

A importância do controle interno para as empresas: um estudo de caso em uma Indústria de Biocombustíveis abordando a seção 404 da Lei Sarbanes Oxley

William Amador Pereira (Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP)
william.amador95@gmail.com

Patrícia Frauches (Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP) patricia.frauches@ucb.org.br

André Luiz da Costa Cardoso Mengual (Centro Universitário Adventista de São Paulo - UNASP)
andremengual@terra.com.br

Andre Felipe de Carvalho Sanchez (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP)
andrefsanchez1@hotmail.com

Ivam Ricardo Peleias (Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP) ivamrp@fecap.br

Resumo:

Após os escândalos fraudulentos nas empresa Enron e WorldCom, constatou-se a necessidade de criação de uma Lei para recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americanos, denominada Lei Sarbanes-Oxley criada pelos congressistas norte-americanos Paul Sarbanes e Michael Oxley, considerada como uma das mais rigorosas regulamentações sobre o estabelecimento de controles internos. O objetivo dessa pesquisa foi verificar se uma indústria de biocombustíveis possui controles internos necessários para atender os requisitos impostos pela seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley, caso esta tivesse exigibilidade em âmbito nacional, utilizando o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) como método de avaliação de controles. Realizou-se uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa, por meio de um estudo de caso, nas quatro áreas da empresa, sendo: compras, vendas, tesouraria e folha de pagamento. Constatou-se que a empresa possui alguns controles nas áreas de folha de pagamento e compras, como instâncias de aprovações para as operações e manual de procedimentos para realização dos trabalhos, já as áreas de vendas e tesouraria apresentaram problemas, tais como falta de segregação de funções e limites de alçadas para os colaboradores, constatou-se também ausência de limite de créditos para clientes o que pode ocasionar possíveis inadimplências para a organização futuramente. Verificou-se que é necessário grandes investimentos para que os altos padrões de governança sejam atingidos. Percebe-se que a empresa possui deficiências de controles internos, não sendo capaz de atender a seção 404 da Lei Sabanes-Oxley, por não possuir padrões de excelência de governanças corporativas em suas operações.

Palavras chave: Governança corporativa. Sarbanes-Oxley. Controles internos.

The importance of internal control for enterprises: a case study on a Biofuels Industry addressing 404 of the Sarbanes Oxley section

Abstract

After the fraudulent scandals in Enron and WorldCom Company, there was the need to create a law to restore the credibility of the US capital market, known as the Sarbanes-Oxley created by US Congressmen Paul Sarbanes and Michael Oxley, considered one of the most stringent regulations on the establishment of internal controls. The objective of this research was to determine whether a biofuel industry has internal controls necessary to meet the requirements imposed by Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act, if it had enforceability nationwide, using the Committee of Sponsoring Organizations of the Tread way Commission (COSO) as controls assessment method. an exploratory qualitative research was conducted through a case study in the four areas of the company, as follows: purchases, sales, treasury and payroll. It was found that the company has some controls in the areas of payment and shopping sheet, as instances of approvals for operations and procedures manual for carrying out the work, since the sales and treasury presented problems such as lack of segregation

functions and limits of authority levels for employees, also found themselves no credit limit for customers which can lead to possible defaults for the organization in the future. It was the need for large investments that high governance standards are met. It is noticed that the company has internal control deficiencies, not being able to meet Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act, has no corporate governance standards of excellence in its operations.

Key-words: Corporate governance. Sarbanes-Oxley. Internal controls.

1. Introdução

Após os escândalos fraudulentos de empresas americanas como a Enron, Arthur Andersen, WorldCom, entre outras, que geraram inúmeros prejuízos financeiros atingindo milhares de *stakeholders*, aumentaram-se o rigor em relação aos controles internos e a responsabilidade das partes envolvidas nas empresas. Objetivando recuperar a credibilidade do mercado e evitar maiores prejuízos com a descapitalização das companhias, sancionou-se nos Estados Unidos a Lei Sarbanes-Oxley (SOX) considerada como uma das mais rigorosas regulamentações sobre o estabelecimento de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e a divulgação de informações, constituindo-se de normas e regras a serem seguidas por todos, e ainda estabelece penalidades para aqueles que não se adaptem a elas (SANTOS, LEMES, 2007)

Embora existam muitos órgãos que regulam os mercados financeiros, industriais e comerciais, como por exemplo: Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e Banco Central do Brasil (BACEN), pode-se ainda mencionar a U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) (Instituição equivale a CVM no Brasil) nos Estados Unidos, dentre outros, a prática de efetuar a fraude ainda é muito comum. Atualmente as empresas de auditoria contábil atuam para opinarem a respeito das demonstrações contábeis das organizações, a fim de fornecerem informações fidedignas para terceiros que investem nas empresas auditadas e fazem uso dessas informações contábeis para gestão dos recursos. Mas a auditoria por si só não garante uma transparência plena, visto que no Brasil ainda não há uma obrigatoriedade das empresas divulgarem relatórios de seus controles internos. Ao contrário da Lei SOX, conforme destaca Delloite (2003) a seção 404 determina uma avaliação anual dos controles da empresa.

