



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS

Especialização em Auditoria

**AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE**

ÉLEM CÁSSIA MIGUEL

Belo Horizonte
2015

ÉLEM CÁSSIA MIGUEL

**AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE MÉDIO PORTE**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, como pré-requisito para o título de Especialista em Auditoria.

Orientador: *Prof. PhD Antonio Artur de Souza*

Belo Horizonte
2015

FOLHA DE APROVAÇÃO

Aos meus pais, *Onofra e Nivaldo*,
pelo amor ao longo de toda minha vida;

meus irmãos *Ângela, Elenice e Élcio*,
pelo companheirismo e partilha; e

meu querido esposo, *Glauco*,
pelo amor, apoio, confiança e incentivo.

AGRADECIMENTO

A gratidão é um segundo prazer, que prolonga um primeiro, como um eco de alegria à alegria sentida, como uma felicidade a mais para um mais de felicidade.

ANDRÉ COMTE-SPONVILLE

Prof. PhD Antonio Artur de Souza,
um agradecimento especial, pela orientação,
pelo conhecimento transmitido, pela confiança
e pelas oportunidades ao longo desses últimos anos;

Prof. Dr. Hudson Fernandes Amaral,
pelas críticas, sugestões e valiosos ensinamentos
que contribuíram para a melhoria deste estudo;

Agentes da Pesquisa,
pela desprendida doação que possibilitou-me
alcançar os objetivos científicos pretendidos;

Profa. Leila Brito,
pela competência na assessoria
de revisão textual, normalização técnica,
projeto gráfico e edição desta monografia;

Todas as Pessoas que,
direta ou indiretamente, me ajudaram, auxiliaram
e incentivaram na busca do conhecimento.

A vocês o meu agradecimento, e que
Deus retribua em dobro todos os gestos de
carinho e amizade a mim dedicados; e

Deus
pelo amparo nas dificuldades, mas, principalmente,
pelas grandes alegrias que obtive nesta vida.

*Encare a realidade como ela é,
não como foi ou como você deseja que ela seja.*

JACK WELCH

RESUMO

MIGUEL, Élem Cássia. *Avaliação do sistema de controle interno: estudo de caso em uma empresa de médio porte*. 2015. 98 fl. Monografia (Especialização em Auditoria) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2015.

Este estudo teve o objetivo teórico descrever os controles internos, visando a sua utilização como ferramentas de apoio dos administradores em suas tomadas de decisão, de forma a se alcançar sua necessária precisão pela antecipação das informações, ou seja, a tempo de se criar estratégias relevantes para a obtenção dos resultados pretendidos pela empresa. Assim, pretendeu-se analisar os mecanismos e procedimentos de regulamentação da empresa, averiguar como esses controles contribuem para a eficiência, eficácia e prevenção de fraudes, e avaliar tais controles com enfoque na produção de informações fidedignas que revelem um retrato fiel da empresa. Apoiado em metodologia de pesquisa qualitativa, este estudo valeu-se de fontes primárias e secundárias, tendo seu embasamento teórico pautado na investigação em livros de controles internos, auditoria interna e também em revistas e sites especializados. A pesquisa de campo foi pautada em estudo de caso, com dados coletados por meio de questionário, visando identificar quais procedimentos de controle interno podem ser aplicados em uma empresa prestadora de serviços de consultoria em Engenharia, destacando seus benefícios na gestão. Ao final da pesquisa, inferiu-se que em decorrência de alguma deficiência ou limitação, os controles internos podem dificultar o alcance dos objetivos da empresa e, conseqüentemente, a continuidade de suas atividades, e ainda, que tais limitações e/ou deficiências desses controles são detectadas mediante auditoria e avaliação do sistema de informação que, pelo próprio desempenho, atesta a seriedade dos controles internos e a sua importância no âmbito organizacional. Também ficaram evidenciados, no plano do controle das informações geradas pelo sistema, os elementos essenciais que caracterizam as vantagens da auditoria interna, servindo de alerta para uma série de conseqüências à empresa que não a utiliza. Assim, conclui-se que as empresas necessitam de controle interno para uma maior segurança na produção de informações, prevendo falhas, corrigindo erros e evitando fraudes.

Palavras-chave: auditoria interna, controle interno, sistemas de informação.

