

Controladoria x auditoria interna: um estudo sobre as atividades de controle interno nas empresas de grande porte no estado de Pernambuco

Sheila Sayuri Kataoka (UFPE) - sheilakataoka@ig.com.br

Vera Lúcia Cruz (UFPE) - veralc22@hotmail.com

Jeronymo Libonati (UFPE) - jeronymolibonati@yahoo.com.br

Luiz Carlos Miranda (UFPE) - lc-miranda@uol.com.br

Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do Nascimento (UFPE) - oliveirasuenia@hotmail.com

Resumo:

Objetivo desse estudo foi investigar a atribuição das atividades de controle interno desenvolvidas nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco, tendo em vista que tanto a controladoria como a auditoria interna atuam como participantes das mudanças processadas pelas empresas avaliando controles e sugerindo ações e ajustes necessários nos sistemas e procedimentos internos para instituições. Com o intuito de contribuir para a compreensão prática de como as grandes empresas desenvolvem e avaliam os controles internos, foi realizada uma pesquisa através de questionários, com questões predominantemente fechadas sobre as funções e execução das atividades de controles internos na controladoria e na auditoria interna. O questionário foi enviado por meio eletrônico para ser respondido pelos responsáveis das unidades, em uma amostra de 50 empresas de diversos segmentos. Observou-se dentre as empresas pesquisadas que a controladoria estava hierarquicamente subordinada a alguma diretoria, e a auditoria interna possuía subordinação tanto a presidência como a alguma diretoria. O estudo concluiu que as atividades de controle interno são executadas pela Controladoria nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco. Porém a verificação de conformidades relativas ao controle interno tanto é exercida pela controladoria como pela auditoria interna, não existindo um consenso.

Palavras-chave: *Controladoria; Auditoria Interna; Controle Interno*

Área temática: *Controladoria*

Controladoria x auditoria interna: um estudo sobre as atividades de controle interno nas empresas de grande porte no estado de Pernambuco

Resumo

Objetivo desse estudo foi investigar a atribuição das atividades de controle interno desenvolvidas nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco, tendo em vista que tanto a controladoria como a auditoria interna atuam como participantes das mudanças processadas pelas empresas avaliando controles e sugerindo ações e ajustes necessários nos sistemas e procedimentos internos para instituições. Com o intuito de contribuir para a compreensão prática de como as grandes empresas desenvolvem e avaliam os controles internos, foi realizada uma pesquisa através de questionários, com questões predominantemente fechadas sobre as funções e execução das atividades de controles internos na controladoria e na auditoria interna. O questionário foi enviado por meio eletrônico para ser respondido pelos responsáveis das unidades, em uma amostra de 50 empresas de diversos segmentos. Observou-se dentre as empresas pesquisadas que a controladoria estava hierarquicamente subordinada a alguma diretoria, e a auditoria interna possuía subordinação tanto a presidência como a alguma diretoria. O estudo concluiu que as atividades de controle interno são executadas pela Controladoria nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco. Porém a verificação de conformidades relativas ao controle interno tanto é exercida pela controladoria como pela auditoria interna, não existindo um consenso.

Palavras-Chave: Controladoria; Auditoria Interna; Controle Interno

Área Temática: Controladoria

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa tem por objetivo investigar a atribuição das atividades de controle interno desenvolvidas nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco. De acordo com o Valor Econômico a economia do Estado de Pernambuco lidera o ritmo de crescimento do Nordeste, com projetos estruturantes no montante de US\$ 15 bilhões contemplando reinaria de petróleo, estaleiro, fábrica de resina plástica, pólo farmoquímico, indústria de alimentos, entre outros empreendimentos.

Diante do crescimento, as empresas necessitam controlar suas cadeias de valores através de estratégias e do planejamento de suas atividades, um grande aliado nesse sentido foi a criação da Lei Sarbanes-Oxley aprovada pelo congresso norte-americano em 2002, e do COSO - I em 2006 uma estrutura mais sólida e adequada de controle interno nas organizações tem sido considerada como uma ferramenta-chave para provimento de transparência e confiabilidade dos relatórios financeiros.

Nessa perspectiva a controladoria e a auditoria interna atuam como participantes das mudanças processadas pelas empresas avaliando controles e sugerindo ações e ajustes necessários nos sistemas e procedimentos internos para instituições. Verifica-se, porém, que a auditoria moderna tem apresentado muitas semelhanças com a controladoria. Isso ocorre principalmente no caso da auditoria interna, onde o profissional acaba se tornando o próprio controller à medida que não mais apenas identifica os problemas e sugere soluções, mas passa

também a acompanhar os processos, orientando cada movimento da empresa, em diversas áreas, para a maximização de resultados e continuidade da instituição.

