

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ - UFPR

GABRIELLA MOTA LAU

PROTEÇÃO CONTRA FRAUDES: LEI SARBANES-OXLEY,
CONTROLES INTERNOS, CONTROLES SAS70 E SSAE16

CURITIBA

2015

GABRIELLA MOTA LAU

PROTEÇÃO CONTRA FRAUDES: LEI SARBANES-OXLEY,
CONTROLES INTERNOS, CONTROLES SAS70 E SSAE16

Trabalho apresentado como requisito parcial para a conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu*, em nível de especialização, em Controladoria, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Prof^a Dra. Ilse Maria Beuren

CURITIBA

2015

Dedico à minha monografia aos meus pais, por todo o apoio, ao meu noivo por me incentivar, e aos meus colegas de classe.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela saúde e força para absorver todo o conhecimento.

À minha orientadora, Dra. Ilse Maria Beuren, por sua disponibilidade e dedicação, sempre muito atenciosa e prestativa.

Aos demais colegas, por todo companheirismo e companhia durante as aulas.

Aos meus pais, por todo incentivo e por sempre acreditarem em mim.

“Boas coisas acontecem para quem espera. As melhores coisas acontecem para quem se levanta e faz”.

Autor desconhecido.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar o processo de implantação de controles internos que se originaram dos aspectos legais da Lei *Sarbanes-Oxley*, em especial a Resolução SAS 70 (*Statement on Auditing Standard nº 70*) na empresa X. Foram utilizados um questionário para levantamento de dados primários e pesquisa bibliográfica para se chegar ao resultado almejado. Os entrevistados ocupam cargos dentro do departamento de contabilidade da empresa em estudo. Verificou-se que na empresa estudada a Lei SOX está bem sedimentada, com certificação da Resolução SAS 70 ao longo de 2010, auditado pela *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*. Esta certificação foi possível graças aos avanços das regulamentações brasileiras voltadas para as boas práticas de governança corporativa. O cumprimento das etapas do processo de certificação lhes garantiu um estágio de confiabilidade com o relatório Tipo 2 que é referência internacional em termos de auditoria para a qualidade e segurança na prestação de serviços em TI.

Palavras-chave: Lei *Sarbanes-Oxley*. Controles internos. Investidores. Resolução SAS 70 e SSAE16. Governança corporativa.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – Levantamento no setor responsável pelos controles internos	29
---	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ENEGEP	Encontro Nacional de Engenharia e Produção
SAS 70	<i>Statement on Auditing Standard nº 70</i>
SARBOX	<i>Sarbanes-Oxley</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOX	<i>Sarbanes-Oxley</i>
TI	Tecnologia da Informação
SSAE16	<i>Statement on Standards for Attestation Engagements</i>

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	10
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA	11
1.3.1 Objetivo geral	12
1.3.2 Objetivos específicos	12
1.4 JUSTIFICATIVA	12
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	13
2 REVISÃO DA LITERATURA	15
2.1 LEI SABANES-OXLEY	15
2.1.1 Origem da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i>	15
2.1.2 Seção 404 da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i>	17
2.2 CONTROLE SAS70.....	19
2.2.1 Abrangência do Controle SAS70	19
2.2.2 Detalhamento do Controle SAS70	20
2.3 CONTROLE SSAE16.....	23
2.3.1 Abrangência do Controle SSAE16.....	23
2.3.2 Detalhamento do Controle SSAE16.....	23
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	24
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	24
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	24
3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA	24
3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA	25
3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	25
3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS	25
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	26
4.1 NECESSIDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA SOX EM UMA EMPRESA.....	26
4.2 ARGUMENTOS QUE INDICAM QUE O CONTROLE SAS 70 É SEGURO	27
4.3 RESULTADOS DO LEVANTAMENTO NO SETOR RESPONSÁVEL PELOS CONTROLES INTERNOS E RELATÓRIOS DA SOX NA EMPRESA.....	29
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	30
5.1 CONCLUSÕES	30
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	30
REFERÊNCIAS	32

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A Contabilidade é uma ciência relevante para a sociedade e com características próprias. Isso exige que o profissional da área tenha o poder de absorver conhecimentos suficientemente capazes de sistematizar e evidenciar as situações que ocorrem dentro da empresa, repassando-os aos usuários, governos e sociedade, com a máxima transparência possível, devendo ainda ser obedecidos os preceitos e normas que a orientam.

Mas o desvio de conduta na contabilidade tornou-se uma grande preocupação, ainda mais com a era da tecnologia, em que as fraudes podem ocorrer de forma mais rápida e difícil de serem detectadas. O aumento da corrupção em organizações gera uma preocupação com os relatórios e controles internos, além do prejuízo para a imagem de toda a classe contábil.

Em resposta aos diversos escândalos norte-americanos, envolvendo fraudes, o governo dos Estados Unidos criou uma lei para codificar as responsabilidades dos executivos das empresas, impondo sanções por descumprimento ou falta de observância aos normativos. Esta lei foi criada com o intuito de evitar maiores prejuízos com a descapitalização das empresas, e com isso, recuperar a credibilidade do mercado.

Silva (2007)apud SILVA; MACHADO, 2007, p. 5) destaca qu:

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 consequências, 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.