LISTAS DE FIGURAS

FIGURA 1	Estrutura de uma organização industrial	20
----------	---	----

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1	Classificação das empresas pelo porte	21
QUADRO 2	Estrutura de controles internos	26
QUADRO 3	Classificação dos controles internos	30
QUADRO 4	Princípios de procedimentos do controle interno	34
QUADRO 5	Princípios de controle interno relacionados ao comportamento das pessoas	35
QUADRO 6	Principais práticas de suporte	36
QUADRO 7	Tempo de empresa e idade dos entrevistados	73
QUADRO 8	Tempo de experiência <i>versus</i> número de empresas	74
QUADRO 9	Formação profissional	75
QUADRO 10	Formação dos gerentes	76
QUADRO 11	Competências profissionais	77
QUADRO 12	Eixo gerencial	78

LISTA DE SIGLAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AUDIBRA	Instituto de Auditores Internos do Brasil
CRC-SP	Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo
EPR	<i>Enterprise Resources Planning</i>
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
RBF	Receita Federal do Brasil
RH	Recursos Humanos
RMBH	Região Metropolitana de Belo Horizonte
SAG	Sistema de Apoio à Gestão
SAP	<i>Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung</i>
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SGE	Sistema de Gestão Empresarial
SI	Sistema de Informação
SIC	Sistema de Informação Contábil
SRB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
TI	Tecnologia de Informação

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	Objetivos	15
1.2	Justificativa e relevância	16
1.3	Metodologia textual	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1	Organizações	19
2.2	Controle interno	24
2.3	Salvaguarda de interesses	33
2.4	Sistemas de informação	39
2.5	Controles internos embarcados	45
2.6	Controle da eficiência	53
3	METODOLOGIA	58
3.1	Caracterização da pesquisa	58
3.2	Técnica de pesquisa	59
3.3	População e amostragem	61
3.4	Instrumentos de coleta de dados	61
3.5	Análise de dados	62
3.6	Delimitação da pesquisa	63
4	O CASO EM ESTUDO	64
5	ANÁLISE DE RESULTADOS	66
5.1	Identificação das características da auditoria interna associadas a um sistema de controle interno e sua aplicabilidade na empresa	66
5.2	Identificação das características individuais dos funcionários que influenciam nos controles internos da empresa	71
5.3	Identificação dos aspectos divergentes na implantação de um controle interno eficiente e identificação das características essenciais citadas na literatura	79
5.4	Análise das vantagens e desvantagens dos sistemas de informação integrados ao sistema de controle interno	81
5.4.1	Tesouraria/Contas a pagar	81
5.4.2	Contabilidade	82
5.4.3	Patrimônio	82
5.5	Síntese avaliativa	83
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	87
	REFERÊNCIAS	92

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, conforme informações divulgadas por órgãos oficiais do governo, em especial, pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), houve um aumento significativo de constituição de empresas no mercado brasileiro das mais variadas atividades. Tais empresas, por sua vez, surgiram de micro e pequenos empreendimentos realizados por pessoas comuns que deixaram o emprego em busca do próprio negócio. Com uma alta dose de ambição e muitas expectativas, houve quem acertou e quem errou, por não saber como a administração e o controle são importantes aliados de um negócio desde o início do processo empreendedor.

Nesta direção e com base em informações disponibilizadas por esses órgãos oficiais e, ainda, com a ajuda de empresas de consultorias empresariais especializadas divulgadas em revistas como *Exame*, *Exame PME* e *Você S/A*, elaborou-se um roteiro com alguns passos a serem seguidos pelas empresas que desejarem permanecer vivas no mercado. Dentre esses passos, destacam-se: (i) conhecer bem o empreendimento almejado; (ii) investir em cursos de especialização relativos ao negócio escolhido; (iii) colocar no papel os cálculos com o valor em dinheiro disponível; e (iv) determinar os custos fixos e variáveis do negócio. Desta forma, depois de inúmeras informações do que fazer e como fazer, o novo empreendedor deve destacar um fator crucial, no qual poucas empresas investem, como o maior vilão das empresas mal administradas: o controle interno.

