



## Relação entre Grau de Escolaridade dos Gestores e Utilização de Controles Internos nas Organizações

Júlia Schaedler, Cleusa Marli Gollo Bitencourt, Adriane Bruchêz

### RESUMO

A globalização tornou o ambiente de negócios mais competitivo, exigindo das organizações a intensa troca de informações para tomada de decisões cada vez mais rápidas e eficazes. Para conseguir cumprir essa imposição, as organizações têm buscado instrumentos de controle interno, com intuito de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e auxiliar na tomada de decisões. Assim, o objetivo deste estudo foi evidenciar a importância que os sistemas de controle interno possuem no contexto empresarial, e investigar se há relação entre o grau de escolaridade dos gestores e a utilização de controles internos em micro e pequenas empresas do município de Bom Princípio no Rio Grande do Sul. Para tanto, o método utilizado foi o levantamento, descritivo, e quantitativo. Como resultados, percebeu-se que 44% dos gestores com ensino fundamental estão cientes da importância de se utilizar controles internos, porém, a outros 50% não sabe o grau de significância que os controles tem para suas organizações. Pode-se perceber ainda, que existe a relação entre o conhecimento do que são controles internos, e da utilização dos mesmos com o grau de escolaridade, pois quanto maior é o grau de escolaridade, maior é o uso dos controles e o conhecimento a respeito do tema.

### 1 INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas necessitam rever constantemente suas políticas de desenvolvimento para se adequarem ao mercado, visto que o aumento da competitividade exige das organizações maior eficiência na gestão de seus recursos, e uma intensa troca de informações no âmbito empresarial. Nesse sentido, a contabilidade dos resultados gerados pelo fluxo de operações empresariais assume vital importância para os gestores que se utilizam dela para a tomada de decisões (CREPALDI, 2010).

Presume-se ainda, que as informações utilizadas nessas decisões devam ser sempre confiáveis e atualizadas, com perspectivas para o futuro e, ao mesmo tempo, de fácil entendimento para seus usuários. Para conseguir cumprir essa exigência cada vez mais presente no ambiente de negócios, as organizações têm buscado instrumentos de controle, através dos quais possam ter a segurança e a eficiência que necessitam (PEREIRA; ARAÚJO; WOLF, 1997). De acordo com Pereira, Araújo e Wolf (1997, p.1):

A prática do empreendedorismo mostra-se cada vez mais frequente no Brasil como opção de carreira, frente às dificuldades socioeconômicas que assolam o país e reduzem as oportunidades para aqueles que querem ingressar no mercado de trabalho. No entanto, a prática do empreendedorismo convive com a falência de muitas organizações, em decorrência dos baixos níveis de educação e da desmotivação dos empresários para utilizarem ferramentas gerenciais capazes de profissionalizar suas atividades.

Segundo Brollo (2003), boa parte das dificuldades enfrentadas por essas organizações é decorrente do baixo uso de instrumentos de controle gerencial e da deficiência nos processos de planejamento. Nesse contexto empresarial, a implantação de um sistema de controle interno, apesar de não ser obrigatória, auxilia na melhoria dos níveis de segurança de rotinas administrativas e financeiras e contábeis. Perez Junior (2010) afirma que o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenadas adotadas pela empresa com o objetivo de proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às normas administrativas estabelecidas.



Além de vislumbrar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, esses instrumentos de controle procuram proteger o patrimônio das entidades, promover sua eficiência operacional, e encorajar a adesão à política traçada pela administração das mesmas. De acordo com JusBrasil (2015), no cenário nacional, a participação das micro e pequenas empresas na economia e no mercado de trabalho vem crescendo de forma significativa. Assim, os benefícios provenientes do uso de controles internos podem ser a diferença entre o perecimento, a sobrevivência e a possibilidade dessas entidades tornarem-se de médio ou de grande porte.

Segundo Nascimento, Galvão e Reis (2010), a responsabilidade dos profissionais contábeis vai muito além de gerar demonstrativos e informar sobre o patrimônio das entidades, pois as informações contábeis devem ainda servir como base para tomada de decisão dos gestores. Entretanto, para que as informações possam ser geradas pelos profissionais contábeis e sejam verdadeiramente úteis, é preciso que a empresa tenha implantado em sua rotina um sistema de controles internos.

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2010, p. 42).

Segundo Pinho (2007), os controles internos permeiam todas as atividades da entidade e visam a sua eficácia, refletindo o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional. Para Lima e Imoniana (2008), no Brasil e demais países emergentes a gestão eficiente das empresas é considerada um fator relevante para a redução da sua mortalidade precoce. Isso se dá devido à falta de utilização de métodos administrativos eficazes no gerenciamento de suas atividades, bem como análise deficiente de dados com vistas ao planejamento e ao apoio à tomada de decisões. Além disso, muitas vezes o gerenciamento dessas entidades é feito de forma apenas intuitiva, sem utilização de dados para embasamento das decisões tomadas.

O processo de globalização das economias alterou substancialmente o ambiente de negócios, fomentando grandes alterações na forma de gerir as organizações e, de forma atrelada, na sua interação com o macroambiente. Com o atual estágio de geração e propagação do conhecimento, o processamento e, principalmente, a utilização de um imenso fluxo de informações, torna-se imprescindível à continuidade organizacional nessa nova realidade. (NASCIMENTO; GALVÃO; REIS, 2010, p. 40).

Nesse sentido, a presente pesquisa visa chamar a atenção para a crescente importância dos controles internos nas organizações como base para tomada de decisão, através da análise da relevância da implantação e sua utilização no contexto das micro e pequenas empresas. O estudo busca compreender o que são empresas, sua classificação quanto ao porte, além de apresentar os conceitos, tipos e objetivos dos controles internos, bem como analisar as características de um sistema de controle interno adequado e os benefícios da sua implantação. Assim, o objetivo do estudo foi investigar a relação entre o grau de escolaridade dos gestores de micro e pequenas empresas do município de Bom Princípio no Rio Grande do Sul, e o processo de implantação e utilização de controles internos em suas organizações. Para tanto, buscou-se compreender através da literatura e legislação o que são micro e pequenas empresas; identificar tipos, elementos e objetivos dos controles internos; analisar as características de um sistema de controle interno adequado e os benefícios da sua implantação nas empresas; e por fim, investigar a relação entre o grau de escolaridade dos gestores de MEs e EPPs e a importância atribuída aos controles internos nos negócios.



## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTROLE INTERNO

Para Almeida (2010), o controle interno representa o conjunto de métodos, procedimentos e rotinas, que visa à salvaguarda dos ativos, a produção de dados contábeis confiáveis, e o auxílio à administração na conduta ordenada dos negócios da empresa. Ao passo que para Attie (2010), o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas atividades com a finalidade de fazer cumprir seus objetivos.

Ampliando o referido conceito, Pinho (2007) define controle interno como um conjunto de normas criadas pela empresa, que permeia todas as atividades da mesma, buscando a eficácia organizacional. O sistema de controle interno de uma entidade reflete seu estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura que pratica. Dessa forma, entende-se que não existem padrões a serem recomendados, já que cada entidade cria seus controles internos com base em suas necessidades e recursos, tanto físicos quanto financeiros.

