

UM ESTUDO SOBRE OS IMPACTOS DA LEI SARBANES – OXLEY NA ÁREA DE AUDITORIA INTERNA DE UMA EMPRESA BRASILEIRA COM AÇÕES NEGOCIADAS NOS ESTADOS UNIDOS

Leticia Medeiros da Silva

Centro Universidade FEEVALE (RS)

leticia.ms@uol.com.br

Silvana de Borba Zorn Machado

Centro Universidade FEEVALE (RS)

RESUMO

A Lei Sarbanes–Oxley (SOX), criada em 30/07/2002, em decorrência aos vários escândalos ocorridos em grandes empresas norte-americanas tem por objetivo estabelecer maior transparência na divulgação de informações econômico-financeiras, maior rigor nos procedimentos de controle interno e atribuir maior responsabilidade aos principais executivos. O objetivo deste estudo foi analisar as mudanças ocorridas nos procedimentos de auditoria interna na “Empresa Alfa” baseadas na SOX. Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de um estudo de caso em uma empresa brasileira que possui ações na bolsa de valores dos Estados Unidos (EUA). A técnica de pesquisa utilizada foi uma entrevista estruturada com o chefe de auditoria interna da empresa. Verificou-se que na empresa analisada a área de auditoria interna sofreu mudanças significativas, tais como a contratação de mais funcionários para fazer todo o processo de certificação e avaliação detalhada da estrutura de controle interno, além de gastos relevantes com consultorias. Além disso, ocorreram mudanças no perfil do auditor, pois se precisava de pessoas qualificadas e capacitadas para tal adequação. Também foi necessária a adaptação do Conselho Fiscal com atribuições de um Comitê de Auditoria.

Palavras-chave: Auditoria interna. Controle interno. Lei Sarbanes-Oxley.

Área Temática: Auditoria e Perícia

1 - INTRODUÇÃO

Diante da ocorrência dos vários escândalos no mercado de capitais Norte-Americano envolvendo grandes empresas como a Enron (do setor de energia), Worldcom (telecomunicações), Arthur Andersen (empresa de auditoria), entre outras, que geraram inúmeros prejuízos financeiros atingindo milhares de investidores. Tornou-se necessária a ação de autoridades americanas para evitar maiores prejuízos com a descapitalização das empresas e recuperar, assim, a credibilidade do mercado. Desta forma, o congresso americano aprovou em 30 de julho de 2002 a Lei Sarbanes – Oxley.

Segundo Borgerth (2007, p.XVI), “o grande objetivo da SOX é restaurar o equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurem a responsabilidade da alta administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida”. Além disso, tem como objetivo estabelecer padrões mais rígidos de responsabilidade corporativa, garantindo a criação de mecanismos de auditoria e segurança das informações através da adoção de práticas de governança corporativa e ainda reparar a perda da confiança pública no mercado de ações norte-americano.

Os efeitos da Lei Sarbanes – Oxley são significativos não só nos Estados Unidos, uma vez que a legislação abrange também as empresas estrangeiras, incluindo as brasileiras, que possuem ações negociadas nas bolsas de valores dos EUA e também as subsidiárias de empresas americanas. Com o advento da SOX, as empresas passaram a ter que se adaptar a um cenário de mudanças, principalmente no setor da auditoria interna, onde precisaram ter uma definição clara e detalhada dos controles de cada área, para que assim, pudessem fornecer informações transparentes aos administradores e investidores sobre a situação patrimonial e financeira da empresa.

Neste contexto, esta pesquisa é motivada pela seguinte questão: **quais as mudanças ocorridas na “Empresa Alfa”, com a implantação dos procedimentos de auditoria interna, baseados na Lei Sarbanes-Oxley?** Para tanto, o objetivo geral deste estudo é analisar as mudanças ocorridas nos procedimentos de auditoria interna adotados na “Empresa Alfa”, baseado na Lei Sarbanes – Oxley. Destarte, a presente pesquisa não tem a pretensão de estudar todos os procedimentos de auditoria interna da Empresa Alfa, nem tampouco todas as seções que abrangem a Lei Sarbanes–Oxley. Sendo assim, abordam-se as principais seções da SOX (301-Comitê de Auditoria e a 404-Avaliação anual dos controles e procedimentos internos para emissão de relatórios financeiros), a fim de atender ao objetivo proposto.