Diante desse contexto, surge o seguinte questionamento: **Qual unidade administrativa é responsável pelas atividades de controle interno nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco?**

Da recente produção científica a cerca do tema: competência no desenvolvimento das atividades de controle interno, destacam-se a discussão provocada por BORINELLI (2006) em sua tese sobre a estrutura conceitual básica da controladoria e os estudos de SAN MIGUEL e GOVINDARAJAN (1984) sobre a existência de uma relação contingente entre controllers e a auditoria internas nas grandes empresas dos Estados Unidos.

Na fundamentação dessa pesquisa observaram-se, também, estudos sobre avaliação de riscos e controle interno nas auditorias por ANTUNES (1998) e sobre a importância para a gestão da auditoria interna nas empresas portuguesas por MORAIS (2008).

O presente estudo destina-se a analisar as atividades desenvolvidas pela controladoria e a auditoria interna nas grandes empresas do Estado de Pernambuco, bem como identificar a posição hierárquica da controladoria e auditoria interna.

A justificativa para esta pesquisa é contribuir para a compreensão prática de como as grandes empresas desenvolvem e avaliam os controles internos na busca de resultados diante do cenário econômico atual com competitividade em nível global, aumento do nível de exigência dos clientes, maior necessidade de transparência no cumprimento da responsabilidade social e, em alguns casos, escassez de recursos.

A pesquisa está estruturada em cinco seções, além dessa introdução e das referências. A seção dois apresenta a revisão da literatura, a seção três descreve a metodologia utilizada pelo estudo e as duas seguintes, respectivamente, os resultados e a conclusão.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A Função do Controller

Os títulos de controller como o de tesoureiro tiveram sua origem no governo, na Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da *English Royal Household*. Em 1789 a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do controller foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos. O papel do controller foi ampliado com a criação do *Controller Institute of America* em 1931, mais tarde teve o nome alterado para *Financial Executives Institute*.

O surgimento da Controladoria reporta-se à evolução natural da Contabilidade, ou seja, da Contabilidade tradicional responsável pela mensuração de eventos econômicos passados e voltados para atender as necessidades fiscais. Em função da volatilidade e as mudanças contínuas, tais como a globalização (mercados e capitais) e a rapidez do desenvolvimento tecnológico e as necessidades de informação dos tomadores de decisão, contribuindo na redefinição do processo de gestão, direcionando para o nível estratégico. (MARTIN, 2002; BEUREN, 2002; PADOVEZE, 2004).

A visão da Controladoria como evolução da contabilidade não é unânime. Mosimann e Fisch (1999), Catelli (2001) e Figueiredo e Caggiano (2006), entendem que a Controladoria surgiu a partir da necessidade de preparação de informações gerenciais adequadas para os principais executivos das empresas, sendo, portanto, um ramo novo do conhecimento que se utiliza, dentre outros, dos conhecimentos contábeis.

Tão controversas quanto a origem e a definição de controladoria é também a função do controller. Horngren *et al.* (2004) comentam que a posição de *controller* varia em estatura e responsabilidade de empresa para empresa. Para o autor em algumas, ele está confinado a compilar dados, basicamente para relatórios externos. Em outras, o *controller* é um executivo-chave que apóia o planejamento e o controle gerencial para todas as subdivisões da empresa.

A não identificação de forma clara da função do *controller* já era apontada por Fiske (1940) em seus estudos quando comentou que uma recente investigação mostrou uma grande diferença nas atividades de um grupo de *controllers* departamentais indicando a falta de alguma definição clara da função. Yoshitake (1982) também cita a falta de um consenso comum sobre as reais funções do *controller*; no que diz respeito às suas responsabilidades, atribuições e posição hierárquica.

Confirmando a existência dessa problemática ainda na atualidade, Borrineli (2006) afirma que há na literatura pesquisadores que concordam que a controladoria preocupa-se em fornecer informações para usuários externos, enquanto outros que a controladoria preocupa-se em fornecer informações para apoiar o processo de gestão.

A indefinição quanto à função do controller pode estar também associada a uma questão hierárquica. Para San Miguel e Govindarajan (1984) a função do controlador é freqüentemente organizada de forma que os controllers sejam localizados em cada divisão de negócio. Segundo os autores trata-se de uma questão de design não resolvida na organização para saber se o controlador de divisão deve se reportar diretamente ao gerente de divisão ou para o controlador das empresas. Ambos tipos de relações de subordinação são comumente encontrado entre as empresas e indústrias, mas o seu impacto sobre a seleção de outros mecanismos de controle ainda não foi explorado.