Assim, em 30 de julho de 2002 foi criada a Lei *Sarbanes-Oxley*, que envolve as empresas de capital aberto com ações negociadas na Bolsa de Nova York. Essa Lei visa aperfeiçoar os controles financeiros das empresas e apresentar eficiência na governança corporativa, a fim de evitar que aconteçam maiores escândalos de fraudes e prejuízos ao *stakeholders*. A Lei visa garantir transparência na gestão

financeira das organizações, credibilidade na contabilidade, na auditoria e segurança nas informações para que sejam realmente confiáveis. Com isso, pretende-se evitar mais as fraudes e fuga dos investidores.

Por isso é imprescindível que todo o contador aplique a ética no seu cotidiano. No entanto, o que parece ser uma definição simples e de fácil aplicação, acaba sendo um conceito complexo, pois engloba juízo de valor. Logo, a ética não é tão fácil de ser aplicada.

Com a implementação da Lei *Sarbanes-Oxley* busca-se promover a adequação dos controles internos nas organizações. Neste trabalho contempla-se em uma perspectiva teórico-empírica a seção 404 – Avaliação Gerencial dos Controles Internos, da Lei *Sarbanes-Oxley*.

1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

As fraudes ocorridas no início do século XXI geraram inúmeras desconfianças entre os investidores, pois ocorreram quebras de grandes organizações, o que gerou um grande prejuízo para toda sociedade envolvida. Diante disso, os norte-americanos perceberam a necessidade de criar uma lei para assegurar que as informações contábeis e financeiras fossem confiáveis.

Foi então que, em 2002, o congresso norte-americano sancionou a Lei *Sarbanes-Oxley*, buscando responsabilizar os diretores e administradores pela veracidade das informações fornecidas.

Da mesma forma, o controle SAS 70, exigido pelas empresas-cliente, é um dos relatórios mais completos para assegurar a confiabilidade dos dados. Atualmente, existem diversos novos controles que buscam garantir a segurança da organização, como por exemplo, o controle SSAE16.

A Lei *Sarbanes-Oxley* deve ser considerada um controle interno seguro. Diante disso, elaborou-se a seguinte questão de pesquisa: Quais as características do SAS 70 e SSAE16 que conferem segurança enquanto controle interno às organizações?

1.3 OBJETIVOS

Os objetivos desta pesquisa estão divididos em geral e específicos, conforme discriminados abaixo.

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral do estudo é caracterizar a Lei *Sarbanes-Oxley* como instrumento de controle interno por meio do SAS 70 e SSAE16.

1.3.2 Objetivos específicos

Com base no objetivo geral elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Explicar a origem da Lei *Sarbanes-Oxley*;
- b) Detalhar a seção 404 focada no controle SAS 70;
- c) Levantar argumentos que indicam que o controle SAS 70 é seguro;
- d) Identificar as necessidades para a implementação da SOX; e
- e) Evidenciar atualizações por parte do controle SSAE16.

1.4 JUSTIFICATIVA

Diversas fraudes ocorridas em organizações de diferentes países foram reportadas em meios de comunicação, levando inclusive algumas empresas a falência. Assim, geraram-se certos receios entre os investidores e acionistas destas empresas, que por sua vez, passaram a ficar desconfiados e inseguros com as demonstrações reportadas, relativas a estes escândalos.

Por volta dos anos 2001 e 2002, diversos foram os casos de fraudes que ocorreram nos Estados Unidos. Para isso, foi necessária a criação de uma lei, que obrigasse as empresas de capital aberto a terem um controle mais rigoroso das suas demonstrações. Nesse momento foi criada a Lei *Sarbanes-Oxley*, que tem o intuito de assegurar as informações dos relatórios financeiros e contábeis, mantendo um controle interno mais seguro, e prevalecendo a ética dentro das empresas.

Machado (2003 apud SANTOS, 2007, p. 38) aduz que:

A Lei Sarbanes Oxley é um pacote de reformas dedicado a ampliar a responsabilidade dos executivos, aumentar a transparência, assegurar mais independência ao trabalho dos auditores, introduzir novas regras aos trabalhos desses profissionais e reduzir os conflitos de interesses que envolvam analistas de investimentos. A lei amplia também substancialmente as penalidades associadas às fraudes e crimes.

As empresas que se enquadraram nas características da Lei, tiveram que melhorar alguns conceitos internos. Um deles foi o perfil do auditor, que precisou ter uma visão geral e não apenas uma visão operacional de toda a organização. Dentro da auditoria interna, foi necessário um grau maior de detalhamento dos processos que envolvem controles internos. Quanto às demonstrações financeiras, destaca-se a transparência e o grau de responsabilidade dos próprios gestores e executivos para que comprovem os números informados pela corporação.

A Lei *Sarbanes-Oxley* destaca a importância de executar o SAS 70, relatório que processa as transações das organizações de serviço, como um recurso importante para mostrar a eficácia e a proteção dos controles internos e a segurança dos dados. Foi desenvolvido e é mantido pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*). O relatório é completo, útil e substancial, mostra a transparência das informações prestadas aos seus clientes. A finalidade é evidenciar que a empresa está certificada para atender as exigências do relatório SAS 70.