Além disso, o auditor deverá emitir um relatório distinto atestando a asserção da administração sobre a eficácia dos controles internos para emissão dos relatórios financeiros. No Brasil apenas as organizações que possuem ações na bolsa de valores norte-americana e as subsidiadas estão obrigadas a seguir as exigências da Lei SOX. (LIZOTE et al, 2015). Para que as empresas possam realizar a inclusão e manutenção de seus controles é recomendado pela SEC a utilização do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (BORGERTH, 2008). O COSO é uma ferramenta de suma importância para as empresas que estão sujeitas a Lei de SOX, segundo PwC (2006) um dos objetivos fundamentais da estrutura do COSO é contribuir para que a gestão de empresas e demais organizações adotem uma forma mais adequada de abordar os riscos inerentes ao cumprimento de seus objetivos.

É importante e necessário verificar se os controles das companhias são realmente efetivos, e é nesse sentido que a auditoria se torna importante, pois ela irá mitigar os possíveis riscos de controles apresentados pelas empresas, fazendo um estudo abrangente sobre elas, levantando todos os pontos fracos relevantes, analisando principalmente o seus riscos de continuidade.

Segundo Oliveira *et al* (2014) as entidades tem como pressuposto a sua continuidade, e para que esta seja mantida, por vezes, faz-se necessário que os gestores analisem opções de captação de recursos junto aos sócios ou a terceiros, realizando a gestão necessária para que os princípios contábeis não sejam afetados, e que seja possível controlar as operações mediante políticas de

governanças corporativas e compliance. Diante dessa questão, a Lei SOX criou em 2002 uma entidade privada sob supervisão da SEC, cujo nome Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) com a missão de proteger os interesses dos investidores e promover o interesse público na preparação de relatórios de auditoria precisos, informativos e independentes, além de inspecionar empresas de auditoria no que diz respeito a qualidade dos serviços oferecidos. (BORGERTH, 2008). Diante do exposto, esse estudo pretende responder a seguinte questão: **Uma empresa produtora de biocombustíveis possui controles internos necessários para atender os requisitos pela seção 404 da Lei Sarbanes Oxley, utilizando o COSO como método de avaliação de controles, caso existisse a exigibilidade em âmbito nacional?**

Para atender ao problema de pesquisa, o objetivo geral do estudo busca identificar se uma empresa produtora de biocombustíveis possui controles internos necessários para atender os requisitos impostos pela seção 404 da Lei Sarbanes Oxley, utilizando o COSO como método de avaliação de controles, caso existisse a exigibilidade em âmbito nacional. No intuito de atingir o objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos: a) Verificar com os colaboradores responsáveis pelos setores da empresa, os processos, rotinas, falhas e controles existentes. b) Avaliar se os controles internos existentes nas quatro áreas da empresa (compras, vendas, tesouraria e folha de pagamento) são suficientes para atender os requisitos impostos pela seção 404, utilizando as oito etapas do COSO como método de avaliação de controles.

Esta pesquisa busca mostrar aos gestores das empresas brasileiras e usuários das informações em geral os benefícios em adotar mecanismos de controles de uma Lei americana não exigida em âmbito nacional para as empresas convencionais. O público alvo desse trabalho são primeiramente os administradores e usuários das informações contábeis de organizações de diversos ramos de atuação sejam industriais, comerciais, instituições financeiras e etc., além de estudantes e profissionais que atuam na área contábil, que queiram adquirir conhecimentos a respeito das boas práticas de governança corporativas que contribuem para o mercado demonstrando transparência. Para que os administradores tenham uma boa gestão organizacional, eles devem dar uma atenção especial aos seus controles, embora muitos pensem que o processo é simples, na prática não é tão simples quanto parece, o controle interno possui relevância para o processo de gestão das empresas por sua contribuição informativa que colabora para a gestão dos empreendimentos. As evidências compiladas permitem registrar que, aparentemente, há um forte vínculo entre controle interno, eficácia da gestão e continuidade dos negócios (PEREIRA, 2008).

2. Referencial Teórico

2.1 A Lei de SOX

Em julho de 2002, após grandes escândalos fraudulentos, que levaram o mercado de capitais a queda de credibilidade, o Presidente dos Estados Unidos, George W. Bush sancionou a Lei Sarbanes-Oxley Act, criada pelos congressistas norte-americanos Paul Sarbanes e Michael Oxley (MARCONDES, PROENÇA. 2006). A Lei SOX é extensa e detalhada apresentando diversas regras que devem ser implementadas. No entanto, seu principal objetivo é transformar os princípios de uma boa governança corporativa em leis evitando assim o surgimento de novas fraudes nas empresas (SANTOS, LEMES 2007). Percebe-se que o governo americano tomou uma atitude de imediato para evitar possíveis casos semelhantes futuramente, e recuperar a credibilidade do mercado investidor. Segundo Borgerth (2008) O grande objetivo da Lei Sarbanes-Oxley é de restaurar o equilíbrio dos mercados por meio de mecanismos que assegurem a responsabilidade da administração de uma empresa sobre a confiabilidade da informação por ela fornecida. No quadro 1 pode-se perceber algumas diferenças da Lei SOX com a legislação brasileira.

