

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACC
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAROLINE MEDEIROS VASQUES

ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS: A PERCEPÇÃO
DOS AUDITORES INDEPENDENTES

RIO DE JANEIRO

2018

CAROLINE MEDEIROS VASQUES

ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS: A PERCEPÇÃO
DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como exigência final do
Curso de Graduação em Ciências
Contábeis na Universidade Federal do
Rio de Janeiro - UFRJ.

Orientador: Adolfo Henrique Coutinho e Silva

RIO DE JANEIRO

2018

Medeiros Vasques, Caroline. **Estrutura de Controles Internos nas empresas: A percepção dos Auditores Independentes.**
Rio de Janeiro, 2018

52 f.

Orientador: Adolfo Henrique Coutinho e Silva.

Trabalho de conclusão de curso (graduação)
Universidade Federal do Rio de Janeiro,
Faculdade de Administração e Ciências
Contábeis, Bacharel em Ciências Contábeis,
2018.

CAROLINE MEDEIROS VASQUES

ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS NAS EMPRESAS: A PERCEPÇÃO
DOS AUDITORES INDEPENDENTES

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Rio de Janeiro, para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em:

Adolfo Henrique Coutinho e Silva. UFRJ.

Sergio Luiz de Argolo Bezerra. UFRJ.

Moacir Sancovschi. UFRJ.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, eu agradeço a Deus que permitiu que tudo acontecesse de uma boa maneira ao longo de minha vida.

Aos meus pais, irmã e namorado que sempre me apoiaram incondicionalmente e incentivaram mesmo nas horas difíceis, de desânimo e cansaço.

Ao meu orientador, agradeço pelo grande suporte e incentivo para o desenvolvimento deste estudo.

Aos colegas auditores independentes que, gentilmente, responderam ao questionário da pesquisa, sem os quais este trabalho não se teria concretizado.

Aos membros de minha família e a todos os amigos que, de forma direta ou indireta, fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigada.

VASQUES, Caroline Medeiros. **Estrutura de Controles Internos nas empresas: A percepção dos Auditores Independentes.** Rio de Janeiro, 2018. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - FACC, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

RESUMO

Esta pesquisa objetivou analisar as percepções dos auditores independentes sobre as estruturas de controles internos atualmente presentes nas empresas brasileiras.

Para chegar ao objetivo do estudo, foram realizadas quatro entrevistas com auditores independentes ocupantes de cargos de gerente e supervisor em uma empresa de auditoria independente de médio porte. As entrevistas individuais foram realizadas em outubro de 2018 no Rio de Janeiro.

O estudo utilizou-se de um questionário contemplando cinco blocos distintos, baseados em uma pesquisa realizada anteriormente por Silva e Vidal (2016), em uma firma auditoria *Big Four*. Os blocos foram divididos em: 1) Perfil do auditor; 2) Definição dos conceitos de controles internos; 3) Processo de avaliação dos controles internos; 4) Avaliação dos controles internos nas empresas; 5) Análise comparativa entre os procedimentos de auditoria aplicados em firmas de auditoria *Big four* e firmas de médio porte e seus clientes.

Os resultados apontaram que os auditores entrevistados atualmente apresentaram opiniões semelhantes aos entrevistados de Silva e Vidal (2016) quanto aos conceitos de controles internos, benefícios e procedimentos de auditoria realizados para avaliar a adequação dos controles internos das empresas.

Contudo, quanto as avaliações acerca da qualidade dos controles internos nas empresas de capital aberto e capital fechado, as percepções dos auditores externos entrevistados em 2016 foram diferentes dos auditores entrevistados nesta pesquisa. Os auditores da primeira pesquisa avaliaram as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto como inferiores às estruturas das empresas de capital fechado, ressaltando os diversos escândalos de fraudes que estavam ocorrendo na época da pesquisa.

Por outro lado, na pesquisa atual, os entrevistados consideram as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto significativamente melhores

as estruturas das empresas de capital fechado, justificando que essas empresas já possuem estruturas de controles internos bem desenhadas e consolidadas, que fornecem maior transparência quanto à operação. Além de um melhor ambiente de tecnologia da informação.

A principal contribuição deste estudo é fornecer informações sobre a visão dos auditores externos sobre a adequação das estruturas de controles internos das empresas brasileiras no cenário econômico atual, além de demonstrar os benefícios dos controles, as falhas frequentemente identificadas e o papel da auditoria.

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

VASQUES, Caroline Medeiros. **The structure of Internal Controls in companies: The perception of Independent Auditors.** Rio de Janeiro, 2018. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Ciências Contábeis - FACC, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2018.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the perceptions of independent auditors on the internal control structures currently present in Brazilian companies.

To reach the objective of the study, four interviews were conducted with independent auditors occupying positions of manager and supervisor in a medium-sized independent audit firm. The individual interviews were held in October 2018 in Rio de Janeiro.

The study used a questionnaire covering five distinct blocks, based on a survey conducted previously by Silva and Vidal (2016), in a Big Four audit firm: The blocks were divided into: 1) Auditor profile; 2) Definition of the concepts of internal controls; 3) Process of evaluation of internal controls; 4) Evaluation of internal controls in companies; 5) Comparative analysis between auditing procedures applied in Big four audit firms and medium-sized firms and their clients.

Regarding the concepts of internal controls, benefits and audit procedures performed to evaluate the adequacy of the internal controls of the companies, the auditors of this study presented similar opinions to the interviewees of Silva and Vidal (2016).

Moreover, the perceptions of the external auditors interviewed in 2016 differed from the auditors interviewed in this research regarding the evaluations about the quality of internal controls in public and private companies. The auditors of the first survey evaluated the structures of internal controls of publicly held companies as inferior to the structures of private companies, highlighting the various fraud scandals that were occurring at the time of the survey.

On the other hand, in the current research, respondents consider the structures of internal controls of public companies significantly better than the structures of private companies, justifying that these companies already have structures of

well-designed and consolidated internal controls that provide greater transparency the operation. In addition to a better information technology environment.

The main contribution of this study is to provide information about the external auditors 'view on the adequacy of Brazilian companies' internal control structures in the current economic scenario, as well as to demonstrate the benefits of controls, frequently identified failures and the role of auditing.

