

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS

**UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GABRIEL BOTTEGA BOM**

**PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES EM RELAÇÃO AOS  
CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS S.A. DA REGIÃO SUL DO BRASIL.**

**Porto Alegre**

**2021**

GABRIEL BOTTEGA BOM

**PERCEPÇÃO DOS AUDITORES INDEPENDENTES EM RELAÇÃO AOS  
CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS S.A. DA REGIÃO SUL DO BRASIL.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Contabilidade, pelo Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador(a): Prof(a). Ms. Carine de Oliveira.

Porto Alegre

2021

## RESUMO

Uma das maiores mudanças no que entendemos sobre controles internos organizacionais ocorreu a partir da criação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), a qual exigiu procedimentos mais robustos de controles, com o intuito de prover a segurança e integridade das informações divulgadas pelas empresas ao mercado, após os diversos escândalos contábeis ocorridos nos Estados Unidos, como o famoso caso Enrol. Neste contexto, o objetivo deste trabalho de pesquisa foi analisar a percepção dos auditores independentes das Big Four do Sul do Brasil sobre a importância dos controles internos desenvolvidos dentro das empresas S.A. auditadas por estes. Para tanto, foi elaborado um questionário com 6 questões para verificar o perfil dos respondentes e 11 questões sobre conhecimentos relacionados à controles, subdivididas em seis tópicos: i) conhecimentos relacionados a controles; ii) conhecimentos relacionados a Sox; iii) geração de informações mais consistentes; iv) importância atribuída aos controles internos nas empresas S.A; e vi) influência dos controles nas opiniões dos auditores. A amostra dos correspondentes foi composta por auditores independentes de diferentes áreas das Big Four do Sul do Brasil. A partir das respostas obtidas, foi possível observar que, no geral, os auditores independentes possuem percepção positiva sobre a importância de um sistema de controle interno robusto. Ainda, foi possível confirmar que os auditores demonstram maior confiança em auditorias onde os controles internos são efetivos e que se pode incentivar o uso das evidências e informações geradas nas áreas de controle, de forma a auxiliar o auditor na formação de sua opinião de auditoria.

**Palavras-chave:** Sarbanes-Oxley. SOX. Controles internos. Percepção. Integridade.

## ABSTRACT

One of the biggest changes in what we understand about organizational internal controls occurred with the creation of the Sarbanes-Oxley Act (SOX), which required more robust control procedures, in order to provide security and integrity to the information disclosed by companies to the market, after the various accounting scandals that occurred in the United States, such as the famous Enron case. In this context, the objective of this research work was to analyze the perception of the independent auditors of the Big Four in the South of Brazil about the importance of internal controls developed within the S.A. companies audited by them. Therefore, a questionnaire with 6 questions was created to verify the profile of the respondents and 11 questions about knowledge related to controls, subdivided into six topics: i) knowledge related to controls; ii) knowledge related to Sox; iii) generation of more consistent information; iv) importance attributed to internal controls in S.A companies; and vi) influence of controls on auditors' opinions. The sample of correspondents was composed of independent auditors from different areas of the Big Four in southern Brazil. From the answers obtained, it was possible to observe that, in general, independent auditors have a positive perception of the importance of a robust internal control system. It was also possible to confirm that auditors demonstrate greater confidence in audits where internal controls are effective and that the use of evidence and information generated in the control areas can be discouraged, in order to assist the auditor in forming his audit opinion.

**Keywords:** Sarbanes-Oxley. SOX. Internal controls. Perception. Integrity.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Eixos de Transformação da Informação .....	15
Figura 2 - Estrutura do COSO .....	21
Figura 3 - Princípios do COSO.....	23

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Idade.....	35
Gráfico 2 - Formação.....	36
Gráfico 3 - Linha de serviço.....	37
Gráfico 4 - Cargo.....	37
Gráfico 5 - Big Four.....	38
Gráfico 6 - Escritório de atuação dos entrevistados.....	39
Gráfico 7 - Treinamentos x entendimento Sox.....	39
Gráfico 8 - Importância da segregação de funções nas áreas de controles.....	41
Gráfico 9 - Lei SOX permitiu a criação de instrumentos de gestão de risco.....	41
Gráfico 10 - As empresas Sox apresentam mais controles que as demais.....	42
Gráfico 11 - A quantidade de controles das empresas tem relação direta à lei Sox.....	43
Gráfico 12 - Controles efetivos x qualidade dos relatórios produzidos.....	44
Gráfico 13 - Relação legislação Sox x Controles Internos.....	45
Gráfico 14 - A estrutura de controles pode interferir no planejamento de uma auditoria.....	46
Gráfico 15 - Impactos dos trabalhos de controles internos na opinião do auditor independente.....	47

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Organização do Questionário. ....	31
Quadro 2 - Modelo do Questionário.....	32
Quadro 3 - Localidade dos escritórios das empresas de auditoria independente (Big Four) do sul do Brasil.....	33
Quadro 4 - Resumo das respostas da pesquisa. ....	48

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
1.1 TEMA .....	9
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	9
1.3 PROBLEMA.....	10
1.4 OBJETIVOS .....	10
<b>1.4.1 Objetivo Geral .....</b>	<b>10</b>
<b>1.4.2 Objetivos Específicos.....</b>	<b>11</b>
1.5 JUSTIFICATIVA .....	11
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>13</b>
2.1 CONTROLADORIA .....	13
2.2 ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS E A LEI SOX.....	16
2.3 COSO - GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS .....	19
<b>2.3.1 Ambiente de controle .....</b>	<b>24</b>
<b>2.3.2 Avaliação dos riscos .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.3 Atividades de controle.....</b>	<b>25</b>
<b>2.3.4 Informação e comunicação.....</b>	<b>26</b>
<b>2.3.5 Atividades de monitoramento .....</b>	<b>27</b>
2.4 RESULTADOS DOS ESTUDOS ANTERIORES .....	27
<b>3 MÉTODO DE PESQUISA .....</b>	<b>29</b>
3.1 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS .....	29
3.2 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS .....	30
3.3 DESENHO DE PESQUISA .....	31
3.4 POPULAÇÃO DE PESQUISA .....	33
3.5 LIMITAÇÕES E DIFICULDADES DO MÉTODO PROPOSTO.....	34
<b>4 RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>35</b>
4.1 ETAPA 1 – DEFINIÇÃO DE PERFIL DA POPULAÇÃO RESPONDENTE.....	35
4.2 ETAPA 2 – CONHECIMENTOS RELACIONADOS À CONTROLES .....	39
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Bergamini Junior (2005) e Belli *et al.* (2016) entendem que a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley – SOX – em 2002 foi realizada em resposta aos escândalos corporativos-contábeis ocorridos em empresas do mercado de capital norte-americano no início do século XXI, com o objetivo de criar regras que pudessem promover maior segurança aos investidores com confiabilidade e confiança nas informações contábeis/financeiras apresentadas nos relatórios de publicação obrigatórios das empresas. O principal escândalo ocorrido no período foi da Enron Corporation, que era na época a 7º maior empresa norte-americana, referência nos setores de energia elétrica e comunicações. A empresa acabou decretando falência em virtude de diversas fraudes financeiras e denúncias. Posteriormente, investigou-se que a empresa fraudou demonstrações de seus balanços, inflando os valores divulgados em seus balanços e escondendo dívidas na casa dos 25 bilhões de dólares.

De acordo com Bergamini Junior (2005), a situação foi impactante a ponto de culminar no fechamento da empresa de auditoria independente Arthur Andersen considera uma das cinco maiores empresas do ramo na época e que empregava mais de 80 mil funcionários no mundo. A partir destes escândalos vivenciados, Leite (2014) entende que foram criados gatilhos de segurança na apresentação das informações, realizando melhorias nos métodos de controle, gestão de riscos, prevenção de fraudes e erros nos processos operacionais, contábeis e financeiros da organização buscando-se auxiliar as empresas na resolução dessas deficiências.

Para Bergamini Junior (2005) a implantação da lei SOX impactou que as empresas apresentassem a qualidade de seus controles internos contábeis, levando as mesmas a melhoras em seus processos internos e a adoção de boas práticas de governança e transparências. Oliveira e Silva (2007) complementam que a lei é considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos. Nesse sentido, após a implantação e conhecimento dos gestores sobre a lei, a área de controles internos passou a ser umas das áreas que tem chamado atenção nas organizações.

Segundo Rezende e Favero (2004), existe uma urgente necessidade de implementação efetiva de controles internos nas organizações com o objetivo de defender os interesses da empresa além da integridade nos relatórios contábeis, financeiros e operacionais apresentados pelas mesmas. Franco e Marra (1992) complementam os autores dizendo que o controle interno constitui os instrumentos da organização utilizados no monitoramento administrativo, que tem por objetivo prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos e gerar

informações para tomada de decisão. O entendimento a respeito da área, atuação, políticas de trabalho e os sistemas de controle implementados vem sendo reestruturados. Esse redirecionamento da área deve-se a questões mercadológicas, uma vez que a percepção de confiança do mercado frente as instituições passaram por muitas crises, devido a operações fraudulentas que impactaram o cenário de negócios global no século XXI (OLIVEIRA; SILVA, 2007).

Atualmente, no século XXI, não existem empresas de capital aberto ou que sociedades anônimas que não disponham de controles internos. Estes controles retratam os relatórios que servem de suporte a quaisquer atividades, processos ou números apresentados pelas empresas. Dessa forma, entende-se que todas as empresas detêm algum tipo de controle interno para garantir a continuidade do fluxo operacional e das informações as quais está envolvida, ainda que estes sejam incompletos.

A partir disso, entende-se que os problemas de controle interno se encontram em todos os segmentos das empresas: vendas, contas a pagar, contas a receber, estoques etc. O exercício de um adequado controle sobre cada uma dessas áreas assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios.

## 1.1 TEMA

O tema de pesquisa é relacionado à percepção de valor que os auditores veem nas áreas de controles internos presentes nas empresas auditadas pelos mesmos e se estas áreas podem suportar os trabalhos de auditoria com informações e material.

## 1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A partir da grande temática, o presente estudo delimita-se em estudar o tema sobre a percepção dos auditores independentes em empresas Big Four do sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul). Discutindo-se, dessa forma, a importância do controle interno nas empresas de Sociedade Anônima (S.A.) e as diferentes linhas de serviços que essas empresas utilizam a partir de trabalhos oriundos da área de controles internos durante as etapas da auditoria.

### 1.3 PROBLEMA

Perante a complexidade do ambiente econômico e financeiro das organizações e do grande fluxo de informações trocadas diariamente entre as diversas áreas de uma empresa, fica claro para o administrador a necessidade de políticas e controles que possam garantir os objetivos da empresa. A partir disso, torna-se necessário que as informações utilizadas auxiliem os gestores em suas tomadas de decisões.

Para que existam informações íntegras e fidedignas, que gerem confiança e transparência, é preciso que as organizações disponham de um sistema de controle interno eficiente. Esse sistema por sua vez, deve ter como objetivo resguardar os ativos e o patrimônio da entidade, além de verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis.

Além disso, para o monitoramento de controles e gestão dos ativos por parte das áreas de controle interno, torna-se necessário que as áreas envolvidas possuam conhecimento técnico suficiente para executar as atividades que lhes são designadas e relatar os resultados, tal qual, determinar planos de ação procedentes. Portanto, entende-se que as áreas de negócio são parte fundamental para a excelência do controle interno, devendo estas entender a importância do monitoramento tempestivo de controles e atividades aos quais são relacionados. Nesse contexto, auditores independentes parecem ser elementos chaves aos processos de controle interno.

A partir dessa contextualização, faz-se a seguinte pergunta: qual a percepção dos auditores independentes das empresas big four a respeito da importância do controle interno nas organizações?

### 1.4 OBJETIVOS

#### **1.4.1 Objetivo Geral**

Analisar a percepção dos auditores independentes das Big Four do Sul do Brasil sobre a importância dos controles internos desenvolvidos dentro das empresas S.A. auditadas por estes.

### 1.4.2 Objetivos Específicos

- a) Analisar como os auditores independentes entendem que controles internos afetam os trabalhos de auditoria.
- b) Observar se no entendimento dos auditores as empresas as margens da Sox apresentam maior nível de controles que as demais.

### 1.5 JUSTIFICATIVA

Cada vez mais a tomada de decisão dos auditores é proveniente de informações tratadas pelas áreas de negócio. Esse fato evidencia a necessidade de obter dados contábeis mais precisos e confiáveis que promovam maior segurança e conforto sobre os processos de auditoria realizado nas empresas de sociedade anônima que devem divulgar suas informações contábeis ao mercado. A partir disso, entende-se que a escolha do tema se justifica na importante contribuição que a gestão equilibrada de controles internos pode oferecer aos trabalhos de auditoria independente. Sobre isso, em seus estudos, Bergamini Junior (2005) demonstra que uma estrutura robusta de gestão de controles internos é responsável pela existência de uma forte relação entre bons padrões de governança corporativa e uma boa capacitação no gerenciamento de riscos.

Ainda de acordo com o autor, um sistema de controle interno, se aplicado e monitorado de forma contínua, permite a auditoria utilizar os trabalhos das áreas internas como ferramentas preventivas, eliminando ou diminuindo de maneira expressiva a exposição das empresas aos riscos existentes ao mercado e ramo de atividade ao qual estão expostas (BERGAMINI JUNIOR, 2005). Silva e Vidal (2016) entendem que os controles internos são percebidos como essenciais à execução dos objetivos e que a maior parte dos funcionários demonstra percepção de que as atividades de controle interno são de suma importância para compreender os objetivos em nível organizacional, e não apenas como cumprimento de atividades. Veiga *et al.* (2017) complementam dizendo que grande parte dos envolvidos nos processos de controles internos dão credibilidade aos controles internos da empresa e que estes acreditam que os processos desenvolvidos pela área são positivos para a gestão empresarial.

