

Implantar Controles Internos visando atender à Lei SOX

EDSON NEVES FILHO

USP - Universidade de São Paulo

edson.neves5@gmail.com

Agradeço ao Controller Corporativo pelos feed-backs construtivos e pela paciência em nos ajudar a manter o foco na identificação de riscos de fraudes ou erros nos processos. Também agradeço ao Gerente Geral no Brasil por priorizar que os donos de processos se dedicassem à conclusão dos trabalhos, mesmo que isso significasse trabalhar depois do expediente e nos fins de semana e aos funcionários que sem a dedicação que tiveram, esse trabalho nunca seria concluído em tempo tão record e com a qualidade que apresentou.

Implantação de Controles Internos visando a atender a Lei SOX: Estoque de Produto de Revenda e Contas a Receber

Introdução

Com a divulgação dos escândalos financeiros da Enron em 2001, sétima maior empresa dos EUA, e da Arthur Andersen, empresa de auditoria que prestava serviços à Enron e a divulgação de outros escândalos contábeis na WorldCom, Peregrine Systems, Adelphia e Tyco International, o mercado americano assistiu a uma queda assustadora dos preços das ações. Os investidores começaram a desconfiar se os demonstrativos financeiros das empresas listadas na bolsa de valores de New York, NYSE, realmente representavam a situação patrimonial das empresas. Verificou-se nos escândalos uma quantidade impressionante de transações fraudulentas contabilizadas de modo a esconder o impacto negativo nos negócios.

Os demonstrativos financeiros passaram a ser vistos com muita seriedade principalmente nos EUA, onde em julho de 2002, o Presidente dos Estados Unidos, George W. Bush sancionou a Lei Sarbanes-Oxley Act, criada pelos congressistas norte-americanos Paul Sarbanes e Michael Oxley, chamada de Lei SOX. Ela abrangeu tanto as empresas americanas com ações em bolsas de valores nos Estados Unidos como as empresas estrangeiras com recibo de ações ADR (American Depositary Receipt) negociadas no NYSE.

Com a promulgação da Lei Sox, as empresas americanas com operação fora dos Estados Unidos teriam que fazer com que suas subsidiárias se enquadrassem nas exigências da Lei. Este relato técnico vai mostrar como a subsidiária brasileira formalizou os controles internos nos moldes estabelecidos pela Lei.

Em resumo, pela primeira vez no mundo, surge uma Lei que penaliza criminalmente o CEO e CFO por demonstrativos financeiros identificados como fraudulentos e para a execução da Implementação da Lei SOX na subsidiária brasileira, visamos seis seções que focam especificamente os fundamentos dos trabalhos que executamos. As seções são as seguintes:

A primeira é a seção **302**, que impõe que o CEO e o CFO (1) assinem o Demonstrativo de Resultados (DRE) e o Balanço (B/S), (2) sejam responsáveis pelos controles internos e (3) informem ao Comitê de Auditoria as deficiências, fraude relevante ou mudanças significativas nos controles internos.

A segunda é a seção **401**, exige a divulgação nos relatórios periódicos exigidos pela NYSE das transações que deveriam estar no balanço, mas que por alguma razão não estão e que o CEO e CFO certifiquem que os demonstrativos financeiros foram elaborados com base no Princípio Contábeis Geralmente Aceitos nos EUA, US GAAP.

A terceira é a Seção **402**, que proíbe fazer empréstimos pessoais de forma direta ou indireta ao administrador ou gestor Executivo da empresa.

A quarta é a Seção **404**, que exige que o CEO e CFO se responsabilizem pelo estabelecimento e manutenção de um adequado sistema de controles internos e que façam periodicamente uma avaliação sobre a eficácia desses controles.

A quinta é a Seção **406 é a** que exige que a empresa adote um código de ética e conduta para os gestores financeiros.

A sexta Seção **802** estabelece as punições à fraude na contabilidade e penalidades criminais pela modificação de documentos. A Lei SOX foi a primeira iniciativa a estabelecer multa e/ou prisão por alteração intencional, destruição, mutilação, ocultação, dissimulação, disfarce, falsificação ou falsa entrada de dados em qualquer relatório ou documento. As sanções vão de US\$ 1 milhão a US\$ 5 milhões e/ou pena de reclusão de dez a vinte anos.

