

A AUDITORIA E OS SISTEMAS DE CONTROLES INTERNOS NO BRASIL: ANTECEDENTES E EVOLUÇÃO

*AUDITING AND INTERNAL CONTROLS SYSTEMS IN BRAZIL:
HISTORY AND DEVELOPMENT*

Sergio Arnor Vieira

Analista do Banco Central do Brasil e mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional da Universidade de Brasília (UnB).

Setor Bancário Sul (SBS), quadra 3, bloco B, Brasília, DF, CEP 70074-900

E-mail: sergio.arnor@bcb.gov.br

Resumo

A auditoria externa ou independente é uma especialização da contabilidade voltada para o exame e a revisão das demonstrações contábeis. O objetivo final é a emissão de um parecer acerca da adequabilidade da posição econômico-financeira e patrimonial de uma entidade, em observância aos dispositivos legais e regulamentares. É voltada, preponderantemente, para o ambiente externo, eis que o parecer do auditor é uma peça fundamental para subsidiar o processo decisório dos usuários fora do ambiente empresarial. A auditoria interna, por sua vez, é voltada para o ambiente interno. O produto final dos trabalhos do auditor interno é a emissão de um relatório, no qual expressa sua opinião sobre a observância às normas internas e aos dispositivos legais e regulamentares. Para que possa emitir sua opinião, é fundamental que o auditor realize a avaliação percuciente do controle interno da entidade que está sendo auditada. Por sua vez, o controle interno refere-se às regras divulgadas pela administração destinadas a proteger o patrimônio da entidade. É sabido que os procedimentos de avaliação dos controles internos tiveram uma extraordinária mudança e maior amplitude, à mercê dos novos riscos e da complexidade, em todas as vertentes, oriundos do uso maciço da informática, o que exige maior empenho dos auditores na avaliação dos controles internos. Este artigo pretende realizar uma abordagem acerca da evolução dos processos de avaliação dos controles internos das organizações. Ao final, o estudo apresenta uma sugestão de busca de informações que possam subsidiar a elaboração da avaliação do controle interno e um breve comentário acerca das novas exigências à auditoria introduzidas pela Lei Sarbanes-Oxley.

Palavras-chave: Auditoria; Controle interno; Riscos; Informação; Informatização.

Abstract

The Independent or External Auditing is the branch of Accounting which copes with the examination of financial accounts to check their accuracy. The final objective is the issuing of an Auditor's Report, which is a written attestation as to the fairness of presentation of financial statements in conformity with the regulatory and legal framework the company is inserted in. The auditor's opinion is mainly destined to the external stakeholders, who base their investment decision process in the document. In its turn, the internal

auditing is focused in an entity's internal environment and the resulting report issues opinion about the conformity with internal regulations and procedures as well as external regulations and legal framework. It is of paramount importance that the auditor exercises its best judgment in the execution of a thorough examination of the internal controls of the subject company. On the other hand, the internal controls are a body of rules designed to protect an entity's estate. It is known that the assessment procedures of the internal controls has undergone extraordinary changes, experiencing a broader extensiveness in view of the perception of new risks and general complexity of the markets, in all areas, stemming from the massive use of automation, which makes new demands of professionalism for controls assessment on the part of the auditors. This paper intends to review the development of the assessment procedures of an organization's internal controls. In the final part the paper suggests a information so as to give support to the assessment of the quality of an entity's internal controls and tries to detect the new demands to Auditing, which has been introduced by the Sarbanes-Oxley Act.

Keywords: Auditing; Internal controls; Risk management; Information; Automation.

1

INTRODUÇÃO

O marco inicial do efetivo desenvolvimento dos trabalhos de auditoria no Brasil foi a partir de 1972, com a edição de normativos pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central¹.