Leite (2014) entende que uma das maiores revoluções na estrutura dos controles internos organizacionais nos últimos anos ocorreu com a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), que exigiu procedimentos mais robustos de controles, com o intuito de recuperar a

confiança dos investidores e do mercado após os escândalos contábeis ocorridos entre 2000 e 2002 nos Estados Unidos. Pires (2008) complementa que a lei SOX contribuiu para o aumento do nível de responsabilidade dos auditores independentes.

A partir desse contexto, o presente trabalho pretende investigar como os auditores independentes das Big Four percebem a importância de controles internos desenvolvidos dentro das empresas S.A.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Propõe-se na revisão da literatura, buscar argumentos que possam dar base e buscar entendimento ao proposto na introdução do trabalho. Com base teórica em cientistas sociais, os quais ao longo do tempo estudaram e abordaram o tema proposta, trazendo assim, segurança às informações pesquisadas.

### 2.1 CONTROLADORIA

Ribeiro *et al.* (2008) entende que não existe um conceito único sobre controladoria e que dentro da área é possível perceber desde rotinas de contabilidade, fornecendo relatórios contábeis, até tarefas de auxílio à estratégia da empresa, provendo suporte a todo quadro gerencial. Para Guimarães *et al.* (2009, p. 265): “as atribuições assumidas pela Controladoria podem variar de uma empresa para outra, em detrimento ao seu porte, sua cultura, o mercado de atuação, entre outras, sendo difícil defini-las com precisão”.

Novello *et al.* (2005) escreve que a controladoria tem como panorama a gestão de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, planejamento e finanças. A função prioritária da controladoria é gerar e interpretar informações que possam ser usadas e execução das políticas empresariais e auxiliar a tomada de decisão. Portanto, “a função da Controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente.” (MARTIN, 2002, p. 8).

Novello *et al.* (2005) acredita que a controladoria tem a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolvendo procedimentos que englobam desde questões de planejamento, execução e formalização de controles até análises de performance. Seguindo este pensamento, Oliveira, Perez Jr e Silva (2004) afirmam que a controladoria é o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais

Para Carraro e Santanna (2017), a controladoria é de vital importância à organização, uma vez que atende às necessidades de informação das partes interessadas e fornece ferramentas para alcançar a eficácia operacional, contribuindo para a sobrevivência das empresas. Guimarães *et al.* (2009) contribuem dizendo que a controladoria é a área que normalmente detém as informações relativas aos objetivos do negócio da companhia e que pode contribuir na identificação e monitoramento de riscos. Monteiro e Barbosa (2011) complementam que a controladoria é capaz de fornecer, a partir da análise de dados contábeis,

a possibilidade de se controlar as empresas através do desenvolvimento de um sistema de informações gerenciais que gerem uma visão ampla das áreas de negócio e auxiliem nos processos de decisão dos gestores.

Conforme salientam Novello *et al.* (2005, p. 38), “com uma visão ampla e geral, a controladoria influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisão.” Sobre essa afirmação do autor, Guimarães *et al.* (2009, p. 264) complementam que um dos objetivos das atividades executadas na área é munir os gestores de informações que os permitam ter uma visão macro dos recursos e sua empregabilidade na empresa, e que essa ferramenta visa auxiliar na definição de metas e tomada de decisão.

Souza, Bauer e Coletti (2020) evidenciam que os profissionais da controladoria demandam mecanismos eficazes para monitorar a estrutura de controles internos, gerando informações adequadas e confiáveis que auxiliem os gestores na tomada de decisões. Sobre isso, Carraro e Satanna (2017) complementam que a controladoria contribui tanto no campo operacional quanto no campo estratégico e atinge os aspectos positivos de uma organização que são temas centrais desta pesquisa (planejamento estratégico, controle interno, gestão de riscos, conformidade, processo orçamentário, avaliação de desempenho e missão, visão e valores). Oliveira, Perez Jr e Silva (2004), também concordam que a missão da controladoria é melhorar os resultados econômicos da entidade, mas ressaltam que é necessária a definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão. Sobre isso, complementam Carraro e Santana (2017, p. 26):

A correlação positiva entre a missão da Controladoria e os resultados das empresas são claros. O quanto mais eficaz, melhor a qualidade do informações fornecidas à administração, resultando em um processo da tomada de decisão mais assertivo. Isso é, as responsabilidades da Controladoria contribuem diretamente aos resultados das organizações.

Novello *et al.* (2005) entendem que a área é capaz de munir a alta administração, acionistas e mercado, com controles efetivos e informações gerenciais para a tomada de decisão dos gestores, mantendo a continuidade e efetividade empresarial baseada em decisões rápidas. Convergindo a ideia de centralidade no setor, Valentim, Silva e Passos (2016, p. 77) escrevem que “a controladoria é o órgão mais adequado para centralizar os controles.”. Enquanto Martin (2002) entende que a controladoria tem, em sua natureza, o entendimento de que todos os recursos mobilizados e utilizados pelas empresas tem objetivo de produzir valor.

O autor entende que nesse processo, a transformação da informação é elemento central, conforme é apresentado no esquema na Figura 1, a seguir:

Figura 1 - Eixos de Transformação da Informação.



Fonte: Martin (2001).

Monteiro e Barbosa (2011) escrevem que as ferramentas de controladoria requerem que sejam analisados quesitos éticos e que devem abranger todas as atividades empresariais. O autor descreve que o produto gerado por estas ferramentas vai desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado, considerando o clima organizacional. Guimarães *et al.* (2009) entendem, ainda, que as atividades da controladoria visam propiciar instrumentos e ferramentas que permitam uma visão geral dos recursos que estão sendo empregados na organização com o objetivo de verificar como suas metas podem ser alcançadas.

Novello *et al.* (2005) complementam que as ferramentas da controladoria permitem à empresa monitorar os níveis de gestão de seu negócio, como os riscos atrelados, os custos de produção, a qualidade dos produtos, a participação de mercado e suas perspectivas. Carraro e Santanna (2017) acrescentam que as ferramentas da controladoria tem grande importância nas organizações e tem por objetivo atender à necessidade de geração de informação dos agentes envolvidos (internos e externos).

Para Novello *et al.* (2005), a controladoria sempre deverá atuar de maneira ética e imparcial, uma vez que faz parte de suas atribuições avaliar a performance de todas as áreas da empresa. De acordo com o autor, essa tarefa deve ser honesta, imparcial e ter um elevado senso crítico, moral e ético. Valentim, Silva e Passos (2016) indicam que algumas

organizações fazem da controladoria um setor de gestão de risco autônomo e integrado aos diversos departamentos da empresa, criando uma relação de independência e características de neutralidade e imparcialidade a influências externas e internas.

## 2.2 ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS E A LEI SOX.

Segundo Belli *et al.* (2016), a lei Sarbanes-Oxley – SOX – foi criada como resposta aos escândalos e fraudes corporativos no mercado norte americano que ocorreram no início dos anos 2000. Esses escândalos geraram alto grau de desconfiança sobre a transparência das informações fornecidas aos investidores. Por isso, conforme Bergamini Junior (2005, p. 16) indica, a criação da SOX “foi uma reação das autoridades reguladoras e fiscalizadoras norte-americanas para proteger o seu mercado de capitais”.

A partir de sua criação, conforme comentam Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 164), a lei: “criou um ambiente de governança corporativa e, dessa forma, gerou um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores para evitar práticas lesivas que expõem as sociedades anônimas a elevados níveis de risco.” Oliveira e Silva (2007) escrevem que a implantação da lei SOX afetou as grandes empresas com acesso ao mercado de capitais norte-americano e implicou na aplicação de recursos financeiros para que elas pudessem se enquadrar às regras que visam à proteção dos acionistas minoritários do mercado de capitais. “Existem evidências para considerar que a lei Sarbanes-Oxley é abrangente em seu aspecto inibidor de comportamento não desejados e indutor de práticas de boa governança.” (Belli *et al.*, 2016, p. 52).

Oliveira e Silva (2007) dizem que as principais discussões sobre a aplicação da lei SOX giram em torno de sua seção 404. A seção apresenta três principais assunto: (i) responsabilidades da administração sobre a autenticidades das informações contábeis usadas como base para a elaboração das demonstrações financeiras; (ii) avaliações tempestivas do ambiente de controles; e (iii) acompanhamento e aplicação de penalidades em caso de fraudes. De acordo com Bergamini Junior (2005), a seção 404 da lei SOX determina a responsabilidade da administração da empresa a avaliação periódica dos controles internos e elaboração de relatórios anuais. Sobre isso, escrevem Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 164):

Entre as atribuições da seção 404 da lei SOX encontram-se: (i) responsabilidade dos diretores executivos e financeiros que as demonstrações contábeis apresentem números fidedignos; (ii) deve-se realizar avaliações periódicas dos controles e procedimentos internos para emissão dos relatórios contábeis.

Belli *et al.* (2016) acrescentam que a lei SOX passou a exigir que o auditor independente assumira maiores níveis de responsabilidade. Além disso, a Lei restringe o oferecimento de serviços de consultorias nos trabalhos de auditoria, com o intuito de evitar possíveis conflitos de interesse. Araújo (1999) complementa que, no decorrer dos trabalhos de auditoria, se o auditor detectar quaisquer erros ou fraudes que impliquem em distorções relevantes às demonstrações financeiras, os mesmos devem ser comunicados à administração da entidade auditada, sugerindo respostas de auditoria para mitigação dos riscos aos quais a entidade está exposta.

Bergamini Junior (2005) entende que no relatório de auditoria deve constar que é responsabilidade da alta administração estabelecer e manter uma adequada estrutura de controles internos e de procedimentos de relato, além de apresentar a validação da efetividade da estrutura de controles internos e procedimentos para elaboração do relatório financeiro. Sobre isso, a seção 404 da Lei SOX preconiza-se que a empresa de auditoria independente deve atestar e relatar a avaliação dos controles internos elaborados pela alta administração.

Souza, Bauer e Coletti (2020) acrescentam que o controle interno deve seguir normas formais de auditoria e que este é utilizado para planejar os processos operacionais e estratégicos, implementar e monitorar controles e manter os agentes de governança e a alta administração cientes da avaliação sobre a efetividade destes. Conforme Silva e Vidal (2016, p. 57):

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.

A partir do entendimento de Souza, Bauer e Coletti (2020), Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 162) concluem que “um dos aspectos importantes no uso dos controles internos pelas organizações é o de prover os acionistas com razoável segurança de que a condução dos negócios esteja adequadamente controlada.”. Convergindo à afirmação, Bergamini Junior (2005) considera, também, que a responsabilidade da gestão e implementação de controles internos é da alta administração, considerando o Conselho de Administração e a Diretoria Executiva.

O *American Institute of Certified Public Accountants*- AICPA, ou, em português, o Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados, define o controle interno como um plano de organização, ou, um conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, além de ser um meio de verificar a exatidão e a

fidedignidade dos dados contábeis da empresa (AICPA, 2016). A *Financial Accounting Standards Board* - FASB, ou, em português, o Conselho de Normas de Contabilidade Financeira, determina que controle interno consiste em um conjunto de políticas e procedimentos desenvolvidos e operacionalizados para garantir razoável certeza acerca da confiança que pode ser depositada nas demonstrações financeiras e nos seus processos correlatos. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO complementa que os controles internos asseguram o atingimento dos objetivos, de maneira correta e tempestiva, com a mínima utilização de recursos (MCNALLY, 2013).

Neste contexto, define-se os objetivos do controle interno a: “obtenção de informação adequada, estimulação do respeito e da obediência às políticas da administração, proteção dos ativos e promoção da eficiência e eficácia operacional” (PEREZ JUNIOR, 2012, p. 79-80). Embora haja dissonância sobre esse entendimento, de acordo com Imoniana e Nohara (2002, p. 38):

Apesar de serem vários os conceitos dados por diversos autores, percebe-se que existe uma unidade de pensamento sobre o que se compreende por controle interno: são mecanismos adotados pelas empresas no sentido de minimizar o impacto de riscos de processo e de negócio.

Somando-se ao debate, Custódio *et al.* (2019) acrescentam, ainda, que um dos objetivos do controle interno é a busca de melhores práticas de monitoramento e acompanhamento das movimentações financeiras e contábeis da entidade e que foca nos objetivos estratégicos considerando a realização das metas e resultados. Portanto “a prática do controle interno consiste em examinar informações contábeis e dados administrativos, com a finalidade de observar e proteger os bens patrimoniais de uma organização.” (SOUZA; BAUER; COLETTI, 2020, p. 157). Imoniana e Nohara (2002) corroboram com o autor supracitado dizendo que o controle é uma importante ferramenta para as organizações, uma vez que permite realizar monitoramento e avaliações constantes do alcance e atingimento dos objetivos estratégicos e operacionais planejados para o exercício.

Segundo Bergamini Junior (2005, p. 163): “o ambiente de controle constitui uma situação permanente e contínua, existente em todas as áreas da empresa, visando à redução dos riscos e ao aumento da eficácia dos processos”. Já para Souza, Bauer e Coletti (2020, p. 158), “se a empresa mantiver avaliações constantes sobre seu sistema de controle interno, este monitoramento pode resultar na apresentação de saldos contábeis confiáveis ou identificação de falhas nos processos contábeis.”. Assim, as avaliações sobre o sistema de controles se tornam relevante no ambiente organizacional para determinar o grau de confiança nos

procedimentos aplicados no controle interno de uma empresa. Conforme Rezende e Favero (2004, p. 1):

[O controle interno] tem como objetivo proteger os bens de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários, além de assegurar a validade e integridade dos dados contábeis utilizados pela gerência na tomada de decisões e promover a eficiência operacional da empresa dentro das normas estabelecidas.

