

---

# PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES SOBRE O SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS DAS EMPRESAS

---

## INDEPENDENT AUDITORS PERCEPTION ABOUT THE COMPANIES' INTERNAL CONTROL SYSTEM

---

### **Caroline Medeiros Vasques**

Graduada em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Auditora Independente da UHY Bendoraytes

Endereço: Avenida Prefeito Dulcídio Cardoso, 1.110, Barra da Tijuca - RJ

Bloco 02, Ap. 1402, Cep. 22.620-901.

Telefone: (021) 97280-1260

E-mail: carolinevasques1@gmail.com

Recebido: 16/10/2019    Aprovado: 12/12/2019

Publicado: 30/12/2019

### **Adolfo Henrique Coutinho e Silva**

Doutor em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo – USP

Professor Adjunto da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da UFRJ

Endereço: Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Av. Pasteur, 250, sala 238, Praia Vermelha, Urca, Rio de Janeiro-RJ, Cep. 22.290-240.

Telefone: (21) 3938-5113

E-mail: adolfocoutinho@uol.com.br

---

## RESUMO

Este estudo analisou as percepções dos auditores independentes ocupantes de cargos de gerente e supervisor em uma empresa de auditoria independente de médio porte sobre a estrutura e funcionamento do Sistema de Controles Interno implementada nas empresas brasileiras de capital aberto e de capital fechado. Além disso, foi realizada uma comparação das semelhanças e diferenças de percepção entre auditores independentes de uma empresa de auditoria de grande porte (“Big four”) e dos auditores de uma empresa de médio porte (“não Big Four”). Os resultados demonstram que os auditores entrevistados de uma empresa de auditoria de médio porte apresentaram opiniões semelhantes aos de uma empresa de grande porte, quanto aos conceitos de controles internos, benefícios e procedimentos de auditoria realizados para avaliar a adequação dos controles internos das empresas. No estudo realizado por Silva e Vidal (2016), os auditores de uma empresa Big Four avaliaram as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto como inferiores às estruturas das empresas de capital fechado, ressaltando os diversos escândalos de fraudes que estavam ocorrendo no período da realização da pesquisa. Por outro lado, na pesquisa atual, os entrevistados consideram as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto significativamente melhores do que as estruturas das empresas de capital fechado, justificando que essas empresas já possuem estruturas de controles internos bem desenhadas e consolidadas, que fornecem maior transparência quanto à operação e um melhor ambiente de tecnologia da informação. A principal contribuição deste estudo é fornecer informações sobre a visão dos profissionais de auditoria independente sobre a adequação das estruturas de controles internos das empresas brasileiras no cenário econômico atual, além de destacar os benefícios dos controles e as falhas frequentemente identificadas.

**Palavras-chave:** Governança Corporativa. Controles internos. Auditoria Independente.

## ABSTRACT

---

*This study has analyzed the perceptions of independent auditors from a medium-sized independent audit firm on the internal control structures currently present in Brazilian companies. In addition, it made a comparison in perception between non-big-four auditors and their Big Four counterparts. Regarding concepts of internal controls, benefits and audit procedures performed to evaluate the adequacy of the internal controls of the companies, the non-big four auditors presented similar opinions to the big four auditors. In the study made by Silva and Vidal in 2016, regarding the evaluations of the quality of internal controls in public and private companies, the big-four auditors considered structures of internal controls of publicly held companies as inferior to the structures of private companies, highlighting the various fraud scandals that were occurring at the time of the survey. On the other hand, in the current research, respondents considered the structures of internal controls of public companies significantly better than the structures of private companies, justifying that these companies already had internal control structures that were well-designed and consolidated, which provided greater operation transparency and a better information technology environment. The main contribution of this study is to provide information about the external auditors' view on the adequacy of Brazilian companies' internal control structures in the current economic scenario, as well as highlight the benefits of controls, identifying frequent failures.*

**Keywords:** Corporate governance. Internal controls. Independent Audit.

## 1 INTRODUÇÃO

Em 1985, foi criada nos Estados Unidos da América (EUA) uma organização privada chamada Comitê das Organizações Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO) com o objetivo de prevenir e evitar fraudes nos processos internos das empresas. Em 1992, este comitê publicou uma estrutura conceitual (Internal Control – Integrated Framework) onde estabeleceu uma definição comum de controle interno, padronizou relatórios conceituais e promoveu recomendações para as empresas no desenho e implementação de seus controles internos. Esta estrutura conceitual, como o passar dos anos, ganhou ampla aceitação e é amplamente utilizada pelas grandes empresas em todo o mundo, pois permitiu que as empresas desenvolvessem sistemas de controles internos eficazes e eficientes de modo a aumentar a probabilidade de alcance de seus objetivos finalísticos.

Além disso, o congresso norte-americano criou a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), em 30 de julho de 2002, que atribuiu maiores responsabilidades aos administradores das empresas de capital aberto que passaram a não poder ignorar os controles internos de suas empresas. Em linhas gerais, o objetivo dessa lei foi dar maior segurança aos usuários das informações financeiras das empresas, através de mecanismos de governança corporativa, voltados para estruturas de controles internos robustas e eficazes. (SIRTORI, 2007)

Considerando a importância dos Sistemas de Controles Internos (SCI) para as organizações, o presente trabalho tem o objetivo de analisar a percepção dos auditores independentes de uma empresa de médio porte (“não Big Four”) sobre a estrutura e funcionamento do Sistema de Controles Interno implementada nas empresas brasileiras de capital aberto e de capital fechado. Além disso, foi realizada uma comparação das semelhanças e diferenças de percepção entre auditores independentes de uma empresa de auditoria considerada Big four e dos auditores de uma empresa de médio porte (“não Big Four”).

