

PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES E INTERNOS SOBRE AS SEÇÕES 302 E 404 DA LEI SARBANES-OXLEY

*Suzete Antonieta Lizote**
*Caroline Patricia Machado***
*Isadora Bepler Bittencourt***
*Rodrigo Bomvecchio***
*Tatiane Estela da Silva***

RESUMO

A lei Sarbanes-Oxley (SOX) é considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações já impostas às companhias norte-americanas e às que negociam ações nas bolsas de valores dos Estados Unidos. Diante deste contexto, este trabalho teve como objetivo identificar a percepção dos auditores internos e independentes em relação à aplicabilidade das seções 302 e 404 da SOX, referentes aos controles internos. O trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, de natureza aplicada e abordagem quantitativa. Quanto aos procedimentos, classifica-se como pesquisa de campo, sendo conduzida uma *survey* com questionário. A análise de dados possibilitou descrever a amostra e aplicar a análise de variância para comparar o grau de eficácia média entre os grupos reconhecidos entre os respondentes. Os resultados permitem afirmar que a maior parte das medidas adotadas nas seções 302 e 404 possuem grande eficácia na percepção dos respondentes. Contudo houve diferenças segundo o cargo que ocupa o auditor. Os gerentes de auditores, o cargo de maior hierarquia, foram os que pontuaram com menor valor as questões da seção 302, assim como para as duas em conjunto. Outra diferença relaciona-se com a idade, com os mais jovens pontuando com médias maiores.

Palavras-chave: Lei Sarbanes-Oxley. Auditoria. Controles Internos.

*Professora Orientadora. Graduada em Ciências Contábeis pela UNIVALI - Especialista em Auditoria e Perícia Contábil pela UNIVALI - Mestre em Contabilidade e Controladoria pela FURB - Doutora em Administração e Turismo pela UNIVALI.

** Graduandos em Ciências Contábeis.

O surgimento da lei Sarbanes-Oxley (SOX) criou novos regulamentos para os controles internos, aumentando a responsabilidade sobre eles, além de manter a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis.

1 INTRODUÇÃO

Nas empresas subsidiadas por capitais estrangeiros os serviços de auditoria são essenciais para que as operações realizadas em nosso país sejam efetuadas de forma segura e certificadas de acordo às devidas exigências. “A filosofia da auditoria consiste em avaliar a política de sistema da empresa, em termos da adequação, comunicação, aceitação, aplicação e controle, se é necessária na situação, se contribui para atingir os objetivos da empresa” (CREPALDI, 2010, p. 25).

Nos Estados Unidos, os escândalos financeiros de 2002 culminaram em uma nova era da auditoria, transformando a gestão de governança corporativa. O surgimento da lei Sarbanes-Oxley (SOX) criou novos regulamentos para os controles internos, aumentando a responsabilidade sobre eles, além de manter a fidedignidade das informações apresentadas nas demonstrações contábeis. Nesse período, conforme coloca Borges (2008), a falta de confiança sobre os serviços de auditoria deixou muito exposta a necessidade das mudanças do controle interno, que passou a ser visto de modo diferente pelos altos executivos das grandes corporações.

No Brasil, apenas as empresas que possuem ações na bolsa de valores norte-americana e as subsidiadas estão obrigadas a seguir as exigências da Lei SOX. Desta maneira, deu-se maior importância e responsabilidade aos controles internos, garantindo sua continuidade com eficácia.

Após o estudo dos aspectos anteriores à Lei SOX, comparando com a diversidade de negócios realizados no cenário brasileiro, bem como sua complexidade, faz-se necessário discutir os benefícios da padronização dos controles internos. O que pode ser feito no âmbito do auditor ou mesmo na melhoria da governança corporativa das empresas, não ficando restrito a vínculos com capital estrangeiro.

Entre todas as seções abordadas pela Lei SOX, a 302 e a 404 foram as que produziram maior impacto em termos de adaptabilidade e mobilização nas organizações, assim como proporcionaram um maior dispêndio monetário. Diante deste contexto, esta pesquisa tem o intuito de buscar resposta ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos auditores internos e independentes em relação à aplicabilidade das seções 302 e 404 da SOX referente aos controles internos?

