

A Percepção dos Auditores Externos sobre a Adequação dos Sistemas de Controle Interno nas Empresas de Capital Aberto

Danielle Cabral Vidal

Rio de Janeiro - RJ

Graduada em Ciências Contábeis pela UFRJ¹

Danielle_cvidal@hotmail.com

Adolfo Henrique Coutinho e Silva

Rio de Janeiro - RJ

Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP²Professor Adjunto da UFRJ¹

adolfohcoutinho@uol.com.br

Resumo

No atual cenário econômico em que as empresas estão inseridas, os investidores sentem cada vez mais a necessidade de transparência nos dados emitidos em relatórios contábeis. Por isso, há algumas décadas, ocorreu a intensificação de medidas que estimulam e obrigam empresas, de acordo com suas características, a implantarem sistemas de controles internos a fim de evitar fraudes e diminuir erros na divulgação das demonstrações financeiras. Dessa forma, o objetivo do presente trabalho é identificar e analisar a percepção dos profissionais de auditoria externa sobre a adequação do Sistema de Controle Interno das empresas de capital aberto. Para atingir tal objetivo, foram entrevistados cinco profissionais experientes, que ocupam o cargo de gerente ou gerente sênior, que atuam em uma empresa de auditoria internacional, com graduação em ciências contábeis e tempo médio de experiência de 10 anos. Em linhas gerais, os resultados apurados sugerem que, na percepção dos auditores independentes, as empresas abertas analisadas possuem uma boa consciência sobre a importância e os potenciais benefícios de um adequado Sistema de Controle Interno, apesar das diferentes ênfases observadas. O presente trabalho apresenta duas principais contribuições. Primeiro, no plano teórico analisa os conceitos relacionados aos Sistemas de Controle Interno apresentados nos livros acadêmicos vis-à-vis os conceitos empíricos observados na prática profissional dos auditores externos entrevistados. Segundo, no plano prático mostra a percepção dos auditores independentes sobre a adequação, definições e possíveis pontos para aprimoramento nos Sistemas de Controle Interno das empresas de capital aberto no Brasil.

Palavras-chave: Controles Internos. Auditores Independentes. Empresas de Capital Aberto.

Abstract

In the current economic environment in which companies operates investors are increasingly feeling the need for transparency in the data issued in accounting reports. So a few decades ago there was an intensification of measures to encourage and oblige companies according to their characteristics to deploy internal control systems to prevent fraud and reduce errors in the disclosure of financial statements. Thus, the aim of this paper is to identify and analyze the perception of external auditors about the adequacy of the internal control system of public companies. To achieve this goal, five experienced professionals were interviewed. They work in an international audit company (big four), had a degree

in accounting and 10 years of experience on average. In general, the results suggest, according the perception of the external auditors about, that the public companies analyzed have a good awareness of the importance and potential benefits of the internal control system, despite the different emphases observed. This paper presents two main contributions. First, the analysis about the concepts of internal control systems presented in academic books versus the empirical concepts observed in the professional practice of the external auditors interviewed. Second, in practical terms it shows the perception of the external auditors about the adequacy, definitions and possible points for improvement in internal control systems of publicly traded companies in Brazil.

Keywords: Internal Controls. Independent Auditors. Public Companies.

1. Introdução

Em 30 de julho de 2002, como consequência dos grandes escândalos contábeis ocorridos com empresas tais como Enron e WorldCom, foi promulgada nos Estados Unidos a Lei Sarbanes Oxley (SOX), de iniciativa do senador Paul Sarbanes e do deputado Michael Oxley, que estabeleceu novos procedimentos para aperfeiçoamento dos controles internos das empresas listadas na Bolsa de Valores de Nova Iorque (*The New York Exchange - NYSE*) e registradas na Comissão de Valores Mobiliários norte-americana (*Security Exchange Commission - SEC*). Por exigência da SEC, as empresas norte americanas com ações negociadas na bolsa de valores implementaram as boas práticas de governança corporativa, mediante a adoção da (1) Lei Sarbanes-Oxley, e (2) do modelo de controle interno elaborado pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*).

Estas iniciativas, que tinham o objetivo de recuperar a confiança e credibilidade dos investidores e prevenir a ocorrência de fraudes nas grandes empresas, exigiram o aprimoramento dos Sistemas de Controle Internos das empresas no intuito de proteger as partes interessadas (investidores, credores, empregados e outros) mediante a publicação de informações contábeis mais confiáveis.

Destaca-se que o nível de adequação do Sistema de Controle Interno em uma organização influencia diretamente o risco que a auditoria independente irá se basear para efetuar suas análises e testar a integridade e veracidade das informações publicadas nas demonstrações contábeis. Assim, pode-se dizer que a adequação dos controles internos de uma organização é de fundamental importância para os auditores independentes, pois está diretamente relacionado com o risco de auditoria. Dessa forma, o trabalho do auditor independente envolve necessariamente a avaliação da efetividade e da eficácia do Sistema de Controle Interno das organizações.

No Brasil, por exigência da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), conforme previsto no artigo 25 da Instrução n.º 308/99, o auditor independente deverá “elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada”. Na medida do possível este relatório também deverá conter recomendações para as correções requeridas no Sistema de Controle Interno.

Neste contexto, o objetivo do presente trabalho é identificar e analisar a percepção dos profissionais de auditoria externa sobre a adequação do Sistema de Controle Interno das empresas de capital

¹ UFRJ – Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro – RJ – CEP: 22.290-240

² FEA/USP – FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – São Paulo/SP – CEP: 05508-010

aberto, mediante a realização de entrevistas com profissionais experientes que atuam em uma empresa de auditoria internacional.

A relevância desta pesquisa decorre de três aspectos. Primeiro, evidencia a importância da implementação de um adequado Sistema de Controle Interno nas empresas para melhorar a qualidade e transparência dos relatórios financeiros. Segundo, apresenta as limitações e deficiências dos Sistemas de Controle Interno das empresas de capital aberto, através da perspectiva de auditores externos, de modo a servir de referência para novos aprimoramentos. Terceiro, amplia nosso conhecimento contábil prático e teórico sobre o tema, de modo a possibilitar a realização de um trabalho de auditoria de qualidade, bem como um adequado exercício da profissão.

Resalta-se que o presente trabalho, ao utilizar a pesquisa de opinião de profissionais, não pretende mostrar instruções e métodos mais corretos para a avaliação dos Sistemas de Controle Interno, mas apenas mostrar a opinião de gerentes que vivenciam e praticam no dia a dia o julgamento profissional para avaliarem a qualidade dos controles internos das companhias abertas.

