

Perspectiva dos gestores sobre as práticas e fundamentos do controle interno nas empresas brasileiras – Lei Sox

Resumo

Em 2001 as fraudes corporativas a nível global tiveram grande impacto após os escândalos financeiros ocorridos no Estados Unidos. Com o desfecho deste fato, surge a Lei Sarbanes Oxley que tem por meta restabelecer e recuperar confiabilidade do mercado de capitais, penalizando com regulamentação rígida. O objetivo do presente estudo é analisar a perspectiva dos gestores sobre a eficiência do controle interno, a prática, impactos e fundamentos em relação a Lei-Sox. A pesquisa se caracteriza quanto aos objetivos como descritiva, em relação aos procedimentos é documental e quanto a abordagem do problema tem aplicabilidade de forma qualitativa com aplicação de 53 formulários e sendo respondidos 45 questionários, composto com 12 perguntas fechadas e classificadas em três categorias; Importância, Conhecimento e Efetividade sendo definido como múltiplos casos em 8 empresas instaladas no Município de São Lourenço do Oeste, Santa Catarina. Constatou-se que a percepção dos gestores é favorável e eficaz em relação a importância de obter um controle interno dentro do negócio com índice médio de 83%, e traduz um panorama de efetividade de índice médio 77% nos controles já existentes e liderados pelos gestores como relação dos efeitos em qualificar e quantificar os estados financeiros. Porém um índice médio de 58% dos respondentes ao mensurar o grau de conhecimento considera que o investimento é alto e um requerimento como a Sox não pode ser aplicado em empresas brasileiras. Os resultados, evidenciam que controles internos são vistos como uma auditoria que não atua de forma preventiva dentro organização empresarial, observa-se também que intuito de implantar um controle interno tem por finalidade cumprir com as obrigações legais.

Palavras-chave: Auditoria; Sarbanes-Oxley; Governança corporativa; Controle interno.

Linha Temática: Controladoria / Controles internos para minimização de riscos de gestão

1 Introdução

Uma linha tênue entre os registros contábeis e fraudes corporativas tem acompanhado a história da contabilidade de forma sistêmica. Passos, Silva e Valentim (2016), descrevem sobre os escândalos financeiros como ocorrido nos Estados Unidos em 2001 nas quais empresas como Enron, Xerox, Worldcom e Andersen colocaram em xeque as normas reguladoras de governança corporativa.

Como consequência a perspectiva sobre a liderança corporativa foi abalada em conjunto com a instabilidade econômica. Nesse sentido, Cunha, Fernandes e Silva (2013), argumentam que o mercado que possuía uma aparência idônea alinhada como referência da maior economia do mundo, mostrou uma vulnerabilidade significativa nas demonstrações contábeis com reflexos econômicos generalizados de queda nos preços das ações da Bolsa de Valores de Nova Iorque, superando até crise de 1929.

Esta questão é reforçada por Costa, Peleias e Segreti (2009), onde mencionam que esses escândalos elucidam uma lacuna de oportunidades desde a inexistência de códigos que tratassem de conflitos de interesse até a obediência sem contestação aos superiores. A credibilidade dos investidores e acionistas após este colapso empresarial teve como surgimento uma lei chamada SOX que visa involucrar a alta direção na reportagem financeira e restaurar a confiança do mercado.

Cunha, Fernandes e Silva (2013) descrevem que esta lei que recebe o nome de Sarbanes-Oxley foi uma proposta de dois senadores norte-americanos, Paul Sarbanes (democrata de Maryland) e Michael Oxley (republicano de Ohio), sancionada em 2002 pelo Congresso dos Estados Unidos com o objetivo de aumentar a clareza e transparência nos estados financeiros das empresas sejam americanas ou não, com ações na *Securities and Exchange Commission* (SEC), o que equivale a Comissão de Valores mobiliários (CVM) no Brasil.

A priori de uma lei publicada é estabelecer normas, critérios, regras, penalidades sempre como objetivo de proteger os direitos da maioria. Desta forma, Reis et al. (2018) descrevem que, com esta etapa de normatização jurídica, as empresas dedicam-se a priorizar metas de aperfeiçoando de práticas de governança voltadas como liderança e seus liderados, com o intuito de garantir oportunidades de gestão e novas formas de multiplicar seu negócio. Portanto, a liderança é saber liderar o que está a sua volta, mostrando uma nova direção e uma realidade diferente daqueles que ainda não conseguiram identificar uma oportunidade de negócio.

Sob o mesmo ponto de vista, Versiani, Caeiro e Carvalho Neto (2017), mencionam que o comportamento essencial do mentor é compreender todos os fundamentos de uma organização e correlação do seu papel de liderança na conduta do seus liderados. Juntamente com conhecer, participar e contribuir com as práticas de crescimento, ferramentas de gestão, não só permitem como asseguram um reflexo positivo nas mutações financeiras, num quadro deste, pode-se aferir que uma lei, norma, regra e comprometimento, liderança percorre e traz perceptibilidade para o investidor.

Nesse contexto, a questão norteadora da pesquisa é: Qual a perspectiva dos gestores sobre a eficiência do controle interno nas empresas brasileiras? O objetivo é analisar a perspectiva dos gestores sobre a eficiência do controle interno nas empresas brasileiras, a prática, impactos e fundamentos em relação a Lei-Sox.

A pesquisa justifica-se pela importância de verificar a utilização do controle interno como instrumento gerencial, dada a importância no grau de compreensão e conduta da liderança corporativa no panorama de fundamentos e diferenciação das práticas de controle interno, auditoria interna e externa, além de preparar as empresas brasileiras sobre as exigências da Lei-Sox.