Este estudo justifica-se pela necessidade das organizações em administrarem com maior eficiência suas operações, de modo a garantir o sucesso dos seus objetivos, assim, a auditoria interna vem acompanhando as mudanças no cenário da globalização, e desta forma, torna-se um importante ramo da auditoria. Assim, este estudo pretende ser fonte de estudo para os acadêmicos uma vez que o assunto ainda é pouco explorado no meio acadêmico brasileiro. O Brasil possui 34 empresas brasileiras com ações negociadas nos EUA e uma quantidade considerável de subsidiárias sujeitas à SOX. Diante disso, propõe-se um empírico estudo em uma empresa de representatividade nacional, com a finalidade de conhecer-se o que realmente mudou nos procedimentos de auditoria com adoção da SOX, através de uma pesquisa exploratória, com a utilização do estudo de caso realizado por meio de uma entrevista estruturada com o chefe de auditoria interna da empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Auditoria

A auditoria contábil é um segmento da contabilidade, que serve para verificar a veracidade das informações prestadas ao administrador para o gerenciamento da empresa. De

acordo com Attie (2006, p.25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”. Segundo Franco e Marra (2001), auditoria consiste em exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, tendo por finalidade, verificar se as demonstrações contábeis expressam a realidade da empresa, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade.

A auditoria é dividida em: auditoria interna e auditoria externa que de acordo com Magalhães; Lunkes e Muller (2001, p. 27) “a auditoria interna e a auditoria externa, embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, tem interesses comuns, e daí a conexão existente no trabalho de ambas”. Para os autores, a interna é mais voltada para a proteção da organização, acompanhando as normas técnicas e políticas da administração, a externa procura principalmente atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis, além de possuir um maior grau de independência em relação aos membros da empresa.

2.2 Auditoria Interna

Segundo Almeida (2003), a auditoria interna surgiu da necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos e com a expansão dos negócios, o administrador não poderia supervisionar pessoalmente todas as atividades da empresa, surgindo o auditor interno que verificaria se tais procedimentos estavam sendo seguidos pelos funcionários da organização.

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário 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 sob o aspecto funcional. (FRANCO; MARRA, 2001, p. 219).

De acordo com Crepaldi (2000, p. 43), a função da auditoria interna: “é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários que possam ser úteis à administração”. Nesse sentido, Franco e Marra (2001, p. 219) afirmam que “a vantagem da auditoria interna é a existência, dentro da própria organização, de um departamento que exerce permanente controle – prévio, concomitante e conseqüente – de todos os atos da administração”.

Nota-se que o foco da auditoria interna e um dos objetivos da Lei Sarbanes-Oxley (abordada a seguir) é o fortalecimento da estrutura de controle interno da empresa.

2.3 Controle Interno

Com o processo da globalização, o controle gerencial passou a ter maior destaque nas empresas, tendo em vista que estas almejam um maior domínio sobre seus ativos e suas operações. De acordo com Anthony e Govindarajan (2001, p. 34), “o controle gerencial é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas, tendo por finalidade, assegurar que estas sejam obedecidas, de forma que os objetivos da organização sejam atingidos”. Um dos níveis de controle gerencial é o controle interno.

De acordo com Nascimento, Ott e Silva (2007) com o advento da SOX, o fortalecimento das estruturas de controle fez com que a auditoria, tanto interna como externa, assumisse papéis mais importantes e de maior responsabilidade. Isso fez com que as

organizações viessem a adotar novos procedimentos com a finalidade de obter maior confiabilidade e transparência nas demonstrações contábeis, evitando, assim, problemas no momento de divulgação das informações econômico-financeiras.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, AICPA, afirma:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração. (ATTIE, 2006, p. 110).

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. (FRANCO, MARRA, 2001, p. 267).

Verifica-se que a vigilância, fiscalização e acompanhamento das normas administrativas com o objetivo de proteção do patrimônio das empresas, é uma função inerente ao controle interno e, por este motivo, tornou-se um dos principais meios encontrados pela Lei americana, para fazer valer as suas atribuições.

2.4 Lei Sarbanes-Oxley (SOX)

A SOX foi uma resposta do governo americano por uma série de escândalos contábeis ocorridos em grandes empresas dos Estados Unidos, com o objetivo de recuperar a confiança dos investidores e evitar uma descapitalização das empresas daquele país. Os principais escândalos corporativos são:

a) O caso Enron – Estados Unidos (2001)

A Enron foi fundada em 1985, a partir da fusão de duas empresas distribuídas de gás natural. No ano de 1989, começou a atuar no mercado de commodities de gás natural, tendo como estratégia comprar uma empresa geradora ou distribuidora de gás natural e fazer dela um centro de armazenamento ou comercialização de energia. Dessa forma, a Enron se tornara a quinta maior empresa norte-americana em 2001, por cinco anos apontados pelo ranking da revista Fortune como uma das cem melhores empresas para se trabalhar nos EUA. (BORGERTH, 2007).