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

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Perfil do respondente	25
Tabela 1: Amostragem para pesquisa	23
Tabela 2: Carreira de auditoria externa	24
Tabela 3: Avaliação dos entrevistados a respeito da qualidade dos controles internos	32
Tabela 4: Comparação da avaliação dos entrevistados a respeito da qualidade dos controles internos de estudos anteriores	40

LISTA DE SIGLAS

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

BM&F - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
2. REVISÃO LITERÁRIA	16
2.1 Controles internos	16
2.2 A nova estrutura de riscos com base no COSO	18
2.3 Auditoria independente sobre os controles.....	19
2.4 Resultados de Estudos Anteriores	21
3. METODOLOGIA.....	23
4. RESULTADOS	25
4.1 Perfil do respondente	25
4.2 Definição dos conceitos	27
a) Percepção dos auditores externos sobre a definição de controles internos:	27
b) Percepção dos auditores externos sobre os benefícios dos controles internos.....	28
c) Requisitos mínimos da estrutura de controles internos	29
4.3 Processo de avaliação da estrutura de Controles Internos	30
a) Avaliação da qualidade dos controles internos:	30
b) Nível de formalização exigido do auditor externo.....	31
c) Procedimentos para avaliação dos controles internos	32
4.4 O controle interno nas empresas.....	33
a) Avaliação da qualidade dos controles internos:	33
b) Adequação da estrutura de controles internos.....	34
c) Deficiências encontradas nos sistemas de controles internos.....	35
d) Formalização de políticas de controles internos.....	36
4.5 Aprimoramento do Sistema de Controles Internos nas empresas de capital fechado.....	36
a) Dificuldades para adequação da estrutura de controles internos:	36
b) Recomendações para o aperfeiçoamento dos controles internos nas empresas de capital fechado:.....	37
c) Aceitação de recomendações de controles internos dos auditores externos pelos executivos:.....	37
4.6 Análise comparativa entre as auditorias Big Four e das demais firmas	38
5. COMPARAÇÃO COM ESTUDOS ANTERIORES.....	40
6. CONCLUSÃO.....	43
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47
ANEXO 1 – ROTEIRO DE ENTREVISTA DOS AUDITORES INDEPENDENTES.....	50

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, o cenário econômico passou por grandes mudanças. À medida que os mercados evoluem, o nível de exigência por parte dos investidores, acionistas e interessados, em relação às informações sobre a situação da empresa e seus riscos, aumenta. Diante disso, cada vez mais as empresas estão na busca de novas ferramentas de gestão que permitam a visualização da situação passada, atual e, principalmente, futura, garantindo dessa forma, aos usuários e gestores, informações e decisões tomadas com um grau maior de confiabilidade.

Para isso, é imprescindível a utilização de ferramentas eficazes de controle e avaliação de todas as áreas da companhia, assim como, seus processos de trabalho, de modo a reduzir a possibilidade de erros e falhas melhorando seu desempenho.

Nas últimas décadas, alguns escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos e Europa marcaram o mundo. Empresas consideradas gigantes na época, como a Enron, WorldCom, Tyco International e Parmalat, estavam envolvidas em fraudes e manipulações de informações contábeis que causaram perdas financeiras à diversos investidores.

Em consequência desses eventos, os balanços das corporações e seus sistemas de informações perderam credibilidade perante o mercado, o que obrigou os órgãos reguladores e fiscalizadores dos mercados de valores mobiliários a reformar as legislações do mercado de capitais. Então, o congresso dos Estados Unidos criou a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), que atribuiu maiores responsabilidades aos administradores das empresas de capital aberto que passaram a não poder ignorar os controles internos de suas empresas, definiu a responsabilidade dos auditores e criou o PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*).

O objetivo dessa lei foi dar maior segurança aos leitores das informações financeiras das empresas, através de mecanismos de governança corporativa, voltados para estruturas de controles internos robustas e eficazes. Com ela, o grau da responsabilidade aumenta, desde o presidente e a diretoria da empresa até as auditorias contratadas. Isso acaba sendo uma oportunidade de rever os processos e controles internos, e assegurar aos acionistas, diretores, e a aos contadores, uma tranquilidade maior diante da gestão e controle dessas atividades. (SIRTORI, 2007)

Neste contexto, Silva e Vidal (2016) realizaram um estudo sobre a percepção dos auditores independentes sobre a adequação das estruturas de controles internos das empresas Brasileiras e demonstraram que, através da perspectiva de auditores externos, a implementação de um bom sistema de controles internos traz benefícios às empresas, ao mercado e até a própria auditoria, aumentando o nível de confiança das informações disponíveis.

Diante do exposto, o presente trabalho tem o objetivo de demonstrar a percepção dos auditores independentes de uma empresa de médio porte (“*não Big Four*”) com relação a estrutura e funcionamento do Sistema de Controles Interno implementado nas empresas de capital aberto e de capital fechado Brasileiras, mediante a replicação do estudo realizado por Silva e Vidal (2016).

Além disso, será realizada uma breve comparação das semelhanças e diferenças a percepção de auditores independentes de uma empresa de auditoria considerada *Big four*, conforme documentado por Silva e Vidal (2016), e a percepção dos profissionais entrevistados da empresa de auditoria independente “*não Big four*”.

Considerando tal fato, a justificativa para a realização desta pesquisa consiste em proporcionar à comunidade acadêmica, profissional e empresarial, conhecimentos sobre a visão do auditor independente sobre as estruturas de controles internos das empresas, de capital aberto e capital fechado, e descrever as possíveis deficiências no ambiente de controle destas empresas.

Verifica-se a carência de estudos empíricos sobre auditoria e controles internos das empresas no Brasil. Em consequência disto, acredita-se que os resultados desta pesquisa auxiliarão no entendimento acerca do atual ambiente de controle das empresas brasileiras e os trabalhos de auditoria executados.

Diante dos fatos apresentados e, sobretudo, da questão problema, o presente artigo propõe-se a analisar as percepções dos auditores independentes através da coleta de dados por meio de entrevistas.