O estudo está estruturado por essa seção, de caráter introdutório, a seção 2, na qual está inserida a revisão de literatura, que aborda informações por segmentos, contemplando os seguintes tópicos: Auditoria, Lei Sox, governança corporativa e estudos correlatos. Na seção 3, apresentam-se o método e os procedimentos utilizados na pesquisa. A seção 4 é composta pela análise e interpretação dos dados e, por fim, na seção 5 são relatadas as conclusões e recomendações para futuras pesquisas.

2 Revisão da literatura

Neste tópico aborda-se alguns conceitos de utilização do sistema de controle interno, auditoria especificando sua funcionalidade interna e externa, descrevendo seus principais objetivos, destacando a importância do conhecer os fundamentos dentro da prática de gestão de liderança, correlacionando sobre as normas e leis vigentes, tanto como instrumento de apoio, controle ou planejamento. Em seguida, são apresentados estudos correlatos à temática pesquisada.

2.1 Auditoria

A auditoria é uma revisão das demonstrações financeiras, registros, transações, ferramentas de sistema sobre a mutações patrimoniais aferidas por contadores. Cunha, Chiarello e Wrubel (2015), mencionam que este exame assegura a fidelidade dos registros e proporciona

credibilidade nas publicações de uma entidade, com o objetivo de validar se todos os procedimentos implementados foram adequados e eficazes.

A Resolução 1.203 de 27 de novembro de 2009 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que normatiza a técnica de auditoria (NBC TA) 200, sinaliza que a meta principal da auditoria é obter e aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis. Expressa por um parecer de um auditor com base em relatório onde-se demonstra que todos os quesitos e exigências éticas estão em conformidades com as normas de auditoria seja para uma auditoria interna ou externa.

A auditoragem interna é um procedimento composta por equipe de colaboradores da própria companhia, que tem como objetivo desenvolver e assegurar ao longo do ano a eficiência dos papéis de trabalho. Silva e Inácio (2013) defendem que alinhado com uma auditoria externa composta de membros que não tem vínculo com companhia, podem contribuir na preservação de independência no parecer final e efetuar uma avaliação adequada das práticas estabelecidas pela empresa auditada.

Desta forma, uma auditoria interna e externa estão paralelamente trabalhando juntas em perfeita harmonia, focando seus esforços na busca de soluções de maior compreensão do negócio possibilitando um bom aproveitamento com tratativas de eliminação de duplicação de procedimentos de auditoria. Obstáculos que podem acontecer entre auditores internos e externos estão relacionados a comunicação, ou seja, distorções, resistências ou falta de percepção de ambos podem enfraquecer o relacionamento de dois grupos que tem forças diferentes, porém que se combinam ao resultado final (SILVA; INÁCIO, 2013).

Realizar tal tarefa de melhoria continua dentro um processo de auditoria é uma demanda permanente no que se refere a relação dos auditores internos e externos. Uma forma reduzir conflitos, seja em procedimentos cada vez mais confiáveis ou satisfatórios e que possibilitem uma performance de trabalho cada vez eficaz é transcrita como controle interno que é uma ligação direta entre auditoria interna e externa. Passos, Silva e Valentim (2016) argumentam que o controle interno necessita ser implantado com o objetivo de nortear as necessidades da gestão não sendo complexo com rotinas burocráticas e que possibilite condições coerentes com as particularidades do negócio.

A Norma Técnica Brasileira de Contabilidade (NBC TI 01, 2003), do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), estabelece que os controles internos devem ser integrados ao ambiente com base sobre testes de observância que visam o cumprimento efetivo pelos gestores e seus liderados da respectiva entidade. Linhares e Oliveira (2007), defendem que o controle interno prove ao acionista a transparência adequada nas operações financeiras que são realizadas no negócio, princípios que sustentam o processo de controle interno como relação custo/benefício, qualificação e treinamento, delegação e responsabilidades, segregação de funções, instruções formais, controles efetivos de transações e aderência as normas legais, fundamentam e constituem um excelente modelo de controle interno aplicado.

2.2 Lei Sox e a governança corporativa

Os escândalos sobre as manipulações contábeis que culminaram na pior crise financeira norte americana rescreveram uma nova forma de gestão corporativa pós 2002. Neste passo, a Sox de maneira única e primordialmente direta visa sanar as lacunas escritas naquele período, estabelecendo com suas minuciosas normas e procedimentos complexos a reestruturação da credibilidade do mercado de capitais (BELLI et al., 2016).

As fraudes contábeis foram agravantes para cenário econômico não só norte americano como mundial, as empresas que fraudaram os procedimentos contábeis podem ser observadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Escândalos contábeis nos Estados Unidos

Empresa	Descrição da Fraude	Ano
Xerox	Falsificou resultados contábeis durante 5 anos, superavaliando seu lucro em 1,5 bilhões de dólares.	2000
Delphi Corporation	Inflacionou o lucro líquido do exercício em cerca de \$ 202 milhões.	2000
Enron	Utilizou sociedades de propósitos específicos (SPE) para manter mais de 1 bilhão de dólares fora de seu balanço (<i>off balance sheet liabilities</i>)	2001
Global Crossing	Inflacionou as receitas e alterou documentos relativos às práticas contábeis.	2002
WorldCom	Ativou cerca de 3,8 bilhões de dólares referentes a despesas operacionais.	2002
Adelphia	Inflacionou despesas de capital e escondeu passivos.	2002

Fonte: CUNHA, FERNANDES E SILVA (2013)

Uma instabilidade de desconfiança no mercado resulta em um cenário sombrio conforme exposto no Quadro 1. Para Belli et al. (2016), a busca excessiva por segurança por partes dos investidores é automática que tendem a reagir instintivamente vendendo suas posições, com o propósito de diminuir suas perdas, o efeito é simultâneo e catastrófico atingido em cheio o prestígio das empresas e principalmente a estrutura econômica global.