O escândalo aconteceu em Novembro de 2001, quando a empresa admitiu ter inflado seus lucros em aproximadamente US\$ 600 milhões nos últimos quatro anos. Com a finalidade de apresentar uma saúde financeira que lhe possibilitasse acesso a crédito, a Enron manipulou seus dados contábeis, criando empresas do tipo Specific Purpose Enterprise (SPE), sendo que executivos da própria Enron eram os acionistas principais e das quais a própria Enron detinha 3% do controle. Sendo assim, era desnecessária a consolidação dos resultados dessas empresas nas demonstrações contábeis da Enron. (BORGERTH, 2007). Segundo Silva (2007), os principais executivos, Kenneth Lay e Jeffrey Skilling, admitiram que não efetuavam a consolidação dos resultados de subsidiárias deficitárias de acordo com os princípios norte-americanos geralmente aceitos, o que fez com que o preço das ações da Enron passasse de US\$ 81,00 em janeiro de 2001, para US\$ 0,40, doze meses depois. A investigação indicou que os ex-executivos, contadores, instituições financeiras e escritórios de advocacia foram responsáveis direta ou indiretamente pelo colapso da empresa, principalmente pela manipulação das demonstrações contábeis.

b) O caso Arthur Andersen – Estados Unidos (2002)

A Arthur Andersen era tida como uma das mais conceituadas empresas de auditoria e formava um megagrupo conhecido no mercado como Big Five. As outras empresas de

auditoria que formavam o mega grupo eram: PricewaterhouseCoopers, a Deloitte Touche Tohmatsu, a Ernst & Young e a KPMG. (BORGERTH, 2007).

Como auditora da Enron, certamente, a Arthur Andersen estava mais do que ciente das práticas contábeis que a empresa vinha adotando. Mais do que isso, no ano de 2001, a Andersen havia recebido US\$ 52 milhões por serviços prestados a Enron. Deste montante, US\$ 27 milhões foram derivados da prestação de serviços de consultoria. Em resumo, provavelmente, a Andersen havia participado ativamente da estruturação das operações antiéticas. Dessa forma, a divisão de auditoria da empresa jamais poderia condenar tais operações. (BORGERTH, 2007). De acordo com Borgerth (2007, p. 6) tão logo começaram os rumores sobre problemas na Enron, a Andersen começou a destruir destruiu toda e qualquer documentação que pudesse comprometê-los, na mais declarada atitude antiética que uma empresa do seu setor de atuação poderia tomar. Depois deste comportamento, a Arthur Andersen se extinguiu no mundo todo, da noite para o dia.

c) O caso WorldCom – Estados Unidos (2002)

A WorldCom era conhecida como a segunda maior empresa de telefonia de longa distância nos Estados Unidos. Durante o período de 1999 a 2002, a empresa havia expandido intensamente, a partir de fusões e aquisições, usando bilhões de dólares de suas próprias ações e dívidas de US\$ 25 bilhões como mecanismo de financiamento desta expansão. Para forjar essas fontes, a empresa manipulou suas demonstrações contábeis. O que a WorldCom vinha fazendo, com a anuência do seu auditor (a mesma Arthur Andersen envolvida no caso Enron), era contabilizar gastos operacionais como se fossem operações de investimento (BORGERTH, 2007). Assim, o que deveria estar no resultado de um só período era ativado e amortizado ao longo dos anos. De acordo com Borgerth (2007), a WorldCom está se reerguendo graças ao estabelecimento de um código de Governança Corporativa considerado austero mesmo pelos mais conservadores. E mudou sua razão social para MCI.

Diante dos escândalos, os acionistas, gestores e a sociedade em geral começaram a se preocupar mais com as demonstrações financeiras divulgadas pelas organizações, a fim de identificarem que as informações divulgadas pelas empresas correspondiam à realidade das organizações. Estes escândalos contábeis tiveram conseqüências, tais como, a perda da confiança dos investidores nas informações financeiras divulgadas pelas empresas; a forte retirada de recursos do mercado de capitais e, com isso, as ações das empresas começaram a cair; (SILVA, 2007). Então se deu origem à SOX.

De acordo com Borgerth (2007, p. 21) a Lei Sarbanes–Oxley foi publicada pelo governo dos Estados Unidos em 30 de julho de 2002, “[...] com o objetivo de estabelecer sanções que coíbam procedimentos não éticos e em desacordo com as boas práticas de governança corporativa por parte das empresas atuantes do mercado norte- americano”. A Lei abrange as empresas estrangeiras, incluindo as brasileiras, registradas na SEC (que possuem ações negociadas nas bolsas de valores dos EUA) e também as subsidiárias de empresas americanas. Aborda-se neste estudo apenas as seções 301 – Comitê de Auditoria e a 404 – Avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros, por estarem diretamente relacionadas ao objetivo proposto e ao desenvolvimento do estudo de caso.