Este estudo, de natureza exploratória, é relevante na medida em que coleta informações junto a profissionais de auditoria que são responsáveis pela avaliação da efetividade e eficiência dos Sistemas de Controles Internos implementados pelas empresas.

Notadamente, verifica-se uma carência de estudos empíricos junto aos profissionais de auditoria,

principalmente, devido à dificuldade de acesso. Logo, o presente estudo pode proporcionar à comunidade profissional, conhecimentos sobre a visão do auditor independente sobre as estruturas de controles internos das empresas, de capital aberto e capital fechado, e indicar as possíveis deficiências no ambiente de controle destas empresas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Sistema de controles internos: definição, componentes e importância

O controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: políticas, procedimentos, instruções, padrões, plano de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, formulários, manuais de procedimentos e outros (ATTIE, 2007, p. 185).

Para Crepaldi (2007, p. 275), o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas utilizadas para proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar na condução ordenada dos negócios da empresa”. Sendo assim, os controles dos dois primeiros objetivos representam os controles que são peculiares à contabilidade: os “Controles contábeis”. Já os controles que dizem respeito ao último objetivo correspondem aos controles que são peculiares à administração: os “Controles administrativos”. Para Crepaldi (2013, p. 473), são exemplos de controles internos contábeis a segregação de funções; sistema de autorização e sistema de registro. Por outro lado, os controles internos administrativos são compreendidos por normas e pessoal qualificado.

Além disso, os controles internos dividem-se em dois tipos de função, preventivos ou detectivos. Os controles preventivos servem para prevenir ocorrências antes do fato e de seus efeitos desagradáveis (MIGLIAVACCA 2002, p. 50). Como por exemplo: segregação de função, limites e alçadas de aprovação, autorizações em processos diversos. Já os controles detectivos, são aqueles, que detectam algum problema no processo, sem impedir que eles ocorram (MIGLIAVACCA, 2002, p. 51). Em outras palavras, são aqueles cujo objetivo é detectar as ocorrências, após o fato. Como exemplo, conciliações, controle físico e revisões de desempenho.

Notadamente, os controles internos contábeis são “desenhados para prover um certo nível de certeza de que as transações contábeis sejam executadas de acordo com as autorizações da administração e de que as transações sejam registradas a fim de permitir a preparação de relatórios financeiros em conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos ou outros critérios aplicáveis a esses relatórios”. (MIGLIAVACCA, 2002, p.18)

Segundo Pereira (2009, p. 32), há quatro fundamentos para assegurar uma boa performance dos controles internos, são eles: “(a) supervisão gerencial; (b) cultura de controle; (c) reconhecimento, identificação e avaliação de riscos; e (d) monitoramento e correção de dificuldades”. Para o referido autor, entende-se como supervisão gerencial, a própria administração responsável por avaliar as atividades e estrutura da empresa e traçar um objetivo com os controles internos. A cultura de controle está relacionada com a atividade operacional do dia a dia, como normas, delegação de competência, responsabilidade e rotinas de avaliações de performance. Ou seja, o desejo da administração de estar em compliance é repassado aos seus funcionários.

Notadamente, a forma como o sistema de controle interno é projetado e implementado pode variar de acordo com a natureza, o tamanho e a complexidade de negócios da entidade.

É importante ressaltar que, a revisão dos controles internos por parte dos auditores independentes é limitada aos controles contábeis. Ao iniciar o trabalho de auditoria, o auditor independente deve obter uma compreensão do ambiente de controles internos da entidade para identificar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras. Embora a maioria dos controles relevantes para a auditoria são suscetíveis de se relacionar com relatórios financeiros, nem todos os controles que se relacionam com o

relatório financeiro são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor se um controle, individual ou em combinação com outros, é relevante para o trabalho de auditoria.

Segundo Almela (1987, p. 187), o método mais simples de obter informações sobre como funciona o sistema de controle interno da empresa consiste na indagação, observação e revisão dos manuais de contabilidade e de procedimentos internos, bem como em conversas com executivos de determinadas áreas da organização.

Santos (2013) argumenta que a implantação de um processo de controle interno adequado às necessidades da empresa ajuda na eficácia das informações transmitidas aos administradores e evita erros e fraudes. A autora também ressalta que o auditor possui papel importante na avaliação dos controles internos implementados pela administração.

Silva e Vidal (2016) realizaram um estudo sobre a percepção dos auditores independentes sobre a adequação das estruturas de controles internos das empresas. A amostra da autora contemplou 11% dos gerentes da firma que atuavam no escritório do Rio de Janeiro, em quantidade, cinco gerentes de um universo de 44. Os autores concluíram, através das respostas dos gerentes, que em geral as empresas de capital aberto tinham a estrutura de controles internos com qualidade inferior às empresas de capital fechado. O fundamento era que, os sócios das empresas de capital fechados eram mais presentes do que os acionistas nas empresas públicas, e por isso, a pressão por resultados eficientes era maior, forçando essas empresas a terem melhores controles internos. Ainda assim, os auditores externos consideravam, de maneira geral, que as estruturas de controles internos eram adequadas em empresas de capital aberto, uma vez que, existem leis que obrigam as empresas de capital aberto a terem procedimentos formalizados e implementados.

### 3 METODOLOGIA

A presente pesquisa pode ser definida como um estudo de natureza qualitativa que utiliza entrevistas estruturadas para consecução de seu objetivo. A grande vantagem da entrevista sobre outras técnicas é que ela permite a captação imediata da informação desejada sobre os mais variados tópicos. As formas de registros de entrevistas são a gravação direta e as anotações durante a entrevista (LÜDKE, 1986).