Para a sociedade é primordial que os profissionais de auditoria sejam pessoas com boa índole, pois ao contador é confiada toda informação pertinente à empresa. Portanto, é crucial fiscalizarem as ações, e auxiliarem os órgãos competentes, contribuindo com denúncias de irregularidades. Assim, torna-se possível iniciar um trabalho no combate às fraudes.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O trabalho constitui-se de cinco capítulos. No primeiro apresenta a introdução do estudo, com destaque à contextualização do tema, o problema da pesquisa, os objetivos, a justificativa do estudo e a organização do trabalho.

No segundo capítulo apresenta-se a revisão bibliográfica. Inicia-se com

conceitos da Lei *Sarbanes-Oxley*, aprofundando na seção 404 e iniciando os pontos referentes ao controle SAS 70. Também destacam-se os conceitos do controle SSAE16.

O terceiro capítulo demonstra a metodologia da pesquisa. Neste capítulo reportam-se o método e os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento do estudo.

No quarto capítulo foram alinhados a descrição e análise dos resultados. Neste capítulo apresentam-se os resultados da pesquisa, que reforça a confiabilidade e segurança dos controles.

O quinto capítulo evidencia as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Para fundamentar a pesquisa é necessária a compreensão de alguns conceitos abordados durante seu desenvolvimento, descritos no embasamento teórico a seguir.

2.1 LEI SABANES-OXLEY

Nesta seção apresentam-se a origem e aspectos legais da Lei *Sarbanes-Oxley*. Em específico aprofunda-se na seção 404 da Lei.

2.1.1 Origem da Lei *Sarbanes-Oxley*

A Lei *Sarbanes-Oxley*, imposta às organizações norte-americanas e a todas as empresas estrangeiras que tem certificados de depósitos admitidos à negociação nas bolsas de valores dos EUA, é uma rigorosa regulamentação visando tratar os controles internos, as divulgações e os relatórios financeiros para garantir as informações para os investidores.

Nos Estados Unidos ocorreram vários escândalos contábeis e, por isso, o governo norte-americano decidiu criar uma lei, com o objetivo de estabelecer recursos legais nos preceitos básicos da boa governança corporativa e das práticas empresariais éticas, a fim de recuperar a confiança dos investidores. Tiveram três casos marcantes que deram origem a esta lei, descritos na sequência.

a) O Caso Enron

O caso Enron, que ocorreu em 2001 foi um dos maiores escândalos no mundo corporativo norte-americano e o que mais contribuiu para a criação da Lei SOX. Foi conhecido pelo fato dos administradores de uma das maiores companhias dos Estados Unidos ter fugido com bilhões de dólares, deixando milhares de investidores e empregados sem dinheiro.

A Enron foi fundada em 1985, a partir da fusão de duas empresas distribuidoras de gás natural. Em 2001 se tornou a quinta maior empresa norte-

americana. Era uma das maiores empresas de energia do mundo, porém houve uma época em que os seus sócios minoritários se dispersaram, afastando a massa acionista da vida empresarial, conferindo, então, o poder de controle ao chefe executivo Ken Lay, que passou a controlar e manipular toda a empresa.

O escândalo aconteceu em 2001, quando a empresa admitiu ter aumentado seus lucros em aproximadamente U\$ 600 milhões nos últimos quatro anos. Foi então que a empresa começou a apresentar sérios problemas. No ano de 2001, as suas ações caíram de U\$ 81,00 para U\$0,40.

A auditoria responsável pelos balanços da empresa era a Arthur Andersen, que também prestava consultoria. Porém estas duas atividades são consideradas incompatíveis de serem realizadas pela mesma empresa. O papel da auditoria era de fornecer informações de todas as operações e tinha a obrigação de transparência com o mercado.

Em outubro de 2001 foi realizada uma investigação nos procedimentos contábeis da Enron, e em novembro a empresa admitiu oficialmente ter exagerado nos ganhos da empresa, decretando a falência em dezembro do mesmo ano.

Com isso, começaram a refletir sobre a fragilidade da contabilidade e da auditoria. E foi devido a este fato e a outros que as ações autoritárias norte-americanas aprovaram em 30 de julho de 2002 a Lei *Sarbanes-Oxley*, com o intuito de evitar maiores prejuízos.

b) O caso Arthur Andersen

A Arthur Andersen era considerada como uma das melhores empresas de auditoria. Como auditora da Enron, ela estava a par de todas as práticas adotadas pela empresa. Certamente, a Andersen participou detalhadamente da estruturação das operações antiéticas.

De acordo com Borgerth (2007, p. 6), “tão logo começaram os rumores sobre problemas na Enron, a Andersen começou a destruir toda e qualquer documentação que pudesse comprometê-los. Foi após este fato, que a Arthur Andersen foi extinta do mercado corporativo”.

c) O caso WorldCom

A WorldCom era considerada a segunda maior empresa de telefonia nos Estados Unidos. A empresa expandiu consideravelmente durante os anos de 1999 e

2002, devido a fusões e aquisições usadas com bilhões de dólares adquiridos das suas próprias ações e bilionárias dívidas como mecanismo de financiamento desta expansão. A empresa manipulou suas demonstrações contábeis para que estas fontes fossem forjadas. Enquanto seu auditor (Arthur Andersen) estava ausente, passou a contabilizar seus gastos operacionais como se fossem operações de investimento, ativando gastos que deveriam estar alocados no resultado. A empresa está se reerguendo e mudou sua razão social para MCI.