Após esta introdução, a estrutura do trabalho compreende o aporte teórico necessário à compreensão dos itens a serem estudados, quais sejam, auditoria, controle interno e Lei Sarbanes-Oxley. Na seção seguinte, são relacionados os procedimentos metodológicos, seguidos da descrição e da análise dos dados, em que se mostram os resultados obtidos. Por último, são apresentadas as considerações finais da pesquisa e se disponibilizam as referências bibliográficas utilizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 AUDITORIA

A origem do termo auditor[^], em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar) (ATTIE, 2011). A auditoria é um processo sistemático de obter e avaliar evidências objetivamente e comunicar os resultados aos usuários interessados. Consideram-se as informações sobre ações econômicas e eventos verificando o grau de correspondência com os critérios estabelecidos.

Auditoria, seja ela interna ou externa, é uma especialização contábil e os principais órgãos relacionados com os auditores são:

a) Comissão de Valores Monetários (CVM): que funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais. Ela foi criada por meio da Lei nº 6.385/76, como uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda. A CVM estabelece regras para os auditores independentes, bem como normas de contabilidade.

b) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon): foi fundado no ano de 1971 e é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos. Tem como principais objetivos determinar princípios de contabilidade, elaborar normas e procedimentos relacionados à auditoria interna, externa e perícia contábil.

c) Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs): foram criados pelo Decreto Lei nº 9.295/46. Ambos representam a classe dos contadores e a finalidade principal é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

d) Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra): fundado em 1960, é uma sociedade civil de direito privado e sem fins lucrativos. O principal objetivo desta sociedade é promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante reuniões, congressos, publicações de livros, entre outros.

Os serviços de auditoria interna e externa possuem suas diferenças. Segundo Almeida (2007), o auditor interno é um funcionário da entidade e trabalha em conjunto

com a diretoria executiva e presidência por meio da averiguação dos controles e das políticas internas definidas pela entidade. Seu principal objetivo é assegurar que o controle interno seja efetivo. Já o auditor externo, ou também denominado como auditor independente, não tem vínculo com a entidade e, além de utilizar os trabalhos do auditor interno, tem maior enfoque na averiguação da fidedignidade dos registros contábeis, emitindo sua opinião no final do exercício corrente.

2.2 LEI SARBANES-OXLEY

A Lei Sarbanes-Oxley de 2002, também conhecida como *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002*, e comumente chamada SOX ou Sarbox, sancionada em 30 de julho de 2002, é uma lei federal dos Estados Unidos. Nomeada com base nos nomes de seus patrocinadores legislativos, Senador Sarbanes (democrata de Maryland) e Deputado Michel G. Oxley (republicano de Ohio), a lei foi aprovada pela Câmara por votação de 423 a 3 e pelo Senado por 99 a 0.

A descoberta de fraudes em empresas conceituadas no mercado norte-americano revolucionou os sistemas de governança corporativa das empresas de capital aberto. Em dezembro de 2001, a Enron Corporation, empresa de energia estadunidense, deu início a uma crise em proporções globais que culminou o surgimento da Lei SOX. Sob as investigações da *Securities and Exchange Commission* (SEC), admitiu ter inflado seus lucros em US\$ 600 milhões nos últimos 4 anos, escondendo uma dívida milionária e em menos de um mês após o escândalo a empresa entrou com pedido de falência.

Em virtude destes fatos, salienta Crepaldi (2010), é que a Lei SOX foi criada, com a finalidade de impor a prática de controles internos, responsabilidades aos executivos sobre as demonstrações contábeis e financeiras e as suas divulgações. Sendo assim, o auditor irá utilizar papéis de trabalho com mais segurança, concedendo mais credibilidade ao parecer da auditoria.

A lei, destaca Borgerth (2012), é destinada para empresas de capital aberto que negociam ações em bolsas de valores de Estados Unidos e, conseqüentemente, que publicam suas demonstrações financeiras junto a SEC. Estas demonstrações são arquivadas anualmente e chamada de 20-F. A Lei SOX é formada por várias seções, mas neste artigo, o enfoque será nas Seções 302 e 404, que estão ligadas à fidedignidade das demonstrações financeiras correlacionados ao ambiente eficaz de controle interno, bem como a solidariedade dos diretores executivos e financeiros no caso de fraudes ligadas aos relatórios financeiros.