Além desta introdução o trabalho está dividido em cinco partes. A seguir, será apresentada a revisão literária sobre os conceitos que envolvem controles internos e auditoria independente. Na terceira parte, são analisados os resultados de obtidos através das entrevistas com os auditores externos. Na quarta parte, são

efetuadas as comparações entre os resultados obtidos com esta pesquisa e os resultados obtidos na pesquisa de Silva e Vidal (2016) realizada anteriormente e por fim, são apresentadas as considerações finais.

2. REVISÃO LITERÁRIA

2.1 Controles internos

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

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

Attie (2010, p.149-150) diz que: “pela análise da definição de controle interno podemos observar a existência de vários fatores que necessitam ser clara e objetivamente expostos” são eles:

- a) Plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema;
- b) Métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim;
- c) Proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa;
- d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem à adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade;
- e) Eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa;
- f) Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Crepaldi (2007, p.275) diz que “o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os

ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Sendo assim, os controles dos dois primeiros objetivos representam os controles que são peculiares à contabilidade: os “Controles contábeis”. Já os controles que dizem respeito ao último objetivo correspondem aos controles que são peculiares à administração: os “Controles administrativos”.

Para Migliavacca (2002, p.18) os controles internos contábeis:

[...] conseqüentemente são desenhados para prover um certo nível de certeza de que:

- a) As transações contábeis sejam executadas de acordo com as autorizações da administração;
- b) As transações sejam registradas a fim de: (1) permitir a preparação de relatórios financeiros em conformidade aos princípios contábeis geralmente aceitos ou outros critérios aplicáveis a esses relatórios, e (2) manter controles sobre os ativos da empresa;
- c) O acesso aos ativos da empresa só seja permitido de acordo com a autorização da administração;
- d) Os registros contábeis dos ativos sejam comparados com sua existência física em intervalos razoáveis e que ação apropriada seja tomada a respeito de eventuais diferenças.

Para Crepaldi (2013, p.473), são exemplos de controles internos contábeis:

- Segregação de funções: cria independência entre as funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- Sistema de autorização: controla as operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;
- Sistema de registro: compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, existência de um plano de contas que facilita o registro e preparação das demonstrações contábeis, e a utilização de um manual descritivo para o uso das contas.

Por outro lado, os controles internos administrativos são compreendidos por

- Normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;

- Pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruído e supervisionado por seus responsáveis. (CREPALDI 2013, p.473)

2.2 A nova estrutura de riscos com base no COSO

O Comitê das Organizações Patrocinadoras (COSO) (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, em inglês), é uma organização privada criada em 1985, nos Estados Unidos da América (EUA), com o objetivo de prevenir e evitar fraudes nos processos internos das empresas: estabelecendo uma definição comum de controle interno, padronizando relatórios conceituais e promovendo recomendações para as empresas e seus auditores sobre os riscos de erros e fraudes.

Em 2004, o COSO publicou sua primeira versão de uma estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, nomeada “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*”. Até hoje suas estruturas e modelos são utilizados no mundo todo como referência em controles internos para empresas e auditores.

Até pouco tempo atrás, a estrutura COSO utilizada era a implementada em 2013, onde dividia os objetivos pretendidos pela organização em três categorias: operacional, divulgação e conformidade e os cinco componentes para se conseguir atingir esses objetivos:

Ambiente de controle - Fornece a base para os controles internos em toda a organização. Define os padrões de gestão como também os valores éticos que norteiam as boas práticas adotadas pela empresa.

Avaliação de riscos – Este componente define que a gestão deve conhecer todos os riscos que podem afetar a possibilidade da empresa alcançar os objetivos definidos para a operação, comunicação e conformidade.

Atividades de controle – Compreende políticas e procedimentos adotados pela empresa para minimizar a ocorrência e/ou impacto dos riscos inerentes à operação.

Comunicação e informação – Diz respeito às informações necessárias para a gestão conduzir suas responsabilidades sobre os controles internos no alcance dos objetivos previamente definidos.

Monitoramento – São avaliações realizadas pelo sistema ou independente a ele para certificar a administração se os controles internos estão presentes e efetivos. (Pardini, 2013)

Como o próprio COSO reconhece, a gestão de riscos tem se aperfeiçoado nos últimos anos, entretanto, o aumento da volatilidade e complexidade das operações têm desafiado as empresas a contar com uma estrutura flexível e muito

mais adaptável às mudanças, dando sustentabilidade e perenidade, mitigando os riscos de reputação, confiança e relevância operacional. (Pardini, 2017)

Em resposta a isso, em 2017, o COSO apresentou uma nova versão da estrutura de gerenciamento de riscos corporativos, voltada para o planejamento estratégico da empresa, que deve ser reavaliado periodicamente para se adequar às necessidades de mudanças e otimizar o desempenho da mesma. A nova estrutura de gerenciamento de riscos conta com 5 componentes inter-relacionados:

Governança e Cultura: A governança estabelece o tom da organização, reforçando sua importância e estabelecendo a responsabilidade pela supervisão da operação pela alta gestão. A cultura estabelece os valores éticos, o comportamento desejado e a compreensão dos riscos da entidade.

Estratégia e o estabelecimento dos objetivos: Os objetivos de negócio colocam a estratégia em prática, enquanto serve de base para identificar, avaliar e tratar os riscos.

Desempenho: Os riscos que podem afetar o planejamento estratégico e os objetivos de negócios precisam ser identificados e avaliados. Os riscos devem ser priorizados pela sua magnitude.

Análise e Revisão: Ao analisar o desempenho da entidade, uma organização deve avaliar se os componentes de gerenciamento de risco da empresa estão funcionando adequadamente, definindo quais serão as revisões necessárias para o fortalecimento da efetividade do processo.

Informação, comunicação e relatórios: O gerenciamento de risco corporativo requer um processo contínuo de obtenção e compartilhamento de informações necessárias para a gestão da operação, sejam de fontes internas como também, de fontes externas, que flui de cima para baixo e de baixo para cima, através de todas as camadas da organização. (COSO, 2017)

2.3 Auditoria independente sobre os controles

Após a exposição dos fatos descritos acima, é importante ressaltar que, a revisão dos controles internos por parte dos auditores independentes é limitada aos controles contábeis. Através da verificação dos controles internos contábeis o auditor obtém a compreensão da entidade e seu ambiente e consegue identificar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras.