A situação problema neste relato técnico é a de como implantar controles internos para que o CEO e CFO corporativo atendessem aos requisitos impostos pela Lei SOX com relação aos demonstrativos financeiros da subsidiária brasileira, que apesar de serem consolidados na Matriz, a subsidiária precisava se enquadrar à Lei, uma vez que se produzisse demonstrativos financeiros imprecisos, contaminariam os demonstrativos consolidados e poderiam levar a multa e/ou à prisão do CEO e CFO, conforme estabeleceu a Seção 802.

Em consequência, a seção que mais demandou ação e implantação foi a 404 por exigir o estabelecimento e manutenção de um adequado sistema de controle interno, com revisão periódica sobre a eficácia dos controles. Ocorre que o enfoque da Lei foi o de assegurar que os demonstrativos financeiros representassem a adequada situação da empresa, a matriz decidiu que para cada conta do balanço precisava existir um sistema de controle interno que assegurasse precisão, clareza e transparência e com isso o Demonstrativo Financeiro poderia ser certificado como que atendendo aos requisitos da Lei SOX.

Este relato técnico se atentará a descrever a maneira com que se implantou o exigido da subsidiária brasileira para duas contas do balanço uma vez que o conceito se repete para as outras e já permite confrontar com o que a teoria fala sobre controles internos com a solução que encontramos.

Contexto da Empresa e a Realidade Investigada

Trata-se de uma indústria privada, com ações comercializadas no NYSE. No Brasil, revendia uma grande variedade de produtos químicos importados de coligadas utilizados como matéria-prima na indústria de veículos auto-motores como painel, retrovisor, para-choques, composição da borracha dos pneus. No segmento da indústria de papel, ofertava matéria-prima para o tratamento de efluentes. No segmento de extração mineral, era um grande fornecedor de produto químico para catalizar diversos tipos de minerais em uma expuma para separá-los da terra ou rocha. No segmento de produção de embalagem, fornecia matéria prima para bloqueio de claridade ambiente mesmo com a embalagem transparente e de lubrificante para os cilindros formadores de bebidas alcoolicas e não alcoolicas em lata. O lubrificante reduzia a necessidade de parada da produção para limpeza dos cilindros e o pouco que ficava dentro da lata não apresentava nenhum dano à qualidade do produto que seria embalado na lata. No segmento de moveis para piscina e praia, fornecia matéria-prima bloqueadora de raios solares e com isso extendia a vida útil dos móveis. No segmento de esteiras de transporte mineral e partes móveis emborrachadas de escada rolante, fornecia materia prima para produção de poliuretano também com ingredientes de filtro solar em caso de exposição sol. A empresa também atuava no segmento de pintura de eletrodomésticos e veículos por cura, processo pelo qual a tinta em pó com um tipo de carga elétrica é pulverizada à superfície a ser pintada com carga oposta e com isso, aderindo á superfície por diferença de carga e fixada com aquecimento em forno ou luz térmica. Esse processo reduz drasticamente o desperdício de tinta e dá maior qualidade e resistência à superfície pintada.

A empresa operava com um sistema de gestão, ERP, de grande produtor do Sul do Brasil, atualmente incorporado pela Totvs. O sistema implantado contava com diversos módulos para garantir o controle dos processos de compra, venda, controle do imobilizado, folha de pagamento, obrigações fiscais e contábeis além de relatórios gerenciais. Nenhum processo relacionado aos objetivos sociais da subsidiária brasileira ficava fora do processamento no ERP.

As vendas eram para clientes locais, uma vez que clientes no exterior eram atendidos por outras subsidiárias da Matriz. Eventualmente a subsidiária brasileira podia atender pedido de cliente no exterior em função da logística estabelecida.

As importações por serem caracterizadas como “arms length transactions”, o que significa compras de empresas com o mesmo controle acionário e por isso eram sujeitas ao controle de preço de transferência para garantir que a compradora não estava pagando sobre-preço na importação como meio de distribuição disfarçada de lucro, também conhecida pela sigla DDL. Se o controle mostrasse que o preço de aquisição estava acima do preço de importação apurado pelo cálculo do método de controle, o excesso deveria ser adicionado na apuração do Lucro Real.