O estudo está organizado em cinco partes. Primeira, a introdução que apresentou a contextualização, o objetivo e a importância do estudo. Segunda parte, o referencial teórico que apresenta as bases conceituais do estudo e algumas evidências observadas em estudos anteriores sobre o tema. Terceira parte, a metodologia que descreve os critérios de seleção dos respondentes e as características do instrumento de pesquisa. Quarta parte, os resultados da pesquisa. Quinta e última parte, as considerações finais.

2 Revisão de Literatura

2.1 Sistema de Controle Interno nas Organizações

Atualmente existem muitas definições diferentes para “Controle Interno”, como pode ser observado no quadro 1 a seguir. Em geral, as definições fazem referência aos objetivos do controle interno, seus componentes e características, e sua importância para as organizações.

Quadro 1: Definições de Controle Interno

Autor	Definição
Oliveira (2002)	O controle interno não é um evento ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades de uma organização, ações essas inerentes ao estilo adotado pela gerência da organização na condução de seus negócios ou atividades
Almeida (2012)	[...] o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa
Machado e Tonin (2014)	[...] o controle é fundamental pelo fato de ser um mecanismo capaz de coibir abusos, desvios e condutas impensadas por parte do gestor. O controle não está ligado automaticamente a uma penalidade, mas sim servirá de aviso para que sejam tomadas atitudes para que o erro verificado seja corrigido e não volte a acontecer
COSO (2013)	[...] um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos: Eficácia e eficiência dos recursos; Confiabilidade da informação financeira; e Cumprimento das leis e normas estabelecidas
AICPA	[...] o plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, aplicados a uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas
Institutos de Auditores Internos do Brasil	[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização. (AUDIBRA, 1992)

Fonte: O autor. Nota: (a) COSO – The Committee of Sponsoring Organizations (Disponível em: <www.coso.org>); (b) AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (Disponível em: <<http://www.portaldeauditoria.com.br>>. Acesso em: 5 jun. 2016).

Uma estrutura de controles internos sólida dentro da organização possibilita maior segurança e qualidade das informações da empresa; identifica e avalia o controle de riscos. Assim, conforme entendimento de Crepaldi (2010) o sistema de controle interno da empresa é elaborado a partir de um plano de organização com métodos e procedimentos utilizados com a finalidade de proteger todo o patrimônio da organização.

Além da proteção do patrimônio, um bom sistema de controles internos aumenta a eficiência operacional, ou seja, os colaboradores têm maior conhecimento e entendimento a respeito das áreas que atuam e a sua responsabilidade dentro da empresa, elevando a efetividade do processo e, consequentemente, trazendo maior confiabilidade nas demonstrações financeiras.

Um bom sistema de controles internos, além de proporcionar maior segurança aos ativos da empresa e maior confiabilidade das informações também beneficia a empresa no sentido de que os colaboradores passam a conhecer melhor as áreas que desempenham seus trabalhos, garantindo que possam cumprir com as normas da empresa e honrar com seus princípios e valores com a finalidade de atingir os objetivos da organização.

Dessa forma, os controles são extremamente necessários, uma vez que podem diminuir significativamente os riscos que a organização tem para alcançar seus objetivos. Esses riscos são muito comuns na maioria das empresas atualmente, como por exemplo, os riscos significativos relacionados a incerteza de continuidade da empresa, contabilização de errônea de ativos, falta de aprovação por autoridade competente para a efetivação de pagamentos e/ou financiamentos, escassez de colaboradores com competência para efetuar procedimentos operacionais, ausência de segregação de funções para um mesmo processo, dentre outros. Em resumo, uma organização que implanta um sistema de controles internos tem como objetivo tentar prevenir e/ou detectar erros e fraudes.

Segundo Almeida (2012, p. 58), os princípios fundamentais dos controles internos são: (a) Responsabilidade; (b) Rotinas Internas; (c) Acesso aos ativos; (d) Segregação de funções; (e) Confronto de ativos com os registros, (f) Amarrações no sistema; (g) Auditoria Interna; (h) Custo de Controle; (i) Limitação do controle interno;

Para Attie (2011), é “impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações propostas”.

Conforme dito por Almeida (ALMEIDA, 2012):

Um bom sistema de controle interno funciona como uma ‘peneira’ na detecção desses erros ou irregularidades. Portanto, o auditor pode reduzir o volume de testes de auditoria na hipótese de a empresa ter um sistema de controle interno forte; caso contrário, o auditor deve aumentá-lo.

Borgerth (2007) argumenta que as recomendações do COSO são tidas como referência para controles internos. De acordo com Borgerth (2007), o COSO (The Committee of Sponsoring Organizations), criado em 1985, trata-se de uma iniciativa privada independente encarregada de estudar fatores que podem levar a geração de relatórios fraudulentos e elaborar recomendações para as empresas abertas, para seus auditores, instituições educacionais e para a SEC e outros reguladores.

O COSO dividiu os objetivos que se pretendem alcançar em uma organização em três categorias: operacional, divulgação e conformidade e traçou cinco componentes que são os meios para a execução dos objetivos: (a) Ambiente de controle; (b) Avaliação de Riscos; (c) Atividades de Controle; (d) Informação e Comunicação, e (e) Atividades de Monitoramento. A tabela a seguir, cita os princípios relacionados aos componentes.

A avaliação dos riscos está relacionada a identificação de um risco de informação relevante e/ou significativa nos relatórios financeiros. Por exemplo, a incapacidade de um controle interno detectar uma fatura com o valor incorreto no sistema contábil porque um funcionário registrou erroneamente a receita. Dessa forma, percebe-se que o modo como a informação é produzida e divulgada está diretamente ligada ao modo como é executado o seu processamento. Um sistema de controles internos eficaz precisa detectar e prevenir erros que são comuns de acontecer no ambiente organizacional, como no

exemplo citado acima. E conforme o nível de eficiência do controle pode-se avaliar o risco que a entidade está atrelada com relação à transparência de suas informações.

2.2 Resultados de estudos anteriores

Camargo, Pepinelli, Dutra & Alberton (2011) realizaram um levantamento bibliográfico dos estudos sobre auditoria no período de 2005 a 2010, e documentam que os assuntos predominantes nos artigos analisados foram: (a) relatórios da auditoria; (b) troca de auditores; conselhos/comitês; (c) procedimentos de auditoria; e (d) fraudes contábeis. Adicionalmente, também encontraram pesquisa sobre (1) escândalos corporativos; (2) questões ambientais; e (3) diferenças de expectativas, este último um dos principais assuntos explorados na literatura internacional. Em relação as estratégias de pesquisa utilizadas, os autores constatarem a predominância de pesquisa documental e do tipo *survey* (questionário).