Para se ter um bom controle interno que possa gerar tranquilidade aos seus administradores, é necessário constituir ótima garantia contra a ocorrência de erros fraudes e irregularidades dentro da instituição, bons controles internos previnem tais acontecimentos que possam gerar riscos à empresa (ATTIE, 2010).

Ao iniciar o trabalho de auditoria, o auditor independente deve obter uma compreensão do controle interno relevante para a auditoria. Embora a maioria dos controles relevantes para a auditoria são suscetíveis de se relacionar com relatórios financeiros, nem todos os controles que se relacionam com o relatório financeiro são relevantes para a auditoria. É uma questão de julgamento profissional do auditor se um controle, individual ou em combinação com outros, é relevante para o trabalho de auditoria.

O auditor apenas se preocupa com a compreensão e avaliação dos controles que atenuem o risco de uma distorção relevante (por fraude ou erro) nas demonstrações financeiras. Isso significa que certos tipos de controles podem ser completamente excluídos da auditoria.

Os controles internos dividem-se em dois tipos de função, preventivos ou detectivos. Os controles preventivos são aqueles que cujo objetivo é prevenir ocorrências antes do fato e, conseqüentemente, seus efeitos desagradáveis. Como por exemplo: segregação de função, limites e alçadas de aprovação, autorizações em processos diversos.

Sobre os controles preventivos, Migliavacca (2002, p. 50) expõe que:

Controles de Prevenção são aqueles destinados a impedir erros ou anormalidades durante o processamento. Controles preventivos são mais eficientes e menos caros do que os detectivos. Quanto inseridos dentro de um sistema, os controles preventivos evitam que erros ocorram, evitando também os custos de corrigi-los.

Já os controles detectivos, são aqueles, que detectam algum problema no processo, sem impedir que eles ocorram. Em outras palavras, são aqueles cujo objetivo é detectar as ocorrências, após o fato. Como exemplo, conciliações, controle físico e revisões de desempenho.

Quanto aos controles detectivos, Migliavacca (2002, p. 51) define que:

Controles de detecção são aqueles controles destinados a detectar erros e anormalidades que ocorreram durante o processamento de dados. Controles detectivos são mais caros que os preventivos, mas também são essenciais... Eles medem a eficiência dos controles preventivos.

2.4 Resultados de Estudos Anteriores

Verificou-se grande quantidade de estudos focados na temática controles internos, seus conceitos e objetivos, procedimentos aplicados e a relação com a governança corporativa. Grande parte desses estudos está voltada em demonstrar quais são os benefícios dos controles internos às empresas.

Santos (2013) realizou uma pesquisa científica com o objetivo de evidenciar a importância dos controles internos na prevenção de erros e fraudes. Neste estudo, é enfatizado que a implantação de um processo de controle interno adequado às necessidades da empresa ajuda na eficácia das informações transmitidas aos administradores e evita erros e fraudes. A autora também ressalta que o auditor possui papel importante na avaliação dos controles internos implementados pela administração.

Santana, Teixeira, Cunha & Bezerra (2014) realizaram um estudo para verificar se o tamanho da firma de auditoria independente refletia em um trabalho de maior qualidade nas empresas brasileiras auditadas. Assim como, verificar se existia alguma relação entre as demonstrações financeiras auditadas por empresas *Big four* e empresas não *Big four* e o gerenciamento de resultados por parte dos administradores. Resumindo, gerenciamento de resultados é quando os administradores utilizam as demonstrações financeiras para manipular os números contábeis e as informações expostas ao mercado.

Para realizar esse estudo, eles coletaram os dados contábeis referentes ao ano de 2009 e 2010 de uma amostra de 329 empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa. A amostra foi segregada em dois grupos: 246 empresas auditadas pelas *Big Four* e 83 empresas não auditadas pelas *Big Four*. Os autores utilizaram modelos estatísticos para realizar as suas análises e os resultados evidenciaram que a qualidade da informação contábil nas empresas auditadas pelas *Big Four* não apresentou níveis de gerenciamento de resultados diferentes das empresas auditadas pelas firmas de auditorias não *Big four*.

Foi identificado apenas um estudo acerca da percepção dos auditores independentes sobre a adequação da estrutura de controles internos nas empresas de capital aberto.

Silva e Vidal (2016) realizaram uma pesquisa de opinião entrevistando gerentes de uma grande empresa de auditoria. Eles foram questionados sobre os controles internos das empresas que auditam e já auditaram durante a carreira, tanto capital aberto quanto capital fechado, e citaram o que entendiam sobre os benefícios dos controles, as deficiências encontradas frequentemente e o tipo de trabalho de auditoria realizado. A amostra da autora contemplou 11% dos gerentes da firma que atuavam no escritório do Rio de Janeiro, em quantidade, cinco gerentes de um universo de 44.

Os autores concluíram, através das respostas dos gerentes, que em geral as empresas de capital aberto tinham a estrutura de controles internos com qualidade inferior às empresas de capital fechado. O fundamento era que, os sócios das empresas de capital fechados eram mais presentes do que os acionistas nas empresas públicas, e por isso, a pressão por resultados eficientes era maior, forçando essas empresas a terem melhores controles internos.

Ainda assim, os auditores externos consideravam, de maneira geral, que as estruturas de controles internos eram adequadas em empresas de capital aberto, uma vez que, existem leis que obrigam as empresas de capital aberto a terem procedimentos formalizados e implementados.

Diante do exposto, verificou-se a escassez de estudos focados na percepção do próprio auditor independente sobre seus trabalhos executados a respeito dos controles internos das empresas. Com isso, o presente trabalho tem como objetivo demonstrar a visão dos auditores externos sobre a adequação das estruturas de controles internos das empresas de capital aberto e capital fechado, além de descrever suas principais semelhanças e diferenças.

3. METODOLOGIA

3.1 Caracterização da pesquisa

A presente pesquisa pode ser definida como um estudo de natureza qualitativa que utiliza entrevistas estruturadas para consecução de seu objetivo.

A grande vantagem da entrevista sobre outras técnicas é que ela permite a captação imediata e corrente da informação desejada, praticamente com qualquer tipo de informante e sobre os mais variados tópicos. As duas grandes formas de registros de entrevistas são a gravação direta e as anotações durante a entrevista (LÜDKE; ANDRÉ, 1986).