A Lei Sox é considerada a maior reforma da legislação societária dos Estados Unidos, obrigando as empresas reestruturem processos para aumentar os controles e garantir que os mecanismos de auditoria sejam confiáveis. Constituída por 11 capítulos conforme exposto no Quadro 2.

Quadro 2 – Estrutura da Lei Sarbanes-Oxley

Capítulos	Descrição
I	Criação do órgão de supervisão do trabalho dos auditores independentes
II	Independência do auditor
III	Responsabilidade corporativa
IV	Aumento do nível de divulgação de informações financeiras
V	Conflito de interesses de analistas
VI	Comissão de recursos e autoridade
VII	Estudos e relatórios
VIII	Prestação de contas das empresas e fraudes criminais
IX	Aumento das penalidades para crimes de colarinho branco
X	Restituição de impostos corporativos
XI	Fraudes corporativas e prestação de contas

Fonte: CUNHA, FERNANDES E SILVA (2013)

Para que o controle interno seja eficiente, é necessário o conhecimento e cumprimento todas os capítulos e seções da lei como bem evidencia no quadro 2, bem como sua aplicabilidade e qualificação adequada para a estrutura do negócio, a equipe deve ser formada por pessoas qualificadas para discussões e desenvolvimento de melhoria continua compartilhadas entre os auditores independentes, auditoria interna e diretoria, a Lei Sarbanes-Oxley centra-se sobre capítulo III e IV nas seções 302 e 404 acrescenta Linhares e Oliveira; (2007) e assim descrevem:

[...] das responsabilidades dos diretores executivos e financeiros para com a fidelidade dos números nas demonstrações financeiras; avaliações dos controles e procedimentos internos para a emissão dos relatórios financeiros; das multas e penalidades aplicadas àqueles que cometerem fraudes. A seção 302 determina que o principal diretor executivo (Chief Executive Officer – CEO) e o diretor financeiro (Chief Financial Officer – CFO) devem declarar pessoalmente que são responsáveis pelos controles e procedimentos de divulgação e seção 404 Intitulada de Management Assessment of Internal Controls – MAIC, essa seção determina uma avaliação anual dos controles e procedimentos internos das organizações para a emissão de relatórios financeiros.

No contexto geral, a estrutura conceitual para o cumprimento e bom acompanhamento dos procedimentos do controle interno e cumprimento da Lei Sox ressalta a importância do envolvimento da alta gestão. A governança corporativa é responsável pelos controles internos das entidades com a intenção de diminuir os conflitos entre proprietários e gestores. Para Lima e Araujo (2018), as competências são necessárias para o desenvolvimento das práticas de governança corporativa, contribuindo incisivamente com técnicas de visão estratégica, planejamento e domínio da contabilidade.

2.3 Estudos correlatos

Observa-se na literatura alguns autores que descreveram sobre percepção das empresas brasileiras sujeitas a Lei Sox, dispositivos e maturidade do controle interno no ambiente de governança, as competências de atendimento a SOX, inspeções e cumprimento de normas no que tange responsabilidade das empresas de auditoria, os fatores de impacto da Lei e as características e deficiências dos controle interno dentre eles, Costa, Peleias e Segreti (2009), Carmona, Pereira e Santos (2010), Braga Neto, Luca e Vasconcelos (2013), Cunha, Fernandes e Silva (2013), Cunha, Chiarello e Wrubel (2015), Belli et al. (2016), Capovilla, Gonçalves (2018), Cunha, Silva e Teixeira (2018), relacionados a seguir.

O estudo de Costa, Peleias e Segreti (2009), analisa percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de *American Depositary Receipts* (ADR's), obrigadas a atender à SOX, se o Comitê de Auditoria ou órgão equivalente contribui para minimizar as fraudes, aumentar a transparência na divulgação das informações contábeis e reduzir falhas nos controles internos. Para tanto uma amostra empírica do tipo *survey*, com as 34 empresas brasileiras, à época emitentes de ADR's, via um questionário, respondido por sujeitos de 25 organizações, utilizando métodos de levantamento por meio de questionários e análise quantitativa. Os principais resultados da pesquisa demonstraram que o Comitê de Auditoria foi adotado por 47% das empresas pesquisadas. Cerca de 56,0% dos respondentes afirmaram que o Comitê de Auditoria ou órgão equivalente participou ativamente com recomendações relacionadas à avaliação do sistema de controles internos; 68,0% consideraram-no de grande importância para o bom desempenho da empresa, e 71,0% o manteriam em funcionamento, mesmo que no futuro a SOX facultasse sua obrigatoriedade.

O objetivo de estudo de Carmona, Pereira e Santos (2010), foi analisar as competências para atender às mudanças ocorridas no mercado segurador após a Lei Sarbanes-Oxley, bem como identificar quais são as mais requeridas do auditor interno atuante no mercado segurador e verificar a percepção dos gestores sobre o grau de importância relativo das competências. Por meio de amostras sobre um levantamento bibliográfico que detectou as competências; depois, um grupo de foco integrado por profissionais de auditoria delimitou-as em 18 como sendo específicas do auditor interno. Posteriormente, foi elaborado um questionário, com 12 competências dentre as apresentadas pelo grupo de foco, obtendo-se 105 respostas. Os métodos

utilizados por meio de questionários e análises qualitativas e quantitativa resultando que os impactos gerados pela Lei Sarbanes-Oxley influíram diretamente na execução das atividades de auditoria interna em companhias de seguros.

A pesquisa de Braga Neto, Luca e Vasconcelos (2013), foi analisar se os dispositivos de controle interno, segundo a NBC T 16.8, são contemplados nos relatórios estaduais brasileiros. Foram examinados 24 relatórios anuais publicados por nove estados brasileiros, referentes aos exercícios de 2008, 2009 e 2010, por meio da análise de conteúdo. O estudo classifica-se como análise qualitativa sendo que os principais resultados demonstram que o número máximo de ocorrências verificadas manifestou-se nos relatórios de controle interno do Ceará, seguindo-se o Rio Grande do Sul e Santa Catarina. Nos relatórios do Pará, não foi constatada nenhuma evidência de cumprimento das normas estabelecidas pela NBC T 16.8. Conclui-se que o baixo índice de atendimento dos relatórios de controle interno dos estados brasileiros aos dispositivos da NBCT 16.8 contraria o que preceituam as boas práticas de governança que consideram o controle uma das suas dimensões.