Além das Normas Gerais de Auditoria, por meio desses regulamentos foram expedidos os Princípios e Normas de Contabilidade destinados a padronizar e introduzir novos demonstrativos contábeis de maior complexidade e rigor técnico. Com essas medidas, estavam definitivamente implantadas as bases com vistas a fornecer um maior grau de confiabilidade e fidedignidade ao mercado de capitais, principalmente no tocante à maior transparência nas operações.

Desse modo, os trabalhos desenvolvidos pelos auditores nas demonstrações contábeis e nas ofertas públicas de papéis a serem oferecidos ao mercado passaram a ter maior importância, credibilidade e confiabilidade, eis que as regras estavam claramente estabelecidas.

Vale registrar também a publicação, em 1977, pelo Instituto dos Auditores Independente (Iaib) do documento intitulado *Exposição das normas e procedimentos de auditoria*, a partir da livre tradução do documento denominado *Statment of auditing standard* nº 1, do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), órgão americano que regula e normatiza os trabalhos desenvolvidos pelos auditores independentes.

À época, essa publicação representou uma importante iniciativa, porquanto transmitia de maneira didática e mais abrangente possível não somente as normas, mas também as atribuições, as técnicas, os procedimentos, o comportamento ético e a forma de expressar a opinião dos auditores sobre as demonstrações contábeis.

1 O regulamento anexo à Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972, editada pelo Conselho Monetário Nacional, estabeleceu as condições para a execução dos trabalhos de auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas de capital aberto a serem realizados por empresas de auditoria independente. No mesmo regulamento, a Circular cuidou, ainda, de disciplinar Princípios e Normas de Contabilidade para fundamentar as peças contábeis a serem auditadas. O regulamento anexo à Circular nº 179, de 11 de maio de 1972, definiu as Normas Gerais de Auditoria a serem observadas uniformemente pelos auditores contábeis independentes e para os fins previstos na referida Resolução nº 220.

2

NORMAS DE AUDITORIA

As normas de auditoria são a pedra de toque dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor. Em essência, correspondem a todo o arcabouço teórico, doutrinário e prático no qual se apóia o auditor para emitir seu parecer sobre a revisão das demonstrações contábeis. As normas, portanto, sustentam todo o trabalho desenvolvido. Além disso, fornecem um direcionador de atividades sem o qual é praticamente inviável a apresentação da opinião sobre o objeto que está sendo auditado.

As normas de auditoria estão sustentadas em três pilares:

- *Gerais*: descrevem os requisitos mínimos exigidos para desempenho da auditoria, entre os quais se incluem a competência técnica e a adequada preparação profissional.
- *Relativas ao parecer*: definem as formas como são preparados os pareceres de auditoria, o que dependerá das circunstâncias.
- *Relativas ao trabalho de campo*: explicitam as providências necessárias que conduzirão o trabalho da maneira mais adequada e racional possível. As normas relativas ao trabalho de campo prescrevem que deve ser efetuada a adequada avaliação do controle interno, como base de apoio para determinação da extensão dos trabalhos a serem executados.

3

AValiação DO CONTROLE INTERNO

Os controles internos dizem respeito às regras estabelecidas para proteção dos ativos da organização e englobam todos os recursos financeiros e não financeiros que precisam ser protegidos contra perdas, desperdícios ou desvios, daí a necessidade de um eficiente mecanismo de controle.

O controle interno é um processo destinado a garantir, com razoável certeza e precisão, o atendimento dos objetivos da empresa, seja na eficiência e efetividade operacional, seja na confiança nos registros apresentados pelos relatórios contábeis e financeiros, seja na conformidade com as observâncias

às leis e aos normativos aplicáveis à entidade e à sua área de atuação, por meio do desenvolvimento de um eficiente mecanismo de *compliance*².

Entre os procedimentos de auditoria desenvolvidos nas organizações, públicas ou privadas, que visem ou não ao lucro, destaca-se a avaliação dos controles internos que, por sua vez, é o principal requisito das normas relativas ao trabalho de campo. Como, na essência, o controle interno tem por objetivo proteger e resguardar o patrimônio da entidade, sua avaliação é a atividade mais relevante executada pelo auditor.