Adicionalmente, este estudo também pode ser caracterizado como um estudo de natureza exploratória, em decorrência da dificuldade de se realizar pesquisas com profissionais de auditoria.

3.2 Instrumento de pesquisa

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

- a) perfil do respondente: para obter as informações pessoais e experiências de cada um para elaborar um perfil para o entrevistado;
- b) definição dos conceitos: para compreender o que cada entrevistado definia como conceito de controles internos, seus benefícios e os requisitos mínimos para se ter uma boa estrutura de controles;
- c) processo de avaliação dos controles internos: para entender como o auditor realiza a avaliação dos controles internos dos clientes e os procedimentos efetuados;
- d) os controles internos nas empresas: onde os entrevistados avaliavam as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto e capital fechado, com base em suas experiências adquiridas ao longo da carreira, além de relatar as maiores deficiências encontradas e as recomendações dadas aos executivos.

- e) análise comparativa entre os clientes de capital aberto e capital fechado: foi solicitado aos auditores, que possuíam experiência tanto em firma de auditoria pertencente ao grupo *Big Four* quanto nas demais firmas, que realizassem uma breve comparação do perfil dos clientes dessas auditoria além de comparar os procedimentos de auditoria efetuados.

Para realização desta pesquisa, foi adicionado um novo bloco “Comparação entre os clientes auditados por Big four e por empresas não Big four” composto por seis perguntas. Este bloco foi construído de modo a verificar se os entrevistados percebem alguma diferença entre as estruturas de controles internos implementadas nos clientes de firmas de auditoria *Big Four* e de firmas de auditoria não *Big Four*.

3.3 Coleta e análise dos dados da pesquisa

Esta pesquisa inclui uma amostra não probabilística, do tipo intencional, composta por quatro profissionais com experiência robusta na carreira de auditoria externa. A representatividade da amostra de profissionais entrevistados está discriminada abaixo:

Tabela 1 - Amostragem para pesquisa

Cargos	Profissionais no Estado do Rio de Janeiro	Profissionais entrevistados	%
Supervisor	2	1	60%
Gerente	3	3	20%
Total	5	4	80%

Fonte: Elaboração própria.

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

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

4. RESULTADOS

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

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

Além disso, as opiniões dos auditores foram corroboradas com conceitos e evidências já documentadas por outros autores.

4.1 Perfil do respondente

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

Nesta empresa, os funcionários da área de auditoria possuem plano de carreira conforme demonstrado na tabela 2. O tempo de carreira está diretamente relacionado à performance do profissional que é avaliado, pelos níveis hierárquicos superiores, duas vezes ao ano.

Tabela 2 - Carreira de auditoria externa

Cargo	Tempo médio de carreira em cada cargo
Trainee	1 ano
Assistente	2 anos
Sênior	3 anos
Supervisor	1 ano
Gerente	Tempo indeterminado
Gerente Sênior	Tempo indeterminado
Sócio	Tempo indeterminado

Fonte: Elaboração própria.

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

Quadro 1 - Perfil do respondente

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

Fonte: Elaboração própria.

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

4.2 Definição dos conceitos

a) Percepção dos auditores externos sobre a definição de controles internos:

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

“Uma boa Governança Corporativa tem como objetivo assegurar: a eficácia e eficiência das operações; a confiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos. Sendo assim, a administração deve implementar um sistema de controles internos baseado nos riscos e que sejam frequentemente revisitados e monitorados (isso inclui auditorias internas e externas).” (Miguel)

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

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

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

“Algo que deixe amarrado a entrada de informações e a extração das mesmas para elaboração de relatórios, com a garantia da não modificação ou risco de alteração de dados.” (Mario)

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

“Controle interno é um processo conduzido pelo Conselho de Administração, pela Alta Administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização de objetivos relacionados às operações, emissões de relatórios e conformidade.” (COSO, pág. 13)

“Atividades de controle são políticas ou procedimentos, ou seja, ações executadas diretamente pelas pessoas, ou através da aplicação de tecnologia, que ajudam a assegurar que as respostas ao risco serão efetuadas.” (COSO, pág. 67)

b) Percepção dos auditores externos sobre os benefícios dos controles internos

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

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

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

Também relataram a relação entre o controle interno e o trabalho da auditoria:

“Os controles internos auxiliam de forma direta na prevenção de fraudes e erros. Um bom ambiente de controles internos diminui os riscos de auditoria (risco de controle) e conseqüentemente a quantidade de testes substantivos e serem feitos.” (Marcelo)

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

c) Requisitos mínimos da estrutura de controles internos

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

“Primeiramente, a administração deve efetuar uma avaliação de riscos para identificar a necessidade de controles para aquela determinada empresa.” (Miguel)

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

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

Para Pereira (2009, pag. 32), há quatro fundamentos para assegurar uma boa performance dos controles internos, são eles: (a) supervisão gerencial; (b) cultura de controle; (c) reconhecimento, identificação e avaliação de riscos; e (d) monitoramento e correção de dificuldades.

Para o referido autor, entende-se como supervisão gerencial, a própria administração responsável por avaliar as atividades e estrutura da empresa e traçar um objetivo com os controles internos.

A cultura de controle está relacionada com a atividade operacional do dia a dia, como normas, delegação de competência, responsabilidade e rotinas de avaliações de performance. Ou seja, o desejo da administração de estar em *compliance* é repassado aos seus funcionários.

Os fundamentos ligados à reconhecimento, identificação e avaliação dos riscos referem-se ao processo realizado pela administração para mapear os riscos pertinentes as atividades operacionais.

Já os últimos elementos estão ligados à frequência do monitoramento dos controles internos, ou seja, o acompanhamento contínuo das atividades e a

correção das falhas identificadas, mitigando os riscos de prejuízos financeiros à empresa.

4.3 Processo de avaliação da estrutura de Controles Internos

a) Avaliação da qualidade dos controles internos:

É de senso comum dos entrevistados que o processo de avaliação da estrutura de controles internos é um dos passos mais importantes do planejamento da auditoria.

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

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

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

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

b) Nível de formalização exigido do auditor externo

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

Matheus explicou que realiza o entendimento e avaliação dos processos de negócio da companhia e realiza o procedimento *walkthrough*. Além disso, aplica o teste de efetividade para os ciclos com risco inerente significativo. Ele documenta as informações escrevendo um memorando descritivo do ciclo testado, destacando os riscos e falhas identificadas.