Do mesmo modo, Oliveira & Carvalho (2008), também constataron no levantamento bibliográfico realizado nos anos de 2004 a 2006. Dentre os 92 estudos analisados, os temas mais frequentes foram: Riscos (trinta estudos), Controle interno — área pública (9), Controle Interno (8), Planejamento, procedimentos e técnicas de auditoria (8), Auditoria Interna e Externa (6), Auditoria Governamental (6), fraudes (5), Auditoria em ambiente informatizado (3), ensino de auditoria (3), relatórios de auditoria governamental (2), pareceres de auditoria (1) e auditoria ambiental.

Notadamente, no Brasil, observa-se uma ampla variedade de tópicos analisados nos estudos de auditoria, mas um número reduzido de estudos sobre controle interno em organizações privadas. Do mesmo modo, diversos estudos analisaram temas relacionados às diversas atividades desenvolvidas pelos aos auditores independentes (vide, por exemplo, Firmino, Damascena & Paulo, 2010; e Bezerra, Teixeira & Cunha, 2014), mas um número reduzido dos estudos concentrou sua atenção em aspectos relacionados com a avaliação dos controles internos por parte dos auditores externos.

Assim, neste referencial são destacados cinco estudos que trataram de questões diretamente relacionadas ao controle interno nas organizações.

Oliveira (2009) demonstrou a contribuição do controle interno ao processo de gestão evidenciando a maneira que este atua apoiando as decisões gerenciais. Sua pesquisa se baseia em um ramo de supermercados na qual o sócio-proprietário relata os principais problemas de controles internos enfrentados. Dessa forma, o estudo descreve os procedimentos de controles internos que acontecem em diversos setores e departamentos da empresa pesquisada, demonstrando a ausência de alguns requisitos para o bom funcionamento da empresa, porém relatando que o controle pode ter muito a oferecer à companhia, se conduzido corretamente.

Fruitoso (2004), cujo tema é a pesquisa realizada sobre o sistema de controle interno em uma empresa com administração familiar de médio porte e iniciativa privada que atua no mercado de comércio varejista de revenda de materiais elétricos e de construção. Neste estudo, o objetivo principal foi o de apresentar uma proposta de estrutura de controles internos à empresa mencionada. Com isso este trabalho analisou os sistemas de controles existentes, através de perguntas não estruturadas feitas aos funcionários. Em seguida, ocorreu a avaliação dos procedimentos que padronizam as tarefas dentro divisões da Companhia. Assim, o pesquisador conseguiu traçar a situação real dos controles internos da empresa estudada e apresentaram sugestões para o seu aprimoramento. A princípio, foi apresentada uma proposta para a criação de um departamento de auditoria e a confecção de um manual de procedimentos internos para controlar e orientar os setores da empresa.

Silva e Machado (2008) em sua pesquisa tratam dos impactos da SOX na área de auditoria interna de uma empresa brasileira com ações negociadas na bolsa de Nova Iorque. O objetivo central do estudo foi verificar mudanças que ocorreram nos procedimentos de auditoria interna com base em SOX. Para a execução do trabalho em questão foi efetuado um estudo de caso através de entrevista contendo oito questões com o chefe de auditoria interna

da empresa mencionada. Dessa forma, o trabalho pôde evidenciar que com a implementação de SOX diversas mudanças aconteceram na empresa estudada, especificamente na auditoria interna, como o aumento nos gastos para a adequação dos processos à Lei, maior contratação de funcionários para executar o processo de certificação e detalhamento dos processos em cada área, além do aumento de trabalho, uma vez que a área de auditoria teve que obter maior conhecimento sobre outras áreas da empresa e lidar com maiores quantidades de processos contábeis.

A pesquisa de Camargo (2012) objetivou investigar a percepção dos auditados, face às competências dos auditores independentes. Dessa forma, buscou-se as principais competências pertinentes ao auditor externo em literaturas, a opinião dos oitenta e oito auditados entrevistados sobre os auditores em diferentes estágios da carreira de auditoria e a diferença de competência de uma firma de auditoria internacional e nacional. Os resultados da pesquisa demonstram que para a maioria das competências investigadas não foram encontradas diferenças significativas de percepção entre auditados que tiveram contato com auditores Big Four e aqueles que tiveram contato com auditores não-Big Four.

Por fim, Santana (2013) verificou se o desempenho das atividades de controle interno da organização analisada permitia realizar o acompanhamento dos programas e projetos para que seus resultados atendessem o princípio da eficiência, com a aplicação de questionários aos chefes dos setores. Entre outros aspectos, Santana (2013, p. 147) concluiu que “o controle é visto como uma atividade importante, mas que precisa evoluir e inovar no seu modo de atuar, com mudanças internas estruturais e técnicas, tendo em vista o aumento das demandas internas e externas da instituição”.

Levando em consideração a escassez de pesquisas que tratam da visão dos auditores externos sobre a qualidade dos controles internos implementados nas organizações e a importância deste tema para a realização dos trabalhos de auditoria das demonstrações contábeis, propõe-se uma avaliação da percepção destes profissionais sobre a adequação dos controles internos das empresas de capital aberto no Brasil, conforme procedimentos metodológicos indicados a seguir.

3. Metodologia

O presente trabalho consiste em uma pesquisa qualitativa e exploratória, uma vez que realiza o levantamento de dados por meio de entrevista, baseada em um roteiro, e os resultados obtidos serão tratados a partir da análise do conteúdo. De acordo com Gil (1999):

[...] o uso dessa abordagem propicia o aprofundamento da investigação das questões relacionadas ao fenômeno em estudo e das suas relações, mediante a máxima valorização do contato direto com a situação estudada, buscando-se o que era comum, mas permanecendo, entretanto, aberta para perceber a individualidade e os significados múltiplos.

Segundo Cervo et al. (2006), “a entrevista é uma das principais técnicas de coletas de dados e pode ser definida como conversa realizada face a face pelo pesquisador junto ao entrevistado, seguindo um método para se obter informações sobre determinado assunto”.