Já para Perez Junior (2010), o controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados por uma empresa, com o objetivo de proteger seus ativos, verificar a exatidão operacional e promover a obediência às normas administrativas estabelecidas.

Nesse sentido, a NBC TA 315, Resolução CFC nº 1.212/09, estabelece que:

Controle interno é o processo planejado, implementado e mantido pelos responsáveis pela governança, administração e outros empregados para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos da entidade no que se refere à confiabilidade dos relatórios financeiros, efetividade e eficiência das operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011), pode-se afirmar que o sistema de controles internos é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, tem por objetivo a detecção e prevenção de erros e irregularidades. Tais desvios podem ser intencionais ou não, e afetar negativamente o desempenho da entidade, bem como resultar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis. Considerando a importância e amplitude dos controles internos, para que seu conceito seja plenamente compreendido, deve ser devidamente analisado pelo conjunto de sua aplicação no contexto das rotinas empresariais, de acordo com as necessidades de cada organização, seu tamanho e cultura próprios.

#### 2.1.1 Tipos de controle interno

Com referência aos tipos de controles internos, Crepaldi (1998) afirma que não há uma terminologia universal para descrevê-los, mas eles podem ser classificados segundo suas finalidades e, nesse caso, seriam desdobrados em: controles organizacionais, inclusive segregação de funções; controle de sistemas de informação; e controle de procedimentos.

Segundo Perez Júnior (2010), os controles internos são subdivididos em dois grupos: controles administrativos, aqueles cujo objetivo é garantir o controle sobre as operações da empresa e a qualidade das informações e documentos a serem processados pela contabilidade da mesma; e controles contábeis, que visam garantir a qualidade dos registros e demonstrações contábeis.

Sob o mesmo ponto de vista, Almeida (2010) traz ainda como exemplos de controles contábeis o sistema de conferência, aprovação e autorização, e a auditoria interna. E de controles administrativos o controle de qualidade, o treinamento de pessoal e a análise das variações entre os valores orçados e incorridos. Enquanto que, Crepaldi (2010) classifica-os



inicialmente em três categorias, que são: operacional, relacionado ao cumprimento dos objetivos da empresa; contábil, concernente à veracidade e à fidedignidade dos registros e demonstrações contábeis; e normativo, referente à observância das regras pertinentes à organização.

De acordo com Crepaldi (2010), os controles contábeis compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para salvaguardar o patrimônio e a propriedade dos itens que o compõem. Compreende: 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 (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).

Enquanto que, para Crepaldi (2010), os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos utilizados para proporcionar eficiência às operações, dar ênfase à política de negócios da empresa, bem como a seus registros financeiros. São compreendidos por: normas salutares, que observam práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções; pessoas qualificadas, que estejam aptas a desenvolver suas atividades bem instruídas e supervisionadas por seus responsáveis.

Paralelo a isso, Attie (2010) afirma que o sistema de controle interno inclui controles que podem ser peculiares tanto à contabilidade como à administração, variando de acordo com as circunstâncias específicas.

### 2.1.2 Categorias do sistema de controles internos

Segundo Crepaldi (2010), não existe uma terminologia geral para descrever as categorias de controles internos, porém pode-se classificá-los de acordo com suas finalidades. Sob essa perspectiva, podem ser desdobrados em: controles organizacionais; segregação de funções; sistema de informação; controle de procedimentos; e por fim, o planejamento.

Quanto aos controles organizacionais, Crepaldi (1998) afirma que referem-se àqueles obtidos por meio da designação de responsabilidades e da delegação de autoridade. O autor ressalta que é conveniente a empresa documentar a definição de linhas e instruções de operação, mediante manuais de organização, organogramas e descrições de cargos. Compreendem os métodos administrativos e operacionais implantados para uso rotineiro nas diversas atividades da organização, além da organização e da segregação de funções, meio pelo qual a gestão da empresa delega autoridade e responsabilidades, devendo constituir-se em elementos efetivos de controle (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2011).

Em relação à segregação de funções, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011) observam que pode ser considerado um dos mais importantes princípios de controle interno, pois estabelece que as funções devem ser atribuídas às pessoas de modo com que nenhuma delas possa controlar isoladamente todas as fases de processamento de uma transação. De acordo com Crepaldi (1998), essa relevância dá-se devido ao fato de o controle total das etapas de uma transação, por parte de um só indivíduo, permitir a este atuar fraudulentamente, sem ser descoberto. Em geral é necessário estabelecer departamentos separados e independentes, para funções tais como compras, recebimento, produção, vendas e finanças. Além disso, os deveres de cada pessoa deveriam ser claramente definidos por meio de organogramas e manuais de procedimentos.

Quanto ao sistema de informação, segundo Crepaldi (1998), é o controle obtido mediante a prestação de informação aos níveis adequados da administração da empresa. Em consonância a isso, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011) afirmam que um adequado sistema



de informação deve prover a administração de dados confiáveis, claros, precisos, objetivos, atualizados e em prazos adequados, que possibilitem a tomada de medidas saneadoras e sirvam para as tomadas de decisões, quando aplicáveis. Da mesma forma, Figueiredo e Caggiano (2008, p. 34) salientam que:

Desde que a qualidade da informação disponível seja essencial para a qualidade da decisão, um sistema de informação adequado e eficiente é pré-requisito do sucesso gerencial. O ponto de partida de uma administração eficiente pode, desse modo, ser visto pela habilidade de especificar corretamente as necessidades informacionais, e esta habilidade é propriamente função da definição dos objetivos, traduzidos no planejamento, capacidade de controle e determinações organizacionais satisfatórias. Informação é força integradora que combina os recursos organizacionais num plano coerentemente direcionado para a realização dos objetivos organizacionais.

Tratando-se de controle de procedimentos, Crepaldi (1998) define como aqueles obtidos mediante a observação de políticas e procedimentos dentro da organização. Elaborar um plano de organização é de vital importância para que os colaboradores da empresa compreendam claramente suas funções e responsabilidades, e para tanto, é conveniente que existam normas de procedimentos devidamente documentadas. Conforme Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011), os controles de procedimentos devem ser inseridos no fluxo diário da documentação da empresa, visando garantir que o processamento de uma informação em determinado estágio será conferido nos estágios seguintes. Crepaldi (1998) acrescenta ainda que os procedimentos existentes em uma organização são implementados para que ela alcance eficiência operacional e atinja seus objetivos e metas empresariais.

Em relação ao planejamento, de acordo com Chiavenato (2010, p. 64):

As organizações não trabalham na base da improvisação. Quase tudo nelas é planejado antecipadamente. O planejamento constitui a primeira função administrativa e serve de base para as demais. O planejamento define antecipadamente quais são os objetivos a atingir e como fazer para alcançá-los, detalhando os planos para atingi-los da melhor maneira possível. Assim, planejar é definir os objetivos e escolher o melhor curso de ação para alcançá-los: define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008), o planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que essa função é executada determina o sucesso de todas as outras operações. Eles definem planejamento como o processo de reflexão que precede a ação e é direcionado para a tomada de decisão no momento atual com vistas no futuro. A função do planejamento é aperfeiçoar a qualidade do processo decisório, que se dá através de uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes da decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia operacional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado.