Lei Sarbanes-Oxley	Brasil
O auditor independente não pode prestar serviço de consultoria à empresa que ele está auditando. (Seção 101)	As empresas de auditoria não podem prestar serviço de consultoria ou outros serviços que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência. (I.N. - CVM 308/99)
Proíbe direta ou indiretamente, inclusive por intermédio de subsidiárias, a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos entre a empresa e quaisquer conselheiros ou diretores. (Seção 402)	Não existe a proibição de empréstimos.
Exige padrões de conduta e maior responsabilidade dos advogados. Qualquer irregularidade legal cometida pelos clientes o advogado deverá comunicar tal irregularidade ao Comitê de Auditoria. (Seção 307)	Não existe obrigatoriedade deste relato.
Os diretores executivos e os diretores financeiros devem emitir relatórios trimestrais contendo a certificação de que eles executaram a avaliação da eficácia dos controles. (Seção 302)	Trimestralmente, em conjunto com as demonstrações financeiras a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram preponderantemente o resultado, indicando os principais fatores de risco a que está sujeita a companhia, internos e externos. (Cartilha Governança Corporativa - CVM).
Caso a empresa apresente erros nos demonstrativos contábeis e tenham que republicá-los gerando prejuízos para a empresa, o Diretor Financeiro e o Presidente terão que devolver qualquer bônus e até mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido. (Seção 304).	Não existe obrigatoriedade deste fato.
O presidente e os diretores financeiros da companhia devem divulgar um relatório sobre a efetividade dos controles internos e a elaboração das demonstrações financeiras, juntamente com os relatórios anuais. (Seção 404)	Não existe obrigatoriedade deste fato.
A pena para os presidentes e diretores financeiros que omitirem informações ou apresentar informações falsas pode variar de 10 a 20 anos de prisão ou altas multas. (Seção 802)	Os administradores respondem civilmente pelos prejuízos que causar à companhia quando ultrapassarem os atos regulares de gestão ou quando procederem, dentro de suas atribuições e poderes, com culpa ou dolo.
Exige que papéis e e-mails dos principais documentos relacionados à auditoria dos resultados sejam mantidos por 5 anos e determina pena de 10 anos por destruir tais documentos. (Seção 802).	O auditor para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar em boa guarda toda a correspondência, relatórios, pareceres e demais documentos relacionados com a auditoria pelo prazo de 5 anos, a contar da data de emissão do parecer. (NBC P1 - resolução 821/97).
Determina a criação do comitê de auditoria composto por membros independentes que deverão supervisionar os processos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações financeiras. (Seção 301).	Não é obrigatório a criação do comitê de auditoria, a SEC permitiu que as empresas brasileiras podem substituí-lo pelo Conselho Fiscal ou Conselho de Administração
Na composição do Comitê de Auditoria é exigido que pelo menos um dos membros seja um especialista financeiro. (Seção 407)	O Conselho de Administração (que substitui o Comitê de Auditoria) deve ter pelo menos dois membros com experiência em finanças. (Cartilha Governança Corporativa - CVM)
O controle interno é um dos itens exigidos com bastante rigor pela Lei Sarbanes-Oxley. Esta determina que o presidente e o diretor financeiro devem estabelecer e manter o controle interno da empresa. (Seção 302)	O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho. (NBC T 11- resolução 820/97)
Obriga o rodízio periódico dos sócios da empresa de auditoria. (Seção 203)	As empresas devem fazer um rodízio das empresas de auditoria a cada 5 anos.
Proíbe o auditor de prestar serviços considerados fora do âmbito de prática do auditor como: serviços atuariais, funções de administração ou recursos humanos, serviços relativos aos registros contábeis ou demonstrações financeiras. (Seção 201)	Não existe obrigatoriedade deste fato.
Deverá adotar um código de ética para administradores financeiros seniores. (Seção 406)	Não existe obrigatoriedade deste fato.

Fonte: Santos e Lemes (2008, p. 9 - 11)

Quadro 1: Diferenças da Lei SOX com a legislação brasileira

Percebe-se que a legislação brasileira possui alguns fatores semelhantes com a Lei SOX, mas é notável que as exigências impostas pela lei americana são bem mais rígidas e abrangem uma

gama de critérios que devem ser seguidos minuciosamente, segundo Santos e Lemes (2007) a Lei Sarbanes-Oxley considerada a mais profunda e abrangente legislação para o mercado de capitais dos Estados Unidos desde a reforma realizada após a quebra da Bolsa em 1929.