2.4.1 Seção 301 – Comitê de Auditoria

De acordo com Borgerth (2007, p. 27) “o comitê de auditoria terá por finalidade desvincular o serviço de auditoria independente da diretoria financeira das empresas”. Para Deloitte Touche Tohmatsu (2005) O comitê desempenha um papel fundamental na estrutura de controles internos da empresa em relação às demonstrações financeiras. E é esta atuação

que deve ser avaliada anualmente pela administração e pelos auditores independentes da empresa, como parte das exigências da Seção 404 da Lei Sarbanes – Oxley. Para Borgerth (2007, p. 28),

Outra atribuição do Comitê de Auditoria é fornecer condições para que denúncias sobre fraudes relacionadas a auditorias e controles contábeis possam ser apresentadas sem risco para o denunciante. Uma vez apresentadas, essas denúncias deverão ser investigadas pelo Comitê de Auditoria, e, sendo averiguada sua veracidade, serão repassadas para os órgãos competentes.

Segundo a autora, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) obteve da SEC (*Securities and Exchange Commission*) autorização para que o Conselho Fiscal, no Brasil, atue como Comitê de Auditoria para as empresas brasileiras sujeitas à Lei, desde que preservadas as suas atribuições.

2.4.2 Seção 404 – Avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros

A Seção 404 determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros, exigindo que a administração inclua em suas avaliações anuais um relatório específico sobre os controles internos. Neles, conforme aborda Deloitte Touche Tohmatsu (2003), os administradores devem afirmar sua responsabilidade pelo estabelecimento e manutenção de controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros, além de avaliar a eficácia destes controles e verificar se o resultado desta análise foi satisfatório.

A rigidez no padrão de controle enseja a adoção de uma metodologia estruturada o que, na maior parte dos casos, é adotada a metodologia do COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations*).

2.4.3. COSO

O COSO (*The Comitee of Sponsoring Organizations*) ou Comitê das Organizações Patrocinadoras) é uma entidade sem fins lucrativos, dedicados à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa.

O COSO é patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira e contábil nos Estados Unidos: a) AICPA (American Institute of Certified Public Accounts); b) AAA (American Accounting Association); c) FEI (Financial Executives Internacional); d) IIA (The Institute of Internal Auditors) e e) IMA (Institute of Management Accountants).

Na visão de Borgerth, (2007, p.38), a metodologia do COSO está baseada em quatro conceitos-chave:

- a. Controle interno é um processo. Controles Internos não representam um fim, mas meios para se atingir um determinado fim.
- b. Controles Internos são conduzidos por pessoas. Não se trata apenas de um manual ou um formulário, mas abrange todo o conjunto de pessoas que interagem com a companhia, independentemente do nível em que atuam.
- c. O que se espera com uma política de Controles Internos. A obtenção de uma razoável certeza a respeito da qualidade de informação, pois não há como se chegar à garantia total.
- d. Para que são gerados Controles Internos. Controles Internos são gerados para se alcançar objetivos em uma categoria específica, ou em várias categorias, que, embora separadas, são inter-relacionadas.

2.4.4. Penalidades previstas na SOX:

De acordo com Silva (2007), as penalidades pelo descumprimento da SOX são: pela certificação de qualquer demonstrativo em desacordo com as exigências estipuladas: US\$ 1.000.000 ou a reclusão por 10 anos, ou ambos e pela certificação, intencional, de qualquer demonstrativo em desacordo com as exigências estipuladas: US\$ 5.000.000 ou a reclusão por 20 anos, ou ambos.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 Caracterização da empresa

O presente estudo de caso foi realizado na “Empresa Alfa”. Esta identificação visa a manter em sigilo, por solicitação da administração, o nome da empresa estudada.

A Empresa Alfa, do ramo siderúrgico, começou a operar no ano de 1901, na cidade de Porto Alegre e hoje possui 234 unidades industriais e comerciais, além de cinco *joint ventures* e duas empresas coligadas. Está presente no Brasil, na Argentina, no Chile, na Colômbia, no Peru, no Uruguai, no México, na República Dominicana, na Venezuela, nos Estados Unidos, no Canadá, na Espanha e na Índia. O seu faturamento foi de R\$ 15,3 bilhões no segundo trimestre de 2007, ocasião da pesquisa.

A escolha desta empresa para o estudo de caso justifica-se por esta possuir ações nas bolsas de valores de São Paulo, Nova York, Toronto e Madri. Assim, pelo fato de ter ADR'S (*American Depositary Receipt*), ou seja, ações negociadas em bolsas de valores estadunidenses, é uma das empresas brasileiras obrigadas à SOX.

3.2 Coleta e Análise de Dados

1- Sua empresa está obrigada à adoção dos procedimentos da Lei Sarbanes – Oxley, por possuir ações no mercado Norte Americano ou por ser subsidiária de companhia Norte Americana?

Está obrigada porque a gente tem ações e [...] também temos uma subsidiária com ações, então nós temos uma dupla obrigação, uma na subsidiária e outra pela companhia (casa matriz), e nos dois casos são companhias estrangeiras com ações na bolsa de Nova York.