Isto porque, para atingir resultados positivos, antes de tudo, as empresas têm de encarar os controles como o fator principal para se obter uma visão completa de sua estrutura financeira. E é por meio da utilização de controles internos que se produz tais informações, capazes de identificar problemas, falhas e erros. Neste sentido, o controle está associado à diminuição da incerteza em relação a eventos futuros. Tudo estará sob controle, se o grau de dúvida em relação aos procedimentos de todas as atividades, e suas consequências, estiver dentro de um limite tolerável. Assim, quanto melhor o controle, menor o risco.

O controle também pode aumentar a eficácia, atingindo o efeito desejado, como por exemplo, através da diminuição de custos ou de tempo daquilo que já é feito com eficiência (atividades realizadas com processos bem estruturados). É com a melhoria dos controles internos e a apuração dos resultados obtidos que se avaliam as estratégias e

políticas adotadas. É neste processo que os resultados obtidos são confrontados com os resultados esperados. Vale ressaltar que é muito importante verificar sempre o custo/benefício do controle, para evitar que seu custo seja maior que do benefício conseguido. Assim, é por causa da importância do controle das informações no âmbito organizacional, que se busca na auditoria interna seu adequado planejamento.

A fim de reduzir o risco de falhas nas informações enviadas ao sistema de informação empresarial, faz-se necessário: (i) criar estratégias de controle interno e procedimentos baseados em auditoria; (ii) identificar os tipos de erro que possam estar presentes; (iii) avaliar as deficiências dos controles que podem aumentar o risco de erro material; (iv) demonstrar, evidenciar, assessorar e assegurar uma maior correção dos registros; (v) contribuir para a obtenção de informações precisas da real situação da empresa; e (v) apontar falhas, erros e fraudes que possam prejudicar a efetividade dos controles internos.

O controle interno é composto de vários procedimentos criados por grupos compostos de especialistas que acompanham os processos operacionais, responsáveis pelo desenvolvimento de sua estrutura. Tais estruturas estabelecem a definição comum do controle interno, disponibilizando critérios adequados a cada tipo de organização. Com esses controles pode-se desenhar, avaliar e traçar rumos, sejam eles individuais e/ou coletivos, mas desde que compatíveis com os da organização contemplada. Por meio deles, monitora-se seu desempenho e estima-se quais resultados planejados serão obtidos. O controle constitui uma ferramenta administrativa permanente e contínua, que deve implantada em cada uma das áreas da empresa, visando à redução constante dos riscos e ao aumento da eficácia dos processos. O que pode ser conseguido, se cada instrumento de controle visar os elementos que devem compor o ambiente organizacional: (i) integridade, ética e competência dos funcionários; (ii) definição de responsabilidades; (iii) padrões de gerenciamento; e (iv) organização e alocação de recursos.

Nas organizações o controle interno é objeto de interesse, em especial, de três categorias de profissionais: (i) contadores – que demandam controle interno, para terem um mínimo de garantia de que as transações registradas nos sistemas de contabilidade realmente aconteceram, e para estarem certos de que houve respeito às políticas e às normas vigentes no país e, ainda, de que os valores envolvidos estão corretos; (ii) auditores internos – que são responsáveis pela verificação independente e atualização dos controles internos; e (iii) auditores externos – que se fundamentam em avaliações dos controles internos, para determinar a natureza, a extensão, a profundidade e o momento apropriado

para a aplicação dos testes de auditoria, altamente necessários para subsidiar suas opiniões sobre a aderência das demonstrações financeiras aos princípios contábeis geralmente aceitos, a um custo razoável. A razão disso está no fato de os controles internos possibilitarem a diminuição dos riscos presentes na execução da atividade fim da empresa.

Para uma organização alcançar com eficácia seus objetivos, ela necessita de controles internos contínuos, pois são os componentes desses controles que indicarão suas necessidades. O estabelecimento e a manutenção dos controles são de responsabilidade das gerências, em decorrência da necessidade de supervisão permanente. O monitoramento dos processos é imprescindível, para saber se estão funcionando conforme pretendido, e de modo apropriado, para quando necessário, serem modificados. A utilização de controles internos requer a identificação e avaliação contínua de riscos, sejam de natureza interna ou externa. A identificação de riscos é o ato de avaliar constantemente, nas ações de controle, a probabilidade de que ocorram, medindo-se também o impacto que exercem nos objetivos dos negócios ou serviços prestados.