Para a melhor compreensão quanto a variedade de atividades atribuídas a função de controller, o quadro 1 apresenta a percepção de alguns autores:

Quadro 1 – As Funções do Controller

Autor	Funções do Controller
Anderson & Schmidt (1961)	Controle organizacional; Mensuração do empreendimento; Divulgação de informações (interna e externa); e Proteção do Patrimônio.
Heckert & Wilson (1963)	Planejamento e controle; Relatórios; e Função contábil.
Kanitz (1976)	Informação (interna e externa); Motivação; Coordenação (planos, assessoria, ações corretivas); Planejamento; e Acompanhamento.
Roehl-Anderson & Bragg (2000)	Planejamento; Organização; Direção; Medição de desempenho; Análise financeira e de processo.
Horngren <i>et al.</i> (2004)	Planejamento e controle; Relatórios Internos e Externos; Avaliação e consultoria; Proteção dos Ativos; e Avaliação econômica.
Anthony & Govindarajan (2006)	Projeto e operação de informações e sistemas de controle; Informação p/ usuário externos; Análise relatório de desempenho, consolidação de orçamento global; Supervisionar auditoria interna e procedimentos de controle contábil.
Borinelli (2006)	Contábil; Gerencial-estratégica; Custos; Tributária; Proteção e controle

	de ativos; controle interno; controle de riscos; gestão da informação.
--	--

Percebe-se de uma maneira geral que as atribuições das funções de controller são em geral as apresentadas pelo *Financial Executive Institute*:

- a) Estabelecer, coordenar e manter um plano para o controle das operações;
- b) Medir o desempenho entre os planos operacionais aprovados e os padrões, divulgar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- c) Medir e divulgar a eficiência dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos implantados para os objetivos sejam atingidos;
- d) Fornecer adequada proteção para os ativos da empresa;
- e) Avaliar a eficiência dos sistemas de controles internos;
- f) Gerir os custos da empresa, através de sugestões para a redução de custos;
- g) Acompanhar o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- h) Analisar as causas de desvios nos planos da empresa ou nos sistema de controle interno e sugerir correção dos mesmos;
- i) Analisar a adequação na utilização dos recursos da empresa seja matérias ou humanos;
- j) Revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da empresa.

Ainda no âmbito das atribuições, a freqüente referência ao envolvimento da Controladoria com processo de planejamento e controle não é clara. Enquanto alguns a consideram apenas um órgão de assessoria ou aconselhamento, outros advogam uma postura de participação, em pé de igualdade com os demais gestores, tomando decisões dentro desse processo. Num outro extremo, há aqueles que imaginam ser a Controladoria o órgão responsável pela definição dos planos necessários a atingir os objetivos da organização e pelo rígido e completo controle de seu cumprimento, cabendo aos demais gestores apenas a execução. (CARVALHO, 1995 in BORINELLI, 2006)

Diante das discussões realizadas e considerando-se os diversos argumentos elencados, considera-se que a função do controller no processo de gestão da entidade como um todo é de participante ativa, contribuindo para prover informações que permitam aos gestores construir as estratégias da organização, bem como monitorar o desempenho das estratégias que foram traçadas.

2.1. A Função do Auditor Interno

A auditoria surgiu primeiramente na Inglaterra, que foi o primeiro país a possuir as grandes companhias de comércio e instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas. A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do Imposto de Renda, baseado nos resultados apurados em balanço. (FRANCO e MARRA, 2000; CREPALDI, 2004; ARAUJO, 2006)

Inicialmente conceituada como um corpo de funcionários de linha, a auditoria interna apresentou grande desenvolvimento após a criação do *The Institute of Internal Auditors - IIA*, no ano de 1941, em Nova York, Estados Unidos (ARAÚJO, 2006). O IIA (1999) define a auditoria interna da seguinte forma:

A auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de garantia objetiva e de consultoria destinada a agregar valor e melhorar

as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a alcançar seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia da gestão de riscos, controle e governança dos processos. (tradução livre)

No Brasil, a NBC T 12 – Da auditoria Interna (2003) assim conceitua auditoria interna:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

O objetivo do trabalho do auditor interno consiste em realizar uma revisão das transações e do sistema operacional das empresas visando a proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios ou desfalques, bem como a constatação de possíveis irregularidades e usos indevidos de seus bens e direitos. (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001)