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

Segundo o Almela (1987, p. 187), as formas mais comuns para documentar o método de avaliação utilizado são:

- i. questionário de controle interno (*check-list*), que consiste em uma enquete sistemática apresentada sob a forma de perguntas referentes a aspectos básicos do sistema, e na qual de modo geral, as respostas negativas podem evidenciar ausência de controle - por exemplo, todos os pagamentos são devidamente autorizados pelo responsável? Se a resposta for não, então existem indícios da ausência de controle no tocante ao princípio da autorização.
- ii. método descritivo, também chamado de “narrativa”, implica em detalhamento descritivo dos sistemas de controle interno e dos diferentes procedimentos de cada área.
- iii. método de “*flowcharts*” ou fluxogramas, que se utiliza da técnica de diagramas administrativos na descrição dos procedimentos e do movimento das transações. Apresenta como principais vantagens: ilustrar todos os procedimentos, passo a passo, facilitando a sua compreensão; esquematizar toda a documentação existente; e identificar os controles estabelecidos e suas eventuais deficiências.

c) Procedimentos para avaliação dos controles internos

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

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

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

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

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

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

4.4 O controle interno nas empresas

a) Avaliação da qualidade dos controles internos:

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

Tabela 3 - Avaliação dos entrevistados a respeito da qualidade dos controles internos

Nome	Empresas de capital aberto	Empresas de capital fechado
Mario	7	5
Matheus	6	4
Marcelo	6	3
Miguel	8	3
Média	6,75	3,75

Fonte: Elaborado pela autora, 2018.

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

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

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

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

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

Considerando empresas de capital fechado, pertencente a grandes grupos estrangeiros, posso atribuir a mesma nota referente a empresas

de capital aberto. Pois, há uma rotina rígida de supervisão e revisão da *performance* dos controles internos.” (Miguel)

Ou seja, conforme citado pelos auditores desta firma de auditoria externa, há três tipos de clientes com perfis diferentes:

- i. empresas de capital aberto: possuem históricos de auditoria, controles internos melhores desenhados e estruturados, e costumam optar por governança corporativa e transparência da alta administração;
- ii. empresas de capital fechado pertencentes a grupos estrangeiros: políticas internas formalizadas, controles internos desenhados e estruturados; envio de reports financeiros e avaliações de controles internos constantes;
- iii. empresas de capital fechado de pequeno e médio porte: ausência e/ou escassez de controles internos desenhados e formalizados.

b) Adequação da estrutura de controles internos

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

Miguel explicou que sua percepção está relacionada aos seguintes fatos:

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

Matheus defendeu que:

“Acredito que em poucos casos as estruturas são adequadas. Na maioria dos casos de empresas abertas que auditei, o ambiente de controles internos apresentava falhas consistentes no desenho dos

processos. Em outros, a companhia não possuía um bom ambiente de TI. Ainda existem casos onde os controles desenhados não foram implementados da maneira correta. ”

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

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

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

Matheus ressalta uma exceção sobre as empresas de capital fechado:

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

c) Deficiências encontradas nos sistemas de controles internos

Os auditores sumarizaram as principais deficiências encontradas nos sistemas de controles internos dos clientes que já auditaram.

Todos os entrevistados classificaram como a deficiência mais comum identificada, a ausência de segregação de funções entre as atividades. Este ponto de controle foi observado tanto em clientes de capital aberto quanto em clientes de capital fechado.

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

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

Além disso, Mario comentou que em várias empresas, normalmente não existe um canal de denúncia e ouvidoria e quando existe, as informações obtidas não recebem a devida importância. Para ele, esses canais têm papel fundamental

para descobertas de fraudes ou situações que ocorrem em desacordo com as boas práticas da empresa.

d) Formalização de políticas de controles internos

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

Matheus comenta que, às vezes, mesmo existindo política formalizada, o funcionário não sabe a importância e necessidade dos controles internos e isso pode fazer com que o mesmo queira burlar ou encurtar um procedimento presente na estrutura de controles internos.

Devido a isso, Miguel ressalta que é extremamente importante que a administração repasse aos seus funcionários seus objetivos e responsabilidades.

4.5 Aprimoramento do Sistema de Controles Internos nas empresas de capital fechado

a) Dificuldades para adequação da estrutura de controles internos:

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

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

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

“Uma grande dificuldade no desenvolvimento dos controles internos das empresas é a dificuldade financeira. Os custos relacionados com recursos

tecnológicos são altos e, provavelmente, não há pessoas o suficiente para a execução dos controles.

Além disso, a administração possui grande dificuldade em mensurar o retorno desse investimento em controles internos. Por isso, é uma área que acaba ficando de lado.”

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

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

b) Recomendações para o aperfeiçoamento dos controles internos nas empresas de capital fechado:

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

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

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

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

c) Aceitação de recomendações de controles internos dos auditores externos pelos executivos:

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

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

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

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

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

4.6 Análise comparativa entre as auditorias Big Four e das demais firmas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

prestado por auditorias menores, que utilizam metodologias de trabalho parecidas.” (Matheus)

“Nós utilizamos o preenchimento de questionários específicos e mapeamento dos controles internos, a metodologia é bem semelhante.” (Mario)

“Acho apenas a abordagem de planejamento e as ferramentas utilizadas são diferentes.” (Miguel)

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

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

5. COMPARAÇÃO COM ESTUDOS ANTERIORES

O presente estudo foi comparado com a pesquisa realizada por Silva e Vidal (2016), onde foco do estudo foi obter a percepção dos auditores independentes sobre a adequação da estrutura de controles internos nas empresas de capital aberto.

Silva e Vidal (2016) realizaram a pesquisa entrevistando gerentes que trabalhavam em uma firma de auditoria *Big four*. Por outro lado, esta pesquisa foi realizada em uma empresa de auditoria independente de médio porte (“*non-Big four*”), que atua, na grande maioria, em clientes de capital fechado.

A respeito dos conceitos de controles internos, benefícios e procedimentos de auditoria realizados para avaliar a adequação dos controles internos das

empresas, não foram identificadas grandes diferenças entre as percepções dos entrevistados da pesquisa de referência e da atual pesquisa.