Este estudo enquadra-se também na definição de pesquisa descritiva. Para Gil (1999) as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Com intuito de obter a percepção de auditores externos sobre a qualidade dos controles internos das empresas, foram entrevistados cinco profissionais que atuam nos cargos de gerente e gerente sênior em uma firma de auditoria externa, pertencente ao grupo das *Big Four*. Os auditores entrevistados exercem suas atividades no escritório da firma localizado no Estado do Rio de Janeiro e possuem experiência em trabalhos de auditoria em empresas de capital aberto. A tabela a seguir apresenta a composição da amostra.

Tabela 1: Representatividade da amostra de profissionais entrevistados

Cargos	Profissionais no Estado do Rio de Janeiro	Profissionais Entrevistados	%
Gerente Sênior	12	2	17%
Gerente	32	3	9%
Total	44	5	11%

Fonte: O autor.

Conforme demonstrado na tabela acima, foram entrevistados 11% dos gerentes da firma que atuam no escritório do Rio de Janeiro. Os entrevistados foram escolhidos em função da disponibilidade de tempo para participar da entrevista.

Esses profissionais foram escolhidos em função de (a) possuírem alguns anos de experiência na área de auditoria, (b) atuaram na parte operacional de testes de controles, e (c) conseguem ter uma visão ampla sobre o andamento do trabalho dos testes executados para analisar a eficiência dos controles do cliente. Destaca-se que os gerentes atuam tanto na área gerencial, atendendo aos sócios e aos clientes, quanto na área operacional auxiliando sua equipe.

Não foi possível realizar a entrevista com diretores e sócios da empresa devido à dificuldade de acesso na comunicação com esses profissionais no período da pesquisa.

Nesta empresa, os funcionários da área contábil possuem o seguinte plano de carreira (tempo médio de experiência no cargo): (a) Trainee (seis meses), (b) Assistente (um ano e seis meses), (c) Senior (três anos), (d) supervisor (dois anos), (e) Gerente, Gerente Sênior, Diretor e Sócio (Tempo Indeterminado). Dependendo do desempenho do profissional, o plano de carreira pode ser maior ou menor do que o mencionado.

A entrevista aconteceu nas instalações da empresa de auditoria externa, mais especificamente no escritório do Rio de Janeiro, no mês de junho de 2016. Em média, a entrevista durou cerca de trinta minutos com cada respondente. Durante a entrevista foram realizadas anotações das respostas dos gerentes que posteriormente foram digitadas e tabuladas a fim de facilitar a análise das respostas dos entrevistados.

O roteiro de entrevista, contendo vinte e três perguntas, foi dividido em cinco partes: (a) perfil do respondente, que consistia em obter as informações pessoais de cada um e elaborar um perfil para o entrevistado; (b) definição e requisitos do Sistema de Controles Internos, onde o objetivo principal é verificar a opinião cada gerente sobre o conceito do que são os controles internos, seus benefícios, requisitos mínimos e impactos que essa estrutura de controles pode trazer a empresa; (c) processo de avaliação do Sistema de Controles Internos nas organizações; (d) O Sistema de Controles Internos nas empresas de capital aberto, onde os entrevistados respondiam as perguntas com base em suas experiências ao auditar as empresas, avaliando os controles internos e deficiências encontradas, e, por fim, (e) Aprimoramento do Sistema de Controles Internos nas empresas de capital aberto, sobre as recomendações dadas aos executivos. O roteiro de entrevistas não foi anexo na pesquisa em função do limite do número de páginas. O mesmo pode ser solicitado por e-mail.

A análise das repostas obtidas iniciou-se com o processo de documentação das entrevistas, mediante a transcrição e tabulação das respostas em uma planilha excel, e na sequência foi realizada uma análise de conteúdo com a comparação das percepções dos respondentes com a literatura sobre o tema. As respostas presentes nesta pesquisa retratam a opinião e os conhecimentos dos gerentes de auditoria externa entrevistados.

A principal vantagem da utilização de entrevistas como método de pesquisa é poder obter conhecimento prático através das experiências vividas pelos gerentes em seu dia a dia, especialmente pela flexibilidade que esta técnica permite. Por outro lado, a realização de entrevistas apresenta como principal limitação, a possível a inabilidade do entrevistado em responder algumas perguntas. Assim, cabe ressaltar as respostas dos entrevistados se baseiam em suas experiências e seus entendimentos sobre controles internos em campo, o que não caracteriza em resposta correta ou errada.

4. Resultados

4.1 Perfil dos auditores externos entrevistados

A fim de retratar a percepção da auditoria externa sobre os controles internos, foi realizada uma entrevista com cinco gerentes que atuam em uma empresa internacional de auditoria externa. Com intuito de garantir o anonimato dos respondentes, as respostas foram identificadas pelos nomes fictícios de Karla, Karen, Katia, Kaio e Kassio. O perfil dos entrevistados está indicado na tabela 2.

Os profissionais entrevistados são formados em ciências contábeis e possuem em média dez anos de experiência em auditoria externa, e atuam na auditoria de empresas de setores de atividade distintos.

4.2 Percepção dos auditores externos sobre a qualidade dos controles internos das empresas de capital aberto

Este tópico apresenta uma síntese das respostas apresentadas pelos gerentes de auditoria externa para as questões indicadas no roteiro de entrevista utilizado para realização da pesquisa.

A fim de ampliar o entendimento dos resultados foram transcritas algumas falas dos entrevistados. Destaca-se que, durante a análise dos dados, verificou-se que algumas respostas eram similares uma das outras. Assim, nestes casos, optou-se por transcrever uma dessas respostas que demonstrasse a percepção dos profissionais sobre o assunto.

a. Definição e requisitos do Sistema de Controles Internos:

Com relação ao conhecimento dos auditores sobre o que seria um bom sistema de controles internos, as gerentes Karla e Katia citaram que a qualidade está muito relacionada com membros executivos e alta administração, enquanto outros gerentes levaram em consideração que a qualidade dos controles internos possui ligação com as atividades executadas pelos colaboradores de uma empresa, conforme trechos abaixo:

Um bom sistema de controles internos é aquele sistema monitorado pela alta administração que é capaz de estruturar os desenhos de controles e implementá-los na empresa. Geralmente esse tipo de sistema é visto em empresas de grande porte. (Karla)

Um bom mapeamento das atividades relevantes das pessoas chave e atividades chave, atrelado ao conhecimento das suas responsabilidades e da importância da execução das tarefas de maneira eficiente. (Kaio)

Com base nas respostas é possível verificar que as opiniões dos gerentes estão em linha com as definições de controles internos.