Diante de todos estes acontecimentos, os gestores, os acionistas, e até mesmo a sociedade passaram a dar mais importância às demonstrações financeiras, ficando mais preocupados com as informações divulgadas pelas organizações, havendo uma maior atenção à coerência de todas estas informações com a realidade. Houve, desde então, inúmeras desconfianças dos investidores sobre as informações financeiras divulgadas pelas empresas, que passaram a retirar os seus recursos do mercado de capitais, fazendo com que as ações destas empresas começassem a cair. A partir disso, a Lei *Sarbanes-Oxley* foi criada.

A Lei *Sarbanes-Oxley*, também conhecida como SOX ou SARBOX, foi assinada em 30 de julho de 2002 pelo Senador Paul Sarbanes e pelo deputado Michel Oxley. É uma lei federal dos Estados Unidos da América em resposta a inúmeros escândalos corporativos e contábeis.

A 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 de empresas norte-americanas.

2.1.2 Seção 404 da Lei *Sarbanes-Oxley*

Para Peters (2004), apesar de a SARBOX possuir várias seções, o que trás maior impacto para as empresas são as seções 302, responsabilidade corporativa pelas informações financeiras, e a seção 404, avaliação gerencial dos controles internos.

A SARBOX determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. Além disso, o auditor independente deve emitir um relatório distinto, que ateste a afirmação da administração sobre a eficácia dos controles internos e dos procedimentos

executados para a emissão dos relatórios financeiros.

A administração é responsável pelo cumprimento das disposições da Lei e deve consultar seus advogados, auditores e outros profissionais que julgarem necessários, com o objetivo de satisfazer essas obrigações.

A seção 404 da Lei aborda os impactos diante da tecnologia. A TI pode ser considerada a principal área responsável pelo controle, segurança da informação e sistemas, que deverá estar adequada à SOX para garantir as regras de transparência fiscal e financeira.

Para atender os controles e exigências da SOX, a TI deverá utilizar *frameworks* nacionais e internacionais, como:

- a) DRI - plano de continuidade de negócios (PCN);
- b) CobiT - governança em TI;
- c) ITIL - gestão de serviços de TI;
- d) CMM - gestão para o desenvolvimento de software;
- e) ISO 149977 (BS-7799) - gestão de segurança da informação/PSI.

Há inúmeras formas que a empresa pode escolher para cumprir as suas responsabilidades em relação à avaliação dos controles internos. Seja qual for o método escolhido, é responsabilidade da administração desenvolver e implementar um processo que lhe permita cumprir as exigências da Seção 404 da Lei, relacionada à certificação dos controles internos (SOX 404).

É necessário ter um controle rápido e contínuo, alinhados às regras da SOX, com análises, monitoramento, implantação para assegurar a confiabilidade das informações e manter a segurança das informações disponíveis.

Mas só implantar TI não é o suficiente, a administração deve conscientizar as pessoas sobre as práticas corretas de se lidar com a informação.

De acordo com a Lei *Sarbanes-Oxley*, os diretores executivos e financeiros são responsáveis por estabelecer, avaliar e monitorar a eficácia dos controles internos sobre relatórios financeiros e divulgações. Isso intensifica as conferências internas e aumenta a responsabilidade dos executivos, que alegavam não ter pleno conhecimento de todas as atividades, por falta de registros em livros, reconhecimento de receitas e demonstrações precisas.

2.2 CONTROLE SAS70

Nesta seção faz-se uma incursão na abrangência e no detalhamento do controle SAS70.

2.2.1 Abrangência do Controle SAS70

O SAS 70 (*Statement on Auditing Standards* nº 70) é um relatório formal que serve para comprovar que, em uma empresa de prestação de serviços, atende as exigências sobre a implementação e a efetividade operacional dos controles internos. Quando uma empresa presta serviços à outra e este serviço afeta, de alguma forma, as finanças da empresa-cliente, esta poderá solicitar este relatório sobre seus controles internos para serem apresentados aos auditores ou administradores.

As empresas prestadoras de serviços nas áreas de processamento de dados, folha de pagamento, contabilidade e outros processos específicos de negócio, estão sujeitas a fornecer o relatório SAS 70. Este relatório está cada vez mais sendo exigido na contratação de um prestador de serviços, principalmente aquela empresa que implantou a Lei *Sarbanes-Oxley*.

São somente dois os tipos de relatórios que contem a SAS 70, de acordo com:

Tipo 1 - Serão destacados os controles e procedimentos utilizados para a realização dos serviços contratados, bem como a avaliação das políticas da empresa.

Tipo 2 - Tem o mesmo teor do relatório do Tipo 1 só que, obrigatoriamente, deverão ser testados os controles colocados em operação para verificar a eficiência operacional da empresa contratada.

Muitas empresas-cliente estão solicitando de seus prestadores de serviço o relatório tipo II, pois este é exigido pelo governo com base na Lei *Sarbanes-Oxley*.