Para Borinelli (2006) a função de auditoria interna compreende um conjunto de atividades que se utiliza de procedimentos de exames e verificação documental e de sistemas, com vistas a cumprir os seguintes propósitos:

- a) revisar, examinar, testar, avaliar e monitorar a estrutura dos sistemas de controles internos, a fim de verificar seu grau de adequação, eficiência e eficácia;
- b) verificar se os procedimentos, rotinas e políticas internas estão sendo efetivamente seguidos;
- c) verificar se os processos organizacionais estão sendo executados corretamente;
- d) verificar se as transações realizadas estão refletidas corretamente nos registros contábeis;
- e) verificar a acurácia dos relatórios contábeis, econômicos e financeiros para constatar se refletem a realidade da entidade.

A auditoria interna deve fornecer análises, apreciações, perspectivas, recomendações, resultados, sugestões e informações em qualquer atividade auditada, incluindo a promoção do controle mais eficaz a custo razoável. Deve supervisionar a eficácia e eficiência do sistema implementado, revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as conseqüências e recomendar uma solução que levem os responsáveis a agir. Esta constitui um meio de medir recursos (humanos, materiais, financeiros e informacionais) a fim de que a função liderança possa validar, consolidar ou alterar a sua estratégia. (LAJOSO, 2005)

A definição das características das atividades desenvolvidas pela auditoria interna decorre de vários fatores, como por exemplo: (a) crescimento do tamanho das organizações; (b) complexidade e diversificação das atividades das empresas; (c) delegação de funções; e (d) incompetência e/ou desonestidade de alguns profissionais (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001).

As atividades de auditoria compreendem, segundo Attie (1998), a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes.

Para as Normas Internacionais de Auditoria – NIA 610 – Consideração do Trabalho da Auditoria Interna (1998), as funções de auditoria interna incluem, entre outras coisas, examinar, avaliar e monitorar a adequação e eficácia dos sistemas contábeis e de controle interno.

De forma mais objetiva, Kanitz (1976) afirma que a auditoria interna tem a função de verificar a eficiência e a exatidão das informações contábeis. Mais adiante, o autor explica que o auditor interno é a pessoa que executa a tarefa de controle interno.

Desse ponto de vista a função de auditoria interna, no que se refere às atividades de auditoria contábil, deve ser considerada como de Controladoria. Entretanto, pelo princípio da segregação de funções, tais atividades não devem ser executadas pela área responsável pela elaboração das demonstrações contábeis. (Borinelli, 2006)

Corroborando com esse entendimento, San Miguel e Govindarajan (1984) explicam que quando o controller da divisão reporta-se diretamente ao gerente da divisão, de modo que a sua "independência" é a gestão superior, pode empregar a função de auditoria interna. Nesse sentido, os autores elencam como atividades principalmente a verificação de relatórios financeiros da divisão e sua conformidade com as regras internas e externas e procedimentos.

Para Goodwin e Kent (2004) a perda do controle direto da alta administração é mais provável de ocorrer em empresas grandes e diversificadas e, portanto, se prevê que a utilização da auditoria interna e o tamanho da função da auditoria interna são associados com o tamanho e a complexidade da empresa.

Rego (2001) considera que a auditoria interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objetivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores.

Em síntese, a auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos. Neste contexto, Sawyer (1988) defende que a função do auditor interno é fazer aquilo que a direção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo.

2.2. Controle Interno

O controle está associado à diminuição da incerteza em relação a eventos futuros. Tudo está sob controle se o grau de dúvida em relação aos procedimentos de todas as atividades, e suas conseqüências, estão dentro de um limite tolerável.

A necessidade do estabelecimento de controles dentro das organizações surgiu principalmente em decorrência do crescimento das instituições e a conseqüente necessidade de descentralização dos poderes decisórios, bem como o aumento da complexidade dos processos organizacionais (ATKINSON *et al*, 2000; MOSIMANN e FISCH, 1999).

Na perspectiva de definir controle Figueiredo e Caggiano (2006) afirmam numa definição estreita que o controle é associado geralmente com manutenção de padrões e imposição de penalidades e num conceito amplo é sinônimo da própria administração. Em seu trabalho, Roza (2002) encontra diversas definições para o tema, ora com ênfase na garantia dos cumprimentos organizacionais, ora focando *compliance*.