O controle interno é um processo efetivado pela gerência e funcionários que o projetaram, para atingir três objetivos: (i) operações eficientes e eficazes; (ii) relatórios financeiros confiáveis; e (iii) em conformidade com leis e regulamentações. Os controles são elaborados pelos gestores das áreas organizacionais com o fim de registrar os processos, etapas e atividades das unidades de negócio, além de servir de instrumento para a avaliação da eficiência dos métodos de gerenciamento de riscos que possam causar impactos nos objetivos pretendidos. A qualidade e a confiabilidade dos dados influenciam decisivamente no sucesso do negócio, sendo primordiais os ativos da empresa, suas informações e os recursos humanos que utiliza, uma vez que as informações captadas são processadas e armazenadas e posteriormente utilizadas nas tomadas de decisão.

Controles internos devem ser entendidos como processos e rotinas de natureza administrativa ou contábil destinadas a fazer com que os colaboradores respeitem e se integrem às políticas traçadas pela alta administração. Importante se faz que os ativos tenham sua integridade protegida e que todas as operações, em sua totalidade, sejam adequadamente registradas e fidedignamente retratadas pelas demonstrações financeiras.

A Norma Contábil NBC T 11 define os controles internos como um “conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade para a proteção do patrimônio, a promoção da confiabilidade e a tempestividade dos registros e da eficácia operacional”. Neste sentido, o controle interno é constituído de um conjunto de procedimentos identificados na atividade empresarial, com a finalidade de manter o nível

de informação necessário para se proceder de maneira racional, sendo utilizado para medir resultados e consequências, resguardando, assim, os recursos da entidade por meio da disposição de pessoas, processos e sistemas que se interagem no ambiente organizacional.

Os controles internos são extremamente importantes para a organização, pelo fato de fornecerem, quando bem empregados e executados, bases confiáveis e seguras tanto aos processos de gestão e tomadas de decisão quanto à escrituração contábil. A razão disso está no fato de tais controles possibilitarem a redução dos riscos presentes na execução da atividade-fim da empresa, ao mesmo tempo em que agem diretamente nas características determinantes dos fatos contábeis a serem registrados. Assim, busca-se, no controle interno e sistemas integrados, auxiliar a organização, para que alcance seus objetivos, por meio de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão e controle.

Neste contexto, tem-se que o problema de pesquisa ora proposto está relacionado à seguinte questão: *Como o sistema de controle interno de uma empresa de médio porte deve ser analisado, desenvolvido e avaliado para ser considerado eficiente?*

1.1 Objetivos

Este estudo tem como objetivo geral analisar o sistema de controle interno em uma empresa de médio porte, para avaliar a sua eficiência.

A partir dessa proposta, foram estabelecidos os objetivos específicos que nortearam esta pesquisa:

- . identificar as características da auditoria interna associadas a um sistema de controle interno e sua aplicabilidade;
- . identificar as características individuais dos funcionários que influenciam nos controles internos da empresa analisada;
- . identificar os aspectos divergentes na implantação de um controle interno eficiente e se suas características essenciais citadas na literatura foram identificadas na empresa pesquisada; e
- . analisar as vantagens e desvantagem de se ter um sistema de informação integrado ao sistema de controle interno.

1.2 Justificativa e relevância

Com a expansão das organizações, surgiu a necessidade da separação entre propriedade e gestão da empresa. E nesta, tem-se que os processos de negócio envolvem tarefas diversificadas o que, em alguns casos, requer juízo especializado nem sempre presente nos proprietários. A não acumulação pelo proprietário da função de administração da empresa implica no chamado conflito de agência, um conflito entre os interesses do principal, o proprietário, e os interesses particular do agente, o administrador. Também existe conflito entre os credores e o proprietário e diversos outros grupos presentes no ambiente empresarial.

Nos dizeres de Jensen e Meckling (1976), a relação de agência deve ser entendida como um contrato sob o qual uma pessoa, o principal, emprega outra pessoa, o agente, para executar em seu nome um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente. O conflito de agência, portanto, é caracterizado por um desalinhamento de interesses que inibe o aperfeiçoamento dos recursos e a maximização dos retornos, sendo desejável reduzi-lo aos menores níveis possíveis, de modo a aumentar a riqueza da empresa. Ou seja, o comportamento individual nas organizações, incluindo o dos administradores, depende da natureza dos contratos firmados no ambiente organizacional, onde os vínculos são definidos como trocas e a gestão contratual é um importante mecanismo de controle do conflito de agência.