Para a pergunta relacionada aos possíveis benefícios que os controles internos poderiam trazer, a maioria dos entrevistados respondeu de maneira uniforme a questão:

Quando o controle interno é bem implementado e é confiável, os benefícios são múltiplos, como por exemplo, o aumento da confiança por parte da auditoria externa para concluir sobre algumas contas significativas e sobre os procedimentos alternativos que serão abordados por que o ambiente de controle é seguro. (Karen)

Traz inúmeros benefícios, como maior clareza nas divulgações contábeis, confiança dos investidores, efetividade e eficácia nas atividades. (Kassio)

Um ambiente de governança melhor; pode desenvolver um ambiente que previna a fraude e erro. E considerando que o controle interno não seja capaz de prevenir cem por cento de distorções, ter um ambiente que possa detectar o que não foi prevenido de maneira que um ambiente complete o outro; implementa os processos e otimiza as atividades operacionais; Gera maior credibilidade ao mercado. (Kaio)

Ao serem indagados sobre os requisitos mínimos para a adequação dos controles internos, verificou-se que os gerentes possuíam respostas semelhantes uma das outras:

O requisito mínimo seria que o cliente tivesse a norma formalizada do funcionamento do controle interno e dos procedimentos de execução dos testes com maior envolvimento das pessoas chave. (Karla)

Melhor capacitação técnica dos profissionais como requisito mínimo. (Karen)

Práticas de controles internos mapeadas e disponíveis de modo que toda a companhia e seus membros tenham total conhecimento e entendimento do funcionamento dos controles e o papel de cada um dentro desse sistema. (Katia)

Possuir a natureza e objetivo de cada controle bem definidos. (Kaio)

Precisam ser bem mapeados, de maneira que possam abranger todas as áreas do cliente, e estar ao alcance dos funcionários responsáveis pelas suas respectivas tarefas. (Kassio)

De modo geral percebe-se que pela percepção dos auditores o requisito básico do sistema de controles internos é o mapeamento bem definido dos objetivos e formalização das tarefas dos funcionários para fins de controle interno.

b. Processo de avaliação do Sistema de Controles Internos:

Com relação à avaliação da auditoria externa sobre controles internos pôde-se notar que o fator do julgamento profissional possui grande peso no processo decisório de avaliação. Os entrevistados levam em consideração, não somente a metodologia da firma aplicada, mas também entender sobre a operação do cliente e como a empresa está inserida no mercado, além da convivência no dia a dia para perceber como são executadas as atividades e analisar se os funcionários exercem suas tarefas conforme o que está formalizado no controle.

Além da percepção do auditor sobre a empresa auditada, a avaliação da qualidade de controles internos tem como base a execução de testes, que visam analisar sua efetividade operacional.

Tratando as fraquezas significativas dos controles internos e acompanhamento constante da performance das atividades, para averiguar se estão funcionando conforme diz a norma interna da firma (Katia)

A avaliação da qualidade seguindo alguns passos:

- Verificando se o controle está desenhado e se possui uma matriz de riscos elaborada;
- Identificar se existem contas significativas;
- Mitigar os riscos associados aos controles dessas contas significativas;
- Efetuar os testes de desenho e efetividade para verificar se de fato os controles funcionam. (Kaio)

Referente ao nível de formalização exigido do auditor externo na avaliação da estrutura de controle interno, o gerente respondeu da seguinte maneira:

Não há precisamente um nível de formalização requerido, por que dependendo do tamanho e complexidade da empresa, as vezes não há normas ou processos oficializados. (Kassio)

Assim, entende-se que nem sempre a empresa terá um descritivo dos processos formalizado. De acordo com Kassio esses casos acontecem geralmente em empresas de pequeno porte, ou em empresas que estão em processo de implementação da estrutura de controles internos. Para Katia, a forma de documentação também é relevante:

Deixar documentado de forma clara o critério de seleção do controle, a recorrência e o nível de risco do controle e seu resultado, para que seja possível obter evidência da performance do controle. (Katia)

Quando os entrevistados foram perguntados se havia algum manual ou roteiro de procedimentos para a avaliação dos controles internos dos clientes, os cinco gerentes afirmaram seguir a metodologia da firma de auditoria externa aliados ao julgamento profissional além das resoluções normativas específicas que atendem seus clientes.

Ademais, quando os gerentes foram questionados sobre os impactos que os controles internos poderiam trazer à execução dos testes substantivos, a resposta foi unânime ao falarem que a avaliação impacta significativamente nos testes substantivos que são realizados. Cabe ressaltar que a conclusão sobre a efetividade dos controles afeta diretamente o volume de transações a ser testada nos procedimentos substantivos.

Conforme dito por Karla: "Utilizamos o COSO, a metodologia e parâmetros da firma e PCAOB."

c. O Sistema de Controles Internos nas empresas de capital aberto:

Quando foi solicitado que os auditores avaliassem a qualidade dos controles internos das empresas de capital aberto através de nota de zero a dez, a avaliação dos cinco gerentes foi entre 6 e 8, sendo a média de 6,8 para as empresas de capital aberto e 7 para as empresas de capital fechado. Destaca-se que apenas Karla e Katia atribuíram notas superiores para as de capital aberto em comparação com as empresas de capital fechado.

Durante a entrevista, verificou-se que os gerentes avaliaram a qualidade dos controles internos com notas similares, porém ao justificarem suas notas, estes entrevistados não tiveram o mesmo ponto de vista. Dessa forma, tendo em vista as notas acima, pretende-se explicar que por mais que o valor atribuído à qualidade de um controle interno tenha sido igual, os auditores tiveram percepções diferentes, conforme explicado nas falas abaixo:

Com base nas empresas que eu já auditei, avalio com 7 por que por mais que os controles tenham muitas falhas é possível ver a melhora dos pontos falhos com o passar do tempo. Além do mais esses cliente que tenho em mente não eram clientes SEC, então não havia tanta rigidez para a entrega de relatório e atendimento à normas específicas. (Karla)

De maneira genérica para as empresas de capital aberto eu dou a nota 6. Não considero uma nota muito boa, mas acho a mais adequada levando em consideração os diversos escândalos de fraudes nas empresas que envolvem grandes executivos e políticos que vêm ocorrendo há algum tempo. Ao meu ver esses fatos demonstram falha na estrutura de controle internos começando na governança corporativa e transparência da alta administração. (Kassio)

Kassio reiterou sua resposta ao retratar a importância dos controles internos dentro da organização. Quando estes são bem estruturados e seguidos de maneira correta e eficiente desde o topo da pirâmide até os funcionários responsáveis pela atividades operacionais é possível evitar muitos erros além da fraude.