O roteiro de entrevista utilizado nesta pesquisa foi elaborado a partir do instrumento utilizado por Silva e Vidal (2016). O roteiro de entrevista mencionado possui 5 blocos distintos, conforme descrito a seguir:

- a) perfil do respondente: para obter as informações pessoais e experiências de cada um para elaborar um perfil para o entrevistado;
- b) definição dos conceitos: para compreender o que cada entrevistado definia como conceito de controles internos, seus benefícios e os requisitos mínimos para se ter uma boa estrutura de controles;
- c) processo de avaliação dos controles internos: para entender como o auditor realiza a avaliação dos controles internos dos clientes e os procedimentos efetuados;
- d) os controles internos nas empresas: onde os entrevistados avaliavam as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto e capital fechado, com base em suas experiências adquiridas ao longo da carreira, além de relatar as maiores deficiências encontradas e as recomendações dadas aos executivos; e
- e) análise comparativa entre os clientes de capital aberto e capital fechado: foi solicitado aos auditores, que possuíam experiência tanto em firma de auditoria pertencente ao grupo Big Four quanto nas demais firmas, que realizassem uma breve comparação do perfil dos clientes da empresa de auditoria além de comparar os procedimentos de auditoria efetuados.

Para realização desta pesquisa, foi adicionado um novo bloco de questões, composto por seis perguntas, com o objetivo de verificar se os entrevistados percebem alguma diferença entre as estruturas de controles internos implementadas nos clientes de firmas de auditoria *Big Four* e de firmas de auditoria não *Big Four*.

Este estudo utilizou uma amostra não probabilística, do tipo intencional, composta por quatro profissionais com experiência robusta na carreira de auditoria externa. A representatividade da amostra de profissionais entrevistados está discriminada na Tabela 1.

Tabela 1 - Amostragem para pesquisa

| Cargos       | Profissionais no Estado do Rio de Janeiro | Profissionais entrevistados | %          |
|--------------|-------------------------------------------|-----------------------------|------------|
| Supervisor   | 2                                         | 1                           | 60%        |
| Gerente      | 3                                         | 3                           | 20%        |
| <b>Total</b> | <b>5</b>                                  | <b>4</b>                    | <b>80%</b> |

Fonte: Os autores (2019).

As entrevistas foram realizadas nos meses de setembro e outubro de 2018, no escritório do Rio de Janeiro da empresa de auditoria independente de médio porte (não *Big Four*), que possui cerca de 40 clientes na carteira.

A análise dos dados da pesquisa foi realizada de forma estritamente qualitativa, através da análise das respostas das entrevistas e comparação dos resultados com aqueles documentos por Silva e Vidal (2016).

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No intuito de demonstrar da melhor maneira as opiniões dos auditores externos sobre as questões desta pesquisa, os resultados obtidos com as entrevistadas foram apresentados e analisados por blocos.

Na análise dos resultados foi possível perceber que alguns entrevistados possuíam pensamentos similares a outros. Sendo assim, para cada pergunta, foram escolhidas apenas algumas respostas. Para explicitar as percepções dos auditores da melhor maneira possível, algumas falas foram transcritas sem alterações.

### 4.1 Perfil dos Respondentes

Para retratar a percepção dos auditores externos sobre a estrutura de controles internos das empresas auditadas, foram realizadas entrevistas com três gerentes e um supervisor de uma firma de auditoria externa “*non-big four*”.

Nesta empresa, os funcionários da área de auditoria possuem plano de carreira que compreende os seguintes cargos: (a) Trainee (1 ano); (b) Assistente (2 anos); (c) Sênior (3 anos); (d) Supervisor (1 ano); (e) Gerente (tempo indeterminado); (f) Gerente Sênior; e (g) Sócio. O tempo de carreira está diretamente relacionado à performance do profissional que é avaliado, pelos níveis hierárquicos superiores, duas vezes ao ano.

Com intuito de garantir o anonimato dos respondentes, os nomes dos participantes foram substituídos pelos nomes fictícios de Mario, Matheus, Marcelo e Miguel. Os entrevistados desta pesquisa possuem o seguinte perfil e experiência:

Quadro 1 - Perfil do respondente

| Nome<br>(Cargo e Idade)     | Escolaridade                                                                                                                            | Experiência                                           | Número de<br>empresas em<br>que atuou                   | Ramos de atuação                                                                                                                                                                                   |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mario<br>(Gerente, 29)      | Graduado em<br>Ciências Contábeis                                                                                                       | Possui 8 anos de<br>carreira em<br>auditoria externa  | Duas <i>big-four</i><br>e uma <i>non-<br/>big four</i>  | Já auditou empresas dos setores de energia,<br>telecomunicações, prestação de serviços,<br>industrial, hoteleiro, mineração e ONG's.                                                               |
| Matheus<br>(Supervisor, 27) | Graduado em<br>Ciências Contábeis                                                                                                       | Possui 5 anos de<br>carreira em<br>auditoria externa  | Uma <i>big-four</i><br>e uma <i>non-<br/>big four</i>   | Já auditou empresas dos setores de<br>educação, varejo, industrial, óleo e gás,<br>entretenimento e outros.                                                                                        |
| Marcelo<br>(Gerente, 29)    | Graduado em<br>Ciências Contábeis                                                                                                       | Possui 8 anos de<br>carreira em<br>auditoria externa  | Uma <i>big-four</i><br>e duas <i>non-<br/>big four</i>  | Já auditou empresas dos setores de varejo,<br>mineração, construção, administração de<br>shoppings, educação, clubes de futebol e<br>outros.                                                       |
| Miguel<br>(Gerente, 31)     | Graduado em<br>Ciências Contábeis e<br>Análise de Sistemas.<br>Possui MBA em<br>Gestão de Projetos e<br>em Controladoria e<br>Finanças. | Possui 12 anos<br>de carreira em<br>auditoria externa | Duas <i>big-four</i><br>e duas <i>non-<br/>big four</i> | Já auditou instituições financeiras,<br>seguradoras, empresas públicas e empresas<br>dos setores de mineração, <i>real estate</i> ,<br>energia, tecnologia, educação,<br>telecomunicação e outros. |

Fonte: Os autores (2019).