### 2.1.3 Objetivos dos controles internos

Conforme Attie (2010) o sistema de controle interno envolve uma gama de procedimentos e práticas que possibilitam, em conjunto, que o objetivo de controlar seja alcançado. Para o autor, o controle interno de uma organização tem quatro objetivos básicos, identificados no Quadro 1:



Quadro 1 - Objetivos básicos do controle interno

OBJETIVOS BÁSICOS DO CONTROLE INTERNO		
OBJETIVO	FINALIDADE	PRINCIPAIS MEIOS DE SUPORTE
Salvaguarda dos interesses	O objetivo do controle interno relativo à salvaguarda dos interesses refere-se à proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades.	a) segregação de funções; b) sistema de autorização e aprovação; c) determinação de funções e responsabilidades; d) rotação de funcionários; e) carta de fiança; f) manutenção de contas de controle; g) seguro; h) legislação; i) diminuição de erros e desperdícios; j) contagens físicas independentes; l) alçadas progressivas.
Precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais	O objetivo de controle interno relativo à precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa.	a) documentação confiável; b) conciliação; c) análise; d) plano de contas; e) tempo hábil; f) equipamento mecânico.
Estímulo à eficiência operacional	O objetivo do controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional determina prover os meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.	a) seleção; b) treinamento; c) plano de carreira; d) relatórios de desempenho; e) relatório de horas trabalhadas; f) tempos e métodos; g) custo-padrão; h) manuais internos; i) instruções formais.
Aderência às políticas existentes	O objetivo do controle interno, relativo à aderência às políticas existentes, é assegurar que os desejos da administração, definidos através de suas políticas e indicados por meio de seus procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelo seu pessoal.	a) supervisão; b) sistema de revisão e aprovação; c) auditoria interna.

Fonte: Attie (2010), adaptado pelos autores.

Para Perez Júnior (2010), os objetivos gerais do controle interno são: obter informação adequada; estimular o respeito e a obediência das políticas administrativas; proteger os ativos; e promover a eficiência e eficácia operacional. Além disso, segundo Perez Júnior (2010), os controles administrativos têm por objetivo permitir que o acesso a ativos da empresa, bem como a realização de transações, sejam possíveis somente com autorização da administração. Já os controles contábeis existem com o propósito de que as transações sejam registradas quando necessário, permitindo a elaboração periódica de demonstrações contábeis, e que haja constante atualização do controle contábil dos ativos.

Para Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011) os principais objetivos do conjunto de sistemas de controle interno são: verificar e assegurar o cumprimento às políticas e normas da empresa, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais; obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões; comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos; prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades; servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção; registrar adequadamente as diversas operações, de modo a



assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa; estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio dos relatórios; assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas; assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período; permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Nesse contexto, Crepaldi (2010) afirma que o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa visam proteger seus ativos contra eventuais roubos, perdas e uso indiscriminado, visa-se também assegurar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis e avaliar e fomentar a eficiência operacional. Além disso, objetivam o cumprimento das diretrizes administrativas preestabelecidas.

#### 2.1.4 Características de um sistema de controle interno adequado

De acordo com Attie (2010), um eficiente sistema de controle interno deve compreender um plano de organização com apropriada segregação de funções entre a execução operacional, a guarda dos bens patrimoniais e sua contabilização; um sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados; e a observação de práticas salutaras no desempenho das funções de cada departamento da empresa. Além disso, o autor salienta a importância de qualificação técnica e profissional adequada do pessoal para o cumprimento de suas atribuições. É necessário lembrar que os planos de políticas, sistemas e organização estabelecidos em uma empresa são ferramentas utilizadas por pessoas. E que, por isso, dentro de uma visão sistêmica da organização, é compreensível que a eficiência administrativa possa ser comprometida se a empresa não dispuser de um quadro de pessoal adequadamente capaz, eficiente e motivado, mesmo com sistemas e políticas adequadamente planejados.

Crepaldi (2010) considera que um eficiente sistema de controle interno compreende as seguintes características:

- a) Plano de organização que proporcione apropriada segregação de funções e correta divisão das responsabilidades funcionais. [...]
- b) Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização. [...]
- c) Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas. [...]
- d) Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições. (CREPALDI, 2010, p. 389-390).

Em vista disso, Pinho (2007) alega que apesar de não existir um sistema-modelo, alguns princípios são essenciais à constituição de um sistema de controle interno adequado, que deverá estar baseado nos seguintes pilares: delimitação de responsabilidade (determina quem faz o quê); segregação de funções (separa atividades complementares entre diferentes responsáveis); definição do manual da organização; qualificação de pessoal (seleção e contínuo treinamento); rodízio de atividades (evita problemas de afastamentos, demissões, e confere versatilidade ao funcionamento); procedimentos que permitam confrontação periódica com registros contábeis (com vistas a garantir a confiabilidade dos dados); criação de controles físicos, limitando o acesso aos ativos; auditoria interna; relação custo X benefício, aplicável quando da implantação de uma norma de controle interno; comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilidade de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão; localização de erros e desperdícios promovendo, ao mesmo tempo, a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações; estimular a eficiência do pessoal, mediante o controle que exerce através dos relatórios;



salvaguardar os ativos e, de maneira geral, obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais do negócio.

Evidencia-se dessa forma, o quanto os colaboradores de uma organização são considerados imprescindíveis para que a mesma consiga manter um sistema de controle interno eficiente e adequado, pois sem o rodízio de atividades, a delimitação de responsabilidades, a segregação de funções, e a qualificação e o estímulo de eficiência de pessoal, não seria possível realizar os demais princípios acima expostos.

Attie (2010) acrescenta ainda que um sistema de controle interno bem desenvolvido pode abranger controle orçamentário, custos-padrão, relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programas de treinamento do pessoal e, inclusive, auditoria interna. Se a empresa considerar conveniente, pode incluir também atividades de outros campos, como estudo de tempo e movimentos e controle de qualidade, por exemplo.

Entretanto, para Attie (2010), a administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado, que pode deteriorar se não for periodicamente revisto. Deve estar sujeito à contínua supervisão para determinar se a política interna da empresa está sendo corretamente interpretada, se as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados, e se quando surgem falhas no sistema, são tomadas medidas eficazes e corretivas.

#### 2.1.5 Elementos de um sistema de controle interno

De acordo com Perez Júnior (2010), os elementos de um sistema de controles internos podem ser conceituados como: plano de organização; sistemas de autorização e procedimentos de registro; utilização de pessoal adequado.

Em relação ao plano de organização, Attie (2010) afirma que variam conforme o tipo de empresa, mas, geralmente, um plano satisfatório precisa ser simples e flexível, devendo estabelecer linhas claras de autoridade e responsabilidade, que, por sua vez, devem estar definidas e colocadas em organogramas ou manuais. Da mesma forma, Perez Júnior (2010, p. 79) afirma que:

O plano de organização é representado normalmente pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e manuais de procedimentos; deve levar em consideração o seguinte:

- Conservar linhas de responsabilidade e autoridade claramente definidas. Nesse caso, é fundamental que a definição de normas e procedimentos seja feita através de manuais internos.
- Que haja adequada independência entre os departamentos, seções e funcionários em todos os aspectos referentes à autorização, execução e controle, bem como nos relativos à custódia dos ativos. Essa característica não surgirá apenas de um organograma bem definido, mas de procedimentos detalhados para cada operação.