2.2 Seções 302 e 404 da Lei Sarbanes-Oxley

Dentre várias seções da Lei Sarbanes-Oxley, as que mais geram discussões são as seções 302 e 404, que em contexto geral, exige que a alta administração das companhias se comprometam com os controles internos praticados dentro das empresas. Segundo Santos e Lemes (2007, p.4) “quando uma fraude é descoberta, alguns presidentes e seus diretores alegam que não tinham conhecimento sobre estes fatos. Esse foi um dos principais argumentos utilizados para criação das seções de números 302 e 404, referentes às certificações e divulgações respectivamente, para os controles internos”. A criação dessas seções, foi um método inteligente de se precaver em relação as justificativas expressas pelos gestores quando se constava uma fraude dentro da empresa, causando imenso impacto no mercado, contribuindo para o desgaste da imagem da companhia e a crise de credibilidade. Acerca das seções 302 e 404 a Deloitte (2003) destaca que:

A Seção 302 determina que Diretores Executivos e Diretores Financeiros devem declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação. Cada arquivo trimestral deve conter a certificação de que eles executaram a avaliação do desenho e da eficácia desses controles. Os executivos certificados também devem declarar que divulgaram todas e quaisquer deficiências significativas de controles, insuficiências materiais e atos de fraude ao seu Comitê de Auditoria[...] A Seção 404 determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos para a emissão de relatórios financeiros. Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto que ateste a asserção da administração sobre a eficácia dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros. (DELLOITE, 2003, p.9).

Para Marcondes e Proença (2006) a Seção 404 envolve gastos elevados e muita burocracia, e parece ter contribuído para que algumas empresas tenham encarado a realidade dos seus controles internos. O processo de controle interno deve estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento fundamental para a gestão. Assim, pode-se concluir que o bom sistema de controles internos contribui para a perenidade da empresa tanto por agregar valor, quanto por facilitar o acesso ao mercado de capitais. Borgerth (2008) menciona que a SEC recomenda que as empresas adotem os padrões de controle interno estabelecidos pelo The Committee of Sponsoring Organization (COSO). As recomendações do COSO são tidas como referência para controles internos. O COSO se divide em oito etapas conforme quadro 2:

Etapas do COSO	Descrição
Ambiente de controle	Não basta para a empresa ter pontos isolados de controle, é necessário que todo o funcionamento da empresa seja um grande ambiente de controle. Essa dimensão engloba conceitos como: conduta, atitude, consciência e competência, valores éticos e etc.
Estabelecimento de metas	As metas a serem avaliadas devem ser estabelecidas e comunicadas de forma clara e eficiente.
Identificação de problemas	Os sistemas precisam ter a capacidade de sinalizar sempre que algum fato fora do padrão venha ocorrer;
Avaliação de risco	Identificação dos pontos que podem representar possibilidades de perdas para as empresas, quer seja em função de ocorrências internas ou externas, com avaliação do possível impacto e probabilidade de ocorrência
Resposta ao risco	As empresas, uma vez conhecidos os riscos e probabilidades a que estão sujeitas, devem elaborar planos de contingência que venham a mitigar a perda na ocorrência de um sinistro. Esse plano de contingencia pode se referir a riscos que devem ser evitados, mantidos, reduzidos ou transferidos, de acordo com a avaliação do impacto x probabilidade.
Atividades de controle	Compreendem revisões analíticas, reuniões de diretoria para acompanhamento dos negócios, painéis de controle etc., além de segregação de funções e atividades de controles de acesso,

	políticas e procedimentos formalizados, e tem como base fundamental o controle das transações e verificação de consistências, efetuando conciliações sempre que necessários.
Informação e comunicação	Abrange a comunicação interna (Informações sobre o papel e a responsabilidade de cada um; valores éticos e morais adotados pela empresa e o fluxo eficiente de acompanhamento dos processos) e as externas (mercado, valores éticos e morais, informações contábeis)
Monitoramento	Um bom sistema de controle interno jamais chega ao nível de acabado, ele precisa passar por constantes testes e aprimoramentos, à medida que novos cenários se tornam conhecidos ou que fragilidade são identificadas

Fonte: Borgerth (2008, p.39 – 40)

Quadro 2: Oito etapas do COSO

Segundo PwC (2008) a integridade e o compromisso da administração com valores éticos influenciam nos julgamentos de valor e estilos Gerenciais, principalmente no ambiente interno. Complementando o assunto, Delloite (2003) ressalta que contribuindo com o ambiente de controle encontram-se elementos como integridade, valores éticos e competência dos funcionários de sua companhia; filosofia e estilo operacional da administração.

Percebe-se que o processo de implementação de controles internos, a fim de atender a seção 404 é um pouco complexa e exige uma série de metodologias que devem ser seguidas através do COSO ou algum mecanismo equivalente, segundo KPMG (2004, p.4) “a administração pode utilizar uma outra estrutura de controles internos que não seja a desenvolvida pelo COSO, desde que a estrutura escolhida seja adequada e amplamente reconhecida”. Embora o custo para implementar tais padrões de governanças corporativas sejam um pouco elevado, é necessário, visto que a Lei SOX exige que os gestores controladores certifiquem os processos administrativos do dia a dia e isso consequentemente exige um controle rígido, efetivo e caro, ainda mais para uma empresa que nunca estabeleceu o mínimo de controle necessário para administração do recursos. Para Delloite (2003) é possível que as organizações não precisem comprar sistemas totalmente novos ou desenvolver novos processos, podendo adaptar os recursos já existentes e integrá-los à nova estrutura de controles internos.