Com base no conceito sobre a solidez do controle interno, o auditor irá especificar o grau de profundidade e abrangência das atividades a serem executadas, o qual irá se refletir na confiabilidade dos trabalhos. Se, ao contrário, na hipótese de o auditor verificar a ocorrência de fragilidades nos controles internos, obviamente irá aprofundar suas observações, até que esteja suficientemente satisfeito e, assim, possa emitir sua opinião.

4

SISTEMA DE AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO NO ÂMBITO DAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS

A importância da avaliação do controle interno é de tal maneira relevante que o Conselho Monetário Nacional editou normativo³ exigindo a implantação de um sistema de controles internos para as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central. Uma vez que foi expedido pelo Conselho Monetário Nacional, órgão de cúpula do Sistema Financeiro Nacional, esse normativo é recomendável e deve ser adotado não

2 O termo *compliance* pode ser traduzido como conformidade legal. É o ato de aderir aos dispositivos legais e regulamentares ou às políticas de gestão às quais a organização está submetida. Entre as principais atividades do *compliance*, estão a prevenção e o combate à fraude e à lavagem de dinheiro, a criação e o monitoramento de manuais e normas internas, os controles internos e a cultura organizacional.

3 A Resolução nº 2.554, de 24 de setembro de 1998, dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos pelas instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Os sistemas de controles internos devem ser voltados para as atividades desenvolvidas pelas instituições, para seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e para o cumprimento das normas legais e dos regulamentares aplicáveis. De acordo com a Resolução, o responsável pelos sistemas é a administração, os quais devem ser efetivos e consistentes com a natureza, a complexidade e o risco das operações por ela realizadas.

somente pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central, mas também por todos os segmentos econômicos.

Em suma, o normativo determina a implantação e a implementação de controles internos voltados para as atividades desenvolvidas, seus sistemas de informações financeiras, operacionais e gerenciais e o cumprimento das normas legais e dos regulamentares aplicáveis.

Independentemente do porte da instituição, de acordo com o normativo, os controles internos devem ser efetivos e consistentes com a natureza, a complexidade e o risco das operações realizadas. Diz, ainda, que os controles devem ser de responsabilidade da diretoria da instituição, que deverá:

- implantar e implementar uma estrutura de controles internos efetiva, mediante a definição de atividades de controle para todos os níveis de negócios da instituição.
- estabelecer os objetivos e procedimentos pertinentes aos controles.
- verificar sistematicamente a adoção e o cumprimento dos procedimentos definidos pela administração.

Os controles internos devem ter a máxima amplitude possível, sendo fundamental a acessibilidade de todos os funcionários da instituição, de forma a assegurar-lhes o conhecimento acerca de todo o processo e das responsabilidades atribuídas aos diversos níveis da organização. Esses controles devem prever:

- a definição de responsabilidades dentro da instituição.
- a segregação das atividades atribuídas aos integrantes da instituição, a fim de evitar o conflito de interesses, bem como meios para minimizar e monitorar adequadamente as áreas identificadas como potenciais ou onde o conflito seja iminente.
- meios de identificar e avaliar fatores internos e externos que possam afetar adversamente a realização dos objetivos da instituição.
- a existência de canais de comunicação que assegurem aos funcionários, segundo o correspondente nível de atuação, o acesso a confiáveis, tempestivas e compreensíveis informações consideradas relevantes para suas tarefas e responsabilidades.

- a contínua avaliação dos diversos riscos associados às atividades da instituição.
- o acompanhamento sistemático das atividades desenvolvidas, para que seja possível avaliar:
 - a) se os objetivos da instituição estão sendo alcançados;
 - b) se os limites estabelecidos e as leis e os regulamentos aplicáveis estão sendo cumpridos;
 - c) e assegurar que quaisquer desvios possam ser prontamente corrigidos.
- a existência de testes periódicos de segurança para os *sistemas de informações, em especial para os mantidos em meio eletrônico*.