Quanto ao sistema de autorização e procedimentos de escrituração, Attie (2010) afirma que um sistema satisfatório deve incluir os seguintes meios de controle: das operações e transações, através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos em cada parte das mesmas; dos registros das operações e transações, através de documentos originais e segundo o fluxo normal delas; e para a classificação dos documentos dentro de uma estrutura formal de contas, isto é, de um plano de contas. Complementando, Perez Júnior (2010) afirma que os sistemas de autorização e procedimentos de registros compreendem: planos de contas e manuais de procedimentos que esclareçam dúvidas sobre o registro dos dados e que facilitem a elaboração de demonstrações; existência de normas escritas e organizadas, bem como de manuais de procedimentos e fluxogramas; e separação de cada transação em estágios, de forma com que nenhum indivíduo possa controlá-la integralmente. Além disso, Perez Júnior (2010) salienta a importância de a empresa manter





registros e formulários adequados, que levem em consideração aspectos como a simplicidade de entendimento, a facilidade de preenchimento e a organização dos dados.

Tratando-se do pessoal qualificado, de acordo com Attie (2010), controles internos que funcionem corretamente não dependem somente do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, mas também da competência de todo o pessoal envolvido. Para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos prescritos, todas as pessoas que compõem a organização precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas, além de treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional.

Perez Júnior (2010) acrescenta que, para a obtenção e a manutenção de pessoal íntegro e qualificado, tornam-se indispensáveis: procedimentos, que garantam a contratação de pessoal de qualidade; treinamento e capacitação constante para manter a motivação; e avaliação de desempenho, rodízio periódico de funções e adequada política de remuneração.

#### 2.1.6 Princípios fundamentais de um sistema de controle interno

Crepaldi (2010) argumenta que os gestores das organizações são responsáveis pelo estabelecimento de controles internos, pela verificação de seu cumprimento por parte dos colaboradores da empresa e por sua modificação, visando adaptá-los às novas circunstâncias. Para que tal responsabilidade seja desempenhada com sucesso, o sistema de controles internos deve estar baseado em alguns princípios fundamentais que são: responsabilidade; rotinas internas; acesso aos ativos; segregação de funções; e o confronto dos ativos com os registros.

Quanto à responsabilidade, de acordo com Almeida (2010), as atribuições dos colaboradores ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, por meio do estabelecimento de manuais internos de organização. Consonante a isso, Crepaldi (2010) afirma que as razões para se definirem essas competências são: assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; e apurar responsabilidades por eventuais omissões na realização das operações da empresa.

Com referência às rotinas internas, Crepaldi (2010) argumenta que todas as empresas devem elaborar seu Manual da Organização, no qual devem definir todas as suas rotinas internas. De acordo com Almeida (2010), essas rotinas compreendem: os formulários internos e externos; as instruções para o preenchimento e destinações desses formulários; evidências das execuções dos procedimentos internos de controle, como por exemplo, a utilização de assinaturas ou carimbos; e os procedimentos internos dos diversos setores da empresa.

Em relação ao acesso aos ativos, Almeida (2010) afirma que a empresa deve limitar o acesso dos colaboradores a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre os mesmos. Conforme esse mesmo autor, o acesso aos ativos da empresa representa: manuseio de numerário recebido antes de ser depositado em conta corrente bancária; emissão de cheque sozinho (única assinatura); manuseio de assinados; manuseio de envelopes de dinheiro de salários; e guarda de ativos (dinheiro em caixa, títulos, estoques, ativo imobilizado). Paralelo a isso, Crepaldi (2010) ressalta que o acesso a ativos pode se dar de duas maneiras: direta (fisicamente) ou indireta, por meio da preparação de documentos que autorizem sua movimentação.

Enquanto que, em relação a segregação de funções, Almeida (2010) afirma que consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não possa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno. Por exemplo, caso um colaborador da empresa tenha acesso aos ativos e também aos registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação.



Quanto ao confronto dos ativos com os registros, para Crepaldi (2010), a empresa deve estabelecer procedimentos de forma com que seus ativos, sob a responsabilidade de alguns colaboradores, sejam periodicamente confrontados com os registros contábeis. Esse procedimento tem por finalidade detectar o desfalque de bens ou até mesmo o registro inadequado de ativos na contabilidade. Além disso, Almeida (2010) salienta que, se a organização não aplica o procedimento de comparar seus ativos com os registros contábeis, fica em aberto a possibilidade de o colaborador responsável apoderar-se indevidamente do ativo sem que esse fato seja percebido por muito tempo.

### 2.1.7 Vantagens e Limitações dos sistemas de controle interno

Quanto às limitações dos sistemas de controle interno, de acordo com Pinho (2007), a eficiência do sistema de controles internos pode ser comprometida pela criação de um conjunto de normas que torna o processo lento e pesado. Além disso, existem alguns aspectos que podem constituir-se em limitações à eficácia dos controles internos, como a conspiração, a negligência, a imperícia e a falha de comunicação.

Já Crepaldi (1998, p. 46-47) aborda as seguintes limitações inerentes aos sistemas de controles internos:

- Na aplicação da maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimento precário das instruções, erros de juízo, descuidos e outros fatores humanos.
- Os procedimentos de controle cuja eficácia depende da divisão de funções podem ser burlados mediante conivência.
- Os procedimentos de controle referentes a execução e registro das operações podem mostrar-se ineficazes em face de erros ou irregularidades cometidas pela administração e em face de estimativas e juízos inadequados da administração, na elaboração das demonstrações financeiras, dos orçamentos e fluxos de caixa.
- Qualquer projeção de uma avaliação atual do controle interno, para períodos futuros, corre risco de os procedimentos ficarem defasados, devido a mudanças de condições e pelo fato de haver-se deteriorado o grau de observância dos procedimentos.
- Espera-se que um sistema de controle interno proporcione razoável certeza da conceituação de seus objetivos. O conceito de certeza razoável leva em conta que o custo do controle interno não deve superar os benefícios esperados do mesmo. Esses benefícios consistem na redução das perdas decorrentes da não-consecução dos objetivos gerais implícitos na definição de controle contábil.

Enquanto que, em relação às vantagens dos controles internos, segundo Attie (2010), dentre os controles internos que as empresas possuem, a diferença básica é que podem ser adequados ou não. A classificação pode ser dada analisando-se a eficiência dos fluxos de operações e informações, seus custos e benefícios. A implantação ou aprimoramento de um tipo de controle é tão viável quanto positiva for sua relação de custo e benefício, e acrescenta:

Para que se verifique a importância do controle, é oportuno analisar o crescimento e a diversificação de uma empresa. Se pudermos identificar uma empresa em fase inicial, verificaremos que o dono é o ponto referencial do controle. É ele quem analisa e controla praticamente todos os segmentos da empresa; verifica a pontualidade dos funcionários; a fabricação e o padrão de qualidade dos produtos; o despacho e a entrega aos clientes; o pedido e o contas a pagar aos fornecedores; contas a receber e o recebimento dos clientes etc. A partir do momento que a empresa toma vulto e inicia sua fase de crescimento em volumes, em diversificação de produtos, em locais diferenciados de produção e de vendas a clientes em várias localidades, e até de segmentação diversa de novos produtos, torna-se inviável que seu dono, sozinho, controle todas as operações e transações. Quanto maior vai ficando a entidade social, maior e mais complexa se torna a organização estrutural, pois grande parte das



atividades controladas inicialmente pelo dono vão sendo delegadas a outros funcionários, dos quais ele espera que haja compromisso e capacitação igual àquela que dispunha pessoalmente na gestão do negócio. (ATTIE, 2010, p. 151).