2- Com a implantação da SOX, a empresa necessitou contratar mais funcionários? Quantos?

Foi. Ela foi obrigada a contratar principalmente na área da auditoria interna. Nas outras áreas na verdade o impacto da Sox se deu mais em aprimoramento de processos, melhorias de controle, mas não chegou a contratar mais gente o que a gente precisou foi contratar gente na auditoria interna para fazer todo o processo de certificação e eu diria o seguinte que a auditoria interna dobrou de tamanho do ponto de vista Empresa Alfa /Mundo, aqui nesta unidade ela multiplicou por seis.

3- Para adequação da SOX a empresa teve gastos relevantes?

Tivemos gastos bastante expressivos porque [...] a SOX trouxe definições muito genéricas. Os órgãos reguladores demoraram muito para dar orientações. Eles nunca deram interpretações que obrigavam tanto a empresa quanto ao gestor externo a jogar, então se gastou muita hora de consultoria para te ajudar a interpretar. As consultorias normalmente são ligadas às empresas de auditoria e para tentar ter uma interpretação mais parecida das quatro grandes KPMG, Ernst, Deloitte, e Price [...] a gente teve que contratar uma empresa que não era nosso auditor externo para ser o consultor, para te ajudar nas interpretações e aí isso foi rios de dinheiro a gente deve ter investido aí aproximadamente 100 mil horas de trabalho no processo de adequação.

Em recente pesquisa realizada por Silva (2007), utilizando-se como instrumento um questionário enviado para 174 empresas de capital nacional e para subsidiárias de companhias norte-americanas com cadastro na FIESP, do qual se obteve 48 respostas de executivos de empresas nacionais e norte-americanas. Em mais de 81% das companhias norte-americanas

ocorreram custos adicionais para a adequação às exigências da SOX. Em 31,8% delas os custos não foram relevantes; mas em 50% os custos de adequação foram relevantes. Em 18,2% não houve custos adicionais para a adequação à lei.

4- A empresa possui um Comitê de Auditoria ou Conselho Fiscal? A quem se reporta?

[...] para eu estar de acordo com a Sarbanes Oxley eu tenho que ter um comitê de auditoria independente e com um especialista em finanças. [...] diante disso, a ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias de Capital Aberto) pleiteou junto a SEC o reconhecimento do Conselho Fiscal como Comitê de Auditoria e para o Brasil especificamente este papel foi aceito tanto que, tivemos várias companhias que partiram para ter um comitê de auditoria adaptando o Conselho Fiscal. A Empresa Alfa optou por dar ao Conselho Fiscal o papel de Comitê de Auditoria [...].

Tal fato corrobora o que é afirmado pela Price Waterhouse Coopers (2005): caso a companhia decida por não constituir um Comitê de Auditoria em separado, espera-se que o Conselho Fiscal adote os atributos mínimos visando atender os requerimentos, padrões e melhores práticas de um Comitê de Auditoria.

O Conselho Fiscal da empresa Alfa se reporta ao Conselho de Administração. De acordo com a Seção 301 da SOX “A fim de desvincular sua atuação com a da diretoria da empresa o Comitê deverá se reportar diretamente ao Conselho de Administração”. Tal situação é importante porque preserva a independência de seus membros ao apontar eventuais problemas e falhas de controle.

5- Quais são as atribuições dos Comitês de Auditoria/Conselho Fiscal?

Na realidade ele tem aquelas funções típicas de conselho fiscal que é supervisionar a administração e aprovar as contas. No papel de comitê de auditoria ele deveria aprovar a contratação de auditores externos, mas no Brasil isso é prerrogativa do Conselho de Administração. Ele avalia e recomenda, mas ele não tem força de veto nem de aprovação. [...] na realidade ele tem todo o papel de supervisão sobre auditoria interna, supervisão sobre os atos da administração e de avaliação da auditoria externa. Demonstrar como isso funciona: auditoria externa apresenta seu plano de trabalho, faz reportes sistemáticos para o comitê de auditoria e a cada fechamento de trimestre tem aquela reunião independente entre o auditor externo e o comitê para apresentar os números, o próprio auditor externo avalia o conselho fiscal no papel de comitê de auditoria [...]. A gente reporta ao comitê de auditoria todo o trabalho da auditoria interna da Empresa Alfa, [...] tudo que eu levo ao presidente eu tenho que levar a este comitê também, [...], eu presto contas nestes dois fóruns aqui na administração e no comitê de auditoria.

De acordo com Price waterhousecoopers (2005) as atribuições são enumeradas como:

- a) Fiscalizar os atos dos administradores e verificar o cumprimento de seus deveres legais e estatutários;
- b) Opinar sobre o relatório anual da administração;
- c) Opinar sobre as propostas dos órgãos da administração, a serem submetidas a assembléias gerais, relativas a determinados assuntos;
- d) Denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem e sugerir providências úteis à companhia;
- e) Examinar as demonstrações financeiras e opinar sobre elas;
- f) Solicitar informações aos auditores independentes;

Analisar, ao menos trimestralmente, o balancete e as demais demonstrações financeiras elaboradas periodicamente pela companhia.