Todos os entrevistados possuíam entre 27 e 31 anos, com escolaridade mínima de graduação em Ciências Contábeis, e experiência de carreira em firmas de auditoria externa *big four* e *não big four*, contemplando uma vasta vivência em clientes de diversos setores e ramos de atuação. Desta maneira, todos possuíam expertise para realizar uma avaliação comparativa entre esses grupos de firmas e seus clientes.

## 4.2 Definição dos conceitos

A pesquisa iniciou-se com a indagação aos entrevistados sobre o que seria um bom processo de controle interno. A maioria dos entrevistados citou que a qualidade dos Sistemas de Controles Internos está diretamente relacionada aos princípios de Governança Corporativa, visto que, a própria administração da empresa deve ser responsável pela implantação e eficácia dos controles. Conforme destacado nos trechos a seguir:

Acredito que um bom sistema de controles internos se inicia com uma boa governança corporativa e a forma como as operações são planejadas, executadas e controladas. Alguns fatores que contribuem para isso é a definição de políticas e códigos de conduta, definição de responsabilidade e autoridade, critérios de competência e integridade do pessoal. (Matheus)

Outros dois entrevistados ressaltaram que uma boa estrutura de controles internos tem relação com o sistema da empresa e a integração de todos os processos:

Uma boa estrutura de controle interno possui um sistema em que todos os ciclos de negócio estão integrados e que, de fato, haja controles permanentes tanto preventivos quanto detectivos. (Marcelo)

Com base nas respostas obtidas, é possível verificar que as opiniões dos entrevistados estão de acordo com a definição de controles internos estabelecida pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2007).

Com relação a opinião dos entrevistados quando perguntados sobre os benefícios que um bom controle interno traria para a entidade, todos enfatizaram sobre a prevenção de erros e fraudes:

O controle interno contribui para o gerenciamento dos riscos e ajuda a mitigar perdas financeiras, prejuízos à reputação e imagem e multas (...). Oferece ao administrador uma visão integrada do ambiente de negócio. (Miguel)

Em linhas gerais, um bom ambiente de controles internos contribui para a prevenção de fraudes e erros operacionais, cooperando para o aumento da qualidade da gestão da organização, bem como sua longevidade. (Matheus)

As percepções dos auditores externos sobre os benefícios dos controles internos são similares à visão de Avalos (2009), que argumenta que o controle interno está relacionada à segurança na gestão empresarial ao prevenir fraudes e erros, protege os ativos e garante fidedignidade à informação contábil e financeira.

Quando perguntados sobre os requisitos mínimos para que os controles internos de um cliente sejam adequados, todos os entrevistados responderam de maneira muito similar, conforme abaixo:

Para que os controles internos sejam adequados deve haver os seguintes requisitos: a) adequada divisão de atividades, fator que mitiga o risco de segregação de função; b) um ambiente de TI bem desenvolvidos, sendo imprescindível haver sistemas integrados; c) baixa quantidade de lançamentos manuais; d) profissionais capacitados para gerenciar tais controles. (Marcelo)

O entrevistado Matheus ainda argumentou que o pessoal-chave da administração deve atuar com competência e independência, sem conflito de interesses. Para o entrevistado Mario, também é importante que o processamento de dados não possua risco de alterações sem aprovações.

#### **4.3 Processo de avaliação da estrutura de controles internos**

É consenso entre os entrevistados que o processo de avaliação da qualidade da estrutura de controles internos é um dos passos mais importantes do planejamento da auditoria.

Com essa avaliação, o auditor independente consegue compreender o ambiente em que o cliente está inserido, identificar os riscos inerentes, de controle e de detecção e assim, avaliar o risco de distorção material das demonstrações financeiras e determinar a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

Devemos avaliar, primeiramente, se existem processos bem desenhados, feita essa avaliação, precisamos avaliar se os controles desenhados são efetivos, ou seja, se eles de fato funcionam. Além disso, é muito importante que o cliente faça uma boa mescla entre controles preventivos e detectivos e que dê prioridade aos controles automáticos em detrimento dos manuais (Marcelo).

Durante o processo de avaliação do ambiente de controle, realizamos reuniões com os responsáveis pelos ciclos operacionais e setores chaves da companhia com o objetivo de obter entendimento sobre todo o ambiente, inclusive na parte de T.I., avaliamos o desenho dos processos operacionais e aplicamos testes de efetividade dos controles chave implementados pela companhia (Matheus).

Os entrevistados foram questionados quanto ao nível de formalização exigido do auditor externo durante o processo de avaliação da estrutura de controle interno.

Matheus explicou que dá ênfase ao entendimento e avaliação dos processos de negócio da companhia e também realiza o procedimento *walkthrough*. Além disso, aplica o teste de efetividade para

os ciclos com risco inerente significativo. Ele documenta as informações escrevendo um memorando descritivo do ciclo testado, destacando os riscos e falhas identificadas.