Os controles internos devem ser periodicamente revisados e atualizados, a fim de que a eles sejam incorporadas medidas relacionadas a riscos novos ou ainda não abordados.

5

AUDITORIA INTERNA

A principal atividade a ser considerada para a preservação e manutenção da qualidade dos controles internos é a auditoria interna, que, por isso, pode ser considerado o item primordial da adequabilidade do sistema de controle interno.

Nessas circunstâncias, é importante salientar que os trabalhos de auditoria interna desenvolvidos no âmbito de uma organização são uma atividade independente de assessoramento da administração. O escopo da auditoria interna é o exame e a avaliação da eficiência e eficácia dos sistemas de controle interno, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidos.

Para dar cumprimento a esses objetivos, a ação revisora da auditoria interna estende-se por todos os serviços, os programas, as operações e os controles existentes na entidade. A missão da auditoria interna é, por conseguinte, bastante ampla e praticamente envolve toda a estrutura organizacional. Não se trata de uma atividade estanque. Pelo contrário, a melhoria e o aperfeiçoamento dos controles internos de uma organização devem ser permanen-

temente avaliados, mesmo que, em um juízo avaliador, atinja um nível de perfeição bastante avançado.

Aliás, o ponto positivo de controle interno de maior relevância é a existência da auditoria interna atuante e com estreita correlação com os procedimentos adotados pela auditoria externa.

A auditoria interna é habitualmente executada por unidade interna da própria instituição. Nesse caso, para melhor resguardar sua independência, a auditoria interna deve estar subordinada ao órgão colegiado de maior nível. Portanto, sua estrutura administrativa deverá estar diretamente subordinada ao conselho de administração ou à diretoria colegiada da instituição, nos casos em que o conselho de administração não esteja formalizado.

Em determinadas circunstâncias, como em decorrência da estreita integração operacional, a auditoria interna pode ser executada por outra unidade integrante do mesmo grupo empresarial. Em outros casos, admite-se que os trabalhos sejam desenvolvidos externamente de maneira terceirizada por auditores externos.

Na hipótese de tratar-se de instituições financeiras, com o objetivo de preservar a independência e evitar o conflito de interesse, o Banco Central, no entanto, exige que os auditores externos ou independentes, contratados para atuar como auditores internos, não sejam os mesmos responsáveis pela auditoria das demonstrações financeiras; além disso, eles devem ser registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

6

AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE

No caso de auditorias externas ou independentes que atuam em instituições financeiras, o Banco Central também exige o registro na CVM.

Para os casos de cooperativas de créditos em que a entidade centralizadora exerce as funções de auditoria para as cooperativas filiadas, como facultado às centrais de cooperativas de crédito, e nos casos de associações profissionais que congregam instituições de pequeno porte, como corretoras e distribuidoras de valores mobiliários, bem como administradoras de consórcios, o Banco Central faculta que a auditoria externa ou independente seja exercida:

- pela auditoria da entidade ou associação de classe ou de órgão central a que está filiada a instituição.
- por auditoria de entidade ou associação de classe de outras instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central, mediante convênio, previamente aprovado por este, firmado entre a entidade a que está filiada a instituição e a entidade prestadora do serviço.

7

AUDITORIA E A INFORMATIZAÇÃO

Os procedimentos de avaliação dos controles internos definidos até recentemente despendiam pouca ênfase aos riscos em ambiente de informática. O fato é que, na definição dos procedimentos destinados a avaliar os controles internos, ainda não existia total clareza acerca da exposição da empresa a essa modalidade de risco.

Com o desenvolvimento da informática nos últimos anos, principalmente após a internet, esse assunto passou a merecer especial atenção, sobretudo em razão do extraordinário crescimento da utilização dos equipamentos de informática.