Para realizar a atividade de controle, as organizações desenvolvem um sistema de controle interno, através do estabelecimento de políticas e procedimentos diversos. A

definição de controle interno dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, em 1994 é a seguinte:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes/políticas traçadas pela administração da companhia.

Por sua vez, o *The Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission – COSO* (2006), trata o assunto da seguinte forma:

Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade dos relatórios financeiros; b) conformidade (ou obediência, *compliance*) com as leis e regulamentos aplicáveis e c) eficácia e eficiência de operações.

É possível, então, entender controle interno como todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio. (ANTUNES, 1998; FRANCO e MARRA, 2000; CREPALDI, 2004; BORINELLI, 2006)

Em seus estudos, Tenório (2007) indica que a implantação de controles internos na organização é realizada com vista ao atendimento dos seguintes propósitos: salvaguardar os interesses gerais da empresa; verificar e assegurar os cumprimentos das políticas e normas; prevenir a ocorrência de perdas e fraudes, erros e desperdícios; eficiência na utilização dos recursos; fornecer precisão, confiabilidade e tempestividade nas informações; entre outros.

Dentro desse contexto, cabe o questionamento se as atividades de controle interno fazem parte das atividades exercidas pela controladoria. Para responder a esse questionamento Borinelli (2006), pesquisou 28 autores nacionais e 19 estrangeiros, destes 4 brasileiros e 6 estrangeiros citam a realização de controles internos como função da controladoria, representando 14% e 32% do total pesquisado respectivamente.

Para Borinelli (2006), a controladoria ocupa-se do controle do processo de gestão visando salvaguardar os interesses da organização e proteger seu patrimônio, desse modo o controle interno é uma função por meio da qual a controladoria se materializa dentro das organizações.

Por sua vez Antunes (1998), em seus estudos faz uma análise das normas nacionais e internacionais que orientam a atividade de controle interno nas organizações, apresentando a metodologia de trabalho utilizada em 2 empresas, reconhecendo que a avaliação dos sistemas de controle interno das organizações é uma das atividades desenvolvidas pelo auditor.

Morais (2008) realizou uma pesquisa no universo das 500 maiores e melhores empresas de Portugal, onde identificou que não é claro o grau de importância da auditoria interna na avaliação do controle interno e cumprimento das normas e procedimentos de forma a contribuir para uma gestão eficaz, exceto na percepção dos Diretores de Auditoria Interna que apresentaram uma média superior (42,43%), o que significa que estes atribuem um grau de importância elevado.

Com base na Teoria do Principal Agente, San Miguel e Govindarajan (1984) buscaram examinar a inter-relação entre dois sistemas de controle (auditoria interna e controladoria) das grandes empresas dos Estados Unidos com dados relativos as “Top 100” das 500 *Fortune List*. Os resultados da pesquisa revelaram a existência de uma relação contingente entre o controller e auditor interno. As responsabilidades atribuídas a função de auditoria interna na organização estão relacionadas a centralização ou descentralização da função de controller de modo que o controle efetivo da organização possa ser alcançado.

Em linhas gerais percebe-se nesses estudos que não existe um consenso nas empresas em relação a responsabilidade pela atividade de controle interno. Faz-se necessário verificar a conformidade da estrutura de controle adotada pela entidade com o seu respectivo organograma funcional.

Considerando a questão da organização interna das empresas, Riccio (1995) apresenta um modelo de organograma em que as atribuições da controladoria estariam divididas em contabilidade geral; custos; planejamento e controle; e auditoria interna.

Corroborando com esse entendimento Martin (2002) elucida que a Controladoria Moderna estaria dividida em duas grandes áreas, Contabilidade Fiscal e Contabilidade Gerencial. Nessa última, o autor inclui: processos, custos e criação de valor; orçamento operacional; análise de projetos e riscos; relatórios de desempenho; diagnóstico externo; e auditoria interna.

Dentro dessa perspectiva, Borinelli (2006) esclarece que o objetivo da auditoria interna reside em proceder a revisão, apreciação e avaliação dos controles internos, não cabendo estabelecê-los ou executá-los, deve atuar além da auditoria tradicional contábil, e deve estar subordinada à Controladoria.

Outro aspecto a ser analisado pelas empresas é a verificação de que o custo do controle interno não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter, porém em muitos casos a relação custo-benefício entre as alternativas de regime de organização das funções do controller e do auditor são muito complexas e pouco estudadas. (SAN MIGUEL e GOVINDARAJAN, 1984; ALMEIDA, 1996).