Souza, Bauer e Coletti (2020) corroboram com as ideias dos demais autores dizendo que é perceptível a importância do controle interno quando suas atividades demonstram eficiência e eficácia em manter o fluxo de operações das áreas de negócio e sua devida continuidade. Nascimento *et al.* (2019) entende que uma das exigências realizada pelo auditor independente é que o profissional busque, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno, identificar e avaliar os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro. Portanto, “o ambiente de controle constitui uma situação permanente e contínua, existente em todas as áreas da empresa, visando à redução dos riscos e ao aumento da eficácia dos processos” (JUNIOR, 2005, p. 163).

Araújo (1999) complementa Nascimento *et al.* (2019) relatando que é enorme a importância da avaliação dos controles internos pelos auditores externos. Justifica o entendimento no fato de que uma estrutura segura de controles internos tem impacto na dimensão dos trabalhos dos auditores, uma vez que a segurança destes controles determinara a extensão dos procedimentos realizados pelo auditor.

Segundo Silva e Vidal (2016) se pode dizer que a adequação dos controles internos de uma organização é fundamental para os auditores independentes, isso porque, sua estrutura está diretamente relacionada aos riscos de auditoria. Com isso, “entende-se que avaliações apropriadas de controle interno de uma empresa propiciam uma comunicação favorável no que se refere às apresentações das demonstrações contábeis.” (SOUZA; BAUER; COLETTI, 2020, p. 159).

### 2.3 COSO - GERENCIAMENTO DE RISCOS CORPORATIVOS

Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 166) descrevem que o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO é um órgão independente, criado em 1985 com o objetivo de analisar em relatórios financeiros causas de ocorrências de fraudes. Segundo os autores, a comissão, inicialmente, foi formada por profissionais de diversas

instituições ligadas às causas financeiras. Custódio *et al.* (2019, p. 4) complementa dizendo que “a estrutura de controles internos sugerida pelo COSO em 1992 tornou-se referência na aplicação de controles internos e é usado como ferramenta de *benchmark* nas empresas para implantação de um sistema de controles internos eficaz”. Naquela época, até a formalização desta estrutura, conforme Dantas *et al.* (2010, p. 05) descrevem, não havia uma ideia geral e consentindo entre os diversos profissionais sobre o que era controle interno.

Para Borgerth (2007), o COSO 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 Security Exchange Commission - SEC e outros órgãos reguladores. Fajardo e Wanderley (2010) complementam dizendo que o COSO é uma instituição sem fins lucrativos, que tem por objetivo avaliar a efetividade dos controles internos, avaliação de riscos e estrutura de governança, visando contribuir na definição das melhores práticas para elaboração dos relatórios financeiros.

Para Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 161), o COSO pode ser utilizado nas empresas como ferramenta para auxílio à criação de ferramentas de gestão de riscos. Nesse processo, os autores destacam que a avaliação de riscos se torna essencial, principalmente para que se possa prevenir erros, fraudes ou processos que venham a ter impacto negativo na empresa. Sobre a gerência de riscos, conforme Bergamini Junior (2005, p. 164):

Entre as atividades de supervisão ativa do risco, devem ser incluídos os seguintes assuntos: a definição da política geral de administração dos riscos; o acompanhamento do plano de respostas aos riscos; a revisão periódica dos controles utilizados para gerenciar os riscos identificados; e, eventualmente, a contratação de especialistas externos para avaliar e aconselhar a alta administração sobre aspectos específicos da gestão dos riscos.

No que tange o auditor independente, Araújo (1999) entende que ele deve avaliar o sistema de controles da empresa auditada de maneira minuciosa. O autor sugere que a existência de um ambiente de controles internos robusto é de responsabilidade da administração. Além disso, o autor conclui que uma estrutura bem-sucedida de controles é primordial para a prevenção e detecção de possíveis fraudes ou erros, os quais também são de responsabilidade da alta administração.

Sobre o tema, Bergamini Junior (2005, p. 169) entende que “a estrutura de controle deve adaptar-se às peculiaridades de cada empresa, de modo a resultar em processos próprios e diferentes de avaliação dos controles internos”. Oliveira, Perez Jr e Silva (2004, p. 168) complementam que “os controles internos foram o primeiro objetivo de avaliação e estudos

do COSO”. A fim de esclarecer mais detalhadamente o funcionamento desse agente, na Figura 2, a seguir, é apresentada a estrutura do COSO.

Figura 2 - Estrutura do COSO.



Fonte: McNally (2013, p. 4).

Embora a lei SOX se relacione aos controles internos, a elaboração dos relatórios financeiros e divulgação de informações sendo aplicada às companhias de capital aberto no mercado americano alguns autores entendem que ela não se relaciona diretamente ao COSO (BELLI *et al.*, 2016). Os autores Bergamini Junior (2005) complementa com o entendimento de que a lei Sarbanes-Oxley – SOX não faz menção direta a estruturas de controles do COSO mas que, contudo, esta estrutura era satisfatória para realizar a avaliação de efetividade dos controles internos contábeis. Corroborando com a ideia sobre a utilização da metodologia COSO, Souza, Bauer e Coletti (2020, p. 150) escrevem que:

A importância do controle interno abrange o conjunto de metodologia e de prática com referência à ação de controlar riquezas contra quaisquer riscos de irregularidades, isto é, o controle interno tem por finalidade evitar casos de fraudes e gestão inadequada.

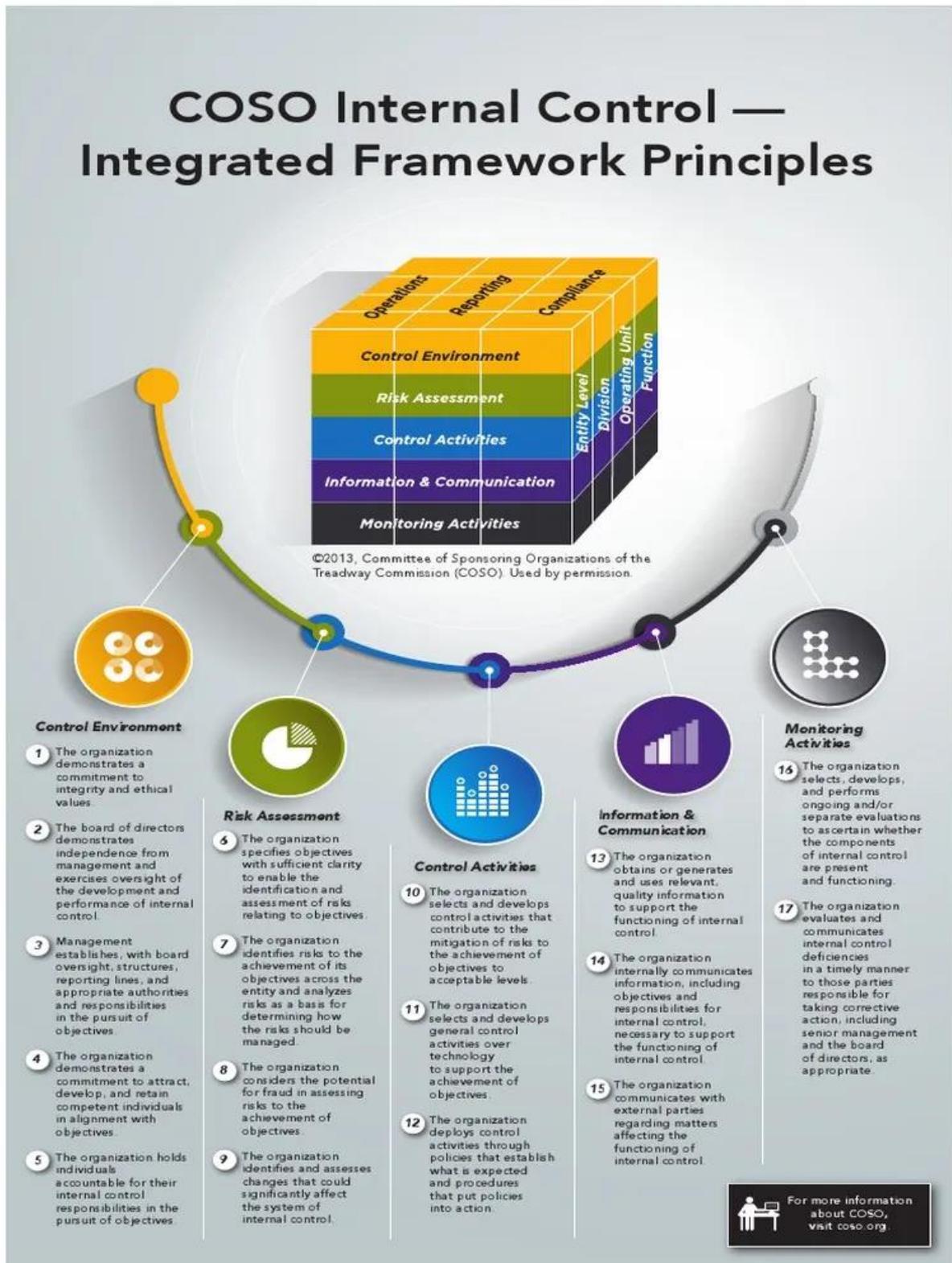
Portanto, haveria ligação direta entre a Lei SOX e o órgão COSO. Nesse sentido, Borgerth (2007) argumenta que as recomendações do COSO são tidas como referência para controles internos e avaliação de riscos. Endossando o argumento, Custódio *et al* (2019) realizaram um estudo sobre a estrutura de controles internos das organizações concluindo que esse pode ser corretamente avaliado considerando a estrutura compartilhada pela metodologia proposta em COSO.

McNally (2013) entende que a estrutura do COSO 2013 serve como ferramenta auxiliar para os gestores identificarem o que está coberto, além de possibilitar visualizar possíveis gargalos em sua estrutura de controles internos, em conformidade com a Lei SOX, especialmente na seção 404. Somado a isso, Custódio *et al.* (2019) destacam que a estrutura do COSO 2013 fornece um critério de avaliação dos componentes de controle com a finalidade de obter um elevado grau de transparência das demonstrações contábeis. Os autores relatam, ainda, que a utilização da metodologia durante a análise do controle interno da empresa permite aos responsáveis avaliar como as informações estratégicas, bem como, as leis e normas, definem as operações da organização e verificar se os resultados destas aplicações vem ao encontro dos objetivos da empresa. Nesse sentido, conforme escrevem Segundo Silva e Vidal (2019, p. 215):

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.

Para ilustrar a organização do COSO, é apresentando na Figura 3, a seguir, os princípios de controle interno a partir da metodologia. A estrutura é constituída por cinco componentes, a saber: i) Ambiente de controle - Control Environment; ii) Avaliação dos riscos - Risk Assessment; iii) Atividades de controle - Control Activities; iv) Informação e comunicação - Information and Communication; v) Atividades de monitoramento - Monitoring Activities.

Figura 3 - Princípios do COSO.



Fonte: McNally (2013, p. 6).

Sobre os princípios apresentados na Figura 2, o autor McNally (2013) escreve que os cinco elementos de estrutura do COSO permitem que a gerência possa diagnosticar problemas

com mais êxito e afirmar a eficácia em relação a seus controles internos e, para relatórios financeiros, pode ajudar a evitar fraquezas materiais ou deficiência significativas. Bergamini Junior (2005) acrescenta que a avaliação dos controles internos deve ser realizada por meio da validação do alinhamento e integração existente entre seus componentes. Custódio *et al.* (2019) confirmam as afirmações de Silva e Vidal (2019) dizendo que estes cinco componentes definem o modelo de estrutura de controle interno proposto pela entidade. Fajardo e Wanderley (2010) acrescentam, ainda, que os cinco elementos são inter-relacionados dentro da gestão organizacional. A seguir, falara-se sobre cada um dos cinco elementos especificamente.

### 2.3.1 Ambiente de controle

Fajardo e Wanderley (2010) entendem que o primeiro componente, ambiente de controle é a camada do COSO responsável por definir o “tom” que a empresa deverá seguir, considerando princípios éticos, competência, filosofia de trabalho e maneira operacional dos processos da empresa. Conforme Custódio *et al.* (2019, p. 04):

O ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por parte da organização, abrange a integridade e os valores éticos da organização, assim como é resultante de um considerável impacto sobre todo o sistema de controle interno.

Sobre isso, Fajardo e Wanderley (2010) apresentam a ideia de que é na estrutura de ambiente de controle que se deve definir políticas e demais instrumentos internos de padronização de procedimentos além de códigos de ética e conduta. Os autores frisam ainda, que é de responsabilidade da alta administração da organização monitorar e assertividade destas ações. Silva e Vidal (2016) acreditam ainda que um ambiente de controle robusto e forte pode ser fator determinando para a prevenção de fraudes e erros.

Mesmo que haja falhas no controle interno, os autores descrevem que ambiente pode atuar como agente preventivo destes riscos, implementando processos e melhorando processos operacionais. Nesse sentido, conforme escrevem Dantas *et al.* (2010), o ambiente de controle da empresa tem influência direta na definição das estruturas organizações, auxiliando na elaboração dos objetivos, planejamento, estratégias e na forma como os riscos serão tratados.

### 2.3.2 Avaliação dos riscos

Fajardo e Wanderley (2010, p. 99) definem que “a avaliação de riscos consiste na identificação e análise dos riscos relevantes para a realização dos objetivos, formando uma base para determinar como esses riscos devem ser geridos.”. Para Custódio *et al.* (2019), o segundo componente é um processo dinâmico e interativo para identificar e avaliar os riscos à realização dos objetivos. Dessa forma, a avaliação dos riscos tem por objetivo identificar riscos significativos que possam impactar em divergências ou erros materiais na elaboração e divulgação dos relatórios financeiros de uma organização (Silva e Vidal, 2016). Complementando Silva e Vida (2016) Fajardo e Wanderley (2010) acrescentam à ideia dos autores que as avaliações de riscos devem considerar os agentes internos e externos peculiares à cada tipo de organização.