Para a avaliação da qualidade dos controles internos nas empresas de capital fechado as notas também variaram entre 6 e 8.

Considero a qualidade dos controles para as empresas de capital fechado com a nota 6. Eu percebo, em geral, que clientes quando são de pequeno ou médio porte atuam em um mercado onde a estrutura de controles internos não possuem muitas regulações e exigências, então de certa maneira, os controles, por mais que existam, em alguns casos, não tem um nível adequado de formalização. (Kassio)

No entanto, o entrevistado Kaio responde a questão sobre a qualidade de controles de empresas de capital fechado a partir de uma linha de raciocínio diferente de Kassio:

Para a qualidade dos controles dessas empresas eu dou um 6. Pelo fato de a empresa poder ser menor percebo que ela pode funcionar melhor do que empresas maiores e de capital aberto. (Kaio)

Karen também seguiu os mesmos parâmetros de Kaio ao avaliar a qualidade dos controles com 8, alegando que as empresas de capital fechado tendem a ser um pouco menores e complexas que as empresas de capital aberto quando se tratam de controles internos, por que as políticas existentes funcionam muito melhor.

Para corroborar com a ideia de que os controles internos de empresas de capital fechado funcionam melhor do que os controles de capital aberto, Katia explica que as empresas de capital fechado “são muito mais pressionadas pelos sócios por mais transparência e bons resultados”. Além disso, segundo Katia, nas companhias fechadas os sócios costumam ser mais atuantes na empresa e na sua atividade do que companhias abertas que possuem grande quantidade de ações distribuídas para pessoas físicas, jurídicas e até governo e, por isso não são pressionadas de maneira tão direta e atuante caso ocorra algum deslize, erro cometido ou resultados inesperados.

Ao serem indagados se a estrutura de controles internos que observavam nas empresas auditadas era adequada, Karla e Kassio responderam que sim, na maioria dos casos; em contrapartida Karen, Katia e Kaio disseram que em poucos casos a estrutura era adequada. Conforme dito por Karen “os funcionários geralmente obedecem as normas e os procedimentos das atividades quando elas estão formalizadas e são do conhecidos de todos dentro da empresa”

Já Katia fundamentou sua resposta esclarecendo que:

Geralmente, percebo que a estrutura de controles internos é adequada porque a administração, a gerência, diretoria precisam respeitar e atender os requisitos mínimos de governança.

Para explicar o porquê de a estrutura de controles internos não ser adequada, Karla citou um exemplo do cliente de companhia aberta que audita, enquanto Kaio e Kassio abordaram sua explicação em torno da fraude:

Como atuo geralmente neste cliente, posso dizer que a estrutura de controles internos não é adequada. Devido a sua complexidade e seu tamanho, muito pontos de controle são levantados; na última auditoria este cliente teve sua Carta de Controles Internos com sete Material Weakness apontadas, ou seja, é uma quantidade muito grande de deficiências. (Karla)

Considero que em poucos casos a estrutura de controles internos seja adequada para companhias abertas; Os diversos casos de fraude levantados há alguns anos evidencia como as organizações estão falhando para praticar boa governança corporativa e manter a transparência em suas demonstrações.

Partindo para a próxima pergunta sobre quais deficiências de controle interno eram mais comumente encontradas, verificou-se que todos os entrevistados apontaram sobre a ausência de segregação de funções. Karen complementou sua resposta para a falta de clareza das atribuições de funcionários nos manuais internos da empresa, e da falta de verificação periódica de funcionamento das transações e outros controles na companhia.

Katia também levantou outras deficiências encontradas, como a ausência de políticas e formalização dos controles internos e além disso, ressaltou que as companhias abertas públicas não dão a devida importância para o tratamento das informações vindas do canal de denúncia e ouvidoria. Segundo Katia, esses canais tem papel essencial para descobertas de fraudes, uma que o funcionário se sente seguro para falar o que está acontecendo em desacordo com as boas práticas da companhia. Sob a percepção de Kaio, também foi relatado a ausência de formalização dos processos existentes nas empresas e comentou que não há conscientização da importância da implementação dos controles internos. Por fim, Kassio levantou a questão da falta de controles físicos sobre os ativos e citou que nos clientes que audita sempre existem muitas distorções no momento do inventário, causando impactos nos ativos da organização.

Com relação às políticas de controle interno da companhia, todos os cinco gerentes responderam que nos clientes atuais, todos possuem políticas formalizadas.

A respeito de como os gerentes avaliam o conhecimento técnico dos executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles internos, Karen e Katia responderam que é bom, que em geral os responsáveis conhecem bem do assunto, além disso, quando o cliente é uma empresa pública, os funcionários costumam ter muitos treinamentos para sempre se manterem atualizados. O único problema, enfatizou Katia, é que nem sempre este conhecimento é passado para as áreas operacionais e a estrutura se torna deficitária. Karla, Kaio e Kassio responderam que o conhecimento dos funcionários é regular, visto que em seus clientes existem uma quantidade considerável de pontos de controles levantados. Kassio lembrou que quando é feito o *follow up* dos controles do ano anterior, para verificar se foram corrigidos, muitos ainda ficam falhos ou não cobrem o risco adequadamente, levando o GAP para o ano presente de auditoria.

d. Aprimoramento do Sistema de Controles Internos nas empresas de capital aberto:

Em seguida, os entrevistados foram questionados sobre sua percepção a respeito das dificuldades que as empresas enfrentam para o desenvolvimento dos controles internos:

Uma das maiores dificuldades que percebo nos clientes é a falta de conscientização dos funcionários ou a falta de conhecimento sobre a importância do controle interno, e por isso não seguem os procedimentos solicitados ou nem mesmo os conhecem (Karla)

Acho que a maior dificuldade é a resistência dos funcionários em se adequarem aos novos controles e políticas e criar uma cultura de seguir a estrutura de controles internos. (Katia)

Kaio e Kassio também citaram que a dificuldade está no desconhecimento da importância da estrutura de controles internos por parte dos colaboradores; Kaio complementou sua resposta explicando que a implementação de uma estrutura de controles internos geralmente é onerosa, e cabe ao responsável da empresa avaliar o custo x benefício do sistema de controles, baseando-se no tamanho da companhia, contas com risco significativo, as pessoas/sócios a quem a empresa deve reportar suas informações; Dessa forma o orçamento também é considerado um fator limitante para o desenvolvimento dos controles internos.