Os contratos internos da empresa são especificados segundo os direitos individuais. E como seus custos e recompensas são distribuídos internamente, o comportamento individual é influenciado pela natureza dos contratos implícitos e explícitos firmados entre os funcionários e a organização. Para especificar tais direitos formalmente, as empresas constroem estruturas de controles e normas e definem políticas de benefícios e punições.

Jensen e Meckling (1976) atestam, ainda, que quanto mais investimentos em monitoramento, mais é reduzida a probabilidade de que os agentes assumam comportamentos oportunistas. Do mesmo modo, Mattos (2001) esclarece que para reduzir o conflito de agência, as empresas incorrem em custos de monitoramento. Inicialmente esses custos reduzem o valor da empresa, mas essa redução, segundo a teoria, é inferior àquela promovida pelas ações inadequadas dos agentes. A questão do monitoramento pode ser equacionada, por exemplo, com auditorias e com o desenvolvimento de mecanismos de remuneração e incentivos atrelados ao desempenho empresarial. No que tange ao monitoramento por auditoria, tais verificações podem ser feitas por auditores externos,

auditores internos e, ainda, pelas próprias áreas gestoras dos processos, por meio de autoavaliação dos controles internos e de ferramentas automatizadas para monitoramento contínuo.

No entanto, segundo Mattos (2001), tem-se uma grande dificuldade em testar a relação custo-benefício do monitoramento, por causa da complexidade envolvida na estimativa de benefícios da implantação de pesadas estruturas de controle interno e da função de auditoria interna na mensuração do valor da empresa. O fato é que tal relação não é reduzida pelo comportamento inadequado dos agentes, quando inexistente ou mitigado pela presença de bons mecanismos de monitoramento.

Apesar de a teoria da agência ser omitida na grande maioria das publicações sobre auditoria interna, deve-se relacioná-la à natureza e à origem da atividade de auditoria, apontada por Mattos (2001) como uma importante ferramenta de monitoramento e de redução do conflito de agência. As atividades de avaliação e verificação da auditoria interna se justificam pela própria existência de uma relação de delegação, caracterizada pelo ato de alguém transferir a outrem a responsabilidade pela execução de alguma atividade.

O controle interno é uma ferramenta que, dentre suas várias funções, se destaca a de proteger os ativos da empresa e salvaguardar seus interesses. Assim, o controle interno tem muito a oferecer ao processo de gestão, tanto que, quando bem aplicado, só traz benefícios à administração. No entanto, deve estar presente em todos os níveis da empresa, para que suas ferramentas favoreçam o alcance dos objetivos almejados. Assim, para que funcione de fato, é necessária uma parceria interna, ou seja, que se promova a conscientização de todo o quadro de funcionários, para que seus mecanismos sejam colocados em prática e produzam os resultados esperados. Neste contexto, o processo de gestão organizacional demanda uma grande necessidade de percepção das mudanças ocorridas no mercado.

A grande estrutura ofertada pelo controle interno constitui um diferencial muito importante de auxílio às decisões gerenciais. Tal mecanismo representa todos os métodos e procedimentos elaborados pela instituição, a fim de que seu patrimônio seja protegido contra possíveis perdas. As ferramentas do controle interno, portanto, são indispensáveis para o andamento correto das tarefas. Assim sendo, um sistema de controle interno, quando bem aplicado, tende a harmonizar o processo de gestão, por atuar como suporte estratégico das decisões gerenciais.

E é com base nesta sua importância teórica e prática, que este estudo busca: (i) investigar minuciosamente o conceito de controle interno, fazendo a distinção deste com os controles administrativos, de forma a demonstrar o seu objetivo de resguardar os resultados almejados pela empresa, prevenindo erros, irregularidades e fraudes, a partir dos princípios que o regem; (ii) analisar a classificação entre as fases do controle interno, conforme atestado por diversos autores, e a divergência presente nesta classificação; (iii) contribuir para a ampliação do conhecimento acadêmico, de forma que as demais organizações possam utilizar esse estudo de forma comparativa; e (iv) avaliar os benefícios de se utilizar procedimentos de auditoria como ferramenta de gestão voltada para a melhoria dos controles internos, com base em subsídios teóricos e empíricos.