Sob o mesmo ponto de vista, Almeida (2010) afirma que o custo do controle interno não deve ser superior aos benefícios que dele se espera obter e que, portanto, a sofisticação e onerosidade do controle devem ser proporcionais à relevância da transação a que se refere. Dessa forma, o autor argumenta que os controles mais sofisticados devem ser estabelecidos para operações de valores relevantes, enquanto os controles menos onerosos devem ser aplicados em transações menos importantes.

Para Attie (2010) a importância do controle interno fica visível quando se torna impossível conceber uma empresa que não possua controles que possam garantir a continuidade da mesma. Geralmente, isso ocorre quando a organização inicia sua fase de crescimento e necessita de mais pessoas envolvidas em todos os processos e não apenas o próprio dono ou gestor, que inicialmente controlava a maior parte das atividades. O controle interno é baseado em aspectos administrativos e tem influência direta sobre a perspectiva contábil, o que implica em uma necessidade permanente de sua consideração conjunta para efeito de determinação de adequado sistema de controle interno.

Com referência a isso, Crepaldi (1998) afirma ser de fundamental importância a utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, de modo que se possa atingir os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. Assim, esse mesmo autor (1998) sintetiza a importância do controle interno considerando os seguintes aspectos: o eficiente controle das operações requer relatórios e análises que reflitam a situação da empresa; a salvaguarda dos ativos da organização e a prevenção ou descoberta de erros e fraudes, é responsabilidade da administração, o que, para adequada execução, necessita de um bom sistema de controles internos.

Nesse contexto, Oliveira, Perez Júnior e Silva (2011) evidenciam a importância dos controles internos da seguinte maneira:

Reconhecidamente, o controle permanente é uma função gerencial de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento. Ignorar esse fato, ou mesmo menosprezar sua importância, é como pilotar uma aeronave sem acesso constante às referências que indicam a que velocidade ou altitude se está voando, a que distância se está do destino, quanto de combustível resta no reservatório ou se a rota está dentro do planejado. Sob tais condições, atingir o aeroporto de destino seria pouco provável, resultando de simples obra do acaso ou de muita sorte. E, como sabemos, sorte e acaso são fatores que a gerência competente procura, incessantemente, minimizar. Isso porque não é novidade que administrar é contínua vigilância e constante correção de rotas e não arcar com prejuízos consumados em função de negligência no que concerne ao controle das operações da empresa. Assim, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar os objetivos pretendidos que possam ser atingidos. O ambiente dos negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que nunca se deixam antever por inteiro nas fases de planejamento ou de coordenação. (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR E SILVA, 2011, p. 70).

Sob o mesmo ponto de vista, Catelli (2010) destaca que a gestão empresarial é responsável pela eficácia do sistema empresa, através da análise das variáveis dos ambientes externo e interno. Em alusão a isso, Chiavenato (2010) denota eficácia como uma medida do alcance de resultados, enquanto caracteriza eficiência como sendo uma medida da utilização dos recursos nesse processo. Em termos econômicos, a eficácia de uma organização refere-se à sua capacidade de satisfazer uma necessidade da sociedade por meio da oferta de bem ou



serviços, enquanto a eficiência é uma relação entre custos e benefícios, ou seja, uma relação entre recursos aplicados e o produto final obtido.

## 2.2 EMPRESAS E SUA CLASSIFICAÇÃO QUANTO AO PORTE

Segundo Catelli (2010), uma empresa caracteriza-se como um sistema aberto e, essencialmente, dinâmico, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum. Crepaldi (1998), de forma semelhante, define empresa como uma associação de pessoas com vistas a explorar um negócio, que pode produzir ou oferecer bens e serviços, com o objetivo geral de obter lucros.

O tipo de atividades que uma empresa executa dependerá do objetivo para a qual foi criada e que, obrigatoriamente, consta em seu contrato social ou estatuto. Entre os tipos de atividades empresariais mais comuns temos: comercial; industrial; agropecuária; mineração; construção; prestação de serviços. (CREPALDI, 1998, p. 31).

Para Figueiredo e Caggiano (2008), a empresa é uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionando em dois mercados, um fornecedor, outro consumidor; consiste em um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, que pode ser visto como um sistema aberto. Além disso, Figueiredo e Caggiano (2008) afirmam que:

O objetivo de um negócio privado, em uma economia competitiva, é obter o maior lucro possível desde que não seja inconsistente com o crescimento de longo prazo da companhia e com os padrões éticos da sociedade. Em sentido específico, empresa é uma instituição econômica criada unicamente para prover a sociedade dos produtos e serviços necessários ou desejados, compatíveis com as atitudes sociais das nações e da humanidade. [...] Naturalmente, existem outros objetivos colaterais que possuem implicações sociais; por exemplo: oferecer emprego e boas condições de trabalho aos empregados, atender às aspirações por melhores remunerações, crescimento e reconhecimento profissional, pagar impostos ao governo para que os programas sociais possam ser desenvolvidos. Esses objetivos só poderão ser viabilizados se o primeiro deles, o lucro, for alcançado. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 7).

Crepaldi (1998) salienta que para executar suas atividades, uma empresa precisa de elementos que lhe permitam cumprir seu ciclo operacional e que lhe forneçam também uma estrutura básica. Segundo esse mesmo autor (1998), em qualquer organização e, como tal, em qualquer empresa, devem existir os seguintes itens: um número de pessoas; um ou mais objetivos básicos e certas metas, que surgem com os mesmos; a execução de atividades que permitam o cumprimento dessas metas e objetivos; e recursos com os quais deve contar para alcançar seus objetivos.

Em relação à classificação das empresas quanto ao porte, no Brasil há mais de um parâmetro utilizado. O SEBRAE (2015), por exemplo, traz o critério por número de empregados como base de classificação do porte das empresas, para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros. Já a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, e suas atualizações, classifica as organizações de acordo com seu faturamento bruto anual, critério esse que será utilizado no presente estudo.

Para tanto, as empresas podem ser classificadas como Microempresas (ME), ou Empresa de Pequeno Porte (EPP). De acordo com a Resolução N.º 1.418/12 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, entende-se como microempresa e empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário individual, que tenha auferido, no ano calendário anterior, receita bruta anual até os limites previstos nos incisos I e II do Art. 3º da Lei Complementar n.º 123/06:



**Art.3º** Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o **caput** deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

Segundo o SEBRAE (2014), a Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte foi instituída em 2006 para regulamentar o disposto na Constituição Brasileira, que prevê o tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas brasileiras, com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento e a competitividade das mesmas. Esse tratamento diferenciado consiste em uma estratégia de geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social, redução da informalidade e fortalecimento da economia. Além disso, a lei prevê diversos benefícios para as empresas referidas, como: desburocratização, facilidades para acesso ao mercado, ao crédito e à justiça, e estímulo à inovação e à exportação. Um desses benefícios é a tributação diferenciada denominada de Simples Nacional, que consiste em um regime tributário específico para os pequenos negócios, com redução da carga de impostos e simplificação dos processos de cálculo e recolhimento, que fora instituído através da mesma.