2.2.2 Detalhamento do Controle SAS70

Em 2006, Dave Bowser, gerente de segurança de sistemas de informação da Kennametal, alega ter se adequado a *Sarbanes-Oxley* com certa ansiedade, pois sempre nas empresas há resistência a mudanças e medo do desconhecido, o que se encaixava com a SOX. Havia certa apreensão com a possibilidade de papelada extra e aprovação mais lenta e preocupação com os auditores, não porque tinham feito algo de errado, mas por não saber o que eles estavam procurando. Apesar das preocupações, saíram relativamente ilesos do primeiro ano de adequação à SOX, ao contrário da opinião popular de que o acréscimo de controles, inevitavelmente, geraria lentidão. Dave viu forte correlação entre eficiência e bons controles e que apesar de todo o aborrecimento com a adequação à Lei, ela seria benéfica para a segurança da informação.

Os principais executivos das empresas de capital aberto tiveram que reduzir os riscos de divulgação das aplicações financeiras a níveis aceitáveis, por exigências das novas regras do mercado de capitais que os obrigou a reestruturarem seus controles internos. Para se adequar a lei, empresas presentes no mercado de ações norte-americano implantaram grandes projetos para fortalecer sua estrutura de controles internos e fornecer segurança de que as demonstrações financeiras divulgadas correspondem à realidade da empresa. Em muitas empresas, esses projetos de certificação de controles internos trouxeram muitas melhorias e benefícios para essas organizações. As empresas não tiveram como escapar do investimento de recursos nesse processo. A reestruturação traz melhorias aos processos de negócio, aos controles operacionais e a divulgação financeira.

Antes da Lei as empresas não tinham uma boa documentação dos seus controles internos e esses controles não eram avaliados por uma auditoria. Com a criação de novos controles as empresas tiveram que documentar as narrativas, evidenciar a execução e então testar a sua operação. A *Sarbanes-Oxley* tem o efeito esperado de induzir o fortalecimento do sistema de controles internos e reduzir fraudes. O fortalecimento do sistema supera essas etapas, porém elas têm um custo.

Alguns dizem que a SOX torna as empresas adversas ao risco. Outros reclamam que ela mina a competitividade global dos mercados norte-americanos. O custo de aderência tem sido bem maior que o inicialmente previsto. Em particular, os

custos de atendimento à Seção 404.

Hoje praticamente não há mais dúvidas sobre papel da SOX no fortalecimento da responsabilidade corporativa e no aumento da confiança dos investidores, nas grandes empresas e no mercado de capitais norte-americano. Recentes pesquisas acadêmicas sugerem que há benefícios consideráveis, decorrentes da melhoria dos controles internos sobre demonstrações financeiras para as empresas.

Em relação ao custo/benefício de adequação à Lei, uma pesquisa realizada com membros da FIA (*Financial Executives International*) nos anos de 2004 a 2006 aponta que 78% dos entrevistados acreditam que os custos foram superiores aos benefícios, enquanto 22% enxergam uma relação custo/benefício favorável para a empresa.

De fato, nos primeiros anos as regras de aderência estavam mais rigorosas, o custo e o esforço envolvido nos três primeiros anos resultaram em uma revisão dos padrões criados para atender a seção 404. Em 2007, a *Securities and Exchange Commission (SEC)* aprovou guia interpretativo para a avaliação gerencial dos controles internos sobre as demonstrações financeiras. No mesmo ano, o Conselho de Supervisão de Contabilidade das Companhias Abertas (PCAOB) também revisou seus padrões de orientação aos auditores independentes, através do *Audit Standard*. As mudanças feitas por essas organizações buscaram convergir os esforços de implantação e manutenção da estrutura de controles para os pontos realmente relevantes para a transparência e confiabilidade das demonstrações financeiras.

A *Sarbanes-Oxley* é uma aliada para descobrir e criar valor, a partir do segundo ano de aderência, o conhecimento gerado pela empresa no processo de reestruturação dos controles constitui uma fonte segura para suas operações, traduzidos em eficiência e redução de custos, gerando um ambiente de controle mais forte, documentação mais confiável, maior envolvimento do comitê de auditoria, redução da complexidade dos processos organizacionais e uso mais efetivo de controles automatizados e manuais.

São inúmeros os impactos que a Lei pode causar devido a sua implementação. Porém devem-se reconhecer os diversos benefícios que controles mais rígidos e eficazes trarão para a empresa.

Algumas medidas são necessárias para comprovar a eficácia dos controles interno da empresa, tais como: a criação de um código de conduta ética, um manual

de política de divulgação, um canal de comunicação confidencial, um regimento interno para controle dos auditores, uma certificação e mais transparência nas demonstrações financeiras. Essas regras gerarão custos e serão necessárias modificações significativas nos procedimentos e nas práticas, assim como na rotina dos executivos e funcionários.

A SOX exige a assinatura de uma declaração de código de conduta e ética de todos os profissionais da empresa, que devem receber treinamento. É inevitável que ocorra certo desconforto para as pessoas envolvidas, pois inúmeras serão as alterações em diversos processos dentro da empresa, assim como a necessidade da implementação de novas ferramentas que facilitem o controle e demonstrem a transparência dos atos e fatos administrativos.

Na governança corporativa, os controles internos são apenas um dos elementos de suporte. É necessário, também, haver uma integridade dos valores éticos, uma filosofia da administração, uma estrutura organizacional, um comprometimento com a excelência, uma diretoria e comitês eficazes, e as responsabilidades bem definidas para todos os envolvidos.

A *Sarbanes-Oxley* exige conformidade contínua e avaliação permanente com testes frequentes e validação dos controles internos, e também um histórico de banco de dados e de fluxo de informações ampliado e adequado, permitindo a tomada de melhores decisões.