Cunha, Fernandes e Silva (2013), analisa os estudos sobre a SOX publicados em periódicos de contabilidade constantes na base de dados do *Institute for Scientific Information* (ISI) que figuram na lista de *journals* com fator de impacto. Selecionou-se para amostras 8 periódicos de contabilidade constantes na base de dados ISI que figuram na lista de *journals* com fator de impacto. A busca incluiu os anos de 2002 a 2012 e totalizou um montante de 23 artigos para análise distribuídos em 5 *journals* com métodos descritivos utilizando-se de análise de conteúdo e com uma abordagem quantitativa, os resultados demonstram que o controle interno tem sido o tópico mais recorrente nos artigos sobre a Lei Sarbanes-Oxley, abordado sobre diversas perspectivas relacionando às fraquezas dos controles internos, com o custo do capital próprio, com o preço das ações e com a qualidade dos *accruals*. Identificou-se também pesquisas relacionando as fraquezas dos controles internos com a qualificação profissional dos diretores financeiros (CFOs), o turnover dos CFOs, melhoria da qualificação dos CFOs e correção das deficiências materiais.

O objetivo de estudo de Cunha, Chiarello e Wrubel (2015), analisa as inspeções realizadas pelo PCAOB em empresas de auditoria brasileiras e norte americanas. Obtendo como amostra informações públicas divulgadas pelo PCAOB nos anos 2010, 2011 e 2012, nos relatórios de inspeção. Os métodos utilizados predominantemente qualitativa e descritiva, para tanto os resultados demonstraram que as deficiências identificadas foram diminuindo ao longo do tempo, comparando com estudos anteriores. As informações apresentadas nos relatórios indicam maior detalhamento para as empresas americanas. As conclusões revelam que ao longo do tempo as empresas de auditoria obtiveram uma melhor qualidade, apresentando menos deficiências.

A pesquisa de Belli et al. (2016), avaliou a percepção das empresas brasileiras, sujeitas à SOX, a respeito de alguns efeitos específicos desta lei na qualidade das práticas de governança corporativa e na qualidade das demonstrações contábeis, para tanto foi realizada pesquisa que abrangeu 25 (vinte e cinco) empresas brasileiras de capital aberto que além de negociarem suas ações na Bovespa também possuem títulos emitidos no mercado de capitais americano por meio de programas de ADRs no nível 2 (dois) e 3 (três). Por meio de um levantamento por meio de questionários e análise qualitativas, os principais resultados apontam que existem evidências para considerar que a lei Sarbanes-Oxley é abrangente em seu aspecto inibidor de comportamento não desejados e indutor de práticas de boa governança, também que existem evidências para concluir que empresas que estão sujeitas à Sox tendem, em certo nível, a rever os sistemas de controles internos, implementar sistemas de informação mais detalhados, adotar um código de ética e reformular seus princípios de governança corporativa.

Para o estudo de Capovilla, Gonçalves (2018), o objetivo foi analisar a maturidade do ambiente de controle interno em organizações governamentais. A amostra teve base nos princípios do COSO (2013a e 2013b) e nos padrões do U. S. *Government Accountability Office* (GAO) (2014), permitindo estabelecer as subdimensões do ambiente de controle: (a) Padrões de Conduta; (b) Independência e Competência do Corpo Diretivo; (c) Responsabilidades de Controle Interno e Requisitos de Competência; (d) Atração, Desenvolvimento e Retenção de Indivíduos; e (e) Avaliação de Desempenho. O estudo classifica-se como análise qualitativa apontando o resultado que uma das entidades alcançou o nível de maturidade inicial, enquanto as demais, o nível de maturidade em formação. No todo, as três organizações revelaram incipiência quanto à maturidade do ambiente de controle, especialmente na disseminação de padrões de ética e na investigação de vida pregressa e requisitos de competência para o corpo diretivo. Por fim, a pesquisa apontou de forma comparada aspectos necessários para melhoria das estruturas do ambiente de controle interno de cada organização, podendo ser útil aos respectivos gestores e órgãos de controle.

Para Cunha, Silva e Teixeira (2018), o objetivo da pesquisa foi analisar a relação entre as características do comitê de auditoria e as deficiências do controle interno em empresas brasileiras, envolveu cerca de 80 empresas que possuíam comitês de auditoria, no período de 2010 a 2015. O método utilizado foi de análise de entropia da informação, a estatística descritiva e a regressão linear múltipla, os principais resultados demonstram que empresas que possuem no mínimo três membros no comitê de auditoria, em relação àquelas que possuem menos que três membros, apresentaram menores deficiências no controle interno. Este resultado fortalece a prerrogativa de organismos regulatórios de ser adotado um mínimo de três membros para o comitê de auditoria para empresas brasileiras, contribuindo para a diminuição das deficiências do controle interno.

3 Procedimentos metodológicos

A metodologia norteada por múltiplos casos caracterizando-se como descritiva, com análise de dados predominantemente qualitativa, visando identificar a perspectiva dos gestores sobre as práticas e fundamentos do controle interno, como instrumento de apoio gerencial às empresas brasileiras.

Quanto aos objetivos a pesquisa se caracteriza como descritiva, pois busca identificar e descrever a importância atribuída pelos gestores no que tange os procedimentos de controle interno visando proporcionar uma maior perspectiva com o problema em estudo. Conforme Gil (1999), a pesquisa descritiva apresenta aspectos de determinada amostra ou efeitos, utilizando técnicas protocoladas de exaustão de informações como questionários e observação ordenada.

