campo, esta foi composta por Auditores Internos que atuam em empresas públicas do Estado de São Paulo.

C) FONTE DE DADOS

A fonte de dados para obtenção dos resultados foi do tipo primária. Sendo que, utilizou-se como instrumento para a coleta dos dados um questionário, previamente estruturado.

3.2 QUESTIONÁRIO

Como as informações deste estudo foram obtidas a partir da aplicação de questionário, vale destacar que, com base em Rudio, (2001, p.33), “um questionário é tão somente um conjunto de questões, feito para gerar os dados necessários para se atingir os objetivos do projeto”. Entretanto, a escolha do questionário para coleta dos dados foi devido a sua exatidão nas respostas possibilitando assim, a análise dos dados e posteriormente sua tabulação de forma exata.

Marconi e Lakatos, (1996) citam com relação ao uso do questionário vantagens como a utilização de menos pessoas para ser executado, menor custo, disponibilidade de tempo, deslocamento, viagens entre outros. Além do mais ao utilizar o questionário como recurso o participante da pesquisa não sofre uma possível influência do pesquisador.

Gil (2008) aborda ainda como vantagem do questionário a possibilidade de atingir um grande número de pessoas, ou seja, seu público alvo, mesmo que os mesmos estejam dispersos em uma área geográfica extensa, visto que o questionário pode ser enviado por correio ou e-mail. O questionário também garante o anonimato nas respostas assim como permite que as pessoas o respondam no momento em que julgarem convenientes.

Dentre as desvantagens citadas por Marconi e Lakatos, (1996) pode-se destacar o baixo índice de devolução, a demora na devolução do questionário e a grande quantidade de perguntas em branco. Além de outras desvantagens como impossibilidade do participante da pesquisa tirar dúvidas sobre as questões o que pode levar a respostas equivocadas além da dificuldade de conferir a confiabilidade das respostas. O questionário enquanto instrumento de pesquisa também apresenta limitações e dentro deste contexto segundo Gil (2008, p. 122):

Exclui pessoas que não sabem ler ou escrever, o que traduz a graves deformações nos resultados da investigação; Não oferecem garantia de que a maioria das pessoas devolvam-no devidamente preenchidos, o que pode implicar a significativa diminuição da representatividade da amostra.

Mesmo apresentando suas desvantagens o questionário é um excelente instrumento de pesquisa. E este instrumento pode ser apresentado em três tipos diferentes, o questionário aberto com questões diretas e subjetivas, questionário fechado com questões objetivas e por fim o questionário tipo misto que aborda tanto as questões abertas quanto às fechadas.

Vale destacar que, no presente estudo optou-se em utilizar o questionário do tipo fechado o que segundo Gil (1999, p. 125) “é um meio que busca oferecer a quem responde alternativas, eventuais respostas, para que o sujeito possa optar pela resposta que mais estiver de acordo com sua realidade, ponto de vista ou impressão”. Assim, o motivo da escolha pelo questionário fechado é que o mesmo se caracteriza por ser composto, ou seja, formado de questões que podem ter uma ou mais respostas, dentro de um espaço limitado. O sujeito que vai responder o questionário tem várias alternativas para as suas responder dentro das opções sugeridas no próprio questionário, que fica mais fácil no momento de tabular as respostas (MARCONI; LAKATOS, 2002).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O desenvolvimento do presente trabalho, que se trata de uma pesquisa científica, desenvolveu-se com base nas informações mais precisas e objetivas possíveis, teve início com

uma vasta revisão da literatura sobre o tema em questão seguido por uma pesquisa qualitativa, através do questionário como técnica para coleta de dados.

No decorrer da pesquisa, o pesquisador preparou um questionário contendo 09 (nove) questões objetivas, sendo que as 04 (quatro) questões iniciais referem-se ao Código de Ética e Conduta, e as demais questões, ou seja, as outras 05 (cinco) questões abordam o Canal de Denúncia, sendo também o objetivo do pesquisador, de identificar se esses mecanismos foram instituídos antes ou depois de sancionada a Lei Anticorrupção.