2.3 Aplicação de controles internos para empresas de direito privado

Para que uma empresa ganhe credibilidade no mercado é necessário que ela adote bons mecanismos de gestão, A Lei de SOX embora seja obrigatória apenas para as empresa que negociem suas ações na bolsa de valores Norte Americanas, pode servir de parâmetro para implementação de controles em empresas comuns. Segundo Delloite (2003) companhias de direito privado, embora não obrigadas legalmente a cumprir essa Lei, também podem optar pela adoção de determinados componentes como parte de um plano geral para o aperfeiçoamento das operações de seu negócio. E ainda destaca que os benefícios podem exceder o simples cumprimento da lei, visto que uma forte estrutura de controles internos contribui para conquistar confiança dos investidos, obter vantagens competitivas, tomar melhores decisões e obter informações pontuais.

Pode-se observar que devido a sua credibilidade no mercado a Lei de Sarbanes Oxley possui excelentes mecanismos para que as empresas adotem melhores controles relacionados a suas operações, inclusive as brasileiras, Embora essa lei seja mais conhecida nos Estados Unidos, aos poucos as empresas subsidiadas em outros países estão buscando explorá-la como forma de aprimorar seus controles em relação a governança corporativa.

3. Metodologia

Quanto aos objetivos, essa pesquisa pode ser classificada como exploratória com abordagem qualitativa, Segundo Gil (2008) a pesquisa exploratória busca proporcionar maior familiaridade com o problema (explicitá-lo). Pode envolver levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas experientes no problema pesquisado. Geralmente, assume a forma de pesquisa

bibliográfica e estudo de caso. Em acordo com as características da pesquisa exploratória, a pesquisa qualitativa busca um universo de significados, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis, e não podem ser captados através de equações, médias e estatísticas (MINAYO et al., 2010).

Em relação aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo classifica-se como um estudo de caso, que segundo Gil (2008) consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. O estudo de caso compreendeu uma empresa de biocombustíveis, onde foram entrevistadas oito pessoas de quatro áreas na empresa (compras, vendas, tesouraria e folha de pagamento) sendo: três gerentes, três coordenadores, um comprador e um analista, no mês de março de 2015. A entrevista foi gravada e transcrita posteriormente. Os dados foram organizados com a utilização das ferramentas Microsoft Excel e Microsoft Word, foram também solicitados documentos para verificar a integridade das informações fornecidas.

4. Análise dos Dados

O objetivo da sociedade Beta biocombustíveis LTDA. (nome fictício) é a execução, por conta própria, de pesquisas, desenvolvimento, produção, comercialização e representação, de seu produto principal que é o Biocombustível destinado a seus clientes e distribuidores. A fábrica está localizada no estado do Mato Grosso do Sul, e é a segunda maior do Estado, com capacidade de produção de 300 mil litros/dia e em expansão para 600 mil litros/dia. A unidade produz o combustível limpo a partir de matérias primas diversificada, como óleo vegetal, ácido cítrico, metal, sebo bovino e etc. Os principais pontos da análise dos dados se concentrou em verificar se os controles da empresa estariam adequados com o que determina o COSO, (**Seções 302 e 404**). Desta forma, a organização da pesquisa está seguindo as oito etapas do método escolhido para coleta das informações, sendo elas: Ambiente de controle, Estabelecimento de metas, Identificação de problemas, Avaliação de risco, Resposta ao risco, Atividades de controle, Informação e comunicação e Monitoramento as quais serão discutidas a seguir.

4.1 Ambiente de controle

As informações contidas nesse item, dizem respeito ao ambiente interno da empresa, que deve ser levado em consideração as políticas e procedimentos, além da cultura, conduta e atitude, coletivamente chamados de “Ambiente de Controle” e o Conselho de Administração, supervisionará o compromisso com a essa tarefa assim como as demais atividades exercidas na organização, pois ele é capaz de influenciar os seus elementos de forma significativa (DELLOITE, 2003). A filosofia da organização é de aceitar riscos segundo a maioria dos entrevistados, embora não tenha isso formalizado. A empresa também não possui um código de ética que norteiam seus profissionais em suas atividades, bem como um código de conduta formalizado. O conselho de administração na prática é exercido pelo departamento de controladoria e não possui membros externos e independentes a fim de propiciar orientação, aconselhamento e instruções adequadas, e atuar com o controle e equilíbrio necessários para a administração. Desta forma, observou-se que a empresa não atenderia com eficácia os quesitos básicos para o ambiente de controle.

4.2 Estabelecimento de metas

Aqui apresentam-se os principais objetivos para cada área de estudo, a fixação de objetivos é uma pré-condição à identificação de evento, à avaliação de riscos e às respostas aos riscos. Em primeiro lugar, é necessário que os objetivos existam para que a administração possa identificar

e avaliar os riscos quanto a sua realização, bem como adotar as medidas necessárias para administrá-los.