### 2.3 O PAPEL DOS CONTROLES INTERNOS NA CONTABILIDADE GERENCIAL

Crepaldi (1998) afirma que, em sentido amplo, a Contabilidade trata da coleta, apresentação e interpretação dos fatos econômicos das organizações. Já a Contabilidade Gerencial, o autor conceitua como o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. Ramo esse, voltado para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos, efetuado por um sistema de informação gerencial.

De acordo com Attie (2010), o papel da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje universalmente reconhecido e, um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios. Isso, conseqüentemente, pode implicar em conclusões erradas e danosas para a empresa.

Nesse contexto, Figueiredo e Caggiano (2008) alegam que a contabilidade moderna tem-se caracterizado como uma das ferramentas mais úteis aos administradores na otimização do processo de tomada de decisão. Com a função de sistema de informação e mensuração de eventos, que afeta a tomada de decisões, a contabilidade possibilita que, partindo do conhecimento de fatos passados, procedimentos futuros sejam delineados de forma que esta otimização seja, senão alcançada totalmente, buscada com maior segurança.



A ampliação do leque de usuários potenciais da contabilidade decorre da necessidade de uma empresa evidenciar suas realizações para a sociedade em sua totalidade. Antigamente, a contabilidade tinha por objetivo informar ao dono qual foi o lucro obtido numa empreitada comercial. No capitalismo moderno, isso somente não é suficiente. Os sindicatos precisam saber qual a capacidade de pagamento de salários, o governo demanda a agregação de riqueza à economia e a capacidade de pagamento de impostos, os ambientalistas exigem conhecer a contribuição para o meio ambiente, os credores querem calcular o nível de endividamento e a possibilidade de pagamento das dívidas, os gerentes das empresas precisam de informações para subsidiar o processo decisório e reduzir as incertezas, e assim por diante. Diante desse quadro, pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos. (CREPALDI, 1998, p. 18).

Para Iudícibus (1998), o contador gerencial é aquele que sabe tratar, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional os dados esparsos contidos nos registros contábeis, bem como juntar tais informações com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para munir os gestores da empresa em seu processo decisório. Sob o mesmo ponto de vista, Crepaldi (2010) salienta que a contabilidade dos resultados gerados pelo fluxo de operações, com as quais convivem as empresas, assume vital importância para os gestores, que se utilizam dela para a tomada de suas decisões.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos procedimentos a pesquisa é caracterizada como pesquisa de levantamento, que conforme Gil (2010) caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas, cujo comportamento se deseja conhecer. Nesse método de pesquisa, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado, para em seguida, mediante análise quantitativa, obter-se as conclusões correspondentes aos dados coletados. Conforme Richardson (1999), esse método cumpre pelo menos duas funções: descrever as características, e medir determinadas variáveis de um grupo social.

Em relação aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva que na concepção de Collis e Hussey (2005) é aquela que descreve o comportamento dos fenômenos e é utilizada para obter e identificar informações sobre as características de um determinado problema ou questão. Segundo esses mesmos autores, os dados compilados costumam ser quantitativos e são, geralmente, utilizadas técnicas estatísticas para resumir as informações.

Quanto à forma de abordagem do problema, trata-se de uma pesquisa quantitativa, que de acordo com Richardson (1999) caracteriza-se pelo emprego de qualificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. Tem a intenção de garantir a precisão dos resultados para assim se evitem distorções de análise e interpretação, possibilitando uma margem de segurança quanto às deduções feitas. Assim, os métodos quantitativos são frequentemente aplicados nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, e em estudos que investigam a relação de causalidade entre fenômenos. Para Collis e Hussey (2005), o método quantitativo envolve coletar e analisar dados numéricos e aplicar testes estatísticos. Esse consiste em um método objetivo por natureza e focado na mensuração de fenômenos.

Tratando-se de uma pesquisa de cunho quantitativo, é necessário atentar ainda para os métodos de validação dos dados. Considerando-se o tamanho da população, é necessário então calcular o tamanho da amostra que seja relevante e que forneça a confiabilidade dos resultados. A população consiste em um conjunto de indivíduos que compartilham de, pelo menos, uma característica comum, seja ela cidadania, filiação a uma associação de voluntários, etnia, matrícula na universidade, entre outros (LEVIN, 1987). Assim, conforme levantamento realizado pela Secretaria Municipal de Gestão e Finanças de Bom Princípio, no



ano de 2014, havia um total de 533 micro e pequenas empresas em atividade no município, ou seja, a população.

Já a amostra, é definida por Levin (1987) como um subconjunto de indivíduos extraídos de uma população. A amostragem pode ser probabilística, ou não probabilística, visto que para este estudo, foi utilizado o método de amostragem probabilística, pelo qual são selecionados os indivíduos da população de forma que todos tenham as mesmas chances de participar da amostra (LEVIN, 1987), ou seja, dentre as 533 micro e pequenas empresas, a amostra foi selecionada de forma aleatória simples. Assim, levando-se em consideração a fórmula para amostras com população finita, com erro amostral de 8%, distribuição normal de  $Z= 1,96$ , grau de confiança de 95%, percentual estimado de  $p=0,5$ , nível de significância de  $\alpha= 0,05$ , com uma população de 533, a amostra mínima ideal foi de 118 entrevistados.

Dessa forma, foram utilizados questionários estruturados com 17 questões de múltipla escolha, direcionados aos gestores de 118 empresas com sede no município de Bom Princípio no Rio Grande do Sul, aplicados no período de 20 a 30 de abril de 2015 por uma única entrevistadora. De posse dos dados, foi feita a tabulação dos mesmos no Programa de Planilhas Eletrônicas Excel para a construção de gráficos que permitiram uma análise objetiva dos resultados, embasada pelo conhecimento teórico alinhado ao objetivo da pesquisa.

Em relação ao método de análise dos resultados, foi realizada a contagem da frequência das respostas dos entrevistados, visto que as questões do questionário foram fechadas, e passíveis de contagem de frequência.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

### **4.1 PERFIL DOS GESTORES ENTREVISTADOS**

Quanto ao perfil dos gestores, inicialmente buscou-se conhecer o gênero dos respondentes ao questionário. Diante da pesquisa verificou-se que, dentre os 118 respondentes, a parcela correspondente ao gênero masculino é de 54,2%, enquanto que 45,8% dos respondentes correspondente ao gênero feminino.

Em relação à faixa etária dos respondentes, verificou-se que, dentre os gestores, 44,9% tem mais de 45 anos, 31,3% têm entre 26 e 35 anos, 17,8% têm de 36 a 45 anos, e apenas 6% tem entre 18 e 25 anos.

Quanto ao grau de escolaridade dos respondentes, percebe-se que, dentre a amostra pesquisada, 24,6% possuem ensino Médio Completo, 23,7% dos gestores possuem o ensino Superior Completo, 17% tem ensino Superior Incompleto, 13,6% possuem ensino Fundamental Incompleto, 10,2% tem ensino Médio Incompleto, e 6% tem ensino Fundamental Completo. A menor fração é a que corresponde ao Ensino Técnico Incompleto 0,8%, e Completo com 4,1%.