Nesse sentido, o apetite ao risco que define como a empresa irá avaliar sua exposição aos riscos, e de que forma a mesma estará disposta a aceitar tais riscos em virtude do retorno desta exposição (DANTAS *et al.*, 2010). Sobre isso, de acordo com Bergamini Junior (2005, p. 169):

A análise de risco é uma atividade dinâmica, pois o ambiente em constante mudança faz com que riscos não previstos se apresentem e outros que já foram tratados se alterem. Portanto, qualquer metodologia de avaliação de riscos deve se propor, em sua concepção, a produzir uma análise estruturada e contínua sob qualquer cenário.

A partir dessa perspectiva, Dantas *et al.* (2010, p. 08) escrevem que o “risco é inerente aos ambientes de negócios, sujeitos a incertezas”. Corroborando com o argumento, Silva e Vidal (2016, p. 59) acrescentam que as avaliações de riscos realizadas de maneira satisfatória nas organizações podem ser consideradas fatores determinantes para a existência de controles mais eficazes e alcance dos objetivos. Os autores esclarecem, ainda, que o monitoramento destes riscos demonstra o grau de transparência das informações liberadas pela empresa.

### 2.3.3 Atividades de Controle

Para Custódio *et al.* (2019, p. 04), “as atividades de controle são o conjunto de ações definidas com o objetivo de seguir as diretrizes de trabalho definidas pela administração e que tais ações devem ser capazes de mitigar ou reduzir a níveis aceitáveis a exposição de riscos.”. Nesse sentido, o terceiro componente da metodologia COSO, compreendem: “as políticas e procedimentos que ajudam a garantir a realização das diretivas de gestão.” (FAJARDO;

WANDERLEY, 2010, p. 100). Dessa forma, elas ajudam a assegurar que as ações necessárias para enfrentar os riscos e para se chegar a realização dos objetivos da entidade sejam devidamente tomadas.

Bergamini Junior (2005) confirma a ideia de Fajardo e Wanderley (2010), dizendo que a atividade de controle deve considerar as instruções a serem seguidas, as quais devem estar previamente definidas pela administração, bem como, utilizar ferramentas como políticas e procedimentos para assegurar tais atividades. Os autores complementam dizendo que:

“neste componente da estrutura de controles do COSO, a definição de políticas e procedimentos claros é essencial para garantir que os procedimentos seguem as diretrizes da administração e que as atividades de controle são sucessivas em toda a organização e em todos os níveis hierárquicos da mesma.”

### **2.3.4 Informação e comunicação**

Para Bergamini Junior (2005), a gestão da informação deve ser realizada dentro de prazos adequados, permitindo que os dados sejam identificados, validados e tratados com o objetivo de dar suporte aos demais componentes de controle da organização. “A informação é necessária para que a entidade cumpra responsabilidades de controle interno a fim de apoiar a realização de seus objetivos.” (CUSTODIO *et al.*, 2019, p. 4). Silva e Vidal (2016, p. 58) percebem assim “que o modo como a informação é produzida e divulgada está diretamente ligada ao modo como é executado o seu processamento.”

Seguindo o pensamento de Bergamini Junior (2005), Fajardo e Wanderley (2010) definem que o fluxo das informações deve ser direcionado de maneira que possibilite colaboradores da empresa a utilizar tais informações em tempo hábil, impactando em execução de tarefas mais ágeis nas rotinas e atribuições desses colaboradores. Já em relação à comunicação, Custódio *et al.* (2019) descrevem que ela é uma potente ferramenta para transmitir informações aos colaboradores e agentes externos da organização, corroborando para a existência de um ambiente de controles efetivos.

A partir das duas definições, de informação e comunicação, Fajardo e Wanderley (2010) entendem que no quarto elemento do COSO, Informação e Comunicação, é de suma importância que os sistemas utilizados sejam capazes de fornecer uma base de dados suficiente para produção de relatórios suporte à tomada de decisão e execução do controle. Dantas *et al.* (2010) complementam que as atividades de controles servem para realizar o gerenciamento dos riscos a partir de medidas definidas pelos gestores, com o intuito de aumentar as possibilidades de se alcançar os objetivos estabelecidos

### 2.3.5 Atividades de Monitoramento

Sobre o quinto elemento da metodologia COSO, Bergamini Junior (2005, p.169) escreve que “os sistemas de controles internos devem ser monitorados por meio de um processo que avalie a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo.” Completando a definição, Custódio *et al.* (2019) trazem a ideia de que o monitoramento deve ser um processo contínuo inserido no cronograma diário das atividades da empresa, de forma que resulte em informações úteis e hábeis. Dessa forma, podendo agir como um indicador chave para medir a efetividade dos controles internos. Sobre a temática, Fajardo e Wanderley (2010) acrescentam que devem existir processos definidos de monitoramento dos controles da empresa, com o intuito de que se possa avaliar o desempenho destes controles de maneira contínua e recorrente.

## 2.4 RESULTADOS DOS ESTUDOS ANTERIORES

Com o objetivo de identificar estudos semelhantes que possam direcionar o presente estudo, realizaram-se pesquisas bibliográficas. A partir dessa pesquisa, percebe-se que, no Brasil, facilmente são identificados estudos relacionados à auditoria. Contudo, o número de estudos sobre controle interno em organizações privadas são significativamente menores comparados as demais produções. Apesar disso, foi possível identificar alguns estudos relevantes, que serão abordados nos parágrafos a seguir.

Com base em um estudo sobre a percepção de auditores externos sobre o sistema de controle interno nas empresas de capital aberto, tema semelhante do presente trabalho, os autores entendem que a percepção dos auditores está diretamente ligada a conscientização das empresas pesquisadas a respeito da importância e dos potenciais benefícios de um adequado Sistema de Controle Interno, com base nas diferenças entre estas (SILVA; VIDAL, 2016).

Em outra pesquisa, dos autores Lélis e Pinheiro (2012), se buscou analisar a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa brasileira do setor energético (CEMIG/MG). Durante a pesquisa, foi realizada a aplicação de questionário e, após a análise dos dados levantados, os autores concluíram que “auditores e auditados apresentaram percepção positiva sobre a contribuição da auditoria interna para a melhoria da estrutura de controles internos”. (LÉLIS; PINHEIRO, 2012, p. 220). Nesse mesmo estudo, os autores demonstram entendimento de que a Lei SOX ampliou a atuação da auditoria interna e,

consequentemente, a qualidade dos controles internos, uma vez que a gestão e revisão destes controles é ligada à área.

Em seu artigo sobre o tema, Silva e Vidal (2016), discutem que um dos benefícios de um sistema de controle interno é o aumento do nível de confiança e transparência das informações relevantes. Além disso, argumentam que essas informações sobre a estrutura da empresa pode gerar maior crédito frente ao mercado e a auditoria independente, a qual não precisará estender seus procedimentos de asseguaração e validação da integridade das informações.

Outra relevante pesquisa bibliográfica é a realizada por Silva e Robles Junior (2008) que teve como objetivo analisar como os auditores perceberam os impactos da SOX. A análise foi feita a partir de aplicação de questionário nos diversos níveis hierárquicos existentes na auditoria (desde assistentes até sócios ou diretores da empresa). Os resultados obtidos ao final do estudo demonstraram que os auditores externos perceberam os impactos oriundos da introdução da Lei SOX sobre a fidedignidade das demonstrações financeiras e, consequentemente, da efetividade dos controles internos que alimentam essas demonstrações.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

No desenvolvimento de qualquer tema são necessárias investigações e indagações, ou seja, é necessário realizar pesquisas para que se possa levar a determinada conclusão ou que gerem novas dúvidas. Assim, a pesquisa deve ser planejada de forma que seja capaz de obter resultados satisfatórios aos objetivos delimitados.

De acordo com os objetivos propostos na pesquisa, o processo de investigação consiste em analisar a percepção dos auditores independentes das Big Four do Sul do Brasil sobre a importância dos controles internos desenvolvidos dentro das empresas S.A. auditadas por eles. Para isso, optou-se pela abordagem qualitativa.

Em relação à pesquisa qualitativa, Diehl (2014) descreve que esta se caracteriza por não fazer uso de ferramentas ou instrumentos estatísticos na análise dos dados, não utilizando estratégia de quantificação, na coleta ou no tratamento das informações. Assim, a pesquisa qualitativa possibilita um entendimento de maior profundidade sobre a realidade, e tem o objetivo de desenvolver de forma empírica a sua fundamentação teórica (Flick, 2009). Segundo Stake (2011, p. 41), a pesquisa qualitativa caracteriza-se por ser “interpretativa, baseada em experiências, situacional e humanística”, sendo consistente com suas prioridades de singularidade e contexto.

Para Sanchez e Minayo (1993), a abordagem qualitativa, provém do simbolismo e da subjetividade, englobando o entendimento das relações humanas. Esse tipo de abordagem traz uma aproximação íntima entre sujeito e objeto, quando ambos são de mesma natureza. Godoy (1995) coloca que a pesquisa qualitativa analisa os fenômenos que envolvem os seres humanos e suas respectivas relações. Relações essas, podem ser estabelecidas em diversos ambientes.

A seguir, serão abordados os procedimentos metodológicos que permitem o desenvolvimento da pesquisa.

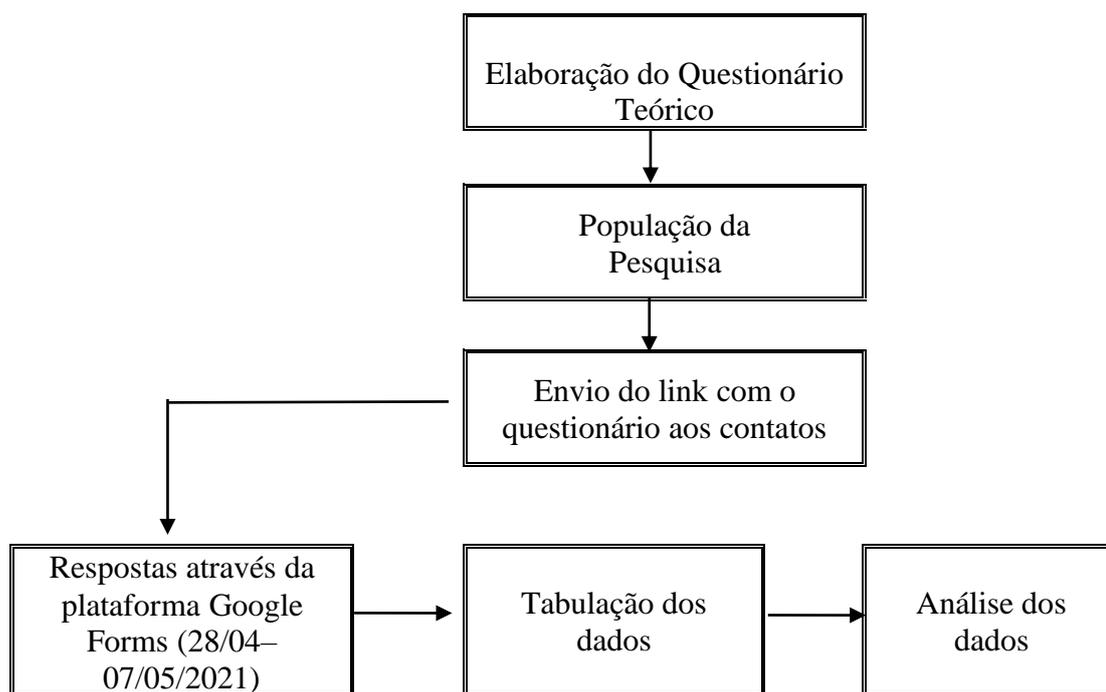
#### 3.1 PROCEDIMENTO DE COLETA DE DADOS

Como instrumento para a coleta de dados, selecionou-se o questionário ou survey. A aplicação dessa técnica, de acordo com Cunha *et al.* (2010), se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Essa etapa foi executada através da plataforma online Google Forms, que facilita a execução da pesquisa e garante o sigilo das respostas. Além da coleta de dados por questionário, selecionou-se a técnica de análise

descritiva, a qual tem como principal objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, a partir de revisão de literatura.

A partir dos dados, pretende-se comparar os resultados obtidos com estudos anteriores sobre a temática, de modo a contribuir para a consolidação do conhecimento acadêmico nesta área de estudo. Para ilustrar o fluxo de ações que compõem o processo, na Figura 3, a seguir, é apresentado o processo metodológico do presente trabalho.

Figura 3 - Processo Metodológico.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

### 3.2 TRATAMENTO E ANÁLISE DE DADOS

Para a análise dos dados, utilizou-se estatística descritiva, a qual é definida como um ramo da análise estatística que visa sumarizar o montante de dados obtidos, de forma que seja capaz segregá-los e descrever com detalhes as características destes. Desta forma, a medida em que os questionários retornaram, eles foram tabulados em planilha eletrônica Excel diretamente através dos resultados obtidos na plataforma Google Forms, para realizar posteriormente a análise e interpretação dos dados da pesquisa.

### 3.3 Desenho de pesquisa

Inicialmente, estipulou-se o perfil dos respondentes elencando informações como: idade, nível de instrução, cargo e experiência. Posteriormente, foram elaboradas perguntas sobre percepções dos auditores em relação aos controles internos. Essas perguntas foram organizadas em questionários utilizando-se a escala Likert de concordância para as respostas. Segundo Richardson (2009), a escala Likert utiliza as atribuições para determinar certas variáveis de um grupo e relatar suas características. Segundo o autor, as respostas desse modelo classificam de forma positiva ou negativa o objeto que se pretende analisar, podendo ser as afirmações direcionadas favoráveis ou desfavoráveis em relação ao objeto (RICHARDSON, 2009). As respostas, portanto, apresentam a escala Likert com cinco possibilidades, conforme segue:

1. Discordo totalmente
2. Discordo parcialmente
3. Não concordo nem discordo
4. Concordo parcialmente
5. Concordo totalmente

Em relação às perguntas, conforme é apresentado no Quadro 1, realizou-se uma classificação das perguntas em quesitos e, a partir disso, uma codificação para cada um dos quesitos do questionário. Essa organização contribuiu para facilitar a análise e interpretação dos resultados. No Quadro 1, a seguir, é apresentado um modelo do questionário enviado para profissionais, conforme metodologia descrita no item 3.1.