A seção 302, também intitulada como *Corporate Responsibility for financial Reports*, evidencia claramente o âmbito da apresentação das demonstrações financeiras, em que ela determina que o diretor executivo (CEO – *Chief Executive Officer*) e o diretor financeiro (CFO – *Chief Financial Officer*) devem declarar pessoalmente que são responsáveis pela divulgação, definir quais os controles necessários e relevantes ao seu conhecimento e

assim avaliando sua efetividade e conclusão, além da sua divulgação e das mudanças quando pertinentes:

Regulamentos necessários: a Comissão, por regra, exige, para cada empresa a apresentação de relatórios periódicos ao abrigo da seção 13 (a) ou 15 (d) do *Securities Exchange Act* de 1934, que o executivo principal ou agentes financeiros, ou pessoas que desempenham funções semelhantes, certifiquem, em cada relatório anual ou trimestral arquivados ou apresentados em qualquer uma das seções de tal ato que:

- (1) o responsável pela assinatura analisou o relatório;
- (2) com base no conhecimento do responsável, o relatório não contém qualquer declaração falsa de um fato relevante ou omite a declaração um fato relevante necessário para tornar as declarações feitas, à luz das circunstâncias sob as quais tais declarações foram feitas, não enganosas;
- (3) com base no conhecimento do responsável, as demonstrações financeiras e outras informações financeiras incluídas no relatório, apresentam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a condição financeira e os resultados das operações do emissor como de, e para, os períodos apresentados no relatório;
- (4) A assinatura do responsável. (SOX, 2002).

Estas disposições serão aplicadas a qualquer companhia que archive relatórios trimestrais ou anuais na SEC de acordo com a Lei de Valores Mobiliários, incluindo empresas estrangeiras e de pequeno porte.

Os controles internos são avaliados com objetivo de testar sua eficiência, sendo estabelecidos pela Seção 404, intitulada de *Management Assessment of Internal Controls*. Esta seção determina uma avaliação anual dos controles e dos procedimentos internos das organizações para a emissão de relatórios financeiros com as seguintes regras:

Regras necessárias: a Comissão estabelecerá regras exigindo que cada relatório anual exigido pela seção 13 (a) ou 15 (d) do *Securities Exchange Act* de 1934 (15 USC 78m ou 78o (d)) para conter um relatório de controle interno, deverá:

- (1) declarar a responsabilidade da administração para o estabelecimento e manter uma estrutura adequada de controles internos e procedimentos para relatórios financeiros;
- (2) conter uma avaliação fiscal, a partir da mais recente do emissor, da eficácia do controle interno, estrutura e procedimentos do emissor para controle financeiro e elaboração de relatórios. (SOX, 2002).

Assim como na seção 302, a 404 exige que os Diretores Executivos e Financeiros avaliem e atestem periodicamente a eficácia dos controles internos. Além disso, o auditor independente da companhia deve emitir um relatório distinto e que ateste a participação da administração nos estudos e nos certificados da eficiência dos controles internos e dos procedimentos executados para a emissão dos relatórios financeiros.

3 METODOLOGIA

O presente estudo, de acordo com os objetivos propostos, caracteriza-se como descritivo e de natureza aplicada. Beuren (2003) considera que a pesquisa descritiva é de suma importância para a análise de problemas de pesquisa na área contábil para esclarecer determinadas características e aspectos inerentes a ela. Para Cervo e Bervian (2006), ela observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem a interferência do pesquisador.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, pode ser considerada quantitativa. Para Gil (2002, p. 75), esta metodologia “[...] considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las”. Quanto aos procedimentos, pode ser classificada como uma pesquisa de campo, sendo conduzido um levantamento. Isto se aplica “quando a pesquisa envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer” (GIL, 2002, p. 56).

A amostra levantada para este estudo foi intencional, sendo escolhidos como respondentes auditores de empresas que utilizam as premissas da Lei SOX em decorrência da obrigatoriedade, podendo ser empresas brasileiras e/ou estrangeiras fixadas no Brasil.

Os questionários foram aplicados via *e-mail* a 100 respondentes selecionados por meio da rede social LinkedIn, que possibilitou analisar os currículos dos participantes. Conforme salientam Cervo e Bervian (2006), esses instrumentos de coleta de dados exercem duas funções: apresentar as características e avaliar determinadas variáveis de um grupo social. Para tanto, solicitou-se resposta a 14 asseverações, por meio de uma escala tipo Likert de sete pontos, onde “1” correspondia a totalmente ineficaz e “7” a totalmente eficaz. Requereram-se também informações sobre: empresa, cargo, idade, gênero, tempo na função e área de formação. Salienta-se que as questões de números 2, 5, 7 e 8 referem-se à seção 302; e as demais, para seção 404, conforme instrumento de coleta de dados..