A massificação da utilização dos recursos informacionais, principalmente no âmbito do Sistema Financeiro Nacional, a interconexão com redes internas intranet com a internet e a busca sem precedente por informações demandam novas exigências no tocante à avaliação dos controles internos.

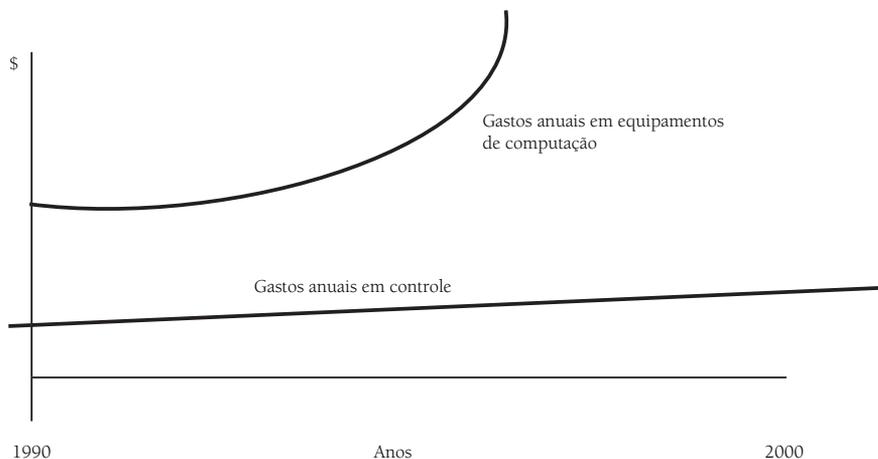
Trata-se, atualmente, de um verdadeiro desafio para o auditor elaborar o planejamento dos trabalhos de avaliação dos controles internos, levando em conta o aludido processo de massificação da utilização de *hardwares* e *softwares*. O fato é que não existe uma perfeita relação entre os dispêndios com equipamentos de computação e os gastos com controle.

Por sua vez, são desafiadores os riscos oriundos dos sistemas de informática, em decorrência de erros, desvios e fraudes, fato que implica a necessidade de se incorrer a custos e despesas, até recentemente não previstos.

A disparidade existente entre os recursos dependidos com equipamentos computacionais e os gastos com controle destes podem ser bem visualizados na Figura 1.

Figura 1

Proporção entre os gastos com equipamentos e o controle do risco



Fonte: Moscové (2005).

É importante acrescentar que a disparidade existente entre os gastos em controle em relação aos gastos em equipamentos de computação, conforme demonstrado na Figura 1, tende a aumentar, resultando em maior e crescente exposição a riscos de erros, fraudes e desvios, fato que exigirá maiores dispêndios com o aperfeiçoamento dos controles internos para esse objetivo.

Moscové (2005) sugere como um importante balizador para a determinação do risco de auditoria em ambiente de informática a criação de uma escala de concentração e incidência dos riscos. A Tabela 1 serve como exemplo ao caso vertente, ao revelar o percentual de risco incidente sobre os sistemas informacionais. Como destaque, por exemplo, a infecção por vírus é o de maior risco, por apresentar incidência de 83%, seguido de uso abusivo de internet e roubos de *laptop*.

Ao elaborar o programa de auditoria voltada para avaliação dos controles internos em ambiente informatizado, para efeito de determinação do risco e da objetividade da auditoria, o avaliador deverá, portanto, determinar com grau de relevância, precisão e abrangência os itens da Tabela 1 mais representativos do risco em informática.

Tabela 1

Porcentual de risco dos sistemas informacionais

TIPO	PORCENTUAL
Infecção por vírus	83%
Uso abusivo da internet	69%
Roubo de <i>laptop</i>	58%
Uso não-autorizado	40%
Fraude de telecomunicações	27%
Roubo de informações	21%
Invasão da rede	20%
Sabotagem	14%
Fraude financeira	12%
Escuta em telecomunicações	11%
Grampo ativo	4%

Fonte: Moscové (2005).