Quadro 1 – Organização do Questionário.

<b>Etapa 1 – Definição de perfil da população respondente</b>	<b>Quantidade de questões</b>
Idade	1
Área de Formação	1
Área de Atuação	1
Cargo	1
Empresa	1
Localidade em que trabalha	
<b>Etapa 2 – Conhecimentos relacionados à controles</b>	<b>Quantidade de questões</b>
Conhecimentos relacionados a controles	2
Conhecimentos relacionados a Sox	3
Geração de informações mais consistentes	1
Importância atribuída aos controles internos nas empresas S.A	3
Influência dos controles nas opiniões dos auditores	2

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Como forma de teste, selecionou-se uma gerente sênior de riscos e *compliance* de uma empresa de auditoria independente (Big Four) que respondesse ao questionário. Conquanto, enviou-se o questionário por e-mail a este profissional e, voluntariamente, a participante buscou avaliar se as questões haviam sido bem formuladas e estavam acessíveis para compreensão do respondente. Este questionário enviado a respondente, continha 11 questões e 4 tópicos relacionados a controles, conforme é apresentado no Quadro 2, a seguir:

Quadro 2 - Modelo do Questionário.

<b>Pergunta</b>	<b>Fonte:</b>
1) O grau de seu cargo lhe permite ter treinamentos e auxilia com o entendimento de controles relacionados à Lei Sarbanes-Oxley (SOX)?	Belli <i>et al.</i> (2016)
2) A segregação de funções e existência de papéis definidos entre as áreas de controles e de operação é fator determinante para uma gestão eficaz dos controles?	Silva e Vidal (2016)
3) A implantação da Lei SOX criou instrumentos de adequação da gestão de risco medidas e melhoraria nos controles internos das empresas?	Bergamini Junior (2005)
4) As empresas S.A que operam às luzes da Lei SOX apresentam controles mais robustos e mais evidências que a legislação local?	Belli <i>et al.</i> (2016)
5) O fato da companhia ser obrigada a cumprir as exigências da Lei SOX faz com que sejam necessários muitos controles e procedimentos que as companhias não teriam caso fossem obrigadas pela lei?	Belli <i>et al.</i> (2016)
6) A existência de controles internos efetivos nas empresas faz com que os relatórios produzidos pelas áreas de negócio sejam mais acurados e íntegros?	Elaborado pelo autor com base em de Vasques e Silva (2019)
7) Empresas S.A de capital aberto que seguem a legislação SOX demonstram um sistema de controles internos mais forte, gerando maior conforto às demonstrações financeiras quanto a existência de distorções materiais?	Elaborado pelo autor com base em de Belli <i>et al.</i> (2016)
8) O processo de avaliação da qualidade da estrutura de controles internos é um fator determinando para o planejamento dos trabalhos de auditoria?	Elaborado pelo autor com base em de Vasques e Silva (2019)
9) A utilização dos trabalhos das áreas de controles internos de Companhias S.A auxilia na formação da opinião do auditor?	Elaborado pelo autor com base em de Silva e Vidal (2016)
10) O grau de confiança sobre os controles internos de uma empresa influencia diretamente na execução e definição dos testes de auditoria da sua área.	Elaborado pelo autor com base em de Vasques e Silva (2019)

11) Com a entrada em vigor da lei SOX os auditores se tornaram mais exigentes no serviço da auditoria.	Belli <i>et al.</i> (2016)
--	----------------------------

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

### 3.4 POPULAÇÃO DE PESQUISA

Segundo Flick (2004, p. 77), “a amostragem de casos para a coleta de dados é voltada para o preenchimento das lacunas da estrutura de amostras, com o máximo de equilíbrio possível, ou de todas as lacunas adequadamente. Com base nisso, na pesquisa, a seleção dos respondentes para envio do questionário foi composta por colaboradores, em diversos cargos, como seniores, plenos, assistentes e trainees, de auditoria das quatro empresas de auditoria independente demonstradas no Quadro 3, a seguir. O grupo atualmente conhecido como big four é composto pelas empresas: i) DTT – Deloitte Touche Tohmatsu; ii) EY – Ernst Young; iii) KPMG – KPMG International; e iv) PWC – PricewaterhouseCoopers. As empresas se localizam nos estados de Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. A lista com a localidade dos escritórios está demonstrada no Quadro 3, a seguir:

Quadro 3 - Localidade dos escritórios das empresas de auditoria independente (Big Four) do sul do Brasil

<b>PWC</b>	<b>DTT</b>	<b>EY</b>	<b>KPMG</b>
Porto Alegre	Porto Alegre	Porto Alegre	Porto Alegre
Florianópolis	Florianópolis	Blumenau	
Curitiba	Curitiba	Curitiba	

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A amostragem foi estabelecida com o intuito de obter respostas de diferentes cargos e como forma de contribuir com o objetivo específico de verificar se o cargo e a linha de serviço dos auditores respondentes influenciam ou não na percepção atribuída por estes sobre a importância de controles internos na. O link de pesquisa foi encaminhado via e-mail e via WhatsApp a contatos específicos nos escritórios das Big Four do sul do Brasil. A esses contatos foi solicitado o repasse do link do questionário a ser respondido aos seus colegas e superiores

### 3.5 LIMITAÇÕES E DIFICULDADES DO MÉTODO PROPOSTO

Uma das preocupações sobre a utilização do instrumento de avaliação proposto, o questionário, é a efetividade no levantamento dos dados relativos à percepção dos entrevistados, o qual é um dos objetivos deste trabalho. Segundo Flick (2004), um dos principais limitantes da utilização da pesquisa quantitativa é a insuficiência na captação de resultados subjetivos, tal qual a percepção do entrevistado sobre determinado tema.

Isso porque, uma vez que este modelo não considera, em sua maioria, opiniões subjetivas, tanto do sujeito entrevistado quanto do entrevistador, pode não apresentar resultados e análises profundas. Além dessa limitação, a utilização do questionário no levantamento de dados por si só apresenta fatores que podem dificultar a colheita das informações pelo fato de depender da vontade dos respondentes em participar da pesquisa proposta.

## 4 RESULTADO E ANÁLISE DE DADOS

Dos 40 (quarenta) questionários enviados para o público-alvo definido, obteve-se retorno de 28 deles. O período de recebimento desses questionários foi entre 27/04/2021 e 07/05/2021. Os respondentes responderam integralmente o questionário, possibilitando um aproveitamento de 70% das respostas inicialmente planejadas. As perguntas, as respostas e os percentuais correspondentes seguem em tabelas organizadas para facilitar sua visualização nas sessões a seguir.

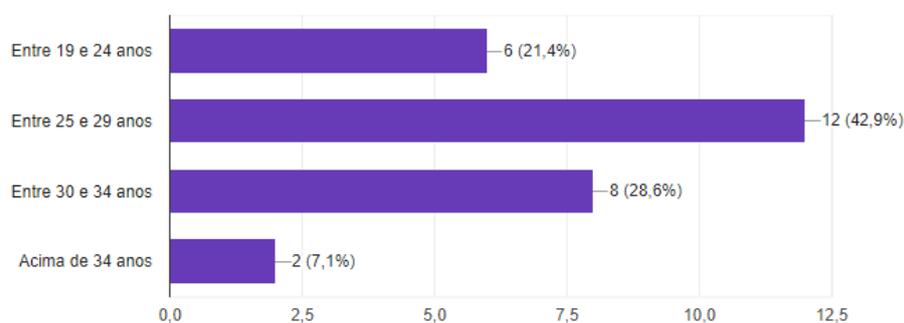
### 4.1 ETAPA 1 – DEFINIÇÃO DE PERFIL DA POPULAÇÃO RESPONDENTE

Inicialmente, observou-se as respostas das perguntas de segregação e identificação da base de respondentes. Para as quais, obtivemos os seguintes resultados:

#### i) Questão 1 – Qual sua idade?

Percebeu-se que a maior parcela dos respondentes tinha entre 25 e 29 anos, que representaram 43% da população respondente. O segundo maior grupo respondente da pesquisa são profissionais entre 30 e 34 anos (29%), seguindo pelos profissionais com idade entre 19 e 24 anos (21%). Esses dados indicam que a pesquisa teve maior alcance entre profissionais que já iniciaram sua carreira, mas, ainda demonstram espaço para desenvolvimento. Também demonstram ser profissionais com idade próxima ao proponente desta pesquisa, demonstrando a sua rede de networking. No Gráfico 1, a seguir, são apresentadas essas informações.

Gráfico 1 - Idade.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

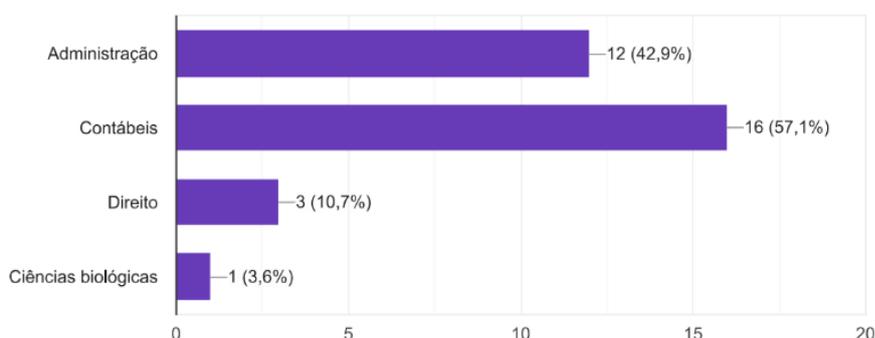
Ressalta-se que foram retornados dois questionários de pessoas acima de 34 anos. Acredita-se que estes questionários tenham sido respondidos por diretores ou sócios, uma vez

que havia apenas quatro profissionais com essa formação na relação de contatos estipulada para envio do questionário.

ii) Questão 2 – Qual sua área de formação

Em relação a área de formação dos respondentes, observou-se que houve predominância de profissionais formados na área contábil, com 16 respostas recebidas (57%). Esse dado era esperado visto que esta é uma pesquisa realizada com auditores independentes, uma vez que esta é uma graduação comum às áreas de auditoria fiscal. No Gráfico 2, a seguir, são apresentados os dados referentes a Questão 2 do questionário.

Gráfico 2 - Formação.



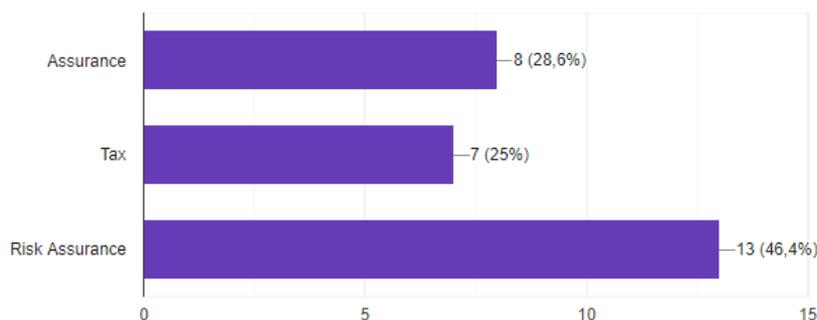
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A partir desses dados, observou-se, também, alto grau de respondentes graduados no curso de administração de empresas (43%) e graduados em direito (11%). Percebeu-se, ainda, um respondente com formação em ciências biológicas que trabalha na empresa e foi parte desta pesquisa. É sabido que este profissional atua na área de riscos com foco em projetos de sustentabilidade apesar de sua formação.

iii) Questão 3 – Qual sua área de atuação (LoS)?

As respostas à terceira pergunta do questionário são apresentadas no Gráfico 3, a seguir. A partir dele, é possível perceber que a pesquisa conseguiu abordar de maneira igualitária as linhas de serviços com menos contato direto de riscos e controles nos trabalhos de auditoria (contábil e fiscal), com 29% e 25% do total dos respondentes, respectivamente.

Gráfico 3 - Linha de serviço.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

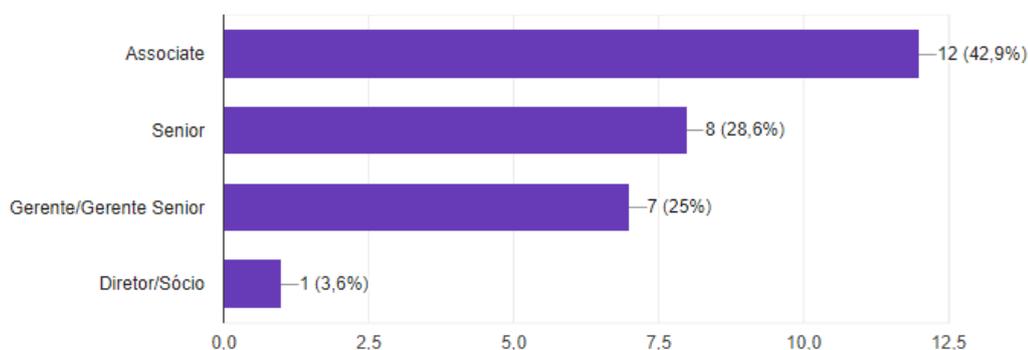
A partir do Gráfico 3, também é possível perceber que a maior parte dos respondentes da pesquisa são profissionais que atuam diretamente com opiniões sobre controles ou em projetos de auditoria

de riscos, totalizando 13 respostas (46%). Desta forma, pode-se perceber que a pesquisa conseguiu alcançar públicos distintos entre os auditores independentes, facilitando a captação da percepção das diversas áreas de auditoria.