Obtiveram-se como respostas 67 questionários preenchidos. No pré-processamento dos dados se avaliaram os *outlier* por meio da função gráfica *Box Plot* do *software* Statística® para os quatro cargos considerados: gerente de auditoria, auditor sênior, auditor pleno e auditor. Posteriormente, com a base de dados ajustada, realizou-se a análise descritiva da amostra e a seguir as comparações entre o grau médio de eficácia atribuído segundo as características dos respondentes.

Para tanto, se usou a ANOVA e quando existiram diferenças na comparação simultânea, deu-se prosseguimento usando o teste pareado de Duncan. Ou seja, nas análises de variância os preditores categóricos foram as variáveis que caracterizam os respondentes e o valor a contrastar foram as somatórias das quatro afirmativas relativas à seção 302, as dez relativas à seção 404 e a somatória total.

4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS

Com o uso da estatística descritiva, os resultados apontaram predominância do gênero masculino, com um total de 53 casos (79%) contra 14 mulheres, que representaram 21% da amostra. Com relação ao tempo de trabalho, a média encontrada foi de 6 anos. A idade média dos respondentes ficou em 30 anos.

Referente à área de formação, dentre eles, 41 graduaram-se em Ciências Contábeis, 12 em Ciências Contábeis e Administração de Empresas, 10 são formados em Administração de Empresas, 3 em Economia e 1 em Ciências da Computação. Pelos resultados, verifica-se que a maioria destes profissionais, totalizando 61% do total da amostra, possui formação na área de Contabilidade.

Com relação à empresa que estes profissionais estão alocados, constatou-se que 34 dos respondentes estão vinculados a Ernest & Young Auditores Independentes, 19 são auditores internos de diversas empresas que possuem contato com a Lei SOX. Da Deloitte Touche Tohmatsu Auditores Independentes, 7 auditores responderam a pesquisa, 4 respondentes pertencem à empresa Pricewaterhousecoopers Auditores Independentes e 3 são da KPMG Auditores Independentes.

No que diz respeito aos cargos dos auditores selecionados, 36% dos respondentes, representando 24 profissionais, possuem o cargo de auditor sênior, 19 são auditores, o que corresponde a 28% da amostra. Os gerentes de auditoria, por sua vez, atingiram um percentual de 24%, totalizando 16 respondentes e 12% do total, ou seja, 8 são auditores plenos.

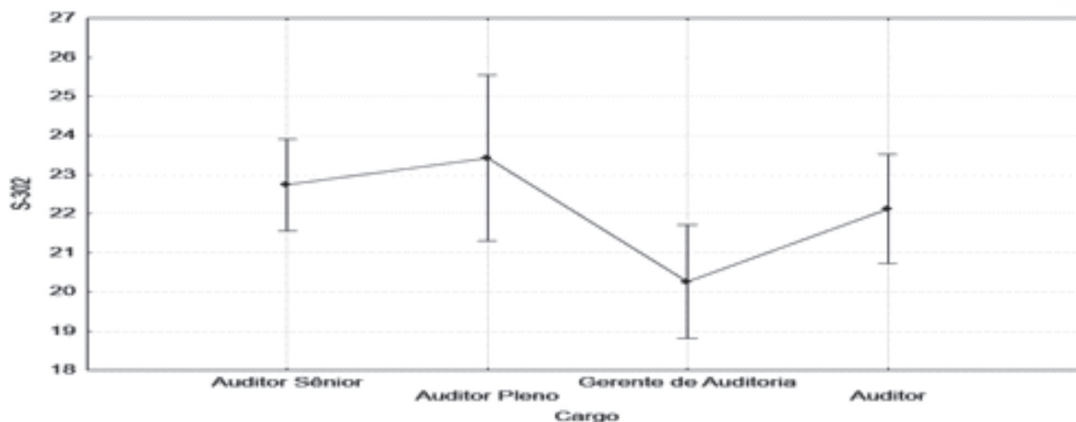
Segundo fora mencionado nos procedimentos metodológicos para realizar as comparações, foram excluídos os *outliers* segundo o cargo. Como resultado desse ajuste se retirou um respondente dos gerentes de auditoria, dos auditores seniores e dos auditores plenos. Para o cargo de auditor, foram três respondentes. Assim, na análise das 14 questões, consideraram-se 61 respondentes.

De todas as variáveis categóricas, a única que mostrou significância aos 5% para as comparações simultâneas foi o cargo. Como se exhibe nas Figuras 01 e 02, as diferenças se verificaram para a seção 302, com a estatística $F(3, 57)=3,0488$ e $p=0,03582$, e para o somatório total, que teve $F(3, 57)=2,8466$ e um valor $p=0,04547$. O grau médio de eficácia atribuído à seção 404 não mostrou diferenças para os diferentes cargos.