A empresa no Brasil operava com menos de 20 funcionários super-ocupados e que enfrentavam até dificuldades em sair de férias por falta de substituto na função durante o período de afastamento. Um meio encontrado era o de fracionar as férias em vários períodos que não representariam risco de queda de qualidade no atendimento aos clientes.

O Balancete, B/S, e o Demonstrativo de Resultados, DRE, eram relatórios considerados sagrados. Eles tinham que estar na mão da contabilidade geral nos EUA às 8:00 hs da manhã do quarto dia útil. Portanto o fechamento teria que ocorrer até o terceiro dia útil até a hora que fosse necessária, 22hs, 0:00 hs ou até mesmo depois das 2:00 da manhã. Isso se justificava pelo comprometimento da Corporação com a Bolsa Americana, NYSE, em divulgar os resultados e indicadores financeiros em uma determinada data considerada pelos analistas da bolsa como forte indicador de comprometimento com a transparência, um dos princípios fundamentais de Governança Corporativa. Afinal de contas, acionistas, fornecedores, clientes, funcionários e uma gama de interessados genericamente chamados pela literatura de stakeholders, ansiavam para ver o desempenho da empresa e o quanto seus investimentos estavam rendendo ou poderiam render.

Nesse aspecto, vemos claramente a importância dos demonstrativos financeiros emitidos pela contabilidade. Além do mais, relatórios operacionais ou financeiros deveriam ser gerados da contabilidade e por isso o grau de detalhe de contas contábeis era grande exatamente para atender a demanda de informação sem que precisasse contar com dados controlados fora do sistema. Com isso, se eliminava a necessidade de conciliar algum relatório gerencial com relatório contábil e nunca se corria o risco de algum gestor apresentar resultados de processos sob o seu comando que não conciliasse com dados de outro relatório contábil padrão também utilizado pela alta gestão na avaliação de desempenho. O relatório do gestor poderia ter mais detalhes, focar em determinado produto ou cliente, mas sempre chegava ao total que tinha a ver com o que estava no Balanço ou no DRE. Predominava a cultura de que a contabilidade precisava registrar os eventos organizacionais de modo que fossem compreensíveis, relevantes, confiáveis, íntegros, entre outras características, que permitam comparabilidade com demonstrativos de períodos anteriores e com outras empresas visando aos mais diversos interesses. SANTOS & VEIGA (2014).

Outro aspecto de foco central na Contabilidade era o uso de princípios contábeis geralmente aceitos, também conhecidos pelo anacronismo PCGA's, que são utilizados para o preparo do Balanço e Demonstrativo de Resultados. É por força da aplicação desses padrões que se torna possível comparar o desempenho financeiro da empresa com o de outras, mesmo que não sejam do mesmo setor, e atribuir certo grau de vantagem competitiva temporária ou permanente, paridade competitiva ou mesmo desvantagem competitiva. BARNEY & HESTERLY (2011) exploram bem esses conceitos e como não é objeto deste relato, não vou abordar essas vantagens, mas as cito

como mais um exemplo da importância da contabilidade em propiciar as bases para extração de informação e como o controle interno exerce papel fundamental nos objetivos da contabilidade.

A Contabilidade também obtém ganhos significativos de precisão e transparência, com a adoção de um adequado, robusto e bem controlado sistema integrado de gestão, conhecidos como ERP, Enterprise Resource Planing. Entradas e Saídas de mercadorias, serviços e dinheiro passam a ser registradas e transferidas para os demonstrativos contábeis. Todavia, tecnologia sozinha não é suficiente; precisa haver procedimentos e processos ao redor do ERP implantado, além de funcionário adequado para operar o sistema. MONETARY BOLLETIN (2004). A Empresa objeto deste relato tecnológico contava com tudo isso e em seguida vamos ver como ela se acomodou às exigências da Lei Sox, 2002.