Miguel explicou que, mesmo que o auditor utilize um guia, considerando possíveis limitações de controles internos e exemplos de desenhos operacionais, o profissional deve fazer uso de seu conhecimento técnico para adaptar o entendimento dos riscos e controles a cada projeto.

Para a pergunta acerca dos procedimentos utilizados para a avaliação dos controles internos, todos os auditores responderam que utilizam o manual de metodologia da firma de auditoria e a metodologia COSO, além de verificar regulamentos e leis existentes para clientes específicos.

Além do manual interno de auditoria (metodologia), somos submetidos a sessões de atualização técnica para padronização dos procedimentos (Matheus).

Em alguns clientes referenciados, quando auditamos um componente significativo para alguma firma de auditoria estrangeira, recebemos instruções de controles internos com os passos a passos a serem realizados (Mario).

Em suma, em todas as firmas de auditoria são utilizadas técnicas de observação e indagação, inspeção física e repetição da aplicação do controle para assegurar a efetividade do mesmo.

Os entrevistados também foram questionados sobre a relação entre os resultados da avaliação dos controles internos e a execução dos testes substantivos.

Matheus explica que o planejamento da execução dos testes substantivos de saldos e transações depende tanto dos riscos inerentes ao negócio da companhia, quanto dos controles implementados pela administração para mitigar os riscos do negócio. Pode-se dizer, segundo os entrevistados, que quanto maior for o nível de controles de determinada empresa, menor serão os riscos para a execução dos testes substantivos, reduzindo sua quantidade e complexidade. Ressaltando ainda que, é fundamental a realização de uma análise combinada entre riscos inerentes e riscos de controles.

#### 4.4 O controle interno nas empresas

Quando foi solicitado que os auditores avaliassem a qualidade dos controles internos das empresas de capital aberto e de capital fechado, através de nota de zero a dez, a avaliação dos entrevistados foi a seguinte:

Tabela 2 - Avaliação dos entrevistados a respeito da qualidade dos controles internos

| Nome         | Empresas de capital aberto | Empresas de capital fechado |
|--------------|----------------------------|-----------------------------|
| Mario        | 7                          | 5                           |
| Matheus      | 6                          | 4                           |
| Marcelo      | 6                          | 3                           |
| Miguel       | 8                          | 3                           |
| <b>Média</b> | <b>6,75</b>                | <b>3,75</b>                 |

Fonte: Os autores (2019).

Durante as realizações das entrevistas, verificou-se que os entrevistados avaliaram a qualidade dos controles internos com notas muito próximas e justificaram suas notas com fundamentos semelhantes.

Notadamente, a nota média atribuída para as empresas de capital aberto foi superior àquela atribuída para as empresas de capital fechado, com relação a qualidade de seus controles internos. Para

justificar a nota atribuída as empresas de capital aberto e de capital fechado, os auditores comentaram os seguintes fatos:

As empresas de capital aberto possuem obrigatoriedade de controles internos e as empresas que possuem ações na bolsa de valores norte americana e suas subsidiárias, estão obrigadas a seguir as exigências da lei SOX. Por isso, mesmo que exista deficiência nos controles internos, as estruturas de controles já estão bem desenhadas e consolidadas, fornecendo maior transparência quanto à operação (Miguel).

Quando atribuí a nota 3 as empresas de capital fechado, me referi a pequenas e médias empresas, normalmente familiares, onde a própria administração ainda não tem conhecimento sobre governança corporativa.

Considerando empresas de capital fechado, pertencente a grandes grupos estrangeiros, posso atribuir a mesma nota referente a empresas de capital aberto. Pois, há uma rotina rígida de supervisão e revisão da *performance* dos controles internos (Miguel).

Ou seja, conforme citado pelos auditores desta firma de auditoria externa, há três tipos de clientes com perfis diferentes: (i) empresas de capital aberto: possuem históricos de auditoria, controles internos melhores desenhados e estruturados, e costumam optar por governança corporativa e transparência da alta administração; (ii) empresas de capital fechado pertencentes a grupos estrangeiros: políticas internas formalizadas, controles internos desenhados e estruturados; envio de reportes financeiros e avaliações de controles internos constantes; e (iii) empresas de capital fechado de pequeno e médio porte: ausência e/ou escassez de controles internos desenhados e formalizados.

Foi solicitado ao entrevistado que comentasse com que frequência ele se deparava com uma estrutura de controle interno adequada nas empresas de capital aberto auditadas. Miguel e Mario disseram encontrar, na maioria das vezes, estruturas de controles internos adequadas. Por outro lado, Matheus e Marcelo responderam que apenas em poucos casos as estruturas são adequadas.

Miguel explicou que sua percepção está relacionada aos seguintes fatos:

A maioria das empresas de capital aberto que auditei possuíam a Autoavaliação de Controle (*Control Self Assessment*), onde a equipe e sua gerência são responsáveis pelos riscos e controles referentes à área, além de, um departamento auditoria interna e nós, da auditoria externa. Devido a isso, já existia uma boa estrutura de controle internos desenhada, com riscos mapeados e frequentes avaliações (Miguel).

Matheus defendeu que:

Acredito que em poucos casos as estruturas são adequadas. Na maioria dos casos de empresas abertas que auditei, o ambiente de controles internos apresentava falhas consistentes no desenho dos processos. Em outros, a companhia não possuía um bom ambiente de TI. Ainda existem casos onde os controles desenhados não foram implementados da maneira correta (Matheus).