Para isso, a lei determina que na administração empresarial seja garantido o controle de todos os processos, transparência nas relações de mercado e que evidencie todo o seu trabalho, para que possa ser comprovado que estão sendo executados conforme planejado. Permitindo, assim, que a organização tente transformar a insegurança que um mercado de renda variável provoca em seus investidores, em um ambiente mais atrativo, captando maiores recursos através de uma política de governança eficaz.

As organizações que não se adequarem à Lei ou não instituírem os controles obrigatórios, provavelmente gerarão desconfiança e impacto no valor da ação para o acionista. Por outro lado, as empresas que cumprirem seu papel perante a SOX, terão um aumento na credibilidade e melhores resultados.

É importante ressaltar que, mesmo as empresas que não estejam diretamente obrigadas à adequação da Lei, deveriam manter um programa de controles internos para aprimorarem suas estratégias, levando a um crescimento corporativo e a

maiores lucros.

2.3 CONTROLE SSAE16

Nesta seção faz-se uma incursão na abrangência e no detalhamento do controle SSAE16.

2.3.1 Abrangência do Controle SSAE16

O SAS 70 foi o padrão mais utilizado na realização de auditorias por muito tempo, e oferece aos usuários um mecanismo para apresentação de parecer de auditoria independente para os clientes e auditores. A partir de agora, este padrão foi substituído por um novo controle, o controle SSAE16. Como muitos países não possuem um padrão par a realização destas auditorias, criou-se um padrão internacional. Este novo padrão oferece uma opção para os prestadores de serviço que necessitam de um padrão de asseguração global para a entrega de relatórios consistentes em nível mundial.

2.3.2 Detalhamento do Controle SSAE16

O controle SSAE16 foi redigido com a intenção e com o propósito de atualizar as organizações americanas, com relatórios padrões e conforme a nova legislação internacional de serviços.

Este controle garante que os compromissos são geralmente realizados por uma auditoria, com o acompanhamento de profissionais dos controles, orientados e com experiência em contabilidade, auditoria e segurança da informação. O SSAE16 permite que uma organização prestadora de serviços tenha sua política e procedimentos de controles avaliados e testados por uma entidade independente. O resultado deste trabalho acarretará em identificar oportunidades de melhorias em muitas áreas operacionais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

No que concerne à metodologia da pesquisa, Demo (1995, p. 11) explica que:

a metodologia é o estudo dos caminhos e dos instrumentos utilizados para construir uma ciência, pois busca conhecer os caminhos do processo científico com o objetivo de investigar os limites da ciência, tanto no que se refere à capacidade de conhecer, quanto na capacidade de intervir na realidade.

Neste sentido, a seguir descrevem-se os caminhos e instrumentos utilizados para o desenvolvimento da presente pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O método que melhor se adéqua à proposta desta pesquisa é o método indutivo. No raciocínio indutivo a generalização deriva de observações de casos da realidade concreta. As constatações particulares levam à elaboração de generalizações (GIL, 1999).

O método foi desenvolvido por meio de pesquisa bibliográfica e de um estudo de caso, e para a análise dos dados utilizou-se de abordagem qualitativa.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O estudo de caso foi realizado na Empresa Custivo. Foi aplicado um questionário aos funcionários de uma determinada área da empresa que utilizam-se dos controles internos.

Com os resultados da pesquisa pretende-se trazer contribuições para os funcionários, diretores e acionistas, com vistas à demonstrar que os controles internos são realmente seguros, pois assim terão a certeza da eficácia da Lei.

3.3 CONSTRUCTO DA PESQUISA

Esse trabalho foi desenvolvido com base nas fraudes ocorridas em empresas

de capital aberto, para a verificação do controle interno SAS 70.

3.4 INSTRUMENTO DE PESQUISA

O instrumento de pesquisa foi configurado sob a forma de questionário, conforme exposto na sequência:

Devido ao crescente número de fraudes reportadas nos anos 2001 e 2002 em empresas norte-americanas, o governo dos Estados Unidos promulgou a Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> com o objetivo de recuperar a credibilidade das empresas perante os investidores. Toda empresa de capital aberto que pretenda lançar ações em bolsas norte-americanas está obrigada a cumprir o que esta Lei estabelece.			
N.	Questões	Sim	Não
1	Você já leu alguma notícia sobre o assunto acima?		
2	Você já ouviu falar da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> ?		
3	Você tem conhecimento do motivo desta Lei?		
4	Em seu departamento são adotados controles internos?		
5	Você conhece o controle SAS 70?		
6	Nas suas atividades, você realiza o controle SAS 70?		
7	Os controles da sua área são feitos mensalmente?		
8	Você participa da conferência dos controles que o SAS 70 abrange?		
9	Em sua opinião, você acredita que estes controles trazem benefícios para a empresa?		
10	Os controles SAS 70 atingem os seus objetivos específicos de segurança e preservação do patrimônio?		
11	Em sua opinião, poderia haver outro meio de controlar todas as informações de uma empresa, com vistas à alcançar o mesmo resultado do Controle SAS 70?		

3.5 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

Para a coleta de dados foram consultados materiais bibliográficos, em especial artigos científicos e materiais técnicos relativos ao tema da pesquisa. Também foi realizado um levantamento por meio de questionário no departamento envolvido com os controles internos e os relatórios exigidos pela SOX.