6- Houve mudanças na auditoria interna com a implantação da SOX? Quais?

Na Empresa Alfa, na realidade, não posso dizer assim com a implantação da SOX, com o advento da SOX, a auditoria interna tinha um foco muito forte em processos, ou seja, eu olhava aquilo que estava na usina, eu não olhava contabilidade, finanças, área administrativa porque isso a auditoria externa fazia. Então com o advento da Sarbanes – Oxley as companhias tiveram três caminhos para tomar: ou jogava isso para a auditoria interna porque é o negócio da auditoria interna, controle interno..., isso foi bastante contestado no mercado afora porque era uma obrigação da administração, auditoria interna e como ela é independente a administração não poderia fazer. [...] Outra opção foi criar uma área de Compliance, e eu trabalhei em outra companhia antes de vir para Empresa Alfa que fazia parte dessa área de Compliance, se buscou pessoas do negócio de preferência da área financeira em todo o mundo, se montou um time e fizemos a adequação, A Vale do Rio Doce fez isso, a Embraer na área de controles internos, se não me engano a Petrobrás fez isso também. Aqui no Brasil, que eu tenho conhecimento, mas eu sei por exemplo que nós, a CSN, a Siderúrgica Nacional, a Brasil Telecom tudo isso foram feito dentro da auditoria interna.

Para Moreira, Niero e Rosa (2004) a implementação dos processos para a SOX constituiu basicamente em: fluxos das transações; descrição detalhada dos Processos, relatando nomes e cargos das pessoas envolvidas nos processos; identificação, Análise e Gerenciamento dos Riscos; Pontos de Controles nos Processos.

O gerente da auditoria interna ainda complementa:

[...] o foco mudou significativamente porque antes a gente fazia muito aquela auditoria na qual tu faz testes substantivos (auditoria operacional/interna), ou melhor, a tradicional (olhar documentação,...bem simples) e a partir daí a gente começou a fazer um papel de avaliar a estrutura de controle, todo o desenho de controle. [...] vou ver a eficácia desse controle, ela começou a ter que analisar o desenho da estrutura de controle e conectar as áreas e conectar os impactos: lá na linha de produção [...] na hora que o cara errar um apontamento qual é o controle que vai impactar a conta de estoque aqui na contabilidade nesta unidade. Isto mudou bastante, além disso [...], a gente teve que trabalhar em alguns momentos com o papel da administração na hora de falar com o auditor externo nós estávamos representando a administração, quando eu voltava para dentro de casa esquece: eu sou o auditor e tu é a administração. Papel típico do auditor, então isto foi bastante interessante desempenhar estes dois papéis. A gente ganhou muito mais coisa para fazer [...]. Tínhamos um processo e hoje temos pelo menos seis processos na nossa mão. Além disso, a auditoria interna teve que trabalhar muito forte junto à administração para implantar o canal de ética que é um canal de denúncias.

Outros aspectos salientados pelo entrevistado, em relação às mudanças no perfil da auditoria interna foram:

Foram mudanças bastante importantes porque o auditor interno teve que abrir a cabeça, teve que conhecer melhor o negócio, (ele já conhecia muito bem do ponto de vista operacional), teve que começar a entender também da estrutura do COSO (estratégia, Reporting e Compliance) e o pessoal estava muito no Operacional, então a coisa mudou significativamente em relação a isso. [...] Então várias mudanças do ponto de vista de melhoria de aspecto de governança corporativa e de desempenho e de atuação do auditor interno acabaram acontecendo [...].

Algumas mudanças também ocorreram na pessoa do auditor interno, porque a auditoria interna precisou de auditores capacitados e entendidos dos procedimentos da Lei, precisou também entender toda a estrutura do COSO, porque a visão anterior era apenas operacional, então ele teve que conhecer todos os componentes da estrutura. Esta mudança pode ser complementada com a Price waterhousecoopers (2005):

Um grande número de empresas está em busca de profissionais de auditoria com capacitação suficientemente sólida para avaliar e testar controles internos, áreas complexas de auditoria, tratar de riscos que afetam a empresa como um todo e questões de governança, e prestar esclarecimentos sobre a adequação dos controles internos. Ainda Price

watherhousecoopers (2005) comenta: “Os comitês de Auditoria/Conselhos Fiscais e Administradores estão exigindo mais da função de auditoria interna a fim de cumprir suas responsabilidades societárias”.

7- Quais as principais alterações e/ou adoção de procedimentos em função da adequação a SOX?