Nesta pesquisa o levantamento no refere-se a coleta de dados, por meio de questionário padronizado. Para Fachin (2006), o questionário é uma série de perguntas ordenadas com intuito de especificar os dados da pesquisa submetidas a certo número de pessoas que se deseja coletar as informações com uma redação simples e objetiva.

Quanto a abordagem do problema tem aplicabilidade de forma qualitativa, que caracteriza classificação conceitos aplicáveis e conhecimento prévio do atual tema da pesquisa. Para Flick (2009) a pluralização de estilos de vida, conceitos e percepções e suas diversidades traz apropriabilidade de métodos e teorias que se quadram como aspectos qualitativos.

De acordo com a Secretaria de Desenvolvimento Econômico de São Lourenço do Oeste – SC onde esta pesquisa foi aplicada, o município conta com 272 estabelecimentos industriais, 1.016 estabelecimentos comerciais e 1.691 estabelecimentos de prestação de serviços cadastrados na Secretaria Municipal de Administração e Fazenda dados de fevereiro de 2019.

Para a pesquisa estipulou-se como adequado enviar 53 formulários com a aplicabilidade do método *Likert* abrangendo uma percepção de liderança caracterizada como múltiplos casos em 8 empresas instaladas no Município de São Lourenço do Oeste – SC, neste passo, obteve-se resposta de 45 questionários. Composto com 12 perguntas fechadas e classificadas em três categorias; Importância, Conhecimento e Efetividade com a finalidade de obter as perspectivas dos gestores seguindo uma interpretação dos dados que ocorreu por meio de quadros e tabelas. Para Labes (1998) entrevistas pessoais quando utilizadas tem o interesse de conseguir reflexões e descobrir cenários prováveis quanto opiniões diretas da pesquisa do entrevistado.

O estudo teve abrangência entre os principais cargos de liderança que envolvem uma estrutura organizacional empresarial, sendo aplicada a 80% de cargos de processo operacional que contempla a assistente, analista e supervisão, 20% nos cargos de gestão que possuem diretamente tarefas de definição e estratégias empresariais, pelos cargos de diretores e gerências. Por esse ângulo, um percentual de 80-20 do público foi segregado por sua atuação no mercado pode ser mensurado, sendo 80% dos cargos atuam na indústria e comércio e 20% como prestador de serviço e instituição financeira.

As três categorias foram classificadas em 3 grupos com as seguintes siglas I, C e E para condução, classificação e estratos do questionário, vinculadas com as 12 perguntas fechadas, onde cada resposta será associada a uma escala tipo *Likert* de 1 a 5, onde “1” corresponde à ineficaz com descrição discordo totalmente e “5” à eficaz com a descritiva concordo totalmente” conforme exposto no Quadro 3.

Quadro 3 – Classificação e Estratos de Níveis

Grupo	Categoria
I	Importância
C	Conhecimento
E	Efetividade

Fonte: Dados da pesquisa.

As 12 perguntas foram dívidas dentro das categorias, sendo 4 perguntas para cada grupo, típico de método *Likert*; discordo totalmente; discordo parcialmente; indiferente; concordo parcialmente; concordo totalmente, analisando assim o parâmetro esperado de respostas.

Os questionários foram respondidos pelos cargos de liderança das áreas administrativa e financeira das empresas pesquisadas, as primeiras perguntas do questionário tiveram o intuito pela ordem de identificar faixa etária, gênero e cargo que ocupa dentro da entidade. Para Gil (1999) a lógica da construção do questionário necessita obter possibilidades de interpretação de dados de forma organizada, estabelecendo assim um conjunto de documentos para execução do plano de trabalho.

4 Análise e interpretação dos resultados

Apresentam-se nesta seção os resultados obtidos na pesquisa que estão correlacionadas diante das respostas de características dos gestores e cargos de liderança quanto as suas perspectivas em relação a prática e fundamentos que contemplam controles internos, na sequência a análise e interpretação destes dados contextualizando o principal objetivo do estudo, pesquisado no que se refere a importância, conhecimento e efetividade do controle interno.

A Tabela 1 apresenta a segregação dos gestores por cargos de liderança por características de corresponsabilidade.

Tabela 1 – Ocupação de cargo

Alternativas	Frequência absoluta	Frequência Relativa
Supervisor	22	49%
Operacional (assistente ou analista)	14	31%
Gerente	5	11%
Diretor	4	9%
Total	45	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 demonstra que 20% dos gestores que possuem cargos de Direção e Gerência tiveram participação em 9 amostras, com relação ao cargo de Supervisão apresenta um universo de 22 amostras com representatividade de 49%, e 31% finalizando com a correlação a atividade de cargo operacional do negócio, por função de assistente e analista do processo sobre 14 amostras quantificadas.

A pesquisa mostra que o universo abrange 80% das decisões operacionais do negócio e, as respostas têm vínculo direto com o efeito de execução inicial dos procedimentos de controle interno, por outro lado amostra de 20% satisfaz o nível de gestão administra de implantação de controle interno e seu potencial de decisão de investimento. Portanto, configurar e segregar o impacto sobre o ramo de atividade na qual os gestores da pesquisa exercem sua função profissional é necessário para compreender a vinculo econômico destas repostas, conforme exposto na seguinte Tabela 2.

Tabela 2 – Ramo de atividade das empresas dos gestores

Alternativas	Frequência absoluta	Frequência Relativa
Industria	28	62%
Comércio	10	22%
Prestadora de serviço	6	13%
Instituição Financeira	1	2%
Total	45	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 2 revela que, 62% dos gestores atuam no ramo de atividade Industrial, 22% operam no Comércio, 13% exercem atividade como prestador de serviço e apenas 2% está atuando no ramo de Instituição Financeira, estes resultados mostram uma frequência relativa de 84% de um público atuante na Industria e Comércio indiferente de participação econômica no mercado.