3.6 FORMA DE ANÁLISE DE DADOS

Na análise dos dados prevaleceu o enfoque qualitativo dos dados, em vista da pequena amostra investigada na empresa objeto de estudo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo está abordado quanto as necessidades para a implementação de um controle seguro em um ambiente corporativo, bem como relatado argumentos que asseguram esta segurança.

4.1 NECESSIDADES PARA A IMPLEMENTAÇÃO DA SOX EM UMA EMPRESA

Segundo Balbi (2005), a chegada da SOX trouxe consigo várias mudanças significativas, que acabaram aquecendo o mercado de auditoria e consultoria. Para as empresas de auditoria como a Trevisan e a KPMG Auditores Independentes, está sendo bom o aumento da demanda por serviços da área, pois, vão ganhar mais clientes, tendo a condição de contratar novos profissionais e ganhar um maior reconhecimento. Também abriu vagas nas empresas que terão de se enquadrar à Lei para atuar no mercado de capitais norte-americano e estão formando comitês de auditoria interna.

As empresas também buscam identificar áreas de risco potencial na sua cadeia produtiva, com o apoio das consultorias. Como a empresa CPV (Votorantim Celulose e Papel) estando listada desde Abril de 2005 na Bolsa de Nova York, monitora os seus riscos de acordo com os chamados “riscos cruzados”, observando a entrada e saída da sua cadeia produtiva, sendo assim, não tem riscos de oscilações de preços, pois, fabricam 100% das celuloses que utilizam. Em relação a uma empresa que necessitaria de fornecimento externo de celulose, teria que adotar métodos para neutralizar o risco de fortes oscilações de preço no mercado internacional, fazendo, por exemplo, operações de proteção cambial.

No entanto a VCP fica exposta, na outra ponta da cadeia produtiva, ao risco de crédito que concedem aos clientes, sendo controlado e monitorado com a definição de limites de créditos, utilizando um sistema de informação integrada, fazendo ajustes marginais no Software para cumprir com as exigências da Sarbanes-Oxley.

De acordo com estimativas de consultorias e de auditorias contratadas pelas empresas, a implementação dos novos processos contábeis, de gestão e de controles de riscos exigidos pela SOX terá um custo alto para as organizações brasileiras, tendo que desembolsar entre R\$10 milhões e R\$15 milhões, só na

primeira etapa. Ficará a dúvida se estes custos podem ser atribuídos aos preços dos serviços, ou as empresas vão assumir as suas margens de lucro. Os custos não se limitam apenas a implementação dos novos procedimentos, nos anos seguintes à exigência da lei os gastos com auditoria dos balanços deverá crescer cerca de 60%. Nos Estados Unidos, onde o processo começou mais cedo, as despesas chegaram a dobrar em muitos casos após a Sarbox.

O aumento dos gastos com a auditoria externa se dá porque os auditores independentes terão que emitir dois pareceres: um sobre as demonstrações financeiras e o novo modelo sobre a eficácia dos controles internos da empresa exigidos pela lei.

4.2 ARGUMENTOS QUE INDICAM QUE O CONTROLE SAS 70 É SEGURO

Hoje praticamente não há mais dúvidas sobre papel da SOX no fortalecimento da responsabilidade corporativa e no aumento da confiança dos investidores, nas grandes empresas e no mercado de capitais norte-americano. Recentes pesquisas acadêmicas sugerem que há benefícios consideráveis, decorrentes da melhoria dos controles internos sobre demonstrações financeiras para as empresas.

Em relação ao custo/benefício de adequação à lei, uma pesquisa realizada com membros da FIA (Financial Executives International) nos anos de 2004 a 2006 aponta que 78% dos entrevistados acreditam que os custos foram superiores aos benefícios, enquanto 22% enxergam uma relação custo/benefício favorável para a empresa.

A Sarbanes-Oxley é uma aliada para descobrir e criar valor, a partir do segundo ano de aderência, o conhecimento gerado pela empresa no processo de reestruturação dos controles constitui uma fonte segura para suas operações, traduzidos em eficiência e redução de custos, gerando um ambiente de controle mais forte, documentação mais confiável, maior envolvimento do comitê de auditoria, redução da complexidade dos processos organizacionais e uso mais efetivo de controles automatizados e manuais.

São inúmeros os impactos que a lei pode causar devido a sua implementação. Porém devem-se reconhecer os diversos benefícios que controles mais rígidos e eficazes trarão para a empresa.

Algumas medidas são necessárias para comprovar a eficácia dos controles interno da empresa, tais como: a criação de um código de conduta ética, um manual de política de divulgação, um canal de comunicação confidencial, um regimento interno para controle dos auditores, uma certificação e mais transparência nas demonstrações financeiras. Essas regras gerarão custos e serão necessárias modificações significativas nos procedimentos e nas práticas, assim como na rotina dos executivos e funcionários.

A SOX exige a assinatura de uma declaração de código de conduta e ética de todos os profissionais da empresa, que devem receber treinamento.

É inevitável que ocorra certo desconforto para as pessoas envolvidas, pois inúmeras serão as alterações em diversos processos dentro da empresa, assim como a necessidade da implementação de novas ferramentas que facilitem o controle e demonstrem a transparência dos atos e fatos administrativos.