Contudo, quando os entrevistados foram solicitados a avaliar a qualidade dos controles internos nas empresas de capital aberto e capital fechado, através de uma nota de zero a dez, a avaliação média dada pelos respondentes dos dois estudos foram bem diferentes para as empresas de capital fechado, além das justificativas e percepções. Conforme demonstrado a seguir:

Tabela 4 - Comparação da avaliação dos entrevistados a respeito da qualidade dos controles internos de estudos anteriores

Respondentes	Empresas de capital aberto	Empresas de capital fechado
Audidores entrevistados em <i>Big four</i> (2016)	6,8	7,0
Audidores entrevistados em <i>non-Big four</i> (2018)	6,75	3,75

Fonte: Elaboração própria.

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

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

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

Já para as empresas de capital fechado, atribuíram uma nota significativamente menor do que a atribuída pelos entrevistados por Silva e Vidal

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

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

6. CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo, analisar a percepção dos auditores independentes de uma empresa de auditoria de médio porte com relação a estrutura e funcionamento do Sistema de Controles internos implementado nas empresas de capital aberto e fechado Brasileiras, e também, realizar uma comparação com a percepção dos profissionais de uma firma de auditoria considerada *Big four*.

Para isso, foi elaborado um roteiro de entrevista contendo vinte e nove perguntas cujas respostas tiveram como base, as experiências vivenciadas pelos auditores independentes durante sua carreira e seus entendimentos sobre os conceitos, definições e benefícios de controles internos, o que não caracteriza as respostas obtidas como corretas ou erradas.

A amostra utilizada foi composta por indivíduos com boa experiência na carreira de auditoria externa, sendo três gerentes e um supervisor do escritório de auditoria do Rio de Janeiro de uma firma de auditoria *non-Big four*.

Todos os entrevistados possuíam entre 27 e 31 anos, com escolaridade mínima de graduação em Ciências Contábeis, e experiência de carreira em firmas de auditoria externa *Big four* e *não Big four*, sendo assim, todos possuíam expertise para realizar uma avaliação comparativa entre esses grupos de firmas e seus clientes.

De acordo com as respostas dos entrevistados, foi possível verificar que uma estrutura de controles internos adequada é uma peça fundamental para exercer a Governança corporativa e fornecer transparência aos interessados dos relatórios contábeis. Além de, evitar possíveis perdas ao patrimônio e mitigar o risco de erros e fraudes.

Também foi comentado que, uma boa Governança Corporativa tem como objetivo assegurar: a eficiência das operações; a confiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade com leis e regulamentos. Sendo assim, a própria administração da empresa deve ser responsável pela implantação dos controles, além de monitorá-los frequentemente. Considerando que, as estruturas de controles internas devem ser personalizadas para cada tipo de cliente e suas operações.

Pôde-se perceber que o ambiente de tecnologia da informação foi citado inúmeras vezes, pois, de acordo com os entrevistados, um bom ambiente de T.I. fornece trilhas de auditoria, limitações de acesso, alçadas de aprovações e fornece o controle de lançamentos manuais. Desta forma, uma boa estrutura de controles internos possui está relacionado também a um bom sistema.

Considerando os trabalhos de auditoria externa realizados nos clientes, foi exposto que a avaliação dos controles internos das empresas é a primeira fase de planejamento do trabalho. Os auditores utilizam de procedimentos de indagação, observação e testes de efetividade para compreender o ambiente em que o cliente está inserido, identificar os riscos inerentes, de controle e de detecção e assim, avaliar o risco de distorção material das demonstrações financeiras e determinar a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Em suma, quanto maior a eficiência dos controles internos, menor a quantidade de testes substantivos a serem aplicados.

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

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

Foi ressaltado também uma exceção referente as notas atribuídas as empresas de capital fechado. Os auditores desta firma ressaltaram que as empresas de capital fechado referente a grupos estrangeiros de grande porte possuem estruturas de controles internos similares, e as vezes, até mesmo melhores que as empresas de capital aberto. Devido à grande frequência de reports e avaliações dos controles.

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

No último bloco da pesquisa, os auditores foram solicitados a realizar uma breve comparação entre os clientes auditados por empresas *Big four* e pelas demais firmas, assim como, citar as semelhanças e diferenças entre eles e os procedimentos de auditoria adotados nestas empresas. Pode-se concluir que, normalmente, as firmas de auditoria de pequeno e médio porte possuem clientes menores e pouco estruturados em sua carteira e como consequência, os auditores frequentemente deparam-se com deficiências de controles internos relacionadas ao ambiente de tecnologia da informação.

Quanto ao trabalho de auditoria realizado para a avaliação dos riscos de controles internos, todos os auditores responderam que os procedimentos efetuados em firmas Big four são similares aos procedimentos efetuados nas demais firmas, visto que, as empresas se baseiam nas normas de auditoria e metodologia COSO de controles internos. Além disso, ressaltaram algumas sugestões de aprimoramento do trabalho de auditoria, tal como, criar *templates* mais automatizados, utilizar *data analytics* e ampliar o uso dos times de especialistas de tecnologia da informação.

Conforme comentado pelos entrevistados no último tópico, os auditores independentes percebem que, em um futuro próximo, a profissão precisa evoluir para atender a demanda de um mercado mais competitivo e exigente, e acreditam que o próximo passo para essa atualização está relacionado ao uso de *data analytics*. Esse processo resume-se em utilizar sistemas para realizar a análise de dados em grande volume, identificando inconsistências, erros e manipulações de maneira mais rápida.

Por fim, essa pesquisa verificou que os próprios auditores independentes percebem a necessidade de se atualizarem em relação as novas tecnologias de

análise de dados, para aperfeiçoarem seu trabalho, garantindo mais eficiência e monitoramento mais preciso sobre os resultados das empresas.

Desta forma, uma das contribuições desta pesquisa para a sociedade foi evidenciar como os auditores independentes percebem as estruturas de controles internos das empresas de capital aberto e capital fechado.

Como sugestões para pesquisas futuras, recomenda-se que seja ampliada a amostra a fim de verificar se o padrão de percepção permanece ou se varia de acordo com o cenário econômico corrente.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMELA, Bienvenida. **Control y auditoría internos de la empresa**. Consejo General de Economistas de España. Madrid, 1987.