Segundo William Attie (1988) “uma contabilidade que não esteja apoiada em um eficiente sistema de controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.” Nesse aspecto a Lei Sox foi direta ao ponto ao exigir na seção 404 o estabelecimento de controles internos e a certificação do CEO e do CFO de que eles existem e que são eficazes.

Os controles internos contábeis compreendem (1) segregação de função, (2) sistema de autorização e (3) sistema de registro. O primeiro diz respeito a quem faz não confere e por isso zela pela independência nas funções não estimulando a conflito de interesses, uma vez que se uma pessoa do processo cometeu alguma fraude para se beneficiar de algo e essa mesma pessoa é quem confere, é claro que essa pessoa não vai apontar a fraude. Por isso, como regra fundamental de controle interno, quem faz não confere, ATTIE (1988).

Por outro lado, segundo o Portal da Auditoria, pesquisa web 28 de junho, 2015, “A COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), define controle interno como “um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos objetivos de (1) eficácia e eficiência dos recursos envolvidos nos processos, (2) a fiabilidade da informação financeira e (3) o cumprimento das leis e normas estabelecidas.” (Enumeração feita pelo autor). Nesse aspecto, os dois congressistas americanos, acabaram colocando em lei o que a teoria apregoava, ao exigir que o CEO e CFO se responsabilizem pelo estabelecimento e manutenção de um adequado sistema de controles internos e que façam periodicamente uma avaliação sobre a eficácia desses controles. Assistimos a uma clara demonstração da teoria se transformando em prática por força de lei.

Diagnóstico da situação problema

A subsidiária brasileira precisa atender ao imposto pela Lei SOX, mas não dispunha de recurso financeiro para contratar uma implementação como COSO ou Cadbury apregoavam. Precisávamos encontrar um modo de resolver o problema dentro do prazo que nos foi dado e com os recursos disponíveis.

O processo de estabelecimento de controle interno pelo COSO é bastante completo uma vez que orienta a abordagem em três dimensões e alerta tanto para identificação de riscos como de oportunidades. Os eventos que geram impacto negativo expõe a companhia a riscos que podem dificultar ou mesmo impedir a criação de valor ou até mesmo destruir o valor existente. Já os eventos de impacto positivo podem minimizar os de impacto negativo, ou representam a possibilidade de influenciar favoravelmente o alcance dos objetivos, a criação ou a preservação de valor. Assim sendo, e a abordagem ocorre em três dimensões que foram representadas com as três partes visíveis de um cubo. Na parte de cima, ficam os objetivos da organização. A parte frontal representa os oito processos relacionados aos objetivos e na dimensão lateral do cubo encontramos

os departamentos da organização. Não vou entrar em mais detalhes, porque esse não é objetivo deste relato tecnológico. O interesse aqui é mostrar como uma ferramenta bastante completa poderia nos auxiliar de modo menos complexo, mas eficaz, a atender às exigências da seção 404 da Lei SOX e que afetava diretamente a empresa no Brasil, sem necessitar de altos investimentos, que fosse eficaz e com a necessidade de rápida implementação.

O controle interno também foi muito bem abordado pelo Relatório Cadbury em 1992, com a retaguarda do Banco da Inglaterra, Mercado de Ações de Londres e organismos de contabilidade que estabeleceram o Código das Melhores Práticas para organização da divulgação dos resultados, originalmente denominado de “disclosure”, e da auditoria para as empresas listadas no mercado de ações da Inglaterra. O relatório marcou território ao abordar assuntos como sinceridade, ética, justiça e clareza e desenvolveu a definição de Governança contendo integridade, responsabilidade, originalmente denominada “accountability”, clareza e definindo que “governança é o sistema pelo qual as companhias são dirigidas e controladas”, MONETARY BULLETIN, 2004. Outro ponto de relevância no Código das Melhores Práticas é o de que os diretores devem relatar sobre a efetividade do sistema de controle interno da empresa. Aqui vemos dez anos antes da Lei SOX, a recomendação de que os responsáveis pela empresa respondam pela eficácia dos controles internos, não que as empresas sejam obrigadas a seguir o recomendado, mas que teriam que explicar qualquer desvio ao que estabelece a orientação.