No departamento de Compra e no departamento de Venda, há um leilão realizado bimestralmente, pela plataforma “Petronect”, um site eletrônico responsável pela organização do negócio, dentro de cada bimestre a empresa coloca quanto deseja vender em m³ e procura recursos para atingir sua meta. Com base no seu orçamento, realizado pela controladoria, com a aprovação da administração. Se faltar matéria prima e o produto não for entregue em tempo hábil para o cliente ou distribuidor que comprou o biocombustível, a empresa corre o risco de ficar fora dos próximos leilões. Portanto, todo processo de compra está estreitamente relacionado com o processo de venda, uma vez que para efetuar as compras dos produtos que serão utilizados nos processos produtivos, o leilão deve estar fechado com as devidas provisões de vendas já estabelecidas, com base no orçamento realizado. No departamento Financeiro, conforme mencionado pela coordenadora financeira, a meta principal do departamento é atender o fluxo de caixa, para fazer uma gestão financeira efetiva e realizar todos os pagamentos e recebimentos de forma tempestiva. As metas para o departamento de recursos humanos é de realizar as admissões e demissões com base na necessidade administrativa dos gestores de cada área da empresa. Além de realizar o processamento da folha de pagamento em tempo hábil para pagamento e contabilização das operações, mantendo a boa comunicação com as empresas terceirizadas. Percebe-se que os quatro departamentos analisados possuem metas e objetivos bem estabelecidos, mais adiante serão levantados os problemas e os riscos pertinentes a tais operações, para casa área de estudo na empresa.

4.3 Identificação de problemas

A seguir estão relacionados os principais problemas para as áreas de compras, vendas, financeiro e folha de pagamento. Conforme Borgerth (2008, p. 39) “Os sistemas precisam ter a capacidade de sinalizar sempre que algum fato fora do padrão venha ocorrer.” Contatou-se dois riscos inerentes a operação da empresa produtora de biocombustíveis. O primeiro deu-se pela escassez do sebo ao decorrer do ano de 2015 para área de compras, um outro risco inerente a operação da empresa, são as demissões em massa devido à crise econômica do país, o que pode ocasionar passíveis contingentes trabalhistas para a empresa.

Além disso, verificou-se que a empresa possui três riscos de controle, dois para área de vendas, onde o custo estava sendo mensurado de forma incorreta, outro risco que verificou-se é que o colaborador realiza a medição de consumo por diferença de forma manual, e o último risco de controle foi identificado no departamento financeiro, onde constatou-se que não há segregação de funções, a mesma colaboradora que realiza o lançamento bancário, também faz a aprovação, pois os procuradores transferem os aparelhos eletrônicos (itokens) para a profissional do departamento financeiro o que é um risco. Além disso, não há consultas de créditos para os clientes, o que pode ocasionar inadimplências com relação aos recebimentos.

4.4 Avaliação do risco

A seguir, apresentam-se as principais funções adotadas pela empresa para realizar a avaliação dos riscos encontrados nas operações.

No setor de compras, com o problema da escassez do sebo bovino, a empresa decidiu investir na planta da fábrica com base na necessidade de atender a demanda que havia se comprometido a cumprir no leilão. No setor de Vendas, com o problema da superavaliação do custo, ocasionado pela imputação dos dados com a unidade de medida errada, a empresa decidiu analisar todo o custo incorrido durante o período. E com relação ao método de medição de consumo, a empresa verificou as possibilidades de implementar ordens de produção, a fim de mensurar os consumos reais da fábrica. No setor Financeiro, pelo fato de apenas um colaborador

ser responsável por grande parte do processo de pagamento, as possibilidades de fraude são altas devido a autonomia do funcionário. Embora a empresa não apresente histórico de perdas de créditos devido aos clientes inadimplentes, é importante realizar as análises junto ao Serasa, ou solicitar as demonstrações contábeis auditadas para maior segurança. Já no setor de Folha de Pagamento, a empresa possui bom controle no que diz respeito aos processos de gestão de pessoal, todas as demissões e admissões, assim como a elaboração da folha de pagamento passa por todas as instâncias de controle até chegar ao departamento financeiro.

Com base na identificação dos riscos, a empresa optou em investir na planta da fábrica, dentro de seus limites financeiros e analisar suas operações administrativas ao decorrer de todo o exercício contábil de 2015, objetivando corrigir seus erros e apresentar uma informação concreta e fidedigna na contabilidade, que reflita suas operações e transações na prática.

4.5 Resposta ao risco

Conforme mencionado na fundamentação desse estudo, “As empresas, uma vez conhecidos os riscos e probabilidades a que estão sujeitas, devem elaborar planos de contingência que venham a mitigar a perda na ocorrência”.(BORGERTH, 2008, p. 39). Desta forma, apresenta-se a resposta aos riscos encontrados.

No setor de Comprar, como estratégia da administração, através de uma reunião decidiu-se colocar mais dois tanques para armazenagem de sebo bovino. Desta forma o Comprador, ao analisar bons preços no mercado, realizará compras em grandes proporções para manter a demanda. No setor de Vendas, a empresa realizou o recálculo de todo o custo referente ao ano de 2015 antes da auditoria final e realizou os devidos ajustes na contabilidade. Em relação a forma de custeio dos estoques de matérias primas a empresa ainda está analisando as possibilidades de implantar ordens de produção para se certificar que os gastos de matérias primas estão dentro do previsto, visto que para isso a empresa teria gastos adicionais, pois teriam que mexer na estrutura da planta da fábrica o que ocasionaria um investimento que a empresa não está disposta a assumir. No setor Financeiro, a companhia não esboçou interesse de mudar os métodos de aprovação de pagamento. Foi informado pela coordenadora que a gerente da área financeira revisa a operação o que descaracteriza indícios de fraudes. Em relação as análises de créditos a coordenadora informou que começará a realizar as consultas o quanto antes. No setor de Folha de Pagamento, a gerente de recursos humanos mencionou que elaborou em conjunto com sua equipe, um manual de procedimento para facilitar as rotinas do dia a dia, e na prática ele é seguido.