#### iv) Questão 4 – Qual seu cargo?

O cargo e nível de maturidade dos respondentes é apresentado no Gráfico 4, a seguir. A partir dele, pode-se observar que o cargo dos respondentes anda em linha com a idade deles. Observa-se que 43% dos respondentes (12 pessoas) referem-se à colaboradores *associates*. Constatou-se ainda respondentes em níveis de sênior, gerente/gerente sênior e diretor/sócio, com 29%, 25% e 4% de retornos à pesquisa.

Gráfico 4 - Cargo.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

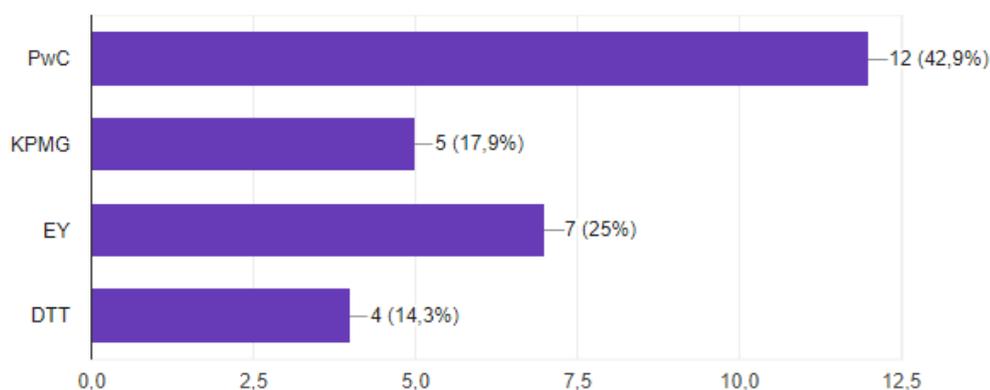
A pesquisa foi capaz de abordar grande número de participantes profissionais maduros, com maior entendimento e experiência sobre como os controles internos

influenciam diretamente na qualidade das demonstrações financeiras. Em contrapartida, percebe-se que houve alto volume de respostas de participantes da pesquisa em cargos de *associate*, os quais se dividem entre trainees e auditores. Salienta-se que esses profissionais podem demonstrar menor contato e entendimento sobre os temas de riscos e controles e como estes se correlacionam ou impactam a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

v) Questão 5 – Você trabalha em qual Big Four?

A maioria dos respondentes demonstrou trabalhar na PwC (43%), seguido por EY (25%), KPMG (18%) e DTT (14%). A relação era esperada, uma vez que o executor da pesquisa trabalhou por dois anos na EY e trabalha há 5 anos na PwC, fazendo com que sua rede de contatos de auditoria sejam, em sua maioria, colaboradores destas empresas. No Gráfico 5, a seguir, são apresentadas a distribuição dos participantes por empresa que trabalha.

Gráfico 5 - Big Four.

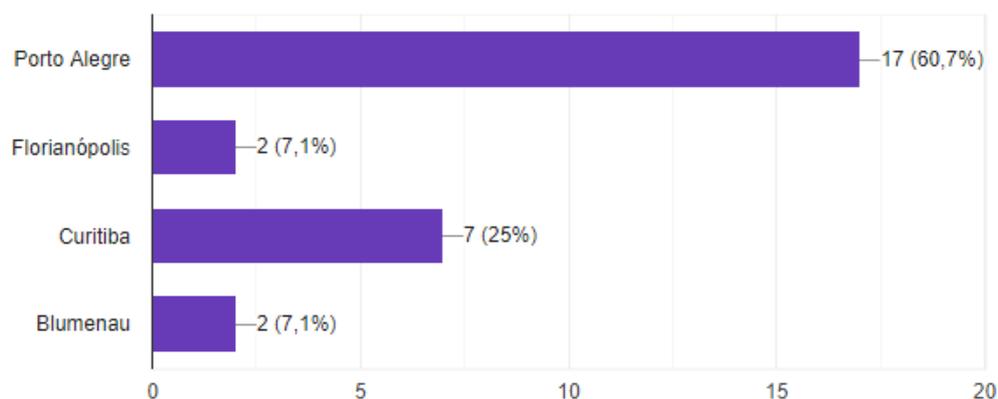


Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

vi) Questão 6 – Onde fica seu escritório de atuação?

Assim como no gráfico anterior, Gráfico 5, a partir do Gráfico 6, a seguir, é possível concluir que os respondentes são, em sua maioria, provenientes de Porto Alegre (61%). A segunda localidade com mais respondentes foi a cidade de Curitiba, com 25% do total. Tal resultado deu-se em virtude da rede de contatos ao qual foi encaminhada a pesquisa. Pois, os contatos eram, em sua maioria, destas cidades. Conforme se observa no Gráfico 6, também foi observado respondentes das cidades de Blumenau e Florianópolis, ambas representando 7,1% do total de respondentes cada.

Gráfico 6 - Escritório de atuação dos entrevistados.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

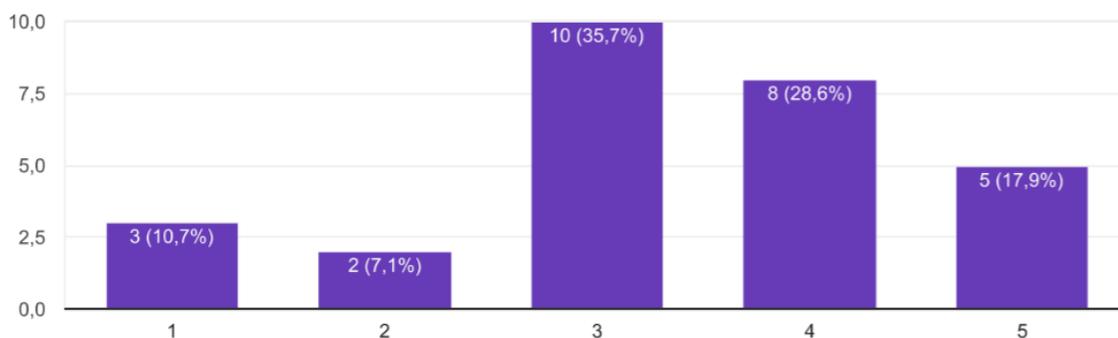
#### 4.2 ETAPA 2 – CONHECIMENTOS RELACIONADOS A CONTROLES

i) Questão 1: O grau de seu cargo lhe permite ter treinamentos e auxilia com o entendimento de controles relacionados à Lei Sarbanes-Oxley (SOX)?

De acordo com Silva e Robles Junior (2008), autores base para a elaboração da pergunta do questionário, com a implementação da Sox, as empresas de auditoria independente se viram na necessidade de aplicar uma grade de treinamentos voltados aos preceitos e definições da lei, visando qualificar e atualizar os auditores independentes em relação aos tópicos de controles.

A partir dos dados da pesquisa, observa-se que 36% dos respondentes não concordam nem discordam deste questionamento. Os respondentes positivos a afirmação, que concordam ou concordam totalmente, representaram 28% e 18% respectivamente. Enquanto os que não concordam ou não concordam totalmente representaram 18% dos respondentes.

Gráfico 7 - Treinamentos x entendimento Sox.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Com base nos resultados obtidos na análise do cargo dos respondentes (Gráfico 4), pode-se relacionar a ausência de opinião com a maturidade dos respondentes, visto que a pesquisa teve 43% de respondentes em cargos de *associate*. Uma vez que as responsabilidades e atividades nesta grade de carreira são voltadas a testagem da efetividade de controles e não a discussões técnicas, é possível afirmar que eram esperados resultados neste sentido, uma vez que os treinamentos voltados ao entendimento e críticas à Sox e sua aplicação nas empresas, são abordados e exigidos a partir de cargos de maior senioridade. Sobre a temática, Leite (2014) apresenta resultados semelhantes em seu estudo, demonstrando que profissionais nos estágios iniciais da carreira não participam ativamente deste tipo de treinamento, uma vez que são supervisionados diretamente por profissionais mais experientes.

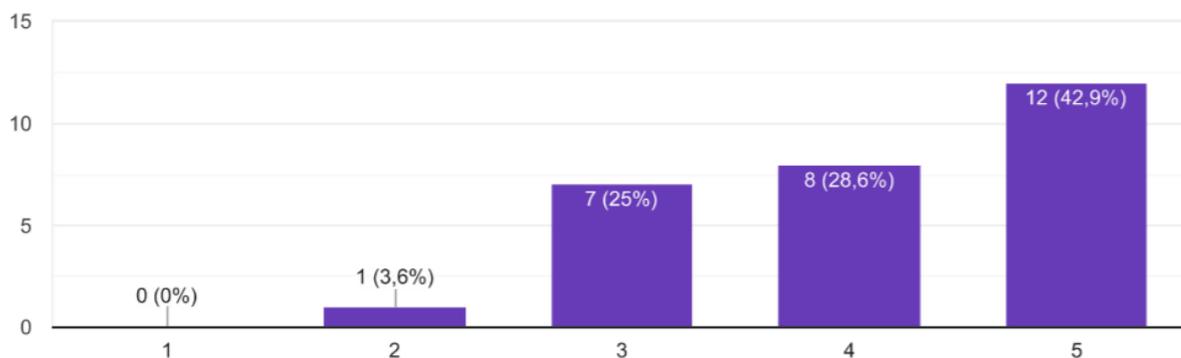
ii) Questão 2 - A segregação de funções e existência de papéis definidos entre as áreas de controles e de operação é fator determinante para uma gestão eficaz dos controles?

Em pesquisa semelhante sobre a área, Vasques e Silva (2019) demonstraram que a segregação de funções é um dos principais aspectos para que a gestão de controles internos seja adequada. Silva e Vidal (2016) complementam a ideia dos autores e corroboram com a ideia de falhas de segregação de funções demonstram ambientes de controles inadequados. Conforme Vasques e Silva (2019, p. 60):

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.

Esse foi o ponto chave da pergunta 2 da segunda fase dos questionários. Em relação às respostas obtidas, verifica-se que o percentual dos respondentes que concorda totalmente que um ambiente de controles segregado e com papéis definidos resulta em uma melhor gestão de controles foi de 43%. Se juntarmos o percentual dos respondentes que concorda parcialmente (29%), tem-se 72% de retorno positivo a este questionamento, totalizando 20 respondentes. Além disso, observou-se 1 único responde que discorda parcialmente (4%) e 7 respondentes que não tem opinião formada sobre a questão. Entende-se que devido ausência de experiência de alguns respondentes, este tipo de retorno era esperado. Os dados referentes a essa questão são apresentados no Gráfico 8, a seguir:

Gráfico 8 - Importância da segregação de funções nas áreas de controles.



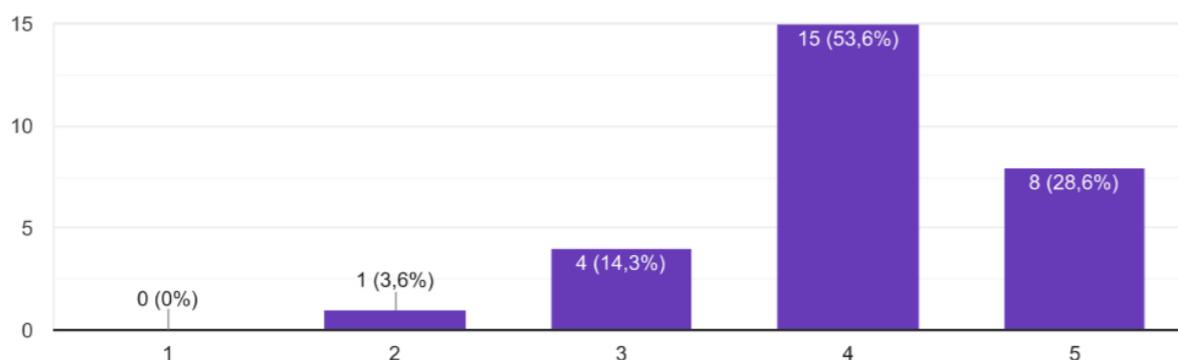
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A partir do Gráfico 8, podemos concluir que os auditores tendem a sentir-se mais confortáveis em ambientes de controle com atividades segregados e definições claras de papéis e responsabilidades.

iii) Questão 3 - A implantação da Lei SOX criou instrumentos de adequação da gestão de risco medidas e melhoraria nos controles internos das empresas?

Conforme Belli *et al.* (2016), a entrada da lei Sox fez com que as empresas revisassem seu sistema de controles e implementasse uma gestão de informações mais consistentes e detalhadas, seguindo os princípios da governança corporativa. Silva e Robles Junior (2008) confirmam a ideia supracitadas dizendo que a implantação Sox fez com que fossem estruturados controles internos efetivos e uma melhor gestão de riscos sobre a governança corporativa. Em relação a isso, o Gráfico 9, a seguir, apresenta relação das respostas dos participantes sobre a Lei SOX permitir a criação de instrumentos de gestão de risco.

Gráfico 9 - Lei SOX permitiu a criação de instrumentos de gestão de risco.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A partir do questionário aplicado, observa-se que a os participantes que concordavam parcialmente foram a maioria, representando 54% das respostas recebidas. A segunda maior frequência encontrada foi o grupo que concorda totalmente, com 29% dos respondentes. Observa-se ainda, 1 caso (4%) que discorda parcialmente e ainda 4 respondentes que não souberam responder (14%).