8

SEGURANÇA DIGITAL

Apenas para conhecer o dimensionamento da crescente utilização dos serviços virtuais, de acordo com a Federação Brasileira de Bancos (Febraban)⁴, em 2005 houve um crescimento de 53% no número de usuários de serviços bancários via internet e a simultânea queda de 19% dos serviços tradicionais. É oportuno enfatizar que esse significativo crescimento demanda um custo maior na prevenção e correção de erros e fraudes em informática, e tais custos são suportados pelos próprios usuários dos produtos e serviços oferecidos. Tais fatores são determinantes no aumento da competição e da concorrência nas atividades bancárias.

4 A Febraban é uma associação civil, sem fins lucrativos, que congrega instituições financeiras bancárias com atuação no território nacional. Disponível em: <<http://www.febraban.com.br>>.

Se, por um lado, a utilização efetiva e em larga escala de serviços virtuais tem seu viés positivo, por outro, representa um custo paralelo considerável ao processo. De acordo com o Centro de Estudos, Respostas e Tratamento de Incidentes de Segurança no Brasil (Cert)⁵, em 2005 houve um crescimento de 580% em fraudes na internet, o que corresponde a 27.300 eventos.

9

SEGURANÇA NO AMBIENTE DA INTERNET

Para ampliar a segurança no ambiente da internet e coordenar e integrar todas as iniciativas inerentes ao processo, foi criado o Comitê Gestor da Internet no Brasil (CGI)⁶. Esse Comitê foi constituído com o objetivo de assegurar a qualidade e a eficiência dos serviços efetuados, a justa e livre competição entre provedores e a manutenção de padrões de conduta de usuários e provedores.

O CGI é composto por membros do governo, do setor empresarial, do terceiro setor e da comunidade acadêmica. Entre suas atribuições, estão a coordenação e a integração dos serviços da internet, com o propósito de promover a qualidade técnica, a inovação e a disseminação dos serviços ofertados. Representa um modelo de governança na internet, com base nos princípios de multilateralidade, transparência e democracia das informações.

O CGI mantém também o Grupo de Resposta a Incidentes para a Internet, do Centro de Estudos, Resposta e Tratamento de Incidentes de Segurança no Brasil (Cert.br). O Grupo editou uma cartilha de segurança na internet que contém importantes recomendações para segurança das informações que transitam na rede, a fim de promover requisitos básicos de segurança, contribuindo para a manutenção da confidencialidade, integridade e disponibilidade das informações.

Elaborada para aplicação em ambiente de rede, a cartilha⁷ é uma importante ferramenta para elaboração dos procedimentos de avaliação do controle

5 O Cert.br é responsável por receber, analisar e responder a incidentes de segurança que envolvam redes conectadas à internet no Brasil. Disponível em: <<http://www.cert.br>>.

6 O Comitê Gestor da Internet no Brasil foi criado pela Portaria Interministerial MCT/MC nº 147, de 31 de maio de 1995. Posteriormente, a Portaria foi alterada pelo Decreto Presidencial nº 4.829, de 3 de setembro de 2003.

7 A cartilha de segurança está disponível em: <<http://cartilha.cert.br/download/cartilha-04-fraudes.pdf>>.

interno em todo o ambiente de informática, devendo ser fielmente observada pelo auditor.

10 AVALIAÇÃO DA TECNOLOGIA DE INFORMAÇÕES

■ 10.1 Recomendações do CobiT

Para a avaliação da eficácia dos investimentos na implantação dos sistemas de informações, representando um guia para a gestão em tecnologia de informações (TI), é importante observar as recomendações do Control Objectives for Information and Related Technology (CobiT).

As recomendações do CobiT⁸ permitem ao auditor avaliar se os recursos tecnológicos aportados e se as ferramentas de implementação estão de acordo com os objetivos propostos.

As práticas de gestão do CobiT independem das plataformas de tecnologia de informação adotadas nas empresas e são recomendadas pelos peritos em gestão de TI que contribuem para otimizar os investimentos e fornecem métricas para avaliação dos resultados.