Os gestores foram questionados com a finalidade de obter suas perspectivas diante de três principais categorias sendo essas nomeadas pelos Grupos "I" de Importância, "C" de Conhecimento e "E" de Efetividade que demonstram o contexto sobre os fundamentos que norteiam o controle interno e o entendimento da Sox, cujos os resultados estão apresentados nas Tabelas seguintes 3, 4 e 5.

Tabela 3 – Importância do controle interno grupo “I”

Perguntas	Concordo Totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo Totalmente	Eficaz
1_ A existência de um modelo de controle interno na empresa é necessária.	73%	18%	2%	2%	5%	91%
2_ A gestão necessita participar integralmente do processo de Controle Interno ou que envolve a Sox.	69%	13%	11%	2%	5%	82%
3_ Controle Interno deve ser implementado conforme necessidade do negócio.	58%	22%	13%	2%	5%	80%
4_ Um requerimento como a Sox, pode ser aplicável ao meu negócio.	51%	29%	7%	0%	13%	80%

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 3 indicam que 91% dos gestores concordam na necessidade de obter um modelo de controle interno, 82% entendem a importância da participação da gestão da empresa no processo de visibilidade e acompanhamento dos controles, 80% evidenciam que de alguma forma um método de controle pode ser implementado tomando como base a cultura da estrutura do negócio, e continuam que um requerimento como a Sox pode ser aplicável na empresa que atua. Portanto, o nível de eficácia de importância é um percentual considerável diante das perspectivas dos gestores.

Por outro lado, existe uma relevância considerável de respostas que configuram uma ineficácia de 18% em relação a falta de participação da alta gestão nos resultados e procedimentos expostos pelo controle interno e 20% que denota um panorama que a Sox não poderá ser aplicável a sua atividade econômica, seguindo os mesmos critérios de análises a Tabela 4 apresentará os resultados de conhecimento.

Tabela 4 – Conhecimento do controle interno grupo “C”

Perguntas	Concordo Totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo Totalmente	Eficaz
5_ A Sox é um requerimento Americano e este processo pode ser aplicado nas empresas Brasileiras.	64%	9%	5%	2%	20%	73%
6_ Controle Interno não é auditoria externa que garante seguridade dos processos.	38%	2%	4%	0%	56%	40%
7_ A segregação de funções ou de tarefas é necessária para diminuir o risco de fraude ou manipulação contábil.	51%	29%	7%	2%	11%	80%
8_ O investimento de implantação de um modelo de controle interno não é alto e vejo aplicável para o meu negócio.	25%	11%	44%	0%	20%	36%

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme exposto na Tabela 4 que, 73% respondem que a Sox pode ser aplicada nas empresas brasileiras e com isso fundamentar as exigências de governança corporativa diminuindo os abusos de fraudes com reflexo futuro em tranquilizar os investidores, 40% assegura que o controle interno não é uma auditoria externa e sim tem por objetivo em atuar como parceiro do negócio de forma preventiva, trabalhando em conjunto as atividades de auditoria interna e externa, com foco de detectar e corrigir processo, 80% dos entrevistados respondem que a segregação de funções dentro de uma empresa é necessária e tem a efetividade de diminuir risco nos registros contábeis como descentralizar tarefas de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização, neste sentido 36% compactuam que valor de implementação de controle interno não é alto dentro de seu negócio e definem como um tema de prioridade estratégica que contempla um cenário de retorno de investimento financeiro.

No entanto, apresenta-se um resultado não satisfatório uma ineficaz de 27% que a Sox não pode ser aplicada em empresas Brasileiras, vinculado diretamente com a visão de 60% que controle interno é uma auditoria externa sendo liderada por uma de membros externos na qual não estão vinculados ao quadro de funcionários da empresa. A apuração também indica que 20% não concorda sobre necessidade de uma segregação de funções que sendo aplicada traduz uma burocracia e queda de performance, 64% concluem que o investimento de implementação é alto e, destes 44% se mostraram indiferentes com a pergunta evidenciando que não existe um planejamento em mensurar o investimento e seu impacto de retorno.

O resultado de efetividade visa mensurar o quando os usuários da entidade sabem quanto as suas responsabilidades, os limites de suas atribuições e se têm a consciência e o comprometimento de fazerem o que é devido. A Tabela 5 indica os resultados obtidos na análise do Grupo “E”, que tem relação direta sobre esse tema em controle interno.

Tabela 5 – Efetividade do controle interno grupo “E”

Perguntas	Concordo Totalmente	Concordo	Indiferente	Discordo	Discordo Totalmente	Eficaz
9_ A estrutura e as estratégias de negócios tem relação sobre efeitos de controle interno.	55%	22%	7%	0%	16%	77%
10_ Procedimentos de Controle estão de acordo com a operação do meu negócio.	55%	22%	16%	5%	2%	77%
11_ Procedimentos de Controle tem aplicabilidade de quantificar e qualificar os estados financeiros.	64%	23%	9%	0%	4%	87%
12_ Treinamento de processo no negócio não sobrepõem qualquer modelo de controle interno.	53%	11%	9%	9%	18%	64%

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que, 77% opinam que os feitos de efetividade de controle interno ter relação unilateral com as estratégias da empresa e que os procedimentos atuais estão de acordo com a operação do negócio, no entanto, 23% respondem que não veem relação em uma toma de decisão efetiva em controles internos que afete na estratégica e operação do negócio.

Neste sentido, 87% dos respondentes afirmam que aplicabilidade de controle interno resulta em quantificar e qualificar os registros contábeis, outros 64% garantem que qualquer processo de treinamento pode sobrepor um modelo de implementação de controle interno, é uma evidência de 36% opinam que treinamento ou capacitação de um processo pode inibir a implementação de modelo de controle.