ATTIE, William. **Auditoria. Conceitos e Aplicações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

AVALOS, José Miguel Aguilera. **Auditoria e Gestão de Riscos**. Instituto Chiavenato (org.). - São Paulo: Saraiva, 2009.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada: sumário executivo e estrutura**. Jersey City, 2007. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/COSO-ERM-Executive-Summary-Portuguese.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2018.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Enterprise Risk Management: Integrating with Strategy and Performance**. 2017. Disponível em: <<https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e pratica**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria contábil: teoria e prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli. E. D. A. **Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**. São Paulo: EPU, 1986.

MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.

PARDINI, Eduardo Person. **Estrutura do COSO gestão de riscos - Conhecendo os principais pontos da atualização.** Crossover Consulting & Auditing. 2017. Disponível em: <<http://www.crossoverbrazil.com/noticias.php?acao=listarNoticia&idi=155>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

PARDINI, Eduardo Person. **As novidades da nova versão do COSO – Controles Internos.** Essência Sobre a Forma. 2013. Disponível em: <http://www.essenciasobreaforma.com.br/colunistas_base.php?id=175>. Acesso em: 20 nov. 2018.

PEREIRA, Marcos Augusto Assi. **Controles internos e cultura organizacional: como consolidar a confiança na gestão dos negócios.** São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

SANTANA, André Gobette; TEIXEIRA, Silvio Aparecido; CUNHA, Paulo Roberto da; BEZERRA, Francisco Antonio. Auditoria Independente e a Qualidade da Informação na Divulgação das Demonstrações Contábeis: estudo Comparativo entre Empresas Brasileiras Auditadas pelas Big Four e não Big Four. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 19, n. 3, p. 70-87, 2014.

SANTOS, Vanessa Melo. **A importância do controle interno na prevenção de erros e fraudes.** Trabalho de Conclusão de Curso II (Graduação em Ciências Contábeis) – Fesurv - Universidade de Rio Verde, 2013.

SILVA, Adolfo Henrique Coutinho e; VIDAL, Danielle Cabral. A Percepção dos Auditores Externos sobre a Adequação dos Sistemas de Controle Interno nas Empresas de Capital Aberto. **Pensar Contábil**, v. 18, n. 67, p. 57-67, 2016.

SIRTORI, Andréa. **Estrutura do COSO gestão de riscos - Conhecendo os principais pontos da atualização Necessidade da implantação da Lei Sarbanes Oxley no Brasil.** Administradores. 2007. Disponível em:
<<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/necessidade-da-implantacao-da-lei-sarbanes-oxley-no-brasil/14483/>>. Acesso em: 20 nov. 2018.

ANEXO 1 – ROTEIRO DE ENTREVISTA DOS AUDITORES INDEPENDENTES

1 - Perfil do respondente

- a) Qual o sexo e idade?
- b) Qual a formação do respondente? Possui alguma especialização?
- c) Possui quanto tempo de formado?
- d) Qual o cargo que o entrevistado ocupa na empresa de auditoria externa?
- e) Possui quanto tempo de experiência na auditoria?
- f) Empresas de quais setores o entrevistado já auditou?

2 - Definição e requisitos dos sistemas de controles internos

- a) Em sua opinião o que seria uma estrutura de controles internos?
- b) Em geral, quais os benefícios que o controle interno pode trazer à organização auditada?
- c) Quais os requisitos mínimos para que os controles internos de um cliente sejam adequados?

3 - Processo de avaliação do Sistema de Controles Internos

- a) Como é realizada a avaliação da qualidade dos controles internos dos clientes?
- b) Qual o nível de formalização é exigido do auditor externo para avaliar a estrutura de controles internos como adequada e confiável?
- c) A empresa em que você trabalha possui algum manual ou roteiro de procedimentos para avaliação da qualidade dos controles internos dos clientes?
- d) Como os resultados da avaliação dos controles internos impactam a execução dos testes substantivos de saldos e transações?

4 - O controle interno nas empresas

- a) Considerando as empresas de capital aberto, atribua uma nota de zero a dez para a qualidade dos controles internos da empresa auditada.
- b) Considerando as empresas de capital fechado que você auditou, atribua uma nota de zero a dez para a qualidade dos controles internos da empresa auditada.

- c) Nas empresas de capital aberto, você considera que a estrutura de controle interno é adequada para as empresas auditadas?
- em nenhum dos casos
 - em poucos casos
 - na maioria dos casos
 - em todos os casos
- d) Nas empresas de capital fechado, você considera que a estrutura de controle interno é adequada para as empresas auditadas?
- em nenhum dos casos
 - em poucos casos
 - na maioria dos casos
 - em todos os casos
- e) Quais as principais deficiências nos controles internos são mais frequentes nas empresas de capital fechado?
- f) As empresas de capital fechado analisadas possuem políticas de controle interno formalizadas?

5 - Aprimoramento do Sistema de Controles Internos nas empresas de capital fechado

- a) Quais são as dificuldades que as empresas enfrentam para o desenvolvimento de uma estrutura adequada de controles internos?
- b) Como você avalia o conhecimento técnico dos executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles internos?
- insuficiente
 - regular
 - bom
 - excelente
- c) Que tipos de recomendações costumam ser apresentados aos clientes para o aperfeiçoamento dos controles internos?

d) Os executivos responsáveis pela elaboração e manutenção dos controles internos das empresas aceitam as recomendações levantadas e colocam em prática as sugestões de aprimoramento dos controles internos?

quase nunca (ou nunca)

em alguns casos

na maioria dos casos

quase sempre (ou sempre)

6 – Comparação entre os clientes auditados por Big four e por empresas não Big four:

a) Você considera perfil dos clientes das firmas Big Four diferentes ou similares aos das demais firmas?

b) Solicitar uma breve descrição do perfil dos clientes

c) Quais são os riscos específicos recorrentes nesses clientes?

d) Você considera os procedimentos para a avaliação de riscos e dos controles internos diferentes ou similares aos realizados em uma Big Four?

e) Solicitar uma breve descrição do perfil dos procedimentos de avaliação dos controles internos executados

f) Quais procedimentos podem ser similares e diferentes?