Feita as comparações pareadas para a seção 302, verifica-se que a pontuação média dos gerentes de auditoria (20,3) foi menor do que a dos auditores sênior (22,7) e dos auditores pleno (23,4). Ou seja, eles consideram a seção com menor eficácia.

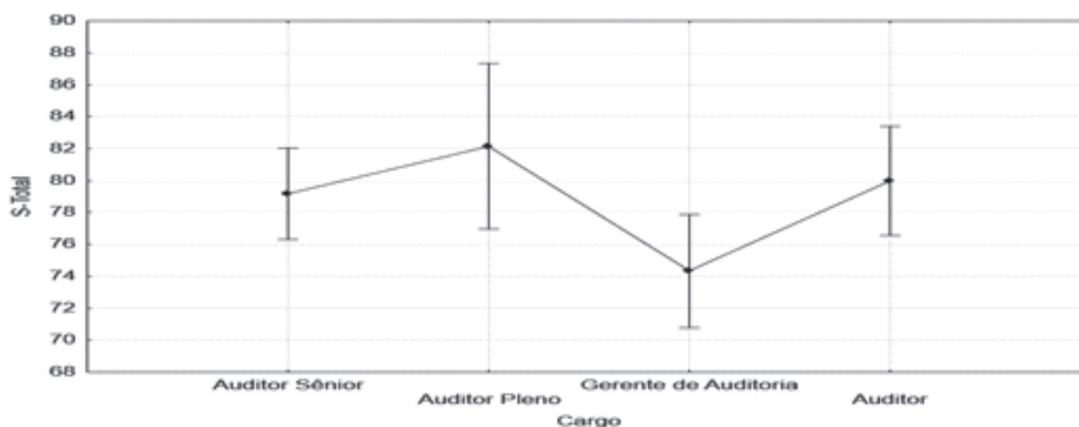
Para os contrastes pareados do somatório total, confirma-se que os gerentes de auditores também pontuam em média (74,3) menos que os auditores plenos (82,1). Se for considerada uma significância de 10%, a média ainda é menor estatisticamente do que a que tem os auditores seniores (79,2) e os auditores (80,0).

Figura 01 – Comparação simultânea da Anova para os cargos e a seção 302 da SOX



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Figura 02 – Comparação simultânea da Anova para os cargos e a soma das 14 afirmativas do questionário



Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Também houve diferenças com 10% de significância para a seção 404, quando se usou o gênero como preditor. Nesse caso, as mulheres, com média de 54,2, consideram um menor grau de eficácia para a seção que os homens (57,1).

Com as variáveis numéricas tempo de serviço e idade, procedeu-se à sua categorização para poder efetuar as Anovas. Empregou-se como alternativa a divisão dos valores segundo eles estivessem entre o mínimo e o quartil inferior, entre este e a mediana, desde ela até o quartil superior e, por fim, os maiores do que esse limite. De tal modo se obtiveram quatro categorias para ambas as variáveis.

Somente houve diferenças na comparação simultânea para a idade dos profissionais em relação à seção 404. Efetuada a comparação pelo teste de Duncan entre as categorias, se verificou que os mais jovens, com média de 59,7, atribuem maior eficácia que os de idades intermediárias, que alcançaram valores médios de 54,1 e 55,7 para as categorias 2 e 3 respectivamente. Já os mais idosos tiveram uma média de 57,1, que é igual estatisticamente às outras categorias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do momento em que se percebe a globalização dos mercados financeiros, se ultrapassa a visão da simples oferta e procura de ações. Investidores, economistas e administradores têm a necessidade de informações confiáveis, tempestivas e claras a respeito das empresas em que pretendem aplicar seus recursos. Baseado nessa necessidade e também na prevenção de erros e fraudes, surgiu a Lei Sarbanes-Oxley em 2002 nos Estados Unidos. Criada após um famoso caso de fraude na companhia Enron, que teve destaque mundial, esta lei tem alcance em seu país de origem e abrange também todas as empresas de qualquer parte do mundo que tenham suas ações ofertadas nas bolsas de Estados Unidos. Levando em conta a crescente expansão de mercado das empresas brasileiras que ofertam cada vez mais ações em bolsas de valores estrangeiras, buscou-se mensurar a percepção dos auditores em relação à eficácia das medidas adotadas pela Lei SOX no que diz respeito aos controles internos e às responsabilidades da alta administração, especificados nas seções 302 e 404.