Portanto, a Tabela 6 a seguir define comparando as categorias revela as oportunidades entre os grupos Importância, Conhecimento e Efetividade sendo os dados depurados por índice médio dos respondentes por meio do conceito

Tabela 6 – Categorias índice médio

Grupos	Eficaz	Ineficaz	Total
Importância	83%	17%	100%
Conhecimento	57%	43%	100%
Efetividade	77%	23%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Desta forma conforme exposto na Tabela 6, a importância de controles internos é assegurada com 83% de eficaz, estes dados mostram que a existência de um modelo é fundamental para o cumprimento dos processos operacionais, sendo implementado e respeitando a estrutura da operação com a participação integral da alta gestão, porém 17% demonstra um elevado percentual no que tange a participação da gestão no processo e como um requerimento de Sox não é aplicável ao negócio.

A Tabela 6 sinaliza que 43% relacionado ao conhecimento, definem que o controle interno não está para um conceito preventivo e encontra-se rotulado como uma auditoria externa o fato predominantemente refere-se ao elevado custo de investimento para sua implementação não sendo mensurado com planejamento de retorno de investimento. Portanto, neste ponto mostra uma lacuna importante de resultado em que as empresas necessitam abordar esse tema sobre as perspectivas dos gestores que são negativas em relação a grupo “C”.

A Tabela 6 apresenta em sua última linha, a ineficaz de Efetividade de 23%, é a nitidez de deficiência na percepção dos líderes ao constatar que um treinamento de processo substitui um modelo de controle interno e que as estratégias do negócio não estão vinculadas de forma consistentes com as atividades desenvolvidas na operação, afetando assim a qualidade de condução do fluxo das operações para resultados satisfatórios.

Em relação a apuração dos elementos do estudo, a mesma corroborou os estudos de Costa, Peleias e Segreti (2009), no sentido da percepção dos gestores de empresas brasileiras que traduz o sentido sobre a importância de criação de um Comitê de Auditoria mesmo que no futuro a Sox facultasse sua obrigatoriedade, este fato mostra a equivalência de contribuição de redução de possíveis fraudes aumentando a transparência na divulgação dos estados financeiros e a mitigação sobre falhas nos controles internos.

Os resultados dos estudos de Belli et al. (2016) e Capovilla, Gonçalves (2018), também se coadunam com a pesquisa realizada, que menciona o grau de comprometimento dentro das categorias de conhecimento e efetividade de controle internos, onde existem evidências para concluir que empresas que estão sujeitas à Sox ou não, tendem em certo nível, a rever os sistemas de controles, adequando plataformas de informação mais robustas, com inclusão de um manual de ética, assim reformulando seus princípios de governança corporativa, esses aspectos são necessários para um efeito contínuo positivo das estruturas do ambiente de controle interno de cada organização, podendo ser favorável aos cargos de liderança, gestores e órgãos de controle.

5 Considerações finais e pesquisas futuras

A relevância e importância dos sistemas de gestão contábil de forma geral é um fator predominantemente essencial para o sucesso econômico de todas as organizações. Portanto, ferramentas, processos, políticas e procedimentos disponíveis são objeto de pauta prioritária para garantir que o investidor tenha seguridade de seu investimento e que possa monitorar a evolução patrimonial. O colapso global financeiro ocorrido em 2001 após os escândalos de fraudes e manipulações contábeis, demonstram o comprometimento que as empresas estão conduzindo para mitigar a instabilidade criada no cenário econômico e o reflexo desfavoravelmente sobre o comportamento as lideranças corporativas.

Nesse sentido, o estudo teve como objetivo principal analisar a perspectiva dos gestores sobre a eficiência do controle interno nas empresas brasileiras, a prática, impactos e fundamentos correlacionando com referência a Lei-Sox, requerimento este legal criado em pelo Congresso dos Estados Unidos afim de promover uma melhor transparência nos estados financeiros das empresas sejam americanas ou não após os escândalos financeiros promovidos em 2001, este processo responsabiliza seus gestores de forma penal quanto a uma má conduta ética. Para tal análise a pesquisa que se caracteriza como descritiva, iniciou-se com uma elaboração de questionário padronizado com 12 perguntas, sendo essas questões classificadas em 3 grupos de categorias nomeadas como Importância, Conhecimento e Efetividade com propósito de identificar e descrever a importância atribuída pelos gestores no que tange os procedimentos de controle interno.

A pesquisa identificou que o panorama que envolve a importância de controles de internos na visão dos entrevistados, 18% indicam que a gestão que conduz a operação do negócio não necessita participar integralmente no processo de resultados dos controles, portanto, constata-se uma fragilidade neste ponto que na qual também é mostrada no resultado de 9% que concluem que um modelo de controle não é necessário para a organização. De modo geral a pesquisa contribui com, 80% a 91% dos respondentes que concordam que um modelo de controle interno é necessário para condução dos negócios e sua implementação, não só é aplicável como entendem que a gestão deve participar e colaborar com o desenvolvimento do sistema de controle.

Em relação a perspectiva de conhecimento, certifica-se que 27% dos gestores desconhecem a Sox pois afirmam que este requerimento não pode ser aplicado em empresas brasileiras e, 60% afirmam que o controle interno é uma estrutura de auditoria coordenada por colaboradores externos. Sendo assim, pode-se concluir que existe uma lacuna importante nesta etapa, pois resulta em uma oportunidade de trazer um contexto técnico para os gestores, possibilitando assim compreensão dos fundamentos e impactos da Sox.