No que se refere ao cargo que o gestor ocupa na empresa e seu tempo de experiência no mesmo, observou-se que a maior parte dos pesquisados é sócio administrador da empresa, sendo 51% dos entrevistados; seguido dos titulares (empresários individuais), com uma parcela que corresponde a 37%, e por 12% de administradores contratados. Quanto ao tempo de experiência no cargo ocupado, nenhum respondente possui menos de 1 ano, 13% têm de 1 a 3 anos, e 30% têm de 4 a 7 anos. Os gestores que possuem de 8 a 10 anos de experiência no cargo correspondem a 15% dos entrevistados, e os que possuem mais de 10 anos são maioria, correspondente a 42% do total.

### **4.2 PERFIL DA EMPRESA**

Em relação às formas de constituição das empresas, 55,5% das empresas da amostra são sociedades por quotas de responsabilidade limitada que, de acordo com o Portal Brasil (2015), são aquelas que reúnem dois ou mais sócios que respondem de forma limitada ao capital social da empresa. Observa-se também que 39,5% são empresários individuais,



categoria na qual uma única pessoa física constitui a empresa, sem separação jurídica entre seus bens pessoais e seus negócios, conforme a mesma fonte. Nota-se também que a porção correspondente às empresas individuais de responsabilidade limitada (EIRELI) é de 5% dentre as empresas pesquisadas. Bertoldi e Ribeiro (2014) afirmam que com o advento da Lei 12.441/2011, foi inserida no ordenamento jurídico brasileiro essa última categoria de empresa, que foi criada com o intuito de proteger o patrimônio particular do empresário que deseja desenvolver seu negócio individualmente. Segundo o Portal Brasil (2015), a EIRELI deve ter um titular maior de 18 anos e capital mínimo de cem vezes o maior salário-mínimo vigente no País, totalmente integralizado, sendo a responsabilidade do titular limitada ao valor do capital.

Quanto ao resultado obtido referente ao porte das empresas, percebe-se que 54% das organizações pesquisadas são microempresas, que auferem em cada ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Empresas de Pequeno Porte, que auferem em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00, correspondem a 33% da amostra. Enquanto que, 13% dos respondentes dizem não saber qual o porte da empresa em que trabalham.

#### 4.3 CONHECIMENTO, GRAU DE IMPORTÂNCIA E UTILIZAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Ao questionar se o entrevistado sabia o que são controles internos, foi possível identificar que a grande maioria (74,6%) dos respondentes sabe o que são controles internos, e 25,4% dos gestores de micro e pequenas empresas, com sede em Bom Princípio / RS, não conhecem o significado de controles internos.

Quanto à importância que os gestores das empresas, atribuem aos controles internos nas organizações, observou-se que 71,2% dos respondentes acreditam que os controles internos são muito importantes para as empresas, 5% afirmam que são pouco importantes e 0,8% acreditam que não tem importância nenhuma. Há ainda uma parcela de 23% que não sabe qual a importância que atribui aos controles internos para as organizações.

Quando questionados sobre se utilizam algum procedimento de controle interno na empresa, 68,6% dos respondentes utilizam procedimentos de controle interno na empresa em que atuam, e 31,4% não utilizam nenhum procedimento.

Além disso, constatou-se que dentre os 82 gestores que afirmam utilizar procedimentos de controle interno na empresa, apenas 1 não se baseia nessas informações geradas pelos controles como subsídio para a tomada de decisões. Quanto aos tipos de controle interno que os gestores utilizam, pode-se observar que dos 82 respondentes que utilizam controles internos, 62 utilizam controles de caixa, 60 utilizam controles pertinentes às contas bancárias, 57 valem-se de procedimentos referentes a clientes e 49 a estoques; e somente 26 empresas possuem controles internos relativos a seus ativos imobilizados.

Quanto aos procedimentos de controles referentes ao caixa mais utilizados os resultados são: não utilização de cheques e dinheiro recebidos como fonte de recursos para pagamentos por caixa (29 respondentes) e existência de fundo fixo para pequenos pagamentos em dinheiro (27 respondentes). O controle menos comum consiste na segregação de funções entre a pessoa responsável pelo caixa e pela autorização de créditos referentes a devoluções, descontos e baixas de contas incobráveis (11 gestores).

Enquanto que, quanto à utilização de procedimentos referentes às contas bancária, nota-se que dos 60 gestores que utilizam controles internos referentes às contas de bancos, 55 têm as contas em nome da empresa, e 37 fazem a conciliação das contas o mais breve possível. Dentre os procedimentos exemplificados, os menos utilizados são o de manter um sistema formal de comunicação com os bancos (10 respondentes) e o de cancelar os cheques com o sistema mais completo possível (12 respondentes).





Em relação à quantidade de gestores que utilizam cada um dos procedimentos relacionados a clientes, percebe-se que 46 mantêm relatórios internos sobre as contas a receber, que permitem, dessa forma, o seu controle; 38 fazem a confrontação periódica das contas a receber com informações externas; 29 segregam as funções entre o setor de caixa e o setor de contas a receber; e 20 confrontam, periodicamente, suas informações referentes a clientes com os registros da contabilidade.

Quanto à utilização dos procedimentos de controle interno pertinentes aos estoques das organizações, foi possível observar que dentre os respondentes que valem-se de controles referentes aos estoques, 38 utilizam o controle de compras devidamente aprovadas e com cotações de preços; 32 prezam pela proteção adequada dos estoques; 29 realizam contagens físicas periódicas, com supervisão independente; e 40 possuem controle de quantidades máximas e mínimas de estocagem. Além disso, 25 mantêm um controle rigoroso sobre itens de maior valor; 15 praticam um adequado método de avaliação e valorização dos itens em estoque; e 25 adotam o controle no setor de recepção para somente receber materiais após conferência e aprovação interna, e de a entrega de materiais somente ser feita com base em documento interno aprovado.

Enquanto que, como resultado quanto aos controles internos referentes a ativos imobilizados, utilizados pelos gestores que os empregam, percebe-se que o sistema de autorização para compras que evidencie o bem adquirido, sua finalidade e custo estimado, e a contabilização de gastos destinados a imobilizações e a despesas, são os dois procedimentos referentes a ativos imobilizados mais utilizados, ambos com 19 respondentes. Por outro lado, somente 11 gestores mantêm controles apropriados para ferramentas de pequeno porte e 10 realizam a contabilização adequada para baixas e bens depreciados que continuam em uso.

### 3.3 RELAÇÃO ENTRE O ESCOLARIDADE E UTILIZAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Quando confrontados os dados obtidos através da questão de escolaridade do entrevistado e seu conhecimento sobre o que são controles internos, pode-se perceber que apenas 2 dos 28 entrevistados que tem ensino superior completo, e 4 dos 20 entrevistados com ensino superior incompleto não sabem o que são controles internos, ou seja, respectivamente 7% e 20%. Em contrapartida, dos 16 entrevistados com ensino fundamental incompleto, 11 (69%) não sabem o que são controles internos, assim como 6 (86%) dos 7 entrevistados com ensino fundamental completo não tem esse conhecimento.