Em 1999 o Relatório Cadbury foi atualizado na Inglaterra e o código combinado entrou em vigor estabelecendo todos os controles, requerendo revisão anual dos controles financeiros, operacionais, os de atendimento aos requisitos legais e regulatórios, originalmente denominado “compliance” e os de administração de riscos.

A literatura que tivemos acesso trazia uma abordagem bastante teórica de como desenvolver controles internos. Elas versavam muito bem sobre os conceitos e as sugestões de abordagem, mas de modo pouco prático, talvez pela própria complexidade do assunto ou até mesmo pela particularidade a que nos encontrávamos. Afinal, precisávamos antecipar os riscos e prever as ações que tomaríamos quando ocorressem, algo que pela própria limitação humana exige muita dedicação e criatividade e ainda assim, ter que administrar a limitação humana em prever os riscos dos processos. WILLIAMSON, 1979.

Com relação a fraude nos demonstrativos financeiros, precisávamos de um respaldo teórico para abordar esse assunto frente aos gestores da empresa e nos respaldamos na NBC T11 – IT – 03 – Fraude e Erro. Essa interpretação técnica mostrou muito bem que fraude ou erro corresponde “ao ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis” e listou o que caracteriza a fraude:

- a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados;
- b) apropriação indébita de ativos;
- c) supressão ou omissão de transações nos registros contábeis;
- d) registro de transações sem comprovação; e
- e) aplicação de práticas contábeis indevidas.

Já quanto a erros, a mesma interpretação técnica os caracterizou como o “ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles” e os classificou como “consistente em:

- a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis;
- b) aplicação incorreta das normas contábeis;

c) interpretação errada das variações patrimoniais.”

Desse modo, para a formalização dos controles internos da subsidiária brasileira, sabíamos de antemão os elementos que deveriam estar controlados, mas ainda precisávamos de uma meta de chegada e de um processo de trabalho. Ou seja, por onde começar e aonde chegar.

Então, fruto de orientações da Matriz, que priorizou que o objetivo final dos controles internos era a qualidade dos demonstrativos financeiros, e que portanto, todas as unidades deveriam estabelecer controles internos atrelados a cada conta do Balanço e do DRE preparados pela unidade. Com isso, entendemos o que teríamos que fazer para que o CEO e CFO tivessem condições de atender as imposições da Lei SOX.

Análise da situação problema e a solução encontrada

A subsidiária brasileira precisava encontrar um modo seguro e prático para desenvolver a formalização dos seus controles internos e com a orientação da Matriz elaboramos uma abordagem bastante objetiva e exequível. A orientação era para que estabelecêssemos um processo de controle interno para cada conta do Balanço e do DRE. Então, seguindo a ordem das contas do balanço e do DRE, fomos listando os processos envolvidos com aquela conta, os riscos de fraude e para cada um deles, os controles preventivos e detectivos. Aos donos dos processos, foi incumbida a tarefa de escrever resumidamente o processo que eram responsáveis, identificar os riscos de fraudes e os controles preventivos e detectivos estabelecidos. Eles também ficaram cientes que periodicamente o processo seria auditado e os controles testados quanto a sua eficácia. Para ajudar os donos de processo e para assegurar a cobertura dos riscos envolvidos em cada conta dos demonstrativos financeiros, os Controllers da organização se mobilizaram para montar uma relação com os principais processos, os principais riscos de fraude e os controles que deveriam ser aplicados. Com isso, se zelou pela uniformidade de abordagem e pela certeza de que os riscos identificados estavam sob controle em qualquer parte da organização. Com isso, o CEO e CFO poderiam certificar a existência de um controle interno conforme especificado pela Lei SOX.

Quanto a revisão periódica da eficácia dos controles, a Matriz americana decidiu por formar ao longo do ano, vários grupos de voluntários, que cumpririam o programa de auditoria dos controles internos estabelecidos em cada unidade da Empresa. Os membros das equipes vinham da área contábil e a grande maioria era composta por Controllers de unidades. Isso dava muita força de análise, pois cada um conhecia muito bem os processos que seguiam a mesma lógica em qualquer unidade. As equipes auditavam vários processos em geral em uma semana e o encarregado da equipe preparava o relatório de auditoria de controles internos com as recomendações. O relatório consolidado mostrava o quadro geral da qualidade dos controles e orientava na definição de prioridades das melhorias.