■ 10.2 Recomendações do Coso

O Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (Coso)⁹ é uma organização privada norte-americana constituída voluntariamente, dedicada a promover a qualidade das políticas contábeis, mediante implementação das boas práticas de negócios, visando à efetividade dos controles internos e à boa governança corporativa. Cabe ao Coso expedir, em conjunto com instituições educacionais e de classe, recomendações para os auditores e as entidades reguladoras do mercado.

8 Disponível em: <<http://www.ctgi.com.br/web>>.

9 O Coso é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros por meio 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 nos Estados Unidos.

Tabela 2

Entidades patrocinadoras do Coso

AICPA	American Institute of Certified Public Accounts	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	American Accounting Association	Associação Americana de Contadores
FEI	Financial Executives International	Executivos Financeiros Internacional
IIA	The Institute of Internal Auditors	Instituto dos Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants	Instituto dos Contadores Gerenciais

Fonte: Website do Coso.

11

CRISE E MUDANÇAS

Vale mencionar os traumas ocasionados pelos escândalos corporativos ocorridos nos Estados Unidos, em que ficou comprovada a manipulação de dados contábeis, principalmente por grandes empresas norte-americanas até então com reputação inabalável, tais como a Enron e WorldCom.

Esses acontecimentos abalaram substancialmente a credibilidade dos contadores e auditores, chegando-se a questionar a validade de dar continuidade às práticas em uso de preparação, divulgação e revisão de demonstrativos contábeis.

O mundo dos negócios tem, entre seus principais pilares econômicos, o mercado financeiro e de capitais. A proteção do investidor desde os grandes fundos até o pequeno depositante se dá pelo adequado disciplinamento do mercado. Assim, deve-se reconhecer o importante trabalho elaborado pelos auditores externos, voltados para a revisão das demonstrações contábeis, como principais coadjuvantes dos auditores internos, fornecendo importante suporte aos processos decisórios, como forma de evitar a ocorrência dos escândalos que abalaram o mercado como os acontecimentos da Enron e WorldCom.

12

LEI SARBANES-OXLEY (SOX)

Preocupados com um possível aprofundamento da crise, o governo dos Estados Unidos e o Congresso editaram, em 2002, a Lei Sarbanes-Oxley, simplesmente denominada SOX, considerada a mais importante reforma da legislação do mercado de capitais americano nos últimos tempos.

Com a SOX, a tendência é aumentar o grau de responsabilidade da administração e da auditoria, já que existem regras rígidas de governança corporativa. A lei procura coibir a conduta antiética de administradores e auditores.

Visa, preponderantemente, restaurar a confiabilidade das demonstrações contábeis, a fim de proporcionar maior transparência e credibilidade aos números apresentados ao mercado. A aplicação de severas punições foi a forma prevista pela lei com o objetivo de evitar fraudes empresariais. A tarefa para alcançar esse objetivo não é fácil e exige muito patrocínio, sendo possível somente com a coobrigação da alta administração.

Sobre a confiança a ser depositada nos controles internos e as penalidades por fraudes praticadas por administradores e auditores previstas na lei norte-americana, podem-se destacar:

- a criação da comissão Public Company Accounting Oversight Board, com representação do setor privado, sob supervisão da Securities and Exchange Commission (SEC), equivalente à CVM brasileira, com poderes para fiscalizar e regulamentar as atividades de auditorias, bem como de punir auditores que violem os dispositivos.
- o monitoramento da atuação dos auditores independentes, não permitindo que prestem serviços de consultoria à empresa que está sendo por eles auditada. Também com o intuito de evitar o conflito de interesse.
- auditores independentes não poderão prestar serviços a empresas cujo presidente, *controller*, diretor financeiro ou qualquer membro da administração tenha sido empregado da empresa de auditoria em um prazo inferior a um ano desde a contratação.
- exigência de que os executivos certifiquem os relatórios periódicos entregues à SEC.
- limite para os planos de benefícios dos altos administradores e membros do conselho de administração.