Após a elaboração do questionário, estes foram enviados via e-mail para uma lista de 49 auditores de 21 órgãos/empresas. Auditores estes que participaram do "1º Encontro das Auditorias de São Paulo" realizado em setembro/2012 no Palácio dos Bandeirantes. Ao encaminhar os questionários o pesquisador estabeleceu o prazo para o retorno.

No período estabelecido, obteve como retorno as respostas de 28 (vinte e oito) auditores de 11 (onze) órgãos/empresas. Não satisfeito com esse retorno, o pesquisador enviou mais um e-mail para os demais auditores, solicitando as respostas do questionário. Desta vez obteve um retorno de 09 (nove) auditores de 02 (dois) órgãos/empresas.

Assim, o pesquisador teve como retorno do instrumento de pesquisa a participação de 37 (trinta e sete) auditores, ou seja, 75% dos auditores selecionados para participarem da pesquisa, em um total de 13 (treze) órgãos/empresas.

Vale salientar que os participantes da pesquisa, tiveram livre arbítrio quanto a sua participação.

4.1 SOBRE O CÓDIGO DE ÉTICA E CONDUTA

Com base nas respostas do questionário que serviu de instrumento primordial de pesquisa, devido à possibilidade de analisar os dados coletados ficou evidente quanto se questionou: A sua empresa (órgão) já instituiu um Código de Ética e Conduta? A predominância nas respostas foi sim, ou seja, dos 37 auditores que responderam o questionário 30 destes responderam que sim enquanto 07 afirmaram que não. Analisando as respostas constata-se que é de grande importância o Código de Ética e Conduta no cenário empresarial.

Os Códigos de Ética e Conduta são conjuntos particulares de normas de conduta que buscam dar a cada grupo de profissionais diretrizes acerca do comportamento adotado na prática de suas atuações no âmbito profissional. Arruda, Whitaker & Ramos (2003, p.64)

comentam que é fundamental a existência de padrões e políticas uniformes para que os empregados possam saber, em qualquer circunstância, qual a conduta adequada e apropriada.

Ao se questionar sobre o nível de importância da implantação do Código de Ética e Conduta, 27 (vinte e sete) dos participantes responderam que consideram muito importante, enquanto 10 (dez) destes o considera importante.

Na terceira questão as respostas foram variadas, visto que, ao se questionar sobre a percepção dos participantes da pesquisa sobre a mudança no comportamento ético dos empregados após a instituição do Código de Ética e Conduta, 7 (sete) auditores responderam que não tem Código de Ética e Conduta em suas instituições, já destes participantes 13 (treze) consideram muito significativa essa mudança assim como também outros 10 (dez) participantes responderam que é significativa e para 07 (sete) auditores é indiferente a mudança no comportamento ético dos empregados após a instituição do Código de Ética e Conduta. Esta última percepção indica o comportamento inalterado de alguns empregados, mesmo em tempos que existe um forte movimento em torno da ênfase nos conceitos e da prática da ética dentro das organizações.

Após análise de tais respostas ficou evidente que a maioria, ou seja, 23 (vinte e três) auditores respondentes consideram que foi significativa a mudança no comportamento ético dos empregados após a instituição do Código de Ética e Conduta.

Com relação ao período em que se instituiu, caso tenha sido instituído, o Código de Ética e Conduta na empresa (órgão) em que trabalham, 4 (quatro) auditores responderam que não tem Código de Ética e Conduta, já para 16 (dezesseis) destes, ocorreu entre 2011 ou antes, para 15 (quinze) deles ocorreu em 2012 e em 02 (dois) confirmaram que ocorreu em 2013 entre agosto e dezembro. Dessa forma, nenhuma empresa dos auditores respondentes instituiu o Código de Ética e Conduta após a sanção da Lei Anticorrupção.

4.2 SOBRE O CANAL DE DENÚNCIA

A segunda etapa do questionário destinou-se a uma abordagem sobre Canal de Denúncias que o pesquisador considera de grande importância principalmente por possibilitar identificar se o mesmo foi instituído antes ou depois da sanção da Lei Anticorrupção.

Com relação aos 37 (trinta e sete) auditores que participaram da pesquisa respondendo o questionário na 5ª (quinta) questão, que busca identificar se a empresa (órgão) já instituiu um Canal de Denúncias, pode-se analisar como respostas que 23 (vinte e três) auditores admitem que sim enquanto 14 (quatorze) admitem que não.