Dentro da governança corporativa os controles internos são apenas um dos elementos de suporte. É necessário, também, haver uma integridade dos valores éticos, uma filosofia da administração, uma estrutura organizacional, um comprometimento com a excelência, uma diretoria e comitês eficazes, e as responsabilidades bem definidas para todos os envolvidos.

A Sarbanes-Oxley exige conformidade contínua e avaliação permanente com testes freqüentes e validação dos controles internos, e também um histórico de banco de dados e de fluxo de informações ampliado e adequado, permitindo a tomada de melhores decisões.

Para isso, a lei determina que dentro da administração empresarial seja garantido o controle de todos os processos, transparência nas relações de mercado e que evidencie todo o seu trabalho, para que possa ser comprovado que estão sendo executados conforme planejado. Permitindo assim, que a organização tente transformar a insegurança que um mercado de renda variável provoca em seus investidores, em um ambiente mais atrativo, captando maiores recursos através de uma política de governança eficaz.

As organizações que não se adequarem à lei ou não instituírem os controles obrigatórios, provavelmente gerarão desconfiança e impacto no valor da ação para o acionista. Por outro lado, as empresas que cumprirem seu papel perante a SOX, terão um aumento na credibilidade e melhores resultados.

É importante ressaltar que, mesmo as empresas que não estejam

diretamente obrigadas à adequação da lei, deveriam manter um programa de controles internos para aprimorarem suas estratégias, levando a um crescimento corporativo e a maiores lucros.

4.3 RESULTADOS DO LEVANTAMENTO NO SETOR RESPONSÁVEL PELOS CONTROLES INTERNOS E RELATÓRIOS DA SOX NA EMPRESA

No Quadro 01 apresentam-se os resultados da pesquisa de levantamento realizada no departamento responsável pelos controles internos e emissão de relatórios exigidos pela SOX.

N.	Questões	Sim	Não
1	Você já leu alguma notícia sobre o assunto acima?	<u>18</u>	<u>2</u>
2	Você já ouviu falar da Lei <i>Sarbanes-Oxley</i> ?	<u>18</u>	<u>2</u>
3	Você tem conhecimento do motivo desta Lei?	<u>18</u>	<u>2</u>
4	Em seu departamento são adotados controles internos?	<u>20</u>	<u>0</u>
5	Você conhece o controle SAS 70?	<u>20</u>	<u>0</u>
6	Nas suas atividades, você realiza o controle SAS 70?	<u>20</u>	<u>0</u>
7	Os controles da sua área são feitos mensalmente?	<u>19</u>	<u>1</u>
8	Você participa da conferência dos controles que o SAS 70 abrange?	<u>16</u>	<u>4</u>
9	Em sua opinião, você acredita que estes controles trazem benefícios para a empresa?	<u>20</u>	<u>0</u>
10	Os controles SAS 70 atingem os seus objetivos específicos de segurança e preservação do patrimônio?	<u>18</u>	<u>8</u>
11	Em sua opinião, poderia haver outro meio de controlar todas as informações de uma empresa, com vistas à alcançar o mesmo resultado do Controle SAS 70?	<u>12</u>	<u>8</u>

Observa-se no Quadro 01 que a maioria dos questionados possuem conhecimento sobre o tema abordado. É perceptível, também, que na área em que atuam o controle existe e é eficaz.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo o objetivo principal foi demonstrar que a aplicação da lei Sarbanes-Oxley, em especial o controle SAS 70, trouxe um grau de confiabilidade aos investidores e demais interessados, no tocante ao cumprimento de exigências constantes desta resolução, para que as informações que serão apresentadas nos relatórios financeiros e contábeis das empresas sejam confiáveis ao ponto de assegurar que seu resultado seja transparente e com valores confiáveis.

5.1 CONCLUSÕES

A conclusão sobre a aplicação da Sarbanes-Oxley é que a organização que se enquadra nestas leis estará possibilitando que suas demonstrações possam ser mais bem aceitas pelo mercado. O ganho com a constante fiscalização dos processos internos dão aos sócios e acionistas uma certa tranquilidade quanto a continuidade da empresa pois a transparência e a segurança são elementos vitais para que a organização se mantenha a frente da concorrência.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Infelizmente a aplicação da lei Sarbanes-Oxley está limitada as companhias de capital aberto que desejam entrar ou já entraram no mercado de capitais norte-americano. Seria de grande valia se esta lei fosse aplicada em todas as organizações para que as responsabilidades dos diretores e administradores fossem de fato aplicadas. Como também a segurança que teria qualquer pessoa, empresa ou instituição pública que necessitasse analisar as demonstrações contábeis e financeiras das empresas com objetivos diversos estaria fazendo com certa garantia que estes números seriam mais confiáveis.

Apesar de haver um gasto excessivo na aplicação da SOX acreditamos que os resultados e os benefícios que ela proporciona compensam na continuidade do negócio.

A certificação SAS 70, em especial, garante à empresa-cliente que os

procedimentos de controles internos estão sendo aplicados e auditados na empresa prestadora dos serviços que, por sua vez, se beneficia com a efetiva aplicação de normas e procedimentos que organizam e controlam as atividades por ela prestadas.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2000.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 1990.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. pp. 76-97.