O resultado alcançado na subsidiária brasileira está na **Tabela 1 – Controles Internos sobre as Contas de Balanço Estoque de Produtos Acabados** e na **Tabela 2 – Controles Internos sobre as Contas de Balanço Contas a Receber de Clientes**

Tabela 1- Controles Internos sobre a Conta de Balanço: Estoque de Produto Acabado				
Contas de Balanço	Processo Envolvido	Riscos de Fraude	Controle Preventivo	Controle Detectivo
Estoque de Produto para Revenda	Compra	Preço aumentado para que o comprador	Cotação de 3 fornecedores com compra pelo preço mais caro sempre	Relatório de Entradas no Estoque a preços acima de 1% da

		receba parte do sobre-preço	aprovada pelo gerente geral	entrada anterior
		Quantidade além do necessário com gratificação ao comprador pelo vendedor	Compra de acordo com a quantidade prevista e aprovada pelo gerente geral	Relatório mensal de giro de estoque com a relação dos produtos com giro de estoque superior a 90 dias
		Fornecedor cujo comprador ou alguém da Gestão da Empresa é parte relacionada	1.Código de ética assinado pelos funcionários 2.Obrigação em relatar conflito de interesse de funcionário com algum cliente ou fornecedor	Relatório mensal mostrando as justificativas de predominância de algum fornecedor
	Recebimento	Receber quantidade além do que foi pedido com algum prêmio pelo vendedor a quem aceitou o excesso de compra	Evidência de quem Recebe que comparou a NF com o Pedido e variação acima de 5% só com a aprovação do Gerente Geral e do Controller	Relatório mensal mostrando variações entre Entradas x Pedido
		Receber com preço acima do que foi pedido, com algum prêmio pelo vendedor a quem aceitou o preço maior.	Idem ao controle anterior	Idem ao controle anterior
		Receber produto fora de especificação	Controle de Emissão de Pedidos somente a Fornecedor cadastrados	Relatório mensal do A/P listando atividades com Fornecedor sem cadastro no mês anterior
			2. Testar por amostragem os produtos entregues e confrontar com as especificações no pedido.	Relatório de Testes de Entrada x Pedido
	Estocagem	Registrar quantidade menor do que consta na NF de Entrada para	1. Proibir devolução Parcial 2. Registrar a Entrada no	1. Revistar veículo de funcionário e bolsas, mochilas ou qualquer tipo

		levar consigo ao término do expediente	Estoque pelo que constar na NF	de sacola que possa carregar produtos do estoque 2. Controle de Revista preenchido todo fim de expediente
	Saída do Estoque de Produto para Revenda	Embarcar mais produtos do que o cliente pediu e quem embarcou receber alguma gratificação do cliente pelo envio gratuito de produto	1. Separar produto para entrega em área de embarque 2. Pessoa independente do Controle de Estoque confere quantidade com pedido.	1. Relatório confrontando peso do caminhão vazio e cheio com o peso na NF e variação acima de 2% só libera saída com autorização do supervisor do armazém 2. Inventário físico do Estoque em todo fechamento mensal dos itens que representam 50% do valor total do Estoque
		Descarregar parte da carga antes de chegar no cliente	Lacrar as embalagens e instrução na NF para o cliente devolver se identificar lacre rompido ou peso abaixo do que consta na etiqueta	Relatório de Controle de queixas no Serviço de Atendimento a Cliente – SAC – sobre peso da embalagem menor que o da etiqueta Relatório do A/R sobre desconto concedido por quantidade a menor do que constava na NF

Tabela 2- Controles Internos sobre a Conta de Balanço: Contas a Receber – Clientes