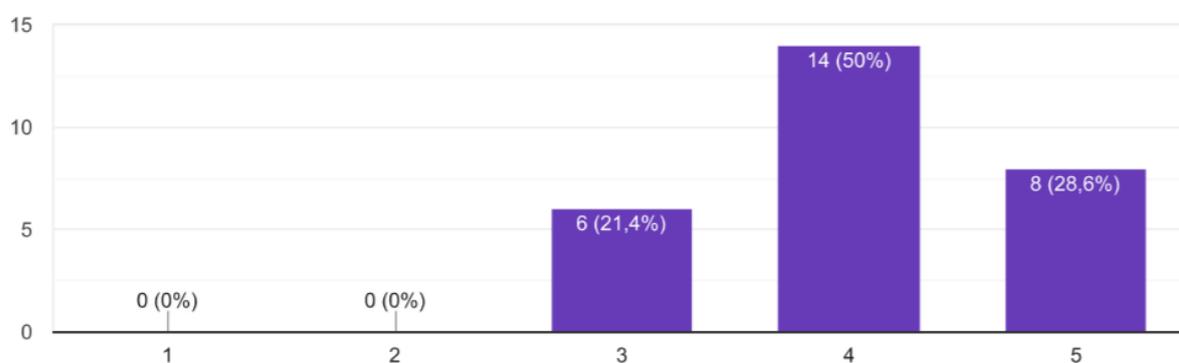
A partir do Gráfico 9, verifica-se que os respondentes acreditam que as empresas sujeitas à Sox buscam rever seus sistemas de controles internos e implementar sistemas de informação mais detalhados, em acordo com o entendimento dos autores citados anteriormente.

iv) Questão 4 - As empresas S.A que operam às luzes da Lei Sox apresentam controles mais robustos e mais evidenciações que a legislação local?

A questão 4 da segunda fase do questionário foi baseada em Leite (2014). O autor define que “uma das maiores revoluções na estrutura dos controles internos organizacionais nos últimos anos ocorreu com a promulgação da Lei Sarbanes-Oxley (Sox), que exigiu procedimentos mais robustos de controles” (LEITE, 2014, p. 4).

Sobre essa temática, assim como observou-se na questão 3, foi observado que os respondentes acreditam, em sua maioria, que as empresas que atendem à Sox demonstram um nível maior de complexidade em seus controles e que para atender à Sarbane-Oxley faz-se necessária a implementação de controles específicos. Em relação as respostas, observou-se um retorno de 79% que concordavam, em algum nível, com o questionamento e 22% de entrevistados que não souberam responder (6 casos). No Gráfico 10, a seguir, são apresentados esses dados.

Gráfico 10 - As empresas Sox apresentam mais controles que as demais.



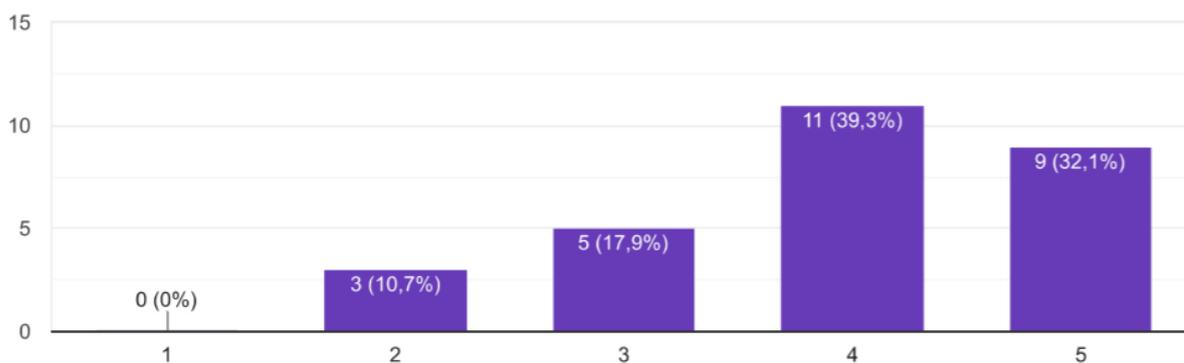
Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O estudo de Silva e Vidal (2016) corrobora com os resultados obtidos nesta pesquisa, uma vez que os autores concluem que em geral as empresas de capital aberto apresentam controles com qualidade e relevância superior aos controles observados em empresas de capital fechado que não seguem, prioritariamente, a legislação Sox.

v) Questão 5 - O fato da companhia ser obrigada a cumprir as exigências da Lei Sox faz com que sejam necessários muitos controles e procedimentos que as companhias não teriam caso fossem obrigadas pela lei?

A partir de uma pesquisa sobre os impactos da Sarbanes-Oxley em atividades de auditoria externa, Silva e Robles Junior (2008) concluíram que as normas presentes na Sox demonstram mais rigor do que as normas da CVM e do BACEN, quanto ao trabalho de auditoria. Corroborando, a pesquisa aplicada de Belli *et al.* (2016) concluíram que a lei Sox, em relação à legislação brasileira, exige volume maior de controles, além dos controles que atendam à lei da região. Em relação a temática, os dados da pesquisa estão no Gráfico 11, a seguir:

Gráfico 11 - A quantidade de controles das empresas tem relação direta à lei Sox.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

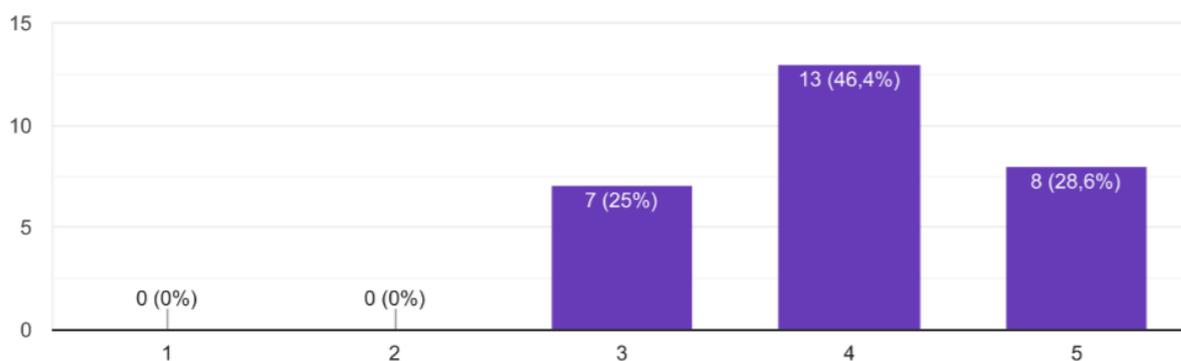
A partir do Gráfico 11, observa-se que os participantes, em sua maioria (71%), concordam com a afirmação dos autores acima de que há mais rigor e que, este rigor em virtude da Sox, tende a fazer com que as empresas tenham um volume maior de controles. Contudo, 29% dos entrevistados não opinaram ou não concordam com a afirmação. Para entender melhor esses resultados, explorou-se a relação de entrevistados que não concordam parcialmente com as afirmações acima. A partir dessa análise, verificou-se que o perfil dos respondentes são profissionais acima dos 25 anos e de níveis entre sênior (área fiscal) e gerentes e diretores (área de risco). Infere-se, assim, que 25% dos gestores e 100% dos

diretores/sócios da área de risco não concordam necessariamente com o questionamento, demonstrando que um sistema eficaz de controles internos que suportem às demonstrações financeiras não precisa ter um volume acentuado de controles, desde que estes sejam efetivos e atendam aos objetivos propostos e riscos correlacionados.

vi) Questão 6 - A existência de controles internos efetivos nas empresas faz com que os relatórios produzidos pelas áreas de negócio sejam mais acurados e íntegros?

A partir de estudo realizado por Zhang e Pany (2008, apud LEITE, 2014) observou-se que, em empresas de capital aberto listadas em bolsas dos Estados Unidos, os relatórios contábeis ou financeiros gerados após a implantação da Sarbanes-Oxley resultaram em melhorias nas organizações e foram responsáveis por identificar quais controles produziam relatórios frágeis. Sobre a temática, os dados da pesquisa são apresentados no Gráfico 12, a seguir:

Gráfico 12 - Controles efetivos x qualidade dos relatórios produzidos.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A partir do Gráfico 12, percebe-se que independente da linha de serviço dos respondentes e respectivo contato com a área de controles, observamos que 75% dos entrevistados concordam ou concordam totalmente com o questionamento proposto. Esse resultado demonstra que, na visão dos auditores, uma boa gestão de controles gera relatórios mais confiáveis e estruturados.

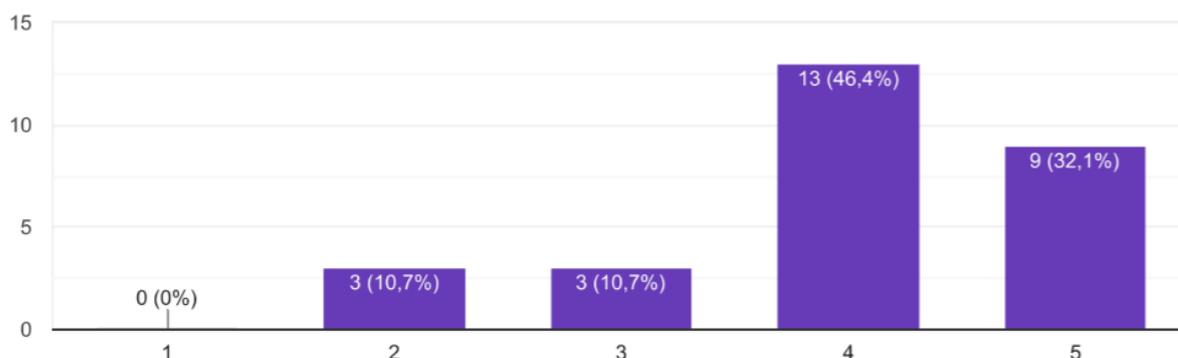
Desta forma, é possível concluir, com base na ideia de autores, e nas respostas dos entrevistados, que, de maneira geral, um ambiente de controles forte e maduro é capaz de produzir relatórios mais íntegros e de maior confiabilidade sobre as operações. Entende-se, ainda, que os demais 25% dos respondentes que não concordavam nem discordavam da afirmação proposta podem ser de profissionais de cargos mais júnior (assistentes e trainees)

que não demonstram experiência suficiente que os capacitem a fazer uma análise sobre o ambiente de controles ou ainda referenciar empresas SA de capital aberto com empresas de capital fechada.

vii) Questão 7 - Empresas S.A de capital aberto que seguem a legislação SOX demonstram um sistema de controles internos mais forte, gerando maior conforto às demonstrações financeiras quanto a existência de distorções materiais?

De acordo com Silva e Robles Junior (2008), a partir da efetividade de testes de controle o auditor reúne evidências que o permitem obter maior conforto sobre as demonstrações financeiras. Sobre essa temática, com base nas respostas das questões 4, 5 e 6 discutidas anteriormente, observou-se que o entendimento dos entrevistados é que a partir do surgimento da lei Sox, as empresas buscaram ampliar a qualidade de seus controles e estruturar áreas de controle funcionais. Desta forma, gerando um ambiente de controle mais robusto e maduro, com geração de relatórios confiáveis e demonstrações financeiras integras e fidedignas. A partir dessa ideia, a pergunta 7 relaciona a legislação Sox a efetividade dos Controles Internos. Os resultados da questão estão no Gráfico 13, a seguir.

Gráfico 13 - Relação legislação Sox x Controles Internos.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

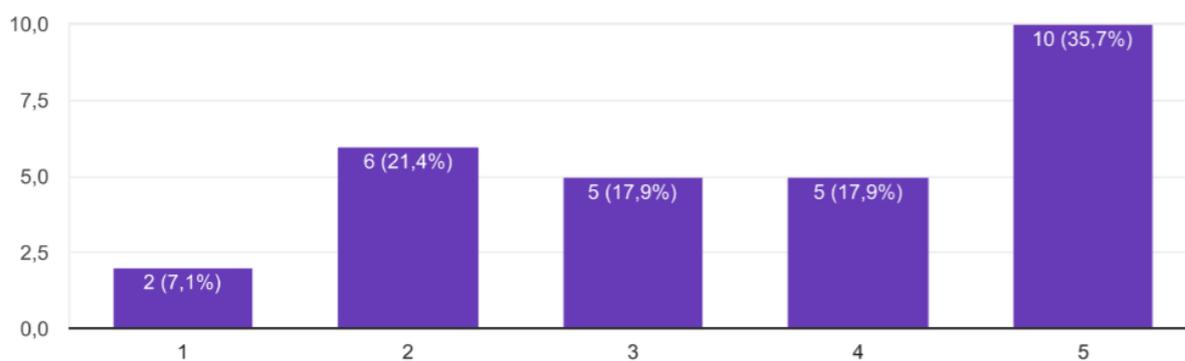
A partir do Gráfico 13, percebe-se que, os resultados da pesquisa corroboram com as ideias supracitadas e inferidas pelos autores. Os resultados a pergunta 7 da segunda parte do questionário apresentou resultando de 79% dos respondentes, ou concordaram (46,1%), ou concordaram totalmente (32,1%) com a afirmação. Observou-se, ainda, que 3 (10,7%) entrevistados não souberam dizer se concordam ou não e outros 3 (10,7%) não concordaram parcialmente. Não se observaram respostas totalmente negativas, ou seja, não concordaram totalmente.

Dentre o grupo respondente que não concorda com a afirmação em alguma medida, pode-se entender a existência de muitas pessoas de áreas tributárias no grupo. Tal perfil pode fazer com que não haja um entendimento claro sobre a relação das áreas de controle e demonstrações financeiras, uma vez que os trabalhos tributários não se envolvem, ou tem envolvimento artificial com as áreas de controles internos.

viii) Questão 8 - O processo de avaliação da qualidade da estrutura de controles internos é um fator determinando para o planejamento dos trabalhos de auditoria?