Os instrumentos de investimento para implementação de controle segundo 64% dos entrevistados opinam que o valor é alto e não estão preparados para implementar em sua empresa, o que mostra variações significativas entre as empresas com estruturas de governança corporativa de grande porte. Já 20% das respostas sobre a segregação de função onde os entrevistados pontuam que este processo não é necessário para diminuir o risco de fraude ou qualquer manipulação contábil, a segregação de funções não só necessária como é um dos fatores principais que possibilitam que uma pessoa não detenha toda a operação em suas mãos, tanto na parte de sistema quanto na parte de processo.

Por fim o teste sobre a efetividade, apresenta 77% evidenciando que os procedimentos de controle estão de acordo com a operação do negócio, possibilitando assim uma cobertura de segurança contra algum tipo de fraude ou conduta desfavorável. Ademais, os treinamentos que visam sobrepor uma implementação controle 36% gestores opinam que esta é única forma de não impactar no desembolso para criação de um Comitê de Auditoria, ou seja, não há recursos

suficientes para este tipo de investimento.

Em síntese os resultados obtidos na pesquisa mostram que gestores preparados influenciam na tomada de definição quanto a implementação, desenvolvimento, impacto e eficiência dos controles internos. No entanto, a empresa é fator-chave nessa relação e deve ter participação imediata na reestruturação da cultura da empresa propiciando aos gestores as habilidades para condução dos procedimentos. Portanto, controles internos é visto como uma auditoria atua de forma corretiva e não preventiva assegurando como principal meta atender as obrigações de lei vigentes no país.

Recomenda-se para estudos futuros que a análise das perspectivas dos gestores sobre as práticas e fundamentos do controle interno nas empresas brasileiras seja elaborada de forma a buscar quanto representa um investimento e seu o retorno a médio e curto prazo, que também possa quantificar a implementação de controle interno em termos de tempo e estrutura necessária para a organização empresarial, buscando compreender todas as atividades desenvolvidas pelos gestores e a impacto na otimização dos resultados.

Referências

BELLI, M. M.; MARCIANO, L. M. S.; MILANI FILHO, M. A. F.; POKER JÚNIOR, J. H. Análise da Percepção dos Efeitos da Lei Sarbarnes – Oxley nas Empresas Brasileiras que Possuem ADRs. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 3, p. 40-54, 2016.

BRAGA NETO, J. G.; LUCA, M. M. M.; VASCONCELOS, A. C. Controle Interno nos Relatórios Anuais dos Estados Brasileiros à Luz da NBC T 16.8. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 18, n. 62, p. 124-142, 2013.

COSTA, C. A.; PELEIAS, I. R.; SEGRETI, J. B. Comitê de auditoria ou órgãos equivalentes no contexto da Lei Sarbanes-Oxley: estudo da percepção dos gestores de empresas brasileiras emitentes de American Depositary Receipts – ADRs. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 41-65, 2009.

CUNHA, P. R.; FERNANDES, F. C.; SILVA, J. O. Pesquisas sobre a lei Sarbanes-Oxley: uma análise dos journals em língua inglesa. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 32, n. 2, p. 37-51, 2013.

CUNHA, P. R.; CHIARELLO, T. C.; WRUBEL, F. Deficiências de Auditoria nos Relatórios de Inspeção do PCAOB: Uma Análise das Empresas de Auditoria Brasileiras e Norte Americanas. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 10, n. 3, p. 25-46, 2015.

COLARES, A. C. V.; ALVES, I. K. C.; FERREIRA, C. O. Principais Assuntos de Auditoria: Expectativas dos Auditores Independentes Quanto ao Novo Relatório de Auditoria. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 3, p. 64-76, 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.203 de 27 de novembro de 2009**. Aprova a NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e na condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.

CAPOVILLA, R. A.; GONÇALVES, R. S. Avaliação do Ambiente de Controle Interno por Meio de Modelo de Maturidade em Organizações Governamentais. **Contextus - Revista**

Contemporânea de Economia e Gestão, v. 16, n. 2, p. 146-185, 2018.

CARMONA, E.; PEREIRA, A. C.; SANTOS, M. R. D. A Lei Sarbanes-Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, n. 76, art. 52, p. 63-74, 2010.

CUNHA, P. R.; SILVA, A.; TEIXEIRA, S. A. Recomendações aos Comitês de Auditoria em Empresas Brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 12, n. 1, p. 1-13, 2018.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FLICK, U. **Introdução à pesquisa qualitativa**. 3. ed. São Paulo: Artmed, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

LABES, E. M. **Questionário: do planejamento à aplicação na pesquisa**. 1. ed. Chapecó: Grifos, 1998.

LINHARES, J. S.; OLIVEIRA, M. C. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresas brasileiras – Um estudo de caso. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 4, n. 2, p. 160-170, 2007.

LIMA, R. J. V. S.; ARAUJO, A. O. Desenvolvimento de Competências e a Trajetória do 'Controller' **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 19, n. 3, p. 28-40, 2018.

PASSOS, J. G.; SILVA, L. O.; VALENTIM, I. C. D. Controle Interno e Gestão de Risco: uma Revisão Baseada em Estudos Brasileiros. **Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**, v. 13, n. 1, p. 69-89, 2016

REIS, T. A.; BRUGNEROTTO, T. D. R.; SEVILHA, I. C.; CREMONEZI, G. O. G.; OSWALDO, Y. C. Endomarketing, Liderança e Comunicação: Reflexos na Organização. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 17, n. 1, p. 128-138, 2018.

SILVA, A. S. V. C.; INÁCIO, H. C. Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 1, p. 135-146, 2013.

SERVIÇO DE APRESENTAÇÃO DA ECONOMIA DO MUNICÍPIO – PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. Disponível em: < <http://www.saolourenco.sc.gov.br/municipio/6>>. Acesso em: 20 de jun. 2019.

VERSIANI, F.; CAEIRO, M. L.; CARVALHO NETO, A. Líder Versus Liderado? Percepções a Partir do Grid Gerencial. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 16, n. 3, p. 87-104, 2017.