Os dados analisados permitem afirmar que as medidas adotadas nas seções que se consideraram no trabalho para o conjunto de todos os respondentes, possui grande eficácia. O que se pode suportar em função de que as médias para todas as questões, na escala adotada de 7 pontos, sempre foram maiores do que 5. Cabe ainda destacar a questão 5 da seção 302 (*Exigência de maior controle sobre os critérios de pagamentos de bônus e rendimentos a administradores de empresas, incluindo penalidades em casos de abuso ou não transparência nesses critérios*) e a questão 9 da seção 404 (*Declarações assinadas pelo Diretor Executivo (CEO) e Diretor Financeiro (CFO) nos relatórios arquivados junto à SEC, atestando que segundo seu conhecimento, o relatório apresenta fielmente a condição financeira, resultados da operação e os fluxos de caixa da empresa*) com médias de 5,78 e 6,01 respectivamente.

Contudo, ao contrastar as opiniões dos respondentes segundo o cargo que desempenham nas suas organizações, pode-se confirmar que os gerentes de auditores foram os que mostraram menores médias. Tais diferenças foram significativas em 5% para o conjunto das questões, mensurada como o somatório total, e para a seção 302. No caso da seção 404 não se constatou significância no contraste. Adicionalmente, ao discretizar as idades, também se confirmam diferenças significativas, com os mais jovens atribuindo maiores pontuações.

Embora as diferenças apontadas forem só para o cargo ou a idade é um resultado que de alguma maneira não era esperado. Cibia imaginar que não houvesse tais diferenças, uma vez que o grau de eficácia atribuído tem como base a própria interpretação da Lei SOX.

Ressalta-se que a auditoria é uma especialização contábil e, além do número reduzido de profissionais registrados no Brasil, há desconhecimento do que trata a Lei SOX. Outro entrave é que toda legislação da SOX, bem como as premissas divulgadas pelo PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) não possuem tradução oficial. Neste sentido, devido à presença de muitos termos técnicos, a tradução livre torna-se complexa. Apesar de a obrigatoriedade da Lei SOX estar limitada às empresas

americanas de capital aberto ou de outros países que arquivam suas demonstrações junto à SEC, há falta de profissionais especializados.

Deixa-se como sugestão para futuras pesquisas adaptar este estudo com estudantes de Ciências Contábeis para medir seu grau de conhecimento em relação à Lei SOX. Outra sugestão seria aplicar os questionários diretamente a auditores norte-americanos, já que a população da pesquisa e a amostra seriam bem maiores, levando em conta que todas as empresas norte-americanas de capital aberto são obrigadas a adotar a Lei SOX.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, C. A. L. **A atuação dos comitês de auditoria e conselhos fiscais nas empresas brasileiras sujeitas à regulamentação da SEC – Securities and Exchange Commission dos Estados Unidos da América.** Dissertação e Mestrado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, I. da P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. **Auditoria contábil:** enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BERNARDES, P.; GUARIENTE, L. A. Atributos e papéis dos comitês de auditoria na implementação das boas práticas de governança corporativa em instituições financeiras brasileiras. **Revista de Administração Faces**, v. 7, n. 3, p. 64-79, 2008.

BEUREN I. M. *et al.* (Orgs). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BORGERTH, V. M. da C. **SOX:** entendendo a Lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

BORGES, A. Gestão de riscos e administração de crise: ferramentas essenciais para empresas e investidores. **Revista de Administração Faces**, v. 7, n. 3, p. 64-79, 2008.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica.** 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil:** teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas. 2010.

FURUTA, F. Comitê de auditoria *versus* conselho fiscal adaptado: a visão dos analistas de mercado e dos executivos das empresas que possuem ADRs. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 21, n. 53, 2010.

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

HANNECKER, M. G. dos S.; LISZBINSKI, B. B.; MACAGNAN, C. B. Comitê de auditoria: principais discussões desde o seu surgimento e incidência de pesquisas científicas atuais. *In*: XXXVII Encontro Nacional dos Programas de Pós Graduação em Administração, Rio de Janeiro: **Anais...** ENANPAD, 2013.

LINS, L. SANTOS dos. **Auditoria**: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, A. G. **Comitê de auditoria**: uma análise baseada na divulgação das informações de empresas brasileiras. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo, 2009.

SOX – **SARBANES-OXLEY ACT OF 2002**. Disponível em: <http://www.sec.gov/> Acesso em: 10 jun. 2014.