Verificou-se que a empresa optou em realizar um investimento alto para implementar dois tanques para armazenar a matéria prima, resolvendo assim o problema da escassez do sebo, para o problema do custeio observou-se que a empresa realizou o recálculo de todo o custo do exercício, já a hipótese de implantação da ordem de produção, foi descartado pela empresa, pois ocorreria um alto investimento, visto que teriam que alterar a estrutura da planta da fábrica. No departamento financeiro, a empresa optou em aceitar o risco das autorizações e informou que a partir de 2016 irá realizar análises de créditos para seus clientes, a fim de evitar as inadimplências. Até o momento o departamento de folha de pagamento e compras não apresentaram riscos significativos.

4.6 Atividades de controle

As atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos (PWC, 2008), o quadro a seguir apresenta as principais atividades de controle.

A companhia, após contatar os problemas mais significativos como o caso do custeio por exemplo, que afeta a contabilidade, passou a realizar instâncias de controle impondo limites de alçadas para todas as áreas, com exceção do financeiro que possui total autonomia até mesmo para acessar os certificados digital dos procuradores, algo que deveria ser intrasferível. O departamento que mais apresentou controle foi o departamento de recursos humanos e compras, antes de envolver o financeiro em sua rotina.

COSO	Compras	Vendas	Financeiro	Folha de pagamento
Atividades de controle	Apenas o colaborador (comprador), tem alçada para efetuar compras tanto matéria prima quanto metanol, levando em conta que todos os produtos comprados tem como base na necessidade de venda realizado no leilão, e todo processo deve ser passado pela controladoria, para autorização da compra. A empresa não possui manual de normas e procedimentos.	Todos os lançamentos de compras é passado para um revisor verificar a integridade dos saldos, dando maior segurança na fidedignidade das informações apresentadas. Esse colaborador da empresa também faz uma relação entre os custos e as receitas de vendas, analisando as variações que possam fugir do normal.	Não há segregação de funções no departamento financeiro, apenas um colaborador realiza as atividades de lançamento e autorização dos pagamentos. Além disso, não há um manual de normas e procedimentos para nortear as funções realizadas no dia a dia,	Segundo a gerente da área, é de suma importância haver conferências de diversos níveis hierárquicos com o objetivo de garantir uma informação íntegra ao final, o que contribuirá para a boa informação contábil

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 3: Avaliação de controle

4.7 Informação e comunicação

Toda organização identifica e coleta uma ampla gama de informações relacionadas a atividades e eventos externos e internos, pertinentes à administração para identificar, avaliar e responder a riscos (PwC, 2008). Constatou-se que a comunicação é o grande problema da empresa, visto que seu software administrativo, serve apenas como banco de dados, não sendo integrados com as demais áreas, além disso, sua contabilidade é terceirizada e pelo fato da comunicação ser ruim, as informações podem não chegar em tempo hábil, consequentemente a empresa não apresentaria uma informação contábil efetiva aos seus usuários, pois os departamentos não entregam as documentações necessárias para a contabilização de forma tempestiva.

Adicionalmente foi mencionado pela gerente financeira que as conciliações dos saldos entre o financeiro e o contábil é um pouco falha, devido à falta de uma comunicação efetiva. Alguns colaboradores mencionaram que os assuntos críticos no que diz respeito aos procedimentos do dia a dia, chegam a alta administração com rapidez.

4.8 Monitoramento

A seguir, apresenta-se a forma de controle para cada área de estudo. “Um bom sistema de controle interno jamais chega ao nível de acabado, ele precisa passar por constantes testes e aprimoramentos, à medida que novos cenários se tornam conhecidos ou que fragilidade são identificadas”. (BORGERTH, 2008, p. 39). Observou-se que a controladoria é responsável por monitorar todas as áreas, a fim de garantir o cumprimento de todas as funções dentro da companhia. Uma funcionária coordenadora da controladoria, passa departamento por departamento analisando se todas as funções estão sendo cumpridas, ela elabora um relatório de desempenho das funções e passa para seu gerente de controladoria, que analisará e levará para a alta administração na reunião geral que a empresa realiza toda mês.

4.9 – Síntese da análise dos dados

Para facilitar a visualização dos resultados encontrados através da análise dos dados, no quadro 4, encontra-se uma síntese dos itens analisados de acordo com as recomendações do COSO.