- devolução de bônus, lucros ou quaisquer outras formas de remuneração direta ou indireta em caso de irregularidades ou inobservância dos limites estipulados.
- republicação de demonstrações financeiras por descumprimento de prazos e forma de divulgação.

13

A SOX E A TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO

O trabalho de implantação da SOX tem resultados positivos não apenas por meio do trabalho da auditoria, mas também pelo envolvimento da alta administração no processo. Para as áreas de tecnologia da informação e práticas de auditoria, os conceitos de metodologias preconizados no Coso e CobiT exigem que sejam elaborados relatórios específicos que comprovem a efetiva aplicação.

Todos os controles devem ser avaliados periodicamente, além do mapeamento de riscos e da implantação de Control Self Assessment, que significa controle por áreas de atuação.

A SOX alcança empresas estrangeiras com valores registrados na SEC, e, destas, cerca de trinta são brasileiras. O prazo para as empresas brasileiras listadas no mercado norte-americano se enquadrarem à SOX foi estipulado para o final de 2006. Porém, no Brasil já existem empresas que, embora não tenham necessidade legal, vêm se ajustando às exigências da SOX. As providências já adotadas são o maior fortalecimento de seus conselhos fiscais e a imputação de responsabilidades mais transparentes, abrangentes e efetivas aos administradores, nos moldes da SOX.

Certamente, a SOX não engloba todos os procedimentos de má-fé, mas estabelece uma importante visão sobre a implantação de controles mais eficientes e confiáveis. Também permite que as empresas identifiquem fraquezas até então escondidas no emaranhado de processos e relatórios, e possibilita uma melhor visibilidade dos riscos e de suas conseqüências. O mercado espera que, em breve, haja um aprimoramento da SOX; se isso acontecer, a CVM poderá adotar um número maior de práticas do mercado americano.

14 CONCLUSÃO

O momento atual vem requerendo muito empenho dos auditores ante a complexidade e a diversidade de fatores de risco a serem ponderados para elaboração da revisão dos controles internos das organizações. Tal fato exige maiores conhecimentos de áreas que até então não recebiam a necessária prioridade dos auditores.

O ataque por vírus, os *hackers* e a espionagem comercial são fatores que podem causar grandes perdas e danos ao patrimônio, ocasionando fraudes ou desvios que até então não integravam o escopo dos trabalhos dos auditores. As práticas de prevenção desses riscos passaram, doravante, a fazer parte dos objetivos da auditoria. Resta aos auditores a necessidade ainda maior de uma constante reciclagem nessas áreas.

Para tanto, é importante citar o programa de Educação Profissional Continuada instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O Programa visa atualizar e aprimorar os conhecimentos técnicos e a reciclagem continuada dos profissionais devidamente registrados nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) e cadastrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no caso de atuarem como auditores independentes de companhias abertas ou de instituições financeiras. Em suma, o Programa proporciona a melhoria, a capacitação e a qualificação técnica e ética que o mercado de trabalho exige.

Referências

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS EXECUTIVOS DE FINANÇAS, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE. 2006. Disponível em: <<http://www.anefac.com.br>>.

CENTRO DE ESTUDOS, RESPOSTA E TRATAMENTO DE INCIDENTES DE SEGURANÇA NO BRASIL. Disponível em: <<http://www.cert.br>>.

ENABLES CLEAR POLICY DEVELOPMENT AND GOOD PRACTICE FOR IT CONTROL. 2006. Disponível em: <<http://www.isaca.org/cobit>>.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Exposição de normas de auditoria*. São Paulo: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 1977.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane P. *Sistemas de informação gerenciais*. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

MOELLER, Robert R. *Sarbanes-Oxley and The International Auditing Rules*. Wiley, 2005.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, G. Mark; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.