Ademais, a mesma pergunta foi feita, mas para clientes de capital fechado. Todos os entrevistados responderam que em poucos casos as estruturas de controles internos são adequadas nas empresas de capital fechados.

Mário relaciona essa percepção ao fato de serem empresas de pequeno porte:

Por estarmos falando de empresas que, em sua maioria, atendem as necessidades de um ou dois acionistas, o approach é mais leve. O que deixa brechas que podem ser consideradas relevantes (como falta de aprovação, segregação de funções e etc) (Mário).

Matheus ressalta uma exceção sobre as empresas de capital fechado:

Existem casos de empresas de capital fechado com bom ambiente de controles internos, são os casos de empresas estrangeiras que operam no Brasil. Entretanto, na maioria dos casos, o ambiente de controles internos das empresas auditadas é limitado e ineficaz (Matheus).

Os auditores também sumarizaram as principais deficiências encontradas nos sistemas de controles internos dos clientes que já auditaram. Todos os entrevistados classificaram a ausência de segregação de funções entre as atividades como a deficiência mais comum identificada. Este ponto de controle foi observado tanto em uma empresa de capital aberto quanto em uma empresa de capital fechado.

Também foi comentado sobre a ausência de políticas, normas e procedimentos formalizados, até mesmo em empresas de capital aberto.

Em empresas de capital fechado, Marcelo acrescenta que a falta de monitoramento de trilhas de auditoria e o não monitoramento de concessão e revogação de acessos é muito frequente.

Além disso, Mario comentou que em várias empresas, normalmente não existe um canal de denúncia e ouvidoria e quando existe, as informações obtidas não recebem a devida importância. Para ele, esses canais têm papel fundamental para descobertas de fraudes ou situações que ocorrem em desacordo com as boas práticas da empresa.

Com relação à formalização das políticas, normas e procedimentos de controles internos nos clientes, os auditores responderam que algumas empresas de capital aberto e empresas pertencentes a grandes grupos possuem. Entretanto, raramente as empresas de capital fechado possuem.

Matheus comenta que, às vezes, mesmo existindo política formalizada, o funcionário não sabe a importância e necessidade dos controles internos e isso pode fazer com que o mesmo queira “burlar” ou encurtar um procedimento presente na estrutura de controles internos. Assim, Miguel ressalta que é extremamente importante que a administração repasse aos seus funcionários seus objetivos e responsabilidades.

#### **4.5 Aprimoramento do sistema de controles internos nas empresas de capital fechado**

Os entrevistados foram questionados sobre sua percepção a respeito das dificuldades que as empresas de capital fechado enfrentam para o desenvolvimento dos controles internos.

Para Matheus e Marcelo, a dificuldade está relacionada a falta de conhecimento técnico adequado dos executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles internos. Por isso, os auditores desta empresa são frequentemente contratados para realizarem serviços de consultoria e implementação de estruturas de controles internos.

Miguel complementa que o fator financeiro é um dos maiores empecilhos no momento de implementar controles internos:

Uma grande dificuldade no desenvolvimento dos controles internos das empresas é a dificuldade financeira. Os custos relacionados com recursos tecnológicos são altos e, provavelmente, não há pessoas o suficiente para a execução dos controles. Além disso, a administração possui grande dificuldade em mensurar o retorno desse investimento em controles internos. Por isso, é uma área que acaba ficando de lado (Miguel).

Mario também comenta que a urgência das atividades operacionais ultrapassa a necessidade da implementação de controles internos, na visão dos acionistas:

Na maioria dos casos a alta administração é fortemente pressionada por resultados pelos acionistas e acaba por deixar as melhorias nos controles internos como segundo plano (Mário).

Ademais, foi questionado sobre os tipos de recomendações que costumam ser apresentadas aos clientes para o aperfeiçoamento do controle interno.

Marcelo explica que, ao final da auditoria, é emitido um relatório com recomendações de controles internos ou, é feita uma reunião com a Alta administração apresentando as falhas identificadas durante o trabalho de auditoria e as soluções para tal risco. Geralmente, as recomendações são: (a) estabelecimento de uma rotina de aprovação de lançamentos manuais, (b) elaboração de políticas formais para todos ciclos relevantes; (c) implementação de política de segregação de função.

Matheus acrescenta que, além da auditoria identificar as falhas de controles internos, também analisa a oportunidade de otimização dos processos já desenhados:

Em casos específicos, a auditoria pode identificar oportunidade de otimização de algum processo e apresentar soluções em tecnologia da informação, por meio do oferecimento de outro projeto separado (Matheus).

Por último, os auditores foram questionados sobre a aceitação das recomendações levantadas pela auditoria externa por parte dos executivos responsáveis e, se eles colocam em prática as sugestões de aprimoramento dos controles internos.

Para todos os quatro entrevistados, as recomendações de controles internos são bem recebidas, porém, em pouquíssimos casos as empresas as colocam em prática.

Na maioria das vezes entendem, concordam, mas não realizam o follow-up dos assuntos por entenderem que estão em segundo plano, uma vez que o negócio exige outras prioridades operacionais, na concepção deles (Mario).

Também foi comentada a relação entre as deficiências de controles internos e a preocupação os relatórios financeiros expostos no mercado:

Em pouquíssimos casos as sugestões de aprimoramento dos controles internos são implementadas pelas empresas. Geralmente, os clientes tentam cobrir o que é mais grave, o que demandaria menos esforço, custo e o que impactaria os relatórios de auditoria (informação ao mercado) (Matheus).