Também, foi questionado sobre os tipos de recomendações costumam ser apresentados aos clientes para o aperfeiçoamento do controle interno, e Karla e Kaio responderam:

Nós emitimos uma CCI [Carta de Controles Internos] contendo todos os pontos levantados pela equipe de auditoria. Atrélado a cada ponto, nós [equipe de auditoria] levantamos sugestões de melhoria. Mas vale lembrar que antes da emissão da CCI todos as deficiências e pontos encontrados são previamente discutidos com cliente, para este tenha ciência das falhas e tente solucioná-las. (Karla)

Geralmente as recomendações são referentes às melhorias relacionadas a obrigações de impostos, melhorias na parametrização do sistema, limitação de acesso de usuários em determinadas áreas do sistema, conciliação de contas e lançamentos manuais. (Kaio)

Por fim, os gerentes foram questionados se os executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles internos das empresas aceitam as recomendações levantadas e colocam em prática as sugestões de aprimoramento dos controles internos. Todos os entrevistados afirmaram que os responsáveis aceitam as recomendações, porém em alguns casos eles são um pouco reativos à notícia de que um ponto de controle foi levantado em sua estrutura de controles internos e relutam para aceitar as recomendações. Mas, segundo os entrevistados, depois de entendimento do assunto questionado a companhia aceita o ponto.

Kaio ressaltou que ocorre muitos casos em que o cliente aceita as recomendações propostas por auditoria externa, no entanto não colocam em prática o que foi recomendado.

5. Considerações Finais

O objetivo do presente trabalho é identificar e analisar a percepção dos profissionais de auditoria externa sobre a adequação do Sistema de Controle Interno das empresas de capital aberto. Para atingir tal objetivo, foram entrevistados cinco profissionais experientes, que ocupam o cargo de gerente ou gerente sênior, que atuam em uma empresa de auditoria internacional, cujas respostas tiveram como base as definições gerais de controle interno e as suas experiências vivenciadas em seus clientes.

De acordo com o perfil dos respondentes, todos os entrevistados possuíam entre vinte e nove e trinta e seis anos, com escolaridade mínima de graduação em ciências contábeis e tempo médio de experiência de dez anos. Todos os entrevistados tiveram experiências na realização de auditoria em companhias abertas e fechadas.

Com relação à definição dos requisitos do Sistema de Controles Internos, pôde-se entender a partir das respostas dos entrevistados, que uma boa estrutura de controles internos é aquela que não somente possui as atividades mapeadas com normas formalizadas, mas são aquelas nas quais existe a interação dos componentes da alta administração e governança corporativa alinhadas com as práticas de controles internos.

Dentre os benefícios que os controles internos podem trazer, concluiu-se que esta estrutura pode aumentar o nível de confiança das informações relevantes, levando maior credibilidade ao mercado, possibilitando que a auditoria externa não precise estender em seus procedimentos e testes substantivos. Uma vez que não há extensão dos testes substantivos, a equipe de auditoria pode honrar com seu compromisso na entrega dos relatórios financeiros dentro do prazo acordado e não precisa desembolsar em mais gastos para a execução de testes adicionais.

Com relação ao processo de avaliação do Sistema de Controles Internos, fica entendido que a auditoria externa avalia a qualidade dos controles do cliente através do julgamento profissional e dos testes realizados. Esses testes são executados com base na metodologia adotada pela firma, cujo objetivo é de avaliar se os controles internos estão desenhados pela administração e se efetivamente estão implementados no meio operacional. O julgamento leva em consideração o convívio no dia a dia com os funcionários da firma auditada, as entrevistas realizadas com pessoal chave que executam os processos operacionais, as transações efetuadas nos sistemas contábeis utilizados e análises feitas pelos funcionários que corroboram os saldos contabilizados. Já os testes realizados tem o objetivo de avaliar se os controles estão desenhados e se efetivamente estão implementados.

De acordo com as entrevistas realizadas, sobre a avaliação da estrutura de controles internos, entende-se que no geral são adequadas, uma vez que existem leis que obrigam as empresas de capital aberto a terem formalizados seus procedimentos de controles internos e mantenham seus procedimentos atuantes na empresa. Os erros que costumam ser encontrados pela auditoria (falta de segregação de funções, ausência de padronização nas tarefas, falta de aprovação de documentos por gestores de áreas responsáveis e falta de conciliação de informações) são repassados

com os responsáveis da empresa para que estes tomem ciência das fraquezas que a companhia tem e tentem saná-las.

Quando questionados sobre o Sistema de Controles Internos nos clientes em que já auditaram, os entrevistados avaliaram a qualidade dos controles internos com base em notas de um a dez e explicações de suas notas. Percebeu-se que as notas recebidas pelos clientes muitas vezes eram iguais, porém o racional utilizado para a avaliação era diferente. Através das respostas dos gerentes, pode-se notar que em geral, as empresas de capital aberto tendem a ter a estrutura de controles internos com qualidade um pouco inferior às empresas de capital fechado. Na maioria das respostas, a justificativa para tal conclusão era que existiam muitos casos de fraude e corrupção que envolvem empresas negociadas em bolsa, por isso a qualidade não era tão adequada. Para as empresas de capital fechado, a qualidade está atrelada ao maior controle que os sócios possuem da atividade econômica e demais resultados que a empresa proporciona. Os gerentes consideraram que nessas empresas os sócios são mais presentes do que os acionistas nas empresas públicas, e por isso a pressão por bons resultados é maior, acarretando melhores controles internos.

Quanto ao aprimoramento dos controles internos e as maiores dificuldades vistas pelos gerentes entrevistados, estes responderam que o conhecimento técnico dos funcionários responsáveis pela elaboração dos controles era falho quando se tratavam das normas em vigor.

Com relação às recomendações levantadas para a administração, os respondentes citaram as melhorias que geralmente são sugeridas, tais como: (a) a parametrização dos sistemas contábeis, (b) segregação de funções, (c) necessidade de melhora na formalização de documentação, e (d) necessidade de maior interação da governança corporativa com a área gerencial/operacional. Segundo os gerentes entrevistados, a administração costuma aceitar os pontos de melhoria levantados.

Em linhas gerais, os resultados apurados sugerem que, na percepção dos auditores independentes, as empresas abertas analisadas possuem uma boa consciência sobre a importância e os potenciais benefícios de um adequado Sistema de Controle Interno, apesar das diferentes ênfases observadas.