Contas de Balanço	Processo Envolvido	Riscos de Fraude	Controle Preventivo	Controle Detectivo
Contas a Receber – Clientes	Faturamento	Emissão de NF sem pedido de cliente	Sistema de Faturamento exige pedido e verifica se é de cliente com atividade,	Controle de devolução ou não pagamento no vencimento

			senão exige aprovação do Gerente Geral e do Controller para liberar emissão de NF	
		NF não atende ao requisito de Reconhecimento de Receita: 1.Evidência de que Cliente concordou com o preço na NF 2.Riscos sobre a mercadoria transferidos ao cliente, mercadoria entregue ou serviço prestado 3.Evidência razoável de que o cliente pagará aquela NF 4.NF de Serviço só com evidência de que foi aceito pelo cliente, mesmo que prestado sob contrato	1.Sistema de Receita exclue NF que não satisfaça os critérios de Receita 2.Evidência de que o Serviço Prestado foi aceito pelo cliente	Controle de devolução ou não pagamento no vencimento
		Venda a preço abaixo da tabela com gratificação pelo comprador ao vendedor	Preço de venda cadastrado no sistema de emissão de Nota Fiscal mediante aprovação do Gerente Geral e Controller, se NF com preço abaixo do cadastrado	Relatório ao final do expediente para Gerente Geral e Controller mostrando os produtos cujo preço está abaixo do praticado na venda anterior daquele produto
No Recebimento do valor da NF de Venda	Cliente paga para o Gestor do Cts a Receber em dinheiro ou cheque e este se apodera do valor e não baixa a dívida do cliente. Posteriormente,	1. Proibição de quitação que não seja via boleto bancário. Exceções só com aprovação do Gerente Geral e do Controller		Aging Report do Contas a Receber em todo fechamento mensal
		2. Sistema de		Baixa de clientes

		recomenda levar o valor a receber contra a Provisão de Devedores Duvidosos, PDD.	Faturamento só libera emissão de NF para cliente em atraso com aprovação do Gerente Geral e do Controller	contra provisão de devedores duvidosos somente depois de aviso em cartório e evidências de tentativas de cobrança
				Envio semestral de solicitação aos clientes pedindo para confirmarem o saldo a pagar em uma determinada data

Quadro Elaborado pelo autor

Em complemento às Tabelas resumo acima, os donos de processos ou gestores foram designados a elaborar um descritivo dos processos envolvidos em cada conta do Balanço e do DRE da parte que lhes cabiam e evidenciarem o momento em que o controle preventivo e detectivo aparecia no processo. O Gerente Geral e o Controller da subsidiária brasileira conferiam a implantação do controle nos processos e com isso, podiam também certificar a existência de controles que atendiam à Lei Sox. Na revisão dos controles feita pela equipe de voluntários, eles seguiam todas as etapas dos processo para confirmar o momento em que o controle aparecia e com isso seguir certificando a existência de um Controle Interno que resguardava os riscos de fraude e precisão dos demonstrativos financeiros. A cada revisão, as sugestões de melhorias eram apresentadas, avaliadas e incorporadas se julgadas adequadas.

Contribuição Tecnológica

A teoria apesar de farta e detalhada, na época, não trazia uma solução prática e que não demandasse treinamento de funcionários no uso de alguma delas. Assim, com o desenvolvimento da matriz acima, o Controller e o Gerente da Qualidade da empresa tinham como incumbência a de revisar duas vezes por ano se os processos seguiam como estabelecidos no controle interno e a de emitir um relatório apontando os processos que apresentavam não conformidade e os prazos para que os donos desses processos providenciassem a eliminação do problema.

Com isso, a subsidiária brasileira pode satisfazer as exigências da seção 404 da Lei Sox em prazo recorde e permitiu que o CEO e CFO corporativo pudessem certificar que a operação brasileira operava segundo as exigências da Lei Sox.

Neste trabalho acabamos adotando parte do processo COSO adaptado às condições dos recursos naquela época. Assim, vejamos. No cubo que representa a abordagem COSO, na parte de cima ficam os objetivos da organização que naquele momento representou as contas do Balanço e do Demonstrativo Financeiro que deveriam ter todo um sistema de controle interno sobre elas. A parte frontal que representa os oito processos relacionados aos objetivos, nós abordamos quatro deles. A identificação de Eventos, Avaliação de Risco, Resposta ao Risco e Atividades de Controle. A parte lateral do cubo que representa as unidades de uma organização, abordamos os departamentos envolvidos com a identificação do risco e com as atividades de controle. Com isso, a contribuição tecnológica deste relato é o de mostrar como conseguimos aplicar uma metodologia de montagem de controle interno com resultados que atenderam às exigências da Lei SOX.