As principais alterações que a gente teve é que a Empresa Alfa tem uma administração extremamente descentralizada e a gestão é muito delegada, então [...] a gente teve que diminuir o nível macro de segregação de funções ou registrar o nível mais micro, porque todo mundo sabe o que tem que fazer, todo mundo sabe até onde vai, todo mundo tem alçada definidas só que faltava documentar um pouco melhor. Então a SOX na realidade teve um grande ganho com isso porque conseguimos mapear onde faltava registrar aquilo que acontecia e aonde a gente não podia mudar porque ia diminuir muita a eficiência do negócio então o seguinte: ok, não podemos mudar a segregação, ela não pode ser o mundo ideal, mas temos que ter controles que se chamam compensatórios e isso a Empresa Alfa tinha muito e tem muito, de modo que tenha uma estrutura muito descentralizada, de autonomia, existem controles. Então uma grande mudança nos procedimentos foi a seguinte: temos que documentar estes controles e deixar evidências de forma concreta destes controles, porque antes eles existiam, mas estavam muito baseados nas pessoas e tivemos que mudar e deixá-los baseados em procedimentos então muitas diretrizes foram escritas, muitos controles passaram a ser documentados, na realidade tínhamos as coisas muito no sistema, mas ninguém guardava ele dentro do controle, então o sistema teve que começar a gerar relatórios, guardar histórico que antes não guardava. E em vários processos a gente teve melhoria de processos em função de demanda da SOX porque tivemos que colocar controles que enfrentariam um grande desejo do administrador local que muitas vezes não compensavam financeiramente do ponto de vista só daqui, mas quando começa a ter obrigatoriedade para fins de ter um Compliance como a Lei, ele automaticamente se justifica. Mas não vamos gastar o dinheiro simplesmente por Compliance vamos melhorar a eficiência do processo [...].

A seção 404 da Lei Sarbanes – Oxley menciona que tanto a empresa quanto a sua auditoria devem identificar todos os controles-chaves, em cada um de seus processos, e testarem sua efetividade e capacidade de avaliação gerencial. Desta forma, não basta apenas que sejam apresentados números e sim que seja comprovada a origem desses números para evitar fraudes e possíveis erros.

8- Na sua opinião a SOX atingiu seus objetivos? (maior transparência na divulgação de informações? Maior rigor estabelecido de procedimentos de controle interno e responsabilidade dos principais executivos? Menor possibilidade de ocorrência de fraudes)?

Eu diria o seguinte: maior transparência na divulgação de informações é [...] complicado de medir, é um objetivo, mas acho bastante complicado de dizer sim ou não. Acho que no caso da Empresa Alfa sim. Várias informações que a gente escrevia nas entrelinhas, acabamos escrevendo de uma forma mais clara. Na realidade sempre nos preocupamos muito em não passar informações estratégicas, segue esta preocupação, mas tem algumas coisas que não tem como deixar de colocar, por exemplo, a gente administrava impactos ambientais de uma maneira muito severa coisa e tal, mas tratávamos isso através de investimentos, de repente chegamos à conclusão de que teríamos que ao invés de fazer investimento teríamos que fazer uma correção, alguma coisa assim...Acho que esse é um exemplo que ajudou com relação ao próprio comitê de divulgação, na realidade ele se reúne agora de maneira sistemática, de maneira formal analisa todas as informações a serem divulgadas critica de uma maneira bem sistemática o comitê de auditoria, ele ajuda bastante neste sentido. Com relação a rigor de procedimento de controle interno, sem dúvida, [...] aqui na própria Empresa Alfa os executivos se sentem muito mais responsáveis pela execução do comentário do controle interno, que antes se executava, mas não tinha evidências, isto está muito mais claro. E a menor possibilidade de ocorrência de fraudes de alto impacto eu até acho que sim, [...]eu acho o seguinte para acontecer agora a responsabilidade penal de um auditor externo, do próprio executivo financeiro da companhia são tão grandes que ninguém vai querer correr este risco. [...]

4. CONCLUSÕES

A Lei norte-americana Sarbanes – Oxley (SOX) abrange as empresas estrangeiras, incluindo as brasileiras, registradas na SEC, que possuem ações negociadas nas bolsas de valores dos EUA e também as subsidiárias brasileiras de empresas americanas.

Dentre os principais impactos da SOX que as empresas tiveram destacam-se: a área da auditoria interna, devido ao grau de detalhamento dos processos das áreas envolvendo o controle interno; a transparência das demonstrações financeiras e o grau de responsabilidade dos gestores e altos executivos para com a comprovação dos números informados nas demonstrações. As empresas que forem obrigadas ao enquadramento e não o fizerem, estarão sujeitas à penalidade de até 20 anos de prisão e multas estipuladas em até cinco milhões de dólares.