Além disso, quando confrontados os dados sobre a utilização de controles internos com a escolaridade dos entrevistados, pode-se perceber que apenas 2 (7%) dos 28 entrevistados com ensino superior completo não utiliza controles internos em sua empresa, e 5 (25%) dos 20 entrevistados com ensino superior incompleto não os utilizam. Enquanto que, pode-se perceber que 21% dos entrevistados com ensino médio completo, 36% dos entrevistados com ensino médio incompleto, e 56% dos entrevistados com ensino fundamental incompleto não utilizam controles internos nas organizações.

É possível observar ainda a relação entre o grau de escolaridade e a importância atribuída aos controles internos, visto que 44% dos entrevistados com ensino fundamental incompleto atribui muita importância aos controles internos, 6% acredita que não tem importância alguma, e 50% não sabem a importância dos controles internos. Em contrapartida, dos entrevistados com nível superior completo, apenas 4% não souberam atribuir importância aos controles internos, enquanto que os demais 96% atribuem muita importância.

Analisando-se ainda a relação entre o grau de escolaridade e a tomada de decisão com base em informações geradas pelos controles internos utilizados foi possível observar que entre os 26 entrevistados com ensino superior completo que utilizam os controles internos na



empresa, apenas 1 não toma as decisões com base nos dados obtidos. Entretanto, quando analisados os dados dos 24 entrevistados que tem ensino médio completo, pode-se perceber que todos aqueles que afirmam utilizar controles internos tomam decisões com base nas informações disponíveis.

Dessa forma, pode afirmar que uma parcela significativa dos gestores com ensino fundamental estão cientes da importância de se utilizar controles internos (44%), porém, a metade deles (50%) não sabe o grau de significância que os controles tem para suas organizações. Pode-se perceber ainda, que existe a relação entre o conhecimento do que são controles internos, e da utilização dos mesmos com o grau de escolaridade, pois quanto maior é o grau de escolaridade, maior é o uso dos controles e o conhecimento a respeito do tema.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Com o desenvolvimento da globalização das economias, para se adequarem ao mercado cada vez mais competitivo, as empresas são continuamente impelidas a reverem suas políticas. Exige-se das organizações maior eficiência na gestão de seus recursos, bem como intensas e contínuas trocas de informações e tomadas de decisões.

Os controles internos representam em uma empresa o conjunto de procedimentos, métodos e rotinas cuja finalidade consiste em proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios. A Contabilidade fornece instrumentos úteis aos gestores na otimização de suas funções gerenciais, principalmente no que tange a tomada de decisões. Mas, para que essas ferramentas fornecidas sejam verdadeiramente úteis, é imprescindível que estejam baseadas em controles internos adequados.

Nesse sentido, o objetivo deste estudo foi evidenciar a importância que os sistemas de controle interno possuem no contexto empresarial, e investigar se há relação entre o grau de escolaridade dos gestores de micro e pequenas empresas do município de Bom Princípio / RS, e a implantação e utilização de controles internos em suas organizações.

No decorrer do presente estudo, foram apresentadas fontes teóricas relativas às empresas e aos controles internos, abordando, dessa forma, os principais conceitos, objetivos, características e exemplos destes. Foi ressaltada nele também a importância de se observar a relação entre custos e benefícios na implantação de um sistema de controles internos. Em seguida, foram expostos os resultados obtidos pela pesquisa realizada.

O objetivo proposto foi alcançado, pois se percebeu-se que uma parcela significativa dos gestores com ensino fundamental estão cientes da importância de se utilizar controles internos (44%), porém, a metade deles (50%) não sabe o grau de significância que os controles tem para suas organizações.

Além disso, considera-se a partir dos resultados apresentados após a análise da pesquisa, que há relação entre o grau de escolaridade dos gestores de micro e pequenas empresas, com sede no município de Bom Princípio /RS, e a utilização de controles internos dentro de suas organizações. Com isso foi possível confirmar a premissa de que o conhecimento empírico, onde as informações são assimiladas por tradição e experiências causais, no trato direto com as coisas e os seres humanos, não é suficiente. A esse conhecimento empírico deve ser incorporado o conhecimento científico que se preocupa não só com os efeitos, mas, principalmente, com as causas e leis que o motivaram.

Como sugestão para futuros trabalhos, recomenda-se um aprofundamento no tema por meio de uma pesquisa que busque outras justificativas para a não utilização dos controles internos, ou que se utilize uma amostra maior para que os resultados sejam mais próximos da realidade, ou ainda que a pesquisa seja aplicada em outras cidades e regiões do Brasil.



## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 8. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 15 mar. 2015.
- BRASIL. **Resolução CFC Nº. 1.418/12**. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2012/001418](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2012/001418). Acesso em: 09 jun. 2015.
- BROLLO, Milton Xavier. Empreendedorismo, liderança e gerenciamento nas pequenas e microempresas. **Revista Capital Científico**, Guarapuava, v.1, n.1, p. 97-112, 2003.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CFC. **NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC TA 315, DE 24 DE JANEIRO DE 2014**. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315). Acesso em: 13 set. 2014.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação à teoria das organizações**. Barueri, SP: Manole, 2010.
- COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Tradução de Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JUSBRASIL. **Presidente do CRC SP quer oferecer suporte técnico para criação da Secretaria Especial de Micro e Pequena Empresa**. Disponível em: <http://cfc.jusbrasil.com.br/noticias/100173776/presidente-do-crc-sp-quer-oferecer-suporte-tecnico-para-criacao-da-secretaria-especial-de-micro-e-pequena-empresa>



Acesso em: 02 jun. 2015.

LEVIN, Jack. Estatística Aplicada a Ciências Humanas. 2a. Ed. São Paulo: Editora Harbra, 1987.

LIMA, Amadeu Nascimento; IMONIANA, Joshua Onome. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.2, n.3, p.28-48, 2008.

NASCIMENTO, João Carlos Hipólito Bernardes do; GALVÃO, Romério Pereira; REIS, Juliana da Silva. O analfabetismo funcional e seu impacto à utilização das informações contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº 186, p. 39-51, nov/dez 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, Maurício Fernandes ; ARAÚJO, Pedro da Costa; WOLF, Sérgio Machado. **Educação empreendedora no Brasil, uma confrontação com a prática**. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/eadonline/grupodepesquisa/publica%20A7%B5es/maur%20ADcio/97.pdf>. Acesso em: 24 nov. 2014.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SEBRAE. Disponível em: <http://hmg.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Entenda-as-distin%C3%A7%C3%B5es-entre-microempresa,-pequena-empresa-e-MEI>. Acesso em: 07 set. 2014.

\_\_\_\_\_. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>. Acesso em: 21 maio 2015.

\_\_\_\_\_. **Os empresários e os potenciais empresários no Brasil**. Disponível em: [http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Empresarios\\_potenciais\\_empresa\\_rios\\_no\\_brasil.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Empresarios_potenciais_empresa_rios_no_brasil.pdf). Acesso em: 02 jun. 2015.

**Portal Brasil**. Site institucional. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2011/11/diferencas-entre-tipos-de-empresas>. Acesso em: 21 maio 2015.

**Prefeitura Municipal de Bom Princípio**. Site institucional. Disponível em: <http://www.bomprincípio.rs.gov.br/novo/index.php>. Acesso em: 21 maio 2015.