3. METODOLOGIA

3.1. Amostra

Esta pesquisa tomou como amostra as empresas de grande porte do Estado de Pernambuco em vários segmentos, tomando como parâmetro as seguintes publicações: 50 maiores contribuintes do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviço (ICMS) de Pernambuco de acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco; 50 maiores contribuintes do Imposto sobre Serviços (ISS) da Prefeitura da Cidade do Recife e a relação das maiores indústrias de Pernambuco inscritas na Federação das Indústrias do Estado de Pernambuco.

As informações extraídas totalizaram 169 empresas, destas 128 têm sua sede matriz lotada em Pernambuco ou possuem ao menos uma unidade administrativa de controladoria ou de auditoria interna na sede administrativa regional.

Em um segundo momento foi selecionado apenas as empresas que atendem ao requisito de grande porte de acordo com a classificação do SEBRAE que utiliza a quantidade de empregados, conforme demonstrado no Quadro 2, posteriormente divididas por segmentos. Por fim foi escolhida uma amostra de forma aleatória em cada um desses segmentos resultando em 50 empresas a serem pesquisadas.

Quadro 2 – Classificação do Porte da Empresa

Quantidade de Empregados	Classificação
Até 19 empregados	Microempresas
De 20 a 99 empregados	Pequena Empresa
De 100 a 499 empregados	Média Empresa
Acima de 500 empregados	Grande Empresa

Fonte: SEBRAE

3.2. Coleta e Tratamento dos Dados

Os dados foram coletados através de um questionário com perguntas predominantemente fechadas sobre as funções e execução das atividades de controles internos na auditoria interna e na controladoria. O questionário foi enviado por meio eletrônico para ser respondido pelos responsáveis das unidades, no período de janeiro e fevereiro de 2010.

Foram recebidos 33 questionários respondidos, representando 66% da amostra, destes 5 não atenderam ao objetivo da pesquisa por não possuírem unidades administrativas de controladoria e auditoria interna.

3.3. Procedimento Empírico

As respostas das questões fechadas tabuladas no software Excel versão 2007, foram analisadas com o uso do software SPSS versão 17.0. As questões abertas foram analisadas e agrupadas de acordo a semelhança das respostas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na identificação das empresas pesquisadas verificou-se que 50% possuem entre 500 e 1.000 funcionários, 21% possuem entre 1.001 e 2.000 funcionários e 29% possuem entre 2.001 e 16.000 funcionários, o que caracteriza essas empresas como grande porte, de acordo com a tabela do Sebrae.

A maioria dos respondentes (32,1%) são do segmento industrial, seguido pelas empresas prestadoras de serviço, que representam 21,4% do total, porém observa-se que nem todas possuem as duas unidades administrativas, Controladoria e Auditoria Interna, conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1 – Segmento x Unidade Administrativa

Variável Explicativa		Unidades			Total	Exato de Fischer Sig. (α)
		as duas	auditoria interna	controladoria		
Segmento	Alimento	3	0	1	4	0,209
	Energia	1	1	1	3	
	Saneamento	1	0	0	1	
	Construção Civil	0	1	0	1	
	Industria	3	0	6	9	
	Comercio	3	1	0	4	
	serviços	3	1	2	6	

Total	14	4	10	28
-------	----	---	----	----

Observa-se que apesar de 14 empresas possuírem Controladoria e Auditoria Interna, não existe relação estatisticamente significativa entre o segmento e a existência das duas unidades.

Com relação a subordinação, buscou-se investigar a posição hierárquica das unidades administrativas dentro das organizações. No caso da Controladoria, em 64,3% das empresas pesquisadas sua posição é de subordinação a alguma diretoria, já em relação a auditoria 17,9% estão subordinados diretamente a presidência e 28,6% estão subordinados a alguma diretoria. Outro aspecto constatado é que apenas 2 respondentes afirmaram que a auditoria interna está subordinado à controladoria.

Em relação a existência de independência na função, 70,6% dos respondentes afirmaram que a auditoria interna tem independência na execução das atividades, já na controladoria, a independência foi considerada por 65,2% dos respondentes, conforme demonstrado na tabela 2.

Tabela 2 – Independência na Execução das Atividades

Independência na execução das atividades	Auditoria		Controladoria	
	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Sim	12	70,6	15	65,2
Não	5	29,4	8	34,8
Total	17	100	23	100

A pesquisa revelou que mesmo estando subordinado a uma chefia superior, Auditoria executa as suas atividades de forma independente de alguma intervenção, o que preceitua que as normas de auditoria interna da ABNT estão sendo seguidas nesse aspecto. Em relação controladoria, percebe-se que as empresas analisadas têm o mesmo entendimento que a maioria dos autores pesquisados em relação a independência na execução das atividades.