Quanto ao entendimento do auditor com relação ao nível de importância da implantação do canal de denúncias, as respostas para a 6ª (sexta) questão foram diversificadas, dos 37 (trinta e sete) participantes da pesquisa 31 (trinta e um) destes consideram muito importante a implantação do referido canal, 5 (cinco) consideram importante e 1 (um) considera indiferente. Este ponto evidenciou que, para a ampla maioria dos respondentes, ou seja, para 84% o entendimento é que o Canal de Denúncias é um instrumento muito importante para a gestão.

Dando continuidade as respostas do questionário na questão de número 7 (sete), ao se questionar sobre a percepção dos auditores com relação à mudança no comportamento ético dos empregados após a instituição do Canal de Denúncias obteve-se as seguintes respostas: para 14 (catorze) auditores não tem Canal de Denúncias em suas empresas, já 7 (sete) destes consideram muito significativa, 10 (dez) consideram significativa e 3 (três) indiferente e os outros 3 (três) consideram pouco significativo. Aqui, vale ressaltar que, mesmo constatando a grande relevância da implantação do Canal de Denúncias, 26% dos auditores perceberam que o comportamento ético dos empregados após a instituição do canal foi indiferente ou pouco significativa.

Ao se questionar: Caso tenha sido instituído o Canal de Denúncias em sua empresa, quando isso ocorreu? Mais uma vez para 14 (catorze) auditores não tem canal de denúncias em suas empresas, entretanto, para 23 (vinte e três) destes admitiram que em suas empresas o Canal de Denúncias foi instituído em 2011, ou antes.

Quanto ao questionamento sobre a unidade responsável pela avaliação e apuração das denúncias recebidas as respostas foram diversas, 14 (catorze) auditores não tem Canal de Denúncias em suas empresas, reforçando assim as respostas anteriores deste instrumento de pesquisa. Em 8 (oito) questionários as respostas foram “Ouvidoria”, para 10 (dez) destes as respostas foram “Auditoria Interna” e para os demais auditores, ou seja, 5 (cinco) destes a resposta foi “Ouvidoria e Auditoria Interna”.

Após uma breve análise das respostas, percebe-se que, entre as empresas do Estado de São Paulo que participaram dessa pesquisa acadêmica, através de seus auditores internos (respondentes), a avaliação e apuração das denúncias recebidas, em sua totalidade, ficam sob atribuições da Ouvidoria e/ou Auditoria Interna.

4.3 ANÁLISE CRÍTICA

O tema desse trabalho acadêmico foi definido considerando a relevância destacada pela Lei nº 12.846 – Anticorrupção em relação às atenuantes consideradas quando da responsabilização civil e administrativa de pessoas jurídicas pela prática de atos contra administração pública. Entre as referidas atenuantes, o estudo destacou dois pontos: Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias.

Considerando as boas práticas da governança corporativa, o resultado esperado era que todas as empresas dos auditores internos respondentes dessa pesquisa, já tivessem instituído o Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias.

Cabe destacar que para a realização de um cenário corporativo ideal, seria necessária uma adequada estrutura organizacional, porém é nesse ponto que as empresas encontram sua maior dificuldade para a implantação desses mecanismos: o recurso financeiro. Espera-se que esse cenário atual seja melhorado nos próximos anos, levando em consideração que a Lei Anticorrupção é muito recente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisando os resultados obtidos na pesquisa, constata-se que existe empresa do Estado de São Paulo que ainda não instituiu o Código de Ética e Conduta nem tampouco o Canal de Denúncias.

O estudo realizado demonstrou que, levando em consideração o entendimento e percepção de seus auditores internos, as empresas do Estado de São Paulo, que ainda não possuem um Código de Ética e Conduta, bem como um Canal de Denúncias, precisam instituí-lo com urgência, uma vez que as mesmas ficam expostas às condições desfavoráveis em caso de penalidades.

Diante do estabelecido na Lei Anticorrupção, caso uma empresa adote instrumentos que entenda adequados e eficientes na prevenção e repressão de desvios na conduta interna da corporação e de atos de corrupção lesivos à Administração Pública, tal conduta deverá ser considerada como atenuante no momento da aplicação de penalidades.

Neste sentido, é de fundamental importância que as empresas acatem os dispositivos da Lei Anticorrupção, providenciando a instituição do Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias, uma vez que tais institutos, além de oferecer as atenuantes legalmente

previstas, introduzem no ambiente organizacional importantes instrumentos da governança corporativa, agregando princípios institucionais ao corpo funcional.

Diante da recente legislação, os temas Código de Ética e Conduta e Canal de Denúncias, ainda não foram desenvolvidos e difundidos de forma robusta na doutrina, não formando dessa forma um conjunto de princípios a serem adotados como padrão.

Contudo, foi possível concluir que, considerando a percepção de seus auditores internos, é importante que as empresas do Estado de São Paulo tenham instituídos em suas estruturas o Código de Ética e Conduta e o Canal de Denúncias.

No entanto, outros estudos poderão se estender a um leque maior de empresas do Estado de São Paulo, ampliando a verificação especificamente à implantação dos referidos mecanismos.

Cabe ressaltar que, para uma correta análise desse estudo, deve-se considerar que esta pesquisa se utilizou de questionário para coleta dos dados, método que apresenta como desvantagem a falta de profundidade da análise e a possível obtenção de respostas equivocadas, diante da impossibilidade do esclarecimento de eventuais dúvidas do participante.

CODE OF CONDUCT AND ETHICS COMPLAINTS AND CHANNEL AS TOOLS OF CORPORATE GOVERNANCE

ABSTRACT

In the context of corporate environment, there is a continuing need for adjustments in preventive procedures of conduct of the staff, to meet the business principles established in management standards and laws. In this sense, the recent Anti-Corruption Law establishing the civil and administrative liability of legal persons for committing acts against public administration, lists the mitigating considered when applying penalties, highlighting the implementation of the Code of Ethics and Conduct and the Channel complaints. This study aimed to verify the perception of internal auditors of companies in the State of São Paulo on the importance of the Code of Ethics and Conduct and the Reporting Channel, using the questionnaire to use for the collection of information on organizational structures their companies. After analyzing the results it was concluded that, taking into account the perception of these internal auditors, it is important that companies have established such mechanisms in their organizational structures.

Key-words: Code of Ethics. Reporting Channel. Corporate Governance. Internal Auditor.

REFERÊNCIAS

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners. **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**, 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos, ARRUDA, Daniel Gomes, BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil – Enfoque teórico, normativo e prático**. 1ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARRUDA, Maria Cecília Coutinho de; WHITAKER, Maria do Carmo; RAMOS, José Maria Rodrigues. **Fundamentos da Ética Empresarial e Econômica**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

_____. **Auditoria interna**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CVM - Comissão de Valores Mobiliários, **Instrução CVM 509** de 16 de novembro de 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DELOITTE. **Canal de Denúncia** – Fortaleça as bases da governança corporativa por meio da transparência. 2013.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **Escalating the role of internal audit**: Ernst & Young's 2010 Global Internal Audit Survey. 2010. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008/\\$FILE/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008/$FILE/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008.pdf)>. Acesso em 23/08/2014.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, procedimentos, papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 4ª ed. 3ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

GASS, Armando. **Papel da Auditoria Interna**. 2008. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/comissoes/audinterna>. Acesso em 29/08/2014.

GIL, Antônio Carlos. **Pesquisa qualitativa, exploratória e fenomenológica**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

HERZMANN Nélio. **Auditoria contábil**: livro didático. São Paulo: Palhoça Virtual, 2009

IBGC – **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa**. 2012. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br>. Acesso em 18/09/2014.

IIA - **Instituto de Auditores Internos do Brasil**. Brasil. 2013.

JENSEN, Michael. **A theory of the firm: Governance, residual claims, and organizational forms**. 1. Ed. Harvard University Press, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. Metodologia do Trabalho Científico. 7ª Ed. revista e ampliada. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica**; 29ª. ed. Petrópolis RJ: Vozes, 2001.

SILVEIRA, Alexandre di Miceli. **Governança Corporativa no Brasil e no mundo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

WALD, Arnold. O Governo das Empresas. **Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem**. Nº 15. Janeiro/2004.