COSO	Compras	Vendas	Financeiro	Folha de pagamento
Ambiente de controle	Não atende	Não atende	Não atende	Não atende
Estabelecimento de metas	Atende	Atende	Atende	Atende
Identificação de problemas	Atende	Atende parcialmente	Não atende	Atende
Avaliação do risco	Atende	Atende parcialmente	Não atende	Atende
Resposta ao risco	Atende	Atende parcialmente	Não atende	Atende
Atividades de controle	Atende	Atende parcialmente	Não atende	Atende
Informação e comunicação	Não atende	Não atende	Não atende	Não atende
Monitoramento	Atende parcialmente	Atende parcialmente	Atende parcialmente	Atende parcialmente

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 4: Síntese da análise dos dados

Contudo, observou-se que embora a empresa, apresente alguns controles internos, esses não são o suficiente para atender uma lei tão rigorosa como a seção 404 Lei Sarbanes-Oxley, percebe-se que a organização apresenta alguns riscos inerentes a operação da empresa como o caso da escassez da matéria prima no ano de 2015 e o risco de haverem passivos contingentes em virtude das demissões. A empresa também apresentou riscos de controle na mensuração dos custos no momento das vendas, pois um colaborador imputava as informações de forma incorreta em relação a unidade de medida, superavaliando o custo, além disso, constatou-se falta de segregação de funções no departamento financeiro.

Contatou-se também ausência de um código de ética para ser utilizada como parâmetro por seus profissionais e o ambiente de controle da companhia é falho, visto que não há uma filosofia e uma cultura formalizada, pois quando a filosofia de administração de riscos está adequadamente desenvolvida, entendida e aceita pelo pessoal da organização, ela estará em condições de identificar e administrar riscos com eficácia. Os departamentos que apresentaram melhores padrões de controles internos foram compras e folha de pagamento, tendo duas limitação no ambiente de controle e informação e comunicação no qual todas as áreas de estudo desta pesquisa foram insatisfatórios, não sendo capazes de atender a seção 404 da Lei SOX.

5. Considerações Finais

O objetivo do estudo, foi verificar os controles internos de indústria de biocombustíveis utilizando como parâmetro o COSO, objetivando analisar se a empresa se enquadraria na seção 404 da lei Sarbanes Oxley, mesmo esta não tendo exigibilidade em âmbito nacional para as empresas convencionais como foi o caso do estudo deste pesquisa. Para tanto, o método utilizado caracteriza-se como exploratório, com abordagem qualitativa. Analisou-se as áreas de compras, vendas, tesouraria e folha de pagamento, seguindo os oito etapas do COSO: ambiente de controle, estabelecimento de metas, identificação de problemas, resposta ao risco, atividades de controle, monitoramento. A pesquisa identificou que a empresa tem muito a melhorar para atender a seção 404 da Lei de Sox e não estaria preparada para atender os padrões exigidos pela Lei caso esta fosse exigida em âmbito nacional, percebeu-se que é necessário investimentos altos para que os padrões de governança sejam atingidos como por exemplo a alteração na estrutura da planta da fábrica para realização das medições de consumo de matérias primas mediante ordens de produção, o que explica o questionamento de pesquisadores que acreditam que os custos para atender a seção 404 excedem os benefícios, constatou-se também falta de segregações de funções e limite de alçadas no departamento financeiro, além da comunicação falha entre os departamentos da empresa e a contabilidade.

Sugere-se como estudos futuros, pesquisas que verifiquem a importância dos controles internos nas empresas, sendo elas de capital aberto ou não, seguindo as exigências da Lei Sarbanes Oxley, que ainda é pouco explorada no Brasil, devido à baixa exigibilidade. Deixa-se como sugestão para os órgãos reguladores, a implementação de leis que exijam que as empresas realizem de fato seus controles internos com efetividade e que a alta administração ateste tais controles, além de fornecerem essas informações para os *stakeholders*, principalmente os acionistas não controladores, espera-se também que estas leis não atinjam apenas as empresas de capital aberto, mas todas as personalidades jurídicas existentes no País.

Referências Bibliográficas

- BORGERTH, V. M. da C. **SOX: entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- IBRACON, Instituto Brasileiro de Contadores. **Curso Básico de Auditoria**: São Paulo: Atlas, 1996.
- LIZOTE, S. A.; MACHADO, C. P.; BITTENCOURT, I. B.; BOMVECCHIO, R. T. Percepção dos auditores independentes e internos sobre as seções 302 e 404 da lei Sarbanes-Oxley. **Caderno Científico Ceciesa-Gestão**, v. 1, n. 1, 2015.
- MINAYO, M. C. S. et al. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. Ed. Petrópolis: Vozes, 2010.
- OLIVEIRA, J.; MARINHO, H.; ARAÚJO, D.; LAGIOIA, U.; ARAUJO, J. A Independência dos Auditores Independentes: um estudo da percepção dos auditores sobre as situações que influenciam a sua perda, **XI Congresso USP**, São Paulo, v.1, p. 3-17, jul. de 2014.
- PEREIRA, A. N. A importância do controle interno para a gestão de empresas. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 25, 2008.
- PricewaterhouseCoopersGovernance**, COSO Gerenciamento. Integrada de riscos Corporativos–Estrutura, Trad. Estados Unidos da América. 2006.
- SANTOS, L. A.; LEMES, S. Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley. **Revista Base** (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, v. 4, n. 1, p. 37-46, 2007.
- KPMG. **Seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley**: Certificação dos Controles Internos pela Administração - Respostas às perguntas mais frequentes. Estados Unidos, 2004.