A pesquisa buscou analisar por qual unidade administrativa eram executadas as atividades de: controle interno; verificação de conformidade dos controles internos e dos procedimentos; verificação de conformidade com as leis e procedimentos externos aplicáveis; acompanhamento do uso eficiente e eficaz dos recursos na organização, conforme apresentado na tabela 3.

Tabela 3 – Execução de Atividades

	Auditoria		Controladoria		Ambos		Total	
	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)	Frequência	(%)
Exerce a função de controle interno na organização	6	26,1	11	47,8	6	26,1	23	100
Verifica a conformidade dos controles internos e os procedimentos?	10	38,5	9	34,6	7	26,9	26	100
Verifica a conformidade da	9	33,3	12	44,4	6	22,2	27	100

organização com as leis e os procedimentos externos aplicáveis?								
Acompanha se os recursos incorporados (pessoais, propriedades, etc), estão sendo usados eficientemente na organização?	7	29,2	10	41,7	7	29,2	24	100
Acompanha se os recursos estão sendo utilizados de forma eficaz (a relação das saídas para os objetivos desejados da corporação)?	6	25,0	11	45,8	7	29,2	24	100

Com relação as atividades desenvolvidas pelas unidades pesquisadas os resultados apresentam que a atividade de controle interno nas organizações são exercidas em sua maioria pela Controladoria, num total de 73,9% dos respondentes que possuem apenas a controladoria ou controladoria e auditoria. Porém na verificação de conformidades dos controles internos e procedimentos, observa-se que não há um consenso entre as empresas.

A verificação de conformidade da organização com as leis e os procedimentos externos aplicáveis é função da controladoria para 66,6% dos respondentes, foi ainda observado que uma empresa atribui essa responsabilidade a unidade de Governança Corporativa. O acompanhamento da eficiência dos recursos incorporados e a eficácia dos recursos utilizados também são apontados como atividade exercida pela controladoria para a maioria dos respondentes.

O estudo buscou, ainda, analisar quais as principais atividades desenvolvidas pela Controladoria e pela Auditoria Interna, observando que não existe uma uniformidade nas respostas, conforme apresentado na tabela 4.

Tabela 4 – Principais Atividades Desenvolvidas

Atividades	Controladoria	Auditoria
Controles Internos	X	X
Consolidação de Balanços	X	
Controle e Acompanhamento Contábil	X	X
Auditoria de Gestão		X
Auditoria de Processos		X
Auditoria Operacional		X
Sistema de Informação	X	
Planejamento Estratégico	X	

Custos	X	X
Análise e Formação de Preços	X	X
Gestão de Riscos		X
Governança Corporativa		X
Ações Corretivas	X	X
Revisão e Controle de Processos	X	
Orçamento	X	X
Relatórios Gerenciais	X	
Controle Fiscal	X	
Acompanhamento de Resultados	X	
Contabilidade	X	
Tesouraria	X	
Avaliação de Desempenho	X	
Inventário Mensal	X	X
Verificação de Normas e Procedimentos	X	X
Suporte a Auditoria Externa	X	

Reforça os resultados obtidos de que a Controladoria é responsável por diversas atividades nas empresas pesquisadas, porém não existe um padrão, sendo as mais frequentes: controle interno, orçamento, relatórios gerenciais, planejamento estratégico e custos. Já a Auditoria Interna concentra sua atuação nas seguintes atividades: controle interno, auditoria de processos e auditoria operacional.

5. CONCLUSÃO

As empresas pesquisadas apresentaram a controladoria como hierarquicamente subordinada alguma diretoria, já na auditoria interna, apresentaram subordinação tanto a presidência como a alguma diretoria, ainda existiram alguns casos em que a auditoria interna está subordinada diretamente a controladoria. Apesar de sua posição hierárquica, de maneira geral, essas unidades possuem independência na execução das atividades.

Considerando que a missão da Controladoria é a de coordenar os esforços da entidade, visando a otimização dos resultados da organização. Sob este aspecto, a pesquisa observou que a sua atuação envolve a execução de diversas atividades, dentre estas, o planejamento estratégico, a elaboração e acompanhamento orçamentário e a elaboração de relatórios gerenciais.

Por sua vez, a Auditoria Interna assegura que a entidade e suas partes obedeçam as legislações vigentes e as normas internas referentes as práticas operacionais, tendo principais atividades apresentadas nessa pesquisa a auditoria de processos, a auditoria operacional e a verificação de conformidade com a normas e regulamentos.