#### **4.6 Análise comparativa entre as auditorias big four e das demais firmas**

Ao final da entrevista, foi solicitado aos auditores que realizassem uma breve comparação entre os clientes auditados por empresas *Big four* e pelas demais firmas, assim como, citar as semelhanças e diferenças entre eles e os procedimentos de auditoria adotados nestas empresas.

É importante ressaltar que todos os entrevistados possuem experiência de carreira em firmas de auditoria *Big four* e não *Big four*, sendo assim, todos possuem expertise para realizar essa avaliação.

Para a pergunta relacionada ao perfil dos clientes auditados por estes dois tipos de firmas, Mario e Miguel responderam que consideram o perfil dos clientes, de certa forma, similares. Por outro lado, Marcelo e Matheus disseram que consideram o perfil dos clientes bem diferentes.

Quando solicitados a mencionar as características dos clientes das firmas de auditoria *non-Big four*, os entrevistados responderam à questão com percepções divididas, conforme abaixo:

A maioria dos clientes das auditorias non-Big four são Empresas S/A de capital fechado que possuem forte orientação ao lucro e busca por resultados (Mario).

A maiorias dos clientes são referidos, em função da empresa ter sede estrangeira. Sendo assim, vejo os clientes com estruturas muito similares aos clientes de *Big four* (Miguel).

De maneira geral, o perfil dos clientes de empresas de auditoria menores, são clientes com estruturas organizacionais menos robustas, perfil menos técnico dos profissionais, controles e sistemas mais simplificados. Apesar de tudo, acredito que em ambos os perfis, os clientes ainda veem a auditoria externa com um papel muito fiscalizador (Matheus).

Empresas menores com pessoas menos capacitadas e com menor investimentos em infraestrutura de sistemas (Marcelo).

Os auditores também citaram os riscos recorrentes identificados nos clientes menores das firmas de auditoria. Todos os respondentes disseram que as maiores deficiências de controle interno frequentemente identificadas estão relacionadas ao ambiente de tecnologia da informação, tais como, falta de controles de acesso, segregação de funções, monitoramento de trilhas de auditoria e até mesmo risco de erro nas análises contábeis, tendo em vista a predominância de controles manuais nestes clientes.

Mario também comentou que, devido a essas empresas serem menores, sem tantos departamentos independentes e trilhas de auditoria, existe um grande risco de a Administração “burlar” os controles internos e “manipular” o reconhecimento de receita.

Foi solicitado que os entrevistados respondessem se consideram os procedimentos de auditoria, realizados para a avaliação dos riscos de controle interno, diferentes ou similares aos efetuados nas empresas *Big four*. Todos demonstraram ter uma opinião similar. Vide, por exemplo, o comentário de Matheus:

De maneira geral, os procedimentos são bem parecidos. A diferença é que em alguns casos mais específicos, a estrutura de uma empresa big four permite um trabalho mais apurado, com uso de especialistas e com mais tempo para ser realizado. O que não tira a qualidade do serviço prestado por auditorias menores, que utilizam metodologias de trabalho parecidas (Matheus).

E por fim, foi pedido que eles contribuíssem com sugestões de melhorias aos procedimentos efetuados nas firmas de auditoria não *Big-four*. Miguel argumenta que a extensão dos testes poderia ser maior, utilizando *templates* mais automatizados e *data analytics*, além de ampliar o uso dos times de especialistas de tecnologia da informação.

Entretanto, Matheus ressalta que tudo depende do honorário pelo qual o projeto foi vendido. Pois, o valor do projeto e horas vendidas estão diretamente relacionados com a abordagem de auditoria definida na fase de planejamento, orçamento para realização do trabalho e principalmente a estrutura do cliente auditado. Por exemplo, se o orçamento para a realização do trabalho for maior, os auditores podem fornecer mais horas aos especialistas de tecnologia da informação. Se o orçamento for menor, os trabalhos serão realizados com menor abrangência.

#### 4.7 Comparação com estudos anteriores

Silva e Vidal (2016) realizaram a pesquisa entrevistando gerentes que trabalhavam em uma firma de auditoria *Big four*. Por outro lado, esta pesquisa foi realizada em uma empresa de auditoria independente de médio porte (“*non-Big four*”), que atua, na grande maioria, em clientes de capital fechado. Comparando os resultados de ambas as pesquisas é possível depreender alguns aspectos interessantes.

A respeito dos conceitos de controles internos, benefícios e procedimentos de auditoria realizados para avaliar a adequação dos controles internos das empresas, não foram identificadas grandes diferenças entre as percepções dos entrevistados da pesquisa de referência e da atual pesquisa.

Contudo, quando os entrevistados foram solicitados a avaliar a qualidade dos controles internos nas empresas de capital aberto e capital fechado, através de uma nota de zero a dez, a avaliação média dada pelos respondentes dos dois estudos foram bem diferentes para as empresas de capital fechado, sendo de 3,75 no presente estudo e 7,0 no estudo de Silva e Vidal (2016).

Os auditores externos entrevistados por Silva e Vidal (2016) justificaram as notas atribuídas às empresas de capital aberto ressaltando os diversos escândalos de fraudes nas empresas, envolvendo os grandes executivos, que estavam ocorrendo na época da pesquisa. Para um respondente, esses fatos demonstraram falha na estrutura de controle internos, começando pela governança corporativa, e falta de transparência da alta administração.

Para as empresas de capital fechado, atribuíram a nota 7 alegando que essas empresas tendem a ser menores e menos complexas e que as políticas de controles internos funcionam de melhor maneira, utilizando como base, a premissa de que as empresas de capital fechado são muito mais pressionadas pelos sócios a respeito de transparência e bons resultados.