O presente trabalho apresenta duas principais contribuições. Primeiro, no plano teórico analisa os conceitos relacionados aos Sistemas de Controle Interno apresentados nos livros acadêmicos vis-à-vis os conceitos empíricos observados na prática profissional dos auditores externos entrevistados. Segundo, no plano prático mostra a percepção dos auditores independentes sobre a adequação, definições e possíveis pontos para aprimoramento nos Sistemas de Controle Interno das empresas de capital aberto no Brasil.

Não obstante as contribuições apresentadas por esta pesquisa, é importante destacar que em razão do reduzido número de profissionais entrevistados os resultados observados não podem ser generalizados, assim como as percepções destes profissionais se baseiam em suas experiências pessoais e seus entendimentos sobre o tema Sistemas de Controle Interno.

Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 8. ed.. São Paulo: Atlas 2012.
- ATTIE, W. *Auditoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2011.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. (AUDIBRA) *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. . São Paulo: Audibra 1992.
- BEZERRA, F. A. et al. Auditoria independente e a qualidade da informação na divulgação das demonstrações contábeis: estudo comparativo entre empresas brasileiras auditadas pelas *Big Four* e não *Big Four*. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 19, n. 3, 2014.
- BORGERTH, V. M. da Costa. *SOX: entendendo a lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente*. Thomson Learning, 2007.
- CAMARGO, R. C. C. P. *Competências do auditor: um estudo empírico sobre a percepção dos auditados das empresas registradas na CVM*. 2012. 196 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina. 2012.
- CAMARGO, R. V. W. et al. Produção Científica em Auditoria: uma análise dos estudos acadêmicos desenvolvidos no Brasil. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, v. 24, n. 1, pp. 84-111, jan.-mar. 2013.

- CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil - Teoria e Prática**. 9. ed.. São Paulo: Atlas, 2013.
- DAMASCENA, L. G.; FIRMINO, J. E.; PAULO, E. Qualidade da Auditoria no Brasil: um estudo sobre a atuação das auditorias independentes denominadas *Big Four* Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 5, 2010. (Número Especial)
- FRUTUOSO, A. L. **Sistema de Controle Interno em empresa familiar: um estudo de caso**. Santa Catarina. (Monografia de final de curso em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, 2004.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- GRAMLING, A. A.; JOHNSTONE, K. M.; RITTENBERG, L. E. **Auditing**. Tradução da 7. ed. Norte Americana. Cengage Learning, 2012.
- KRONBAUER, C. A. et al. Análise de inconsistências apontadas pelo TCE/RS em auditorias municipais: estudo do controle externo da gestão pública. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 12, 2011.
- MACHADO, Q. C. M.; TONIN, G. A. Benefícios dos controles internos para a administração pública municipal. *Revista Eletrônica do TCE-RS, INFORMAR CIDADE*, v. 1, n. 1, p. 97, 2014.
- SILVA, L. M.; MACHADO, S. B. Z. Um estudo sobre os impactos da Lei Sarbanes-Oxley na área de auditoria interna de uma empresa brasileira com ações negociadas nos Estados Unidos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. *Anais...*
- MARTINS, E. A Lei Sarbanes Oxley e os Reflexos no Brasil. *Revista Gazeta Mercantil/Legal & Jurisprudência*, 2004.
- OLIVEIRA, D. E. **Conceitos e Técnicas de Controle Interno de Organizações**. São Paulo: Nobel, 2002.
- OLIVEIRA, M. P.; O Controle Interno: um estudo de caso no ramo de supermercados. Mato Grosso. Monografia de Final de Curso. (Graduação em Ciências Contábeis). Instituto Superior de Educação do Vale do Juruena, 2009.
- OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. A Produção Científica sobre Auditoria: um Estudo Bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no Período de 2004 a 2006. *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, pp. 12-21, out.-dez. 2008.
- SANTANA, P. M. F. R. **Sistema de controle interno: estudo de caso sobre um Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia na perspectiva da eficiência da gestão**. Minas Gerais, 2013.

ÍNDICE DE TÍTULOS

	ano/n.º	pág.
A Inadimplência Empresarial em Instituições Bancárias: um Estudo de Caso em Cobrança Terceirizada	XVIII / 66	24
A Percepção dos Auditores Externos sobre a Adequação dos Sistemas de Controle Interno nas Empresas de Capital Aberto	XVIII/67	57
Avaliação de Sociedades em Perícias de Apuração de Haveres Através de Apoio Multicritério à Decisão	XVIII/67	32
Características dos Municípios Fluminenses e suas Falhas Ressalvadas nos Pareceres de Prestação de Contas do TCE-RJ	XVIII/67	41
Carga Tributária no Brasil: Percepção de Alunos de Ciências Contábeis no Distrito Federal	XVIII / 66	04
Desoneração da Folha de Pagamento e Comportamento dos Custos em Empresas de Construção Civil	XVIII / 66	14
Estrutura Conceitual: Uma Análise das Cartas-Comentários referentes as Propostas do IASB para Reconhecimento e Desreconhecimento Contábil	XVIII/67	23
Estudo dos Aspectos Procedimentais da Estrutura Conceitual Básica de Controladoria na Gestão das Indústrias do Estado de Santa Catarina	XVIII / 65	04
Fatores Influentes nos Honorários de Auditoria: Análise das Empresas Brasileiras Listadas na Bm&Fbovespa	XVIII / 65	16
Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao Sped: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item	XVIII / 65	28
Nível de Evidenciação Obrigatória nas Empresas de Capital Aberto: Uma Análise do Cpc 27	XVIII / 65	40
Os Impactos da Operação Lava Jato e da Crise Internacional do Petróleo nos Retorno Anormais e Indicadores Contábeis da Petrobras 2012-2015	XVIII/67	49
Os Mercados Acionários Internacionais Reagem Mais às Demonstrações Contábeis ou às Notícias? O Caso do Escândalo do Banco HSBC	XVIII/67	15
Perícia Contábil Sobre a Desoneração da Folha de Pagamento: Caso em Empresa de Construção de Obras de Infraestrutura	XVIII / 66	36
Produção Acadêmica do Tema "Lei 11.638/07" Divulgada em Periódicos Nacionais da Área Contábil entre os Anos de 2008 a 2014	XVIII / 65	51
Reporting Empresarial: a Inclusão de Previsões na Informação Financeira	XVIII / 66	50
Satisfação do Profissional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro quanto à Qualidade de Vida no Trabalho - QVT (2014-2015): Uma Análise por PLS-SEM com base no Modelo Dimensional de Walton	XVIII/67	05