Diante dos resultados apresentados, bem como os argumentos oferecidos e discutidos e ainda a literatura que versa sobre os temas controladoria, auditoria e controle interno, esse estudo chegou à conclusão de que as atividades de controle interno são executadas pela

Controladoria nas empresas de grande porte do Estado de Pernambuco. Porém a verificação de conformidades relativas ao controle interno tanto é exercida pela controladoria como pela auditoria interna, não existindo um consenso.

6. REFERÊNCIAS

American Institute of Certified Public Accountants – AICPA. **Codification of Statements on Auditing Standards** – Number 1 to 72 – New York – USA, 1994. Disponível em: WWW.aicpa.org. Acesso em: 20/01/2010.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 5ª Edição. São Paulo: Atlas, 1995.

ANDERSON, David R.; SCHMIDT, Leo A. **Practical controllership**. Homewood, Illinois: Irwin, 1961.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima de. **A Utilização Pela Controladoria dos Trabalhos da Auditoria Interna e Externa sobre o Sistema de Controle Interno: Um Estudo nas Grandes Empresas do Estado do Ceará**. Fortaleza, 2006. Dissertação Mestrado Profissional em Controladoria. Universidade Federal do Ceará.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. **O papel da controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: Sistematização a Luz da Teoria da Práxis**. São Paulo, 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

CATELLI, Armando (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil, Teoria e Prática**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2004.

Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission - COSO. **Internal Control: Integrated Framework**. USA, 2006 Disponível em: http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm. Acesso em: 20/01/2010.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO: Paulo César. **Controladoria Teoria e Prática**. 3ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

Financial Executives Institute. www.financialexecutives.org. Acesso em: 20/01/2010.

FISKE, Wyman P. *Training for the controllership*. *The Accounting Review*. Sarota, Flórida, v. 15, n. 2, p. 232-238, Jun. 1940.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GOODWIN, Jenny. KENT, Pamela. **Factors Affecting the Voluntary Use of Internal Audit**. Working Paper No. 2004-001. Disponível em: www.bus.qut.edu.au/faculty/schools/accountancy/.../2004-001Goodwin.pdf. Acesso: 20/01/2010.

HECKERT, Josian Brooks; WILLSON, James D. *Controllershship*. 2nd. ed. New York: Ronald Press, 1963.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional**. São Paulo: IBRACON, 1998.

IIA – The Institute of Internal Auditors - “**Internal Auditing Definition**”, 1999. Disponível em: <http://www.theiia.org/GTF/Def.htm>. Acesso em 23/01/2010.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LAJOSO, P. Guilherme. **A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo**. Revista de Auditoria Interna, Nº 19, Janeiro-Março, pp. 10-12, 2005.

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, n. 28, ano XIII, p. 7-28, Jan./Abr. 2002.

MORAIS, Maria Georgina da C. Tamborino. **A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas**. In: 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado, 2008. Anais...

MOSSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. NBC T 12 – **Da Auditoria Interna**, 2003. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>> Acesso em: 26/01/2010.

OLIVEIRA, Luís Martins de, DINIZ FILHO, André. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Cloves Luís. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomson, 2004.

REGO, Fernando Cunha. **A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito**. Revista de Auditoria Interna, nº 6, Jan-Março, pp. 19-20, 2001.

ROEHL-ANDERSON, Janice M; BRAGG, Steven M. **The controller’s function: the work of the managerial accountant**. 2 ed. Wiley, 2000.

ROZO, José Danúbio. Controle interno como variável explicativa do sucesso empresarial. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 2, 2002, São Paulo. **Anais...** CD-ROM.

SAN MIGUEL, Joseph G. GOVINDARAJAN, Vijayaraghavan. **The Contingent Relationship Between the Controller and Internal Audit Functions in Large**

Organizations. Great Britain, Accounting Organizations and Society, Vol. 9, No. 2, pp. 179-188, 1984.

SAWYER, Lawrence B. **Sawyer Internal Auditing**, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors, p.7, 1988.

TENÓRIO, Juliene Gama. **Controle interno : um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro**. Recife, 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

VALOR ECONÔMICO. Valor Estados Pernambuco. Brasil, Novembro/ 2008.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial**. São Paulo, 1982. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

WILLSON, James D.; ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. **Controllership: the work of the managerial accountant**. 5th. Ed. New York: John Wiley e Sons, Inc., 1995.