De outro ponto de vista, os auditores independentes entrevistados no presente estudo atribuíram uma nota similar às companhias de capital aberto, justificando que essas empresas já possuem estruturas de controles internos bem desenhadas e consolidadas, que fornecem maior transparência quanto à operação. Além de um melhor ambiente de tecnologia da informação.

Já para as empresas de capital fechado, atribuíram uma nota significativamente menor do que a atribuída pelos entrevistados por Silva e Vidal (2016). Segundo a percepção dos entrevistados, raramente as estruturas de controles internos são adequadas nas empresas de capital fechados. Na maioria das vezes, essas empresas são familiares, não possuem políticas, normas e procedimentos formalizados, e as vezes, o ambiente de tecnologia da informação é limitado. Foi ressaltado também que a dificuldade da implementação de uma estrutura de controle interno adequada costuma estar relacionada a falta de conhecimento técnico adequado da administração.

Sobre as conclusões de controles internos identificadas pelas equipes de auditoria e melhorias propostas aos executivos das empresas, os auditores de ambas as pesquisas comentaram que, normalmente, as sugestões de aprimoramento dos controles internos são aceitas, porém, quase nunca são postas em práticas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com as respostas dos entrevistados, na fase de planejamento do trabalho de auditoria, os auditores utilizam de procedimentos de indagação, observação e testes de efetividade para compreender o ambiente em que o cliente está inserido, identificar os riscos inerentes, de controle e de detecção e assim, avaliar o risco de distorção material das demonstrações financeiras e determinar a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Também foi comentado que os auditores realizam a avaliação dos controles internos das empresas na fase de planejamento do trabalho, bem como tal avaliação também é revisada ao longo do trabalho.

Sobre a adequação da estrutura de controles internos nas empresas brasileiras, foram atribuídas notas de 6 a 8 para as empresas de capital aberto. Os entrevistados justificaram tal nota comentando que, nas empresas de capital aberto, a cultura do controle interno está melhor implementada entre os funcionários além de já existir uma estrutura de controles desenhada, com riscos mapeados e frequentemente avaliados.

Para as empresas de capital fechado foram atribuídas notas de 3 a 5. Os entrevistados comentaram que, muitas das vezes, essas empresas possuem menor porte e sua administração não segue os princípios da governança corporativa. Argumentaram que a precariedade dos controles internos está, em muitos casos, relacionada à falta de conhecimento técnico adequado dos executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles, além da falta de investimento de recursos nesta atividade, devido a não obrigatoriedade da estrutura de controles internos.

Os auditores entrevistados também ressaltaram que as empresas de capital fechado referente a grupos estrangeiros de grande porte possuem estruturas de controles internos similares, e as vezes, até mesmo melhores que as empresas de capital aberto. Eles acreditam que isto ocorre devido à grande frequência de reportes e avaliações dos controles.

Durante a realização das entrevistas, os auditores também comentaram que, mesmo em empresas onde já existe uma estrutura de controle interno previamente desenhada, as deficiências de controles internos frequentemente identificadas, tanto em empresas de capital fechado quanto em empresas de capital aberto, são: (a) ausência de segregação de funções entre as atividades, (b) ausência de políticas internas e procedimentos formalizados e (c) o não monitoramento de concessão e revogação de acessos aos sistemas.

Os auditores entrevistados argumentaram que as firmas de auditoria de médio porte possuem clientes menores e pouco estruturados em sua carteira, e, como consequência, os auditores frequentemente deparam-se com deficiências de controles internos relacionadas ao ambiente de tecnologia da informação.

Quanto ao trabalho de auditoria realizado para a avaliação dos riscos de controles internos, todos os auditores responderam que os procedimentos efetuados em firmas *big four* são similares aos procedimentos efetuados nas demais firmas, visto que, as empresas se baseiam nas normas de auditoria e também na metodologia COSO para avaliação dos controles internos.

Em resumo, a principal contribuição desta pesquisa foi analisar e evidenciar como os auditores independentes de uma firma de auditoria de médio porte percebem as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto e capital fechado.

Por fim, vale destacar que existe uma grande quantidade de estudos sobre controles internos voltada para demonstrar quais são os benefícios dos controles internos para as empresas, entretanto verifica-se uma escassez de estudos focados na avaliação dos Sistemas de Controles Internos implementadores pelas empresas. Assim, acredita-se que os resultados desta pesquisa contribuirão para o entendimento acerca do atual ambiente de controle das empresas brasileiras.

## REFERÊNCIAS

- ALMELA, B. **Control y auditoría internos de la empresa**. Consejo General de Economistas de España. Madrid, 1987.
- ATTIE, W. **Auditoria. Conceitos e Aplicações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- AVALOS, J. M. A. **Auditoria e Gestão de Riscos**. Instituto Chiavenato (org.). - São Paulo: Saraiva, 2009.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance**. 2017. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.
- PEREIRA, M. A. A. **Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.
- SANTOS, V. M. **A importância do controle interno na prevenção de erros e fraudes**. Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Fesurv - Universidade de Rio Verde, 2013.

SILVA, A. H. C.; VIDAL, D. C. A Percepção dos Auditores Externos sobre a Adequação dos Sistemas de Controle Interno nas Empresas de Capital Aberto. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 67, p. 57-67, 2016.

SIRTORI, A. **Estrutura do COSO gestão de riscos - Conhecendo os principais pontos da atualização Necessidade da implantação da Lei Sarbanes Oxley no Brasil**. Administradores. 2007. Disponível em:

<<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/necessidade-da-implantacao-da-lei-sarbanes-oxley-no-brasil/14483/>>. Acesso em: 20 abr. 2019.