Em sua pesquisa, Vasques e Silva (2019) observaram que um dos principais passos do planejamento dos trabalhos de auditoria é a realização de um diagnóstico e avaliação sobre a qualidade e a maturidade do ambiente de controles da empresa auditada. Corroboram com o estudo, Silva e Vidal (2016), os quais demonstraram que dentre os benefícios de uma estrutura robusta e confiável de controles internos, está a possibilidade de não se estender os procedimentos de auditoria e testes substantivos para obtenção de opinião confiável. Essa temática foi abordada na questão 8. As respostas dessa pergunta estão organizadas no Gráfico 14, a seguir:

Gráfico 14 - A estrutura de controles pode interferir no planejamento de uma auditoria.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

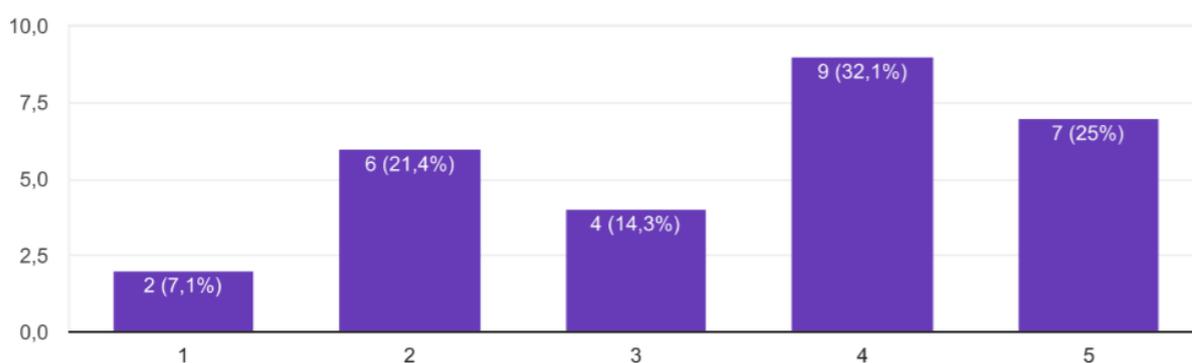
Conforme se observa no Gráfico 14, a pergunta 8 foi uma das perguntas que mais apresentou discrepância de opiniões entre os respondentes. Salienta-se que os participantes que concordam totalmente (36% ou 10 respostas) com a questão abordada representam colaboradores das áreas de riscos das Big Four abordadas. Esse fato é importante uma vez os trabalhos de definição de riscos, criticidade e levantamento de controles para basear sua opinião devam ser planejados com base na avaliação de controles da empresa. Enquanto às

demais áreas linhas de serviço não realizam este tipo de trabalho, não sendo para eles um fator considerável na definição de sua abordagem técnica de auditoria.

ix) Questão 9 - A utilização dos trabalhos das áreas de controles internos de Companhias S.A auxilia na formação da opinião do auditor?

Assim como na pergunta anterior, observou-se ampla distribuição de frequência entre as respostas obtidas. Da mesma forma, a pergunta se refere a avaliação dos trabalhos das áreas de controle das organizações, que, muitas vezes, não são escopo direto dos trabalhos de auditoria de linhas de serviços como auditoria contábil ou auditoria tributária. Entretanto, pode-se concluir que os participantes que atuam nas áreas de risco, que representam 46% do total, conforme apresentado no Gráfico 15, a seguir, estão diretamente ligados às respostas concordantes.

Gráfico 15 - Impactos dos trabalhos de controles internos na opinião do auditor independente.



Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

A partir das respostas é possível realizar a seguinte análise inicial: convertendo as respostas “concordo” e “concordo parcialmente” para um único conceito, “concordo”, e procedendo-se da mesma forma para as respostas “discordo” e “discordo parcialmente”, convertidos em um único grupo “discordo”, é possível afirmar que a percepção dos auditores sobre os controles internos é, no geral, efetiva. O Quadro 4, a seguir, sintetiza as respostas e as respectivas perguntas da pesquisa.

Quadro 4 - Resumo das respostas da pesquisa.

Questão	Discordo	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo Parcialmente	Concordo
1	11%	7%	<b>36%</b>	29%	18%
2	0%	4%	25%	29%	<b>43%</b>
3	0%	4%	14%	<b>54%</b>	29%
4	0%	0%	21%	<b>50%</b>	29%
5	0%	11%	18%	<b>39%</b>	32%
6	0%	0%	25%	<b>46%</b>	29%
7	0%	11%	11%	<b>46%</b>	32%
8	7%	<b>21%</b>	18%	18%	<b>36%</b>
9	7%	21%	14%	<b>32%</b>	25%
10	0%	14%	11%	<b>39%</b>	36%
11	0%	4%	18%	21%	<b>57%</b>

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

## 5 CONCLUSÃO

Desde sua implantação, a lei Sox modificou a forma como são vistos e tratados os controles internos nas companhias, bem como, a percepção destes sobre os processos de auditoria. Com o objetivo de que estas áreas operem de forma eficaz, a implementação da lei colaborou para a confecção de relatórios com números íntegros e completos na formação das demonstrações financeiras de empresas de capital aberto. Desta forma, o papel do auditor independente passou a mudar constantemente, pois, cada vez mais são utilizadas técnicas de avaliação de risco e análise de controles em contato com o auxílio profissional destas áreas para emissão de uma opinião independente nessas empresas.

Torna-se necessário que as informações utilizadas auxiliem os gestores em suas tomadas de decisões. Para que existam informações integras e fidedignas que gerem conforto aos usuários destas, é preciso que as organizações disponham de um sistema de controle interno eficiente, com o objetivo de resguardar os ativos e o patrimônio da entidade, além de verificar a exatidão e fidelidades dos dados contábeis.

Desta forma, para o monitoramento de controles e gestão dos ativos por parte das áreas de controle interno, torna-se necessário que as áreas envolvidas, além de possuir conhecimento técnico suficiente para executar as atividades que lhes são designadas, relatem os resultados tal qual determinar planos de ação procedentes. Portanto, entende-se que as áreas de negócio são parte fundamental para a excelência do controle interno, devendo estas, entender a importância do monitoramento tempestivo destes controles e as atividades aos quais estão relacionados.

A partir desse contexto, o objetivo do presente trabalho foi analisar a percepção dos auditores independentes das Big Four do Sul do Brasil sobre a importância dos controles internos desenvolvidos dentro das empresas S.A. auditadas por estes. Para atingir tal objetivo, foi encaminhado questionário para 40 profissionais que trabalham nas Big Four (EY, KPMG, DTT e PwC) do sul do Brasil. O questionário foi encaminhado a, pelo menos, um profissional de cada cargo, desde trainees a sócios, com o intuito de captar as mais diversas experiências e entendimentos gerais sobre controle interno nos clientes em que atuam.

Foram recebidos retornos de 28 questionários respondidos e os resultados alcançados no questionário aplicado neste trabalho confirmam que os auditores percebem de forma positiva os impactos do trabalho das áreas de controles nas empresas de capital aberto. Observou-se que os respondentes do questionário não concordam que seu nível de

treinamentos é suficiente ou completo e que eles não os permite entender sobre os controles das empresas. Contudo, mesmo assim, os participantes concordam que a segregação de funções é ferramenta chave na execução das atividades. Uma vez que os profissionais nas Big Four são confrontados com a segregação de funções nos trabalhos de auditoria desde o início de suas carreiras, o entendimento destes sobre a importância desta ferramenta não está diretamente atrelada ao nível de conhecimento sobre os controles internos.

É possível concluir que os participantes apresentam conhecimentos suficientes em relação à Sox, uma vez que eles demonstraram concordar que a implantação da lei Sox foi responsável pela criação de controles mais robustos e em maiores níveis de governança, quando foram indagados sobre a relação entre a Sox e os controles existentes nas empresas. Os respondentes demonstraram, ainda, concordar que um ambiente de controles forte é fator relevante na formação de informações consistentes e integras das demonstrações financeiras.

Em linhas gerais, os resultados apurados sugerem que, na percepção dos auditores independentes, empresas que possuem boa consciência sobre a importância de um adequado sistema de controle interno entendem que é possível fazer uso das evidências e informações geradas nas áreas de controle, de forma a auxiliar o auditor na formação de sua opinião de auditoria.

É importante destacar que em razão do grande volume de participantes com atuação em cargos de menos senioridade (*associates*), as respostas obtidas podem apresentar variação de concordância. Isso porque estes profissionais ainda não dispõem de experiências ou treinamentos suficientes, considerando suas carreiras em Big Four, acerca da interpretação de temas de controles internos e da lei Sox.

A partir dos resultados obtidos neste trabalho, recomenda-se que seja realizada uma nova pesquisa, de caráter exploratória, com a aplicação de entrevistas, de forma a direcionar o tópico para um grupo específico de auditores, com experiência e atuação ou conhecimento em controles.

## REFERÊNCIAS

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS - AICPA. Accounting Auditing, 2016. Disponível em: <https://www.aicpa.org/Publications/AccountingAuditing/>. Acesso em: 01 mai. 2020.
- ARAÚJO, F. Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 4, n. 1, p. 50-54, 1999.
- BELLI, M. M.; MARCIANO, L. M. S.; MILANI FILHO, M. A. F.; POKER JÚNIOR, J. H. Análise da Percepção dos Efeitos da Lei Sarbanes – Oxley nas Empresas Brasileiras que Possuem ADRs. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 21, n. 3, p. 27-54, 2016.
- BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNDES**. Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, 2005.
- BORGERTH, V. M. da Costa. **SOX: entendendo a lei Sarbanes-Oxley: um caminho para a informação transparente**. São Paulo: Cengage Learning, 2007.
- CARRARO, W. B. W. H.; SANTANNA, D. H. W. The Structure of Controllership Area in Organizations. **Revista de Negócios**, v. 22, n. 2, p. 23-33, 2017.
- CUNHA, P. R.; KLANN, R. C.; RENGEL, S.; SCARPIN, J. E. Procedimentos de auditoria aplicados pelas empresas de auditoria independente de Santa Catarina em entidades do Terceiro Setor. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 65-85, 2010.
- CUSTÓDIO, J. J.; FUKURO, T. Y.; PAVÃO, J. A.; FERREIRA, J. L. D. Análise do controle interno no setor de almoxarifado de uma empresa de transporte à luz da metodologia COSO. Reunir: **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 9, n. 2, p. 1-10, 2019.
- DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; MARCELINO, G. F.; LUSTOSA, P. R. B. Custo-benefício do controle: proposta de um método para avaliação com base no COSO. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p. 3-19, 2010.
- DIEHL, A. A. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- FAJARDO, J. M.; WANDERLEY, C. A. N. Planejamento estratégico e auditoria de gestão: similaridades com o modelo COSO. **Contexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS**, v. 10, n. 17, p. 93-103, 2010.
- FLICK, Uwe. **Uma Introdução à pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Bookman, 2009.
- GODOY, Arilda. **RAE – REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS. SÃO PAULO**, V. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C.; WEFFORT, E. F. J. A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e controllers. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do setor energético. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 23, n. 60, p. 212-222, 2012.

LEITE, Duílio Ulhoa. **Percepção de auditores independentes e auditados sobre a aplicação da Lei Sarbanes-Oxley nos controles internos**. 2014. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Centro de Pós-Graduação em controladoria e contabilidade, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2014.

MARTIN, N. C. Da Contabilidade à Controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 13, n. 28, p. 7-28, 2002.

MCNALLY, J. Stephen. **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance - one approach to an effective transition**. Durham: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013. Disponível em: [https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20ArticleFinal%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20ArticleFinal%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf). Acesso em: 02 mai. 2020.

MINAYO, Maria; Sanches, Odécio. Quantitativo-Qualitativo: Oposição ou Complementaridade?. **Cad. Saúde Públ.**, Rio de Janeiro, 9 (3): 239-262, jul/set, 1993 239. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/csp/v9n3/02.pdf>>. Acesso em 11 jun. 2021.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

NASCIMENTO, I. C. S.; MAIA, A. J. R.; FAÇANHA, M. C.; PINHO, A. P. M. Percepção de Auditores das 'Big Four' sobre o Novo Relatório de Auditor Independente. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 14, n. 2, p. 57-79, 2019.

NOVELLO, A. A.; OLIVEIRA, R.; RAVER, A. A controladoria no contexto atual das empresas. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 4, n. 10, p. 35-48, 2005.

OLIVEIRA, C. M.; SILVA L. J. **A implantação de controle interno adequado às exigências da lei sarbanesoxley em empresas brasileiras - um estudo de caso**. Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 160-170, 2007.

OLIVEIRA, L., PEREZ JUNIOR, J., SILVA, C. **Controladoria estratégica**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PIRES, A. I. M. **Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no sistema de controle interno das empresas cotadas nos EUA: o caso português**. 2008. Dissertação (Mestrado em

Contabilidade e Auditoria) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Universidade Aberta, Lisboa, 2008.

REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. **A importância do Controle Interno dentro das organizações**. Revista de Administração Nobel, Maringá, n. 03, p. 33-44, jan./jun. 2004. Semestral.

REZENDE, Suely Marques de; FAVERO, Hamilton Luiz. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel**, Maringá, n. 3, p. 33-44, jan./jun., 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: método e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, L. S.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. Perfil do Controller em empresas de médio e grande porte da Grande Florianópolis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 7, n. 20, p. 57-70, 2008.

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.

SILVA, A. G.; ROBLES JUNIOR, A. Os impactos na atividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 19, n. 48, p. 112-127, 2008.

SOUZA, A. B.; BAUER, M. M.; COLETTI, L. A importância da governança corporativa e do controle interno na área contábil. **Gestão e Desenvolvimento**, v. 17, n. 1, p. 148-174, 2020.

STAKE, R. E. (2011) Pesquisa qualitativa: estudando como as coisas funcionam. Porto Alegre: Penso.

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

VASQUES, C. M.; SILVA, A. H. C. Percepção dos auditores externos sobre o sistema de controles internos das empresas. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 24, n.3, p. 47-61, 2019.

VEIGA, Luciane da; ARRUDA; Amanda Regina; SILVA, Artur Fabiano; MACHADO, Géssika Filipini. Controle interno como ferramenta de gestão na percepção dos funcionários da empresa Promenac Motos. **Caderno Científico da Escola de Negócios**, v. 3, n. 1, p. 239-251, 2017.