Outra contribuição deste trabalho foi o de comprovar a grande importância que os demonstrativos financeiros têm para uma organização séria e que pratica Governança Corporativa no seu dia-a-dia, ao verificar o que William Attie disse “uma contabilidade que não esteja apoiada em um eficiente sistema de controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.” Nesse aspecto, os números reportados pela contabilidade da subsidiária brasileira eram totalmente confiáveis, afinal eles vinham de um processo seletivo imposto pelo controle interno.

Quanto aos princípios para os códigos de Governança recomendados pelo Cadbury Report, a integridade e responsabilidade foram adotadas como a tônica dos trabalhos. Todo controle interno deveria zelar pela precisão dos demonstrativos financeiros. Como o próprio Relatório nos mostra, ao descrever sobre os Princípios do Código de Governança Corporativa no item 3.3:

“Integrity means both straight forward dealing and completeness. What is required of financial reporting is that it should be honest and that it should present a balanced picture of the state of the company’s affairs. The integrity of reports depends on the integrity of those who prepare and present them”

Também com esse trabalho, alcançamos uma contribuição em materializar a responsabilidade dos gestores em manter um sistema de controle interno que minimizasse os riscos de fraudes conforme sugerido no item 4.3.1 do Cadbury Report:

“Directors are responsible under s.221 of the Companies Act 1985 for maintaining adequate accounting records. To meet these responsibilities directors need in practice to maintain a system of internal control over the financial management of the company, including procedures designed to minimize the risk of fraud. There is, therefore, already an implicit requirement on directors to ensure that a proper system of internal control is in place”

Pudemos com este trabalho confirmar na prática como prevenir riscos de apropriação indébita de ativos da empresa, manipulação, falsificação, alteração ou omissão de registros no Ativo, Passivo ou no Resultado, além de tratamento contábil indevido, conforme já esclarecia o NBC T11 – IT- 03.

Com relação à contribuição ao Controle Interno com o uso de um sistema de gestão integrado, ERP, também confirmamos com este trabalho que ele ajuda muito, mas não é suficiente conforme destacado no Monetary Bulletin em 2004, que alerta sobre a importância de desenvolver procedimentos e processos ao redor do ERP implantado. Graças a essa informação, já fomos partindo para essa abordagem e ganhando tempo para conclusão do nosso objetivo que era o de atrelar para cada conta do Balanço e do DRE um processo de Controle Interno adequado às exigências da Lei SOX.

Este relato também é útil para a comunidade acadêmica por mostrar uma dimensão de controle interno para pequenas e micro empresas, onde na maioria das vezes, não há recurso em quantidade e qualidade suficiente para aplicar abordagens teóricas que não foram feitas para esse tipo de público, mas com este relato tecnológico, surge um modo prático que pode ajudar a estabelecer controles internos de um modo fácil e preciso, além de poder motivar a estudos mais específicos ao universo das pequenas e micro-empresas.

Referencial Bibliográfico:

ATTIE, WILLIAM, **Auditoria Conceitos e Aplicações, 1988** – Editora Atlas S.A., 1988

Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, **The Financial Aspects of Corporate Governance**, December 1992, Cadbury Report

Lei Sarbanes & Oxley, 2002

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE INTERPRETAÇÃO TÉCNICA NBC T 11 – IT – 03 FRAUDE E ERRO

Portal de Auditoria, <http://www.portaldeauditoria.com.br/auditoria-interna/Conceito-de-Control-Interno.asp>

PriceWaterHouseCoopers, **COSO Gerenciamento de Risco Corporativos – Estrutura Integrada** – Sumário Executivo, 2007

MARCONDES, M. L de S., PROENÇA, FERNANDO, **SARBANES OXLEY: SEÇÃO 404 E A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA O SUCESSO EMPRESARIAL** X Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba Universidade do Vale do Paraíba/ Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas – FCSA

WILLIAMSON, OLIVER E., **Corporate Finance and Corporate Governance**, the Journal of Finance – vol. XLIII, n. 3, July 1988