Tendo em vista o acima exposto, esta pesquisa busca discutir os aspectos conceituais do “controle interno” e “auditoria interna”, bem como analisar o sistema de controle interno em uma empresa de médio porte, localizada em Belo Horizonte.

1.3 Metodologia textual

Esta monografia está dividida em seis capítulos: Introdução, Revisão da Literatura, Metodologia, O Caso em Estudo, Análise de Resultado e Considerações Finais. Na *Introdução* foram apresentadas a contextualização do tema, o problema de pesquisa, seus objetivos e sua justificativa e relevância, bem como o método textual de composição desta monografia. No *Referencial Teórico* foram abordadas as definições conceituais de organização empresarial, controle interno, salvaguarda de interesses, sistemas de informação, controles internos embarcados e, por fim, controle da eficiência. Na *Metodologia*, apresentou-se a classificação da pesquisa, o método utilizado, a população e amostragem, os instrumentos de coleta de dados, a técnica de análise dos dados e a delimitação da pesquisa. No capítulo 4, *O Caso em Estudo*, foi apresentado um breve histórico da empresa analisada. Na *Análise de Resultado* foram analisados e comparados os dados colhidos na pesquisa. E nas *Considerações Finais*, registrou-se as conclusões alcançadas com este estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A exploração teórica do tema central em estudo priorizará a abordagem da importância do controle interno e seus sistemas no contexto organizacional, priorizando a salvaguarda de interesses via sistemas de informação, a partir da apresentação dos principais estudos teóricos e suas respectivas linhas de pesquisa.

2.1 Organizações

No atual mundo globalizado, as organizações exercem um papel preponderante, por serem as responsáveis pela atividades de produção de bens e prestação de serviços que são planejadas, executadas e controladas num aglomerado de contratos formais e informais. Entende-se por organização uma entidade formada por duas ou mais pessoas que trabalham de forma coordenada em determinado ambiente externo visando um objetivo coletivo, a partir da divisão de tarefas e atribuições de responsabilidades. Segundo Hall (2004), nascemos nelas e, usualmente, morremos nelas, e o espaço entre estes dois termos é inevitavelmente preenchido por elas. Considera-se organização a forma como as pessoas se inter-relacionam, na ordenação e distribuição dos diversos elementos envolvidos, visando uma mesma finalidade.

No entendimento de Maximiano (1998):

Uma organização é uma combinação de esforços individuais que tem por finalidade realizar propósitos coletivos. Por meio delas é possível perseguir e alcançar objetivos que seriam inatingíveis para uma pessoa. Uma grande empresa, uma pequena oficina, um laboratório, o corpo de bombeiros, um hospital e uma escola são todos exemplos de organização (MAXIMIANO, 1998, p. 68).

Desta forma, a organização pode ser entendida como um sistema de trabalho que transforma recursos em produtos e serviços, somando-se pessoas, materiais, equipamentos, recursos financeiros, máquinas, espaço e tempo. Pode-se dizer que é por meio da ordenação e o agrupamento de atividades e recursos que a empresa alcança os objetivos e resultados estabelecidos.

Segundo Stoner (1992), a estrutura organizacional, que é a forma pela qual as atividades são divididas, organizadas e coordenadas, constitui o elo entre as orientações estratégicas da empresa e a sua atuação no mercado, podendo ser dividida em macroestrutura (relacionada com a totalidade de suas divisões) e a microestrutura (relativa à divisão das

atividades internas). A importância dessa estrutura reside na sua atuação como suporte e meio de formalização das relações entre as pessoas que constituem a empresa, no processo intrínseco de dependência e cooperação mútuas.

Para uma melhor compreensão da estrutura organizacional, ela é sempre representada por um organograma que permite visualizar de maneira rápida e fácil os diversos órgãos que a compõem, mostrando a via hierárquica e a interdependência entre as partes. A Figura 1 apresenta a divisão do trabalho e a departamentalização, a hierarquia e a coordenação de uma organização empresarial.