O objetivo geral deste trabalho consistiu em analisar as mudanças ocorridas nos procedimentos de auditoria interna adotados na “Empresa Alfa”, baseado na Lei Sarbanes – Oxley. Buscou-se atingir este objetivo, através de uma entrevista estruturada, contendo oito perguntas baseadas no referencial teórico, com o chefe de auditoria interna da referida empresa. A referida empresa é obrigada a adotar os procedimentos da SOX por possuir ações negociadas no mercado norte-americano e também por ter uma subsidiária com ações listadas na bolsa de Nova York.

Considerando a questão de pesquisa: “quais as mudanças ocorridas na empresa Alfa, com a implantação dos procedimentos de auditoria interna baseados na SOX?” conclui-se que ocorreram gastos relevantes no processo de adequação à lei, na empresa Alfa, em aproximadamente cem mil horas gastos de consultorias, pois as informações da lei e dos órgãos fiscalizadores eram muito genéricas e não havia um “manual” de como implantá-la. Devido a esse fato, a empresa Alfa precisou recorrer a empresas de consultoria para tal entendimento.

Além disso, a empresa analisada em conformidade com a lei americana, destaca que ocorreram mudanças significativas na área da auditoria interna, tais como, a contratação expressiva de funcionários para fazer todo o processo de certificação e o detalhamento dos processos de controles internos de cada área.

Outra mudança significativa na área da auditoria interna citada pelo chefe de auditoria interna foi o aumento de trabalho, porque antes do advento da SOX a auditoria trabalhava apenas com um processo e realizava apenas testes substantivos em determinados documentos. E com a adoção da SOX a auditoria passou a ter no mínimo mais seis processos sob sua responsabilidade, tendo que obter conhecimento sobre o funcionamento das outras áreas da empresa.

Também ocorreram mudanças no perfil do auditor, pois ele tinha uma visão operacional e precisou passar a ter conhecimento do todo da empresa. Então, foi necessário investir em auditores com capacitação suficiente para avaliar e testar os controles internos e prestar esclarecimentos sobre adequação dos processos à lei americana. Ressalta-se, da mesma forma, a opção da empresa Alfa em adaptar o Conselho Fiscal, conferindo-lhe as atribuições de um Comitê de Auditoria, que se reporta diretamente ao Conselho de Administração.

Verificou-se também que entre os procedimentos adotados pela empresa Alfa em função da lei, foi a obrigação de ter que documentar todos os processos da empresa, ou melhor, não apenas apresentar informações e sim comprová-las a fim de assegurar aos diretores, uma tranquilidade maior diante da gestão e controle desses processos. Percebeu-se

também que, na opinião do entrevistado, a responsabilização pessoal dos auditores e da administração inibe a ocorrência de fraudes relevantes.

Finalmente, diante do exposto, foi possível responder ao problema proposto, bem como ao objetivo da pesquisa. Ademais, o presente estudo não teve a pretensão de esgotar o assunto, mas que seja fonte inspiradora para outros trabalhos acadêmicos, uma vez que o tema ainda é pouco explorado.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003. 590 p.

ANTHONY, Robert Newton; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. 1. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2001. 1019 p.

ATTIE, William. **Auditoria** – Conceitos e Aplicações. São Paulo, Atlas, 2006. 476 p.

BORGERTH, Vania Maria Da Costa. **Sox: Entendendo a Lei Sarbanes-Oxley**: um caminho para a informação transparente. 1. ed. Livro em Português. São Paulo, SP: Thomson Learning., 2007. 96p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo, SP: Atlas, 2000. 477 p.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **Lei Sarbanes – Oxley**: Avaliando o Desempenho do Comitê de Auditoria. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/artigo_comite_audit_032005.pdf> Acesso em: 20 dez. 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2001. 607 p.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das organizações**: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo, SP: Atlas, 2001. 234 p.

MOREIRA, Talita, NIERO, Nelson, ROSA, João Luiz. **Empresas gastam para se adaptar à Lei Americana**. 2004. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/ibConteudo.asp?IDArea=1071&IDp=351>> Acesso em: 26 ago. 2007.

NASCIMENTO, Auster Moreira; OTT, Ernani; SILVA, Leticia Medeiros. Sistema de Controles Internos *In*: **Controladoria**: um enfoque na eficácia organizacional. Auster Moreira Nascimento e Luciane Reginato (organizadores), São Paulo, Atlas, 2007. 273 p.

PRICE WATERHOUSECOOPERS. **Comitês de auditoria no Brasil**: Melhores práticas de governança corporativa – 2005. Disponível em: <www.pwc.com.br/melhores_praticas_05.pdf> Acesso em: 06 set. 2007.

SILVA, Leticia Medeiros. **A Influência da Lei Sarbanes – Oxley e do Código Civil Brasileiro nos Controles Internos de Empresas Localizadas no Brasil**. São Leopoldo: 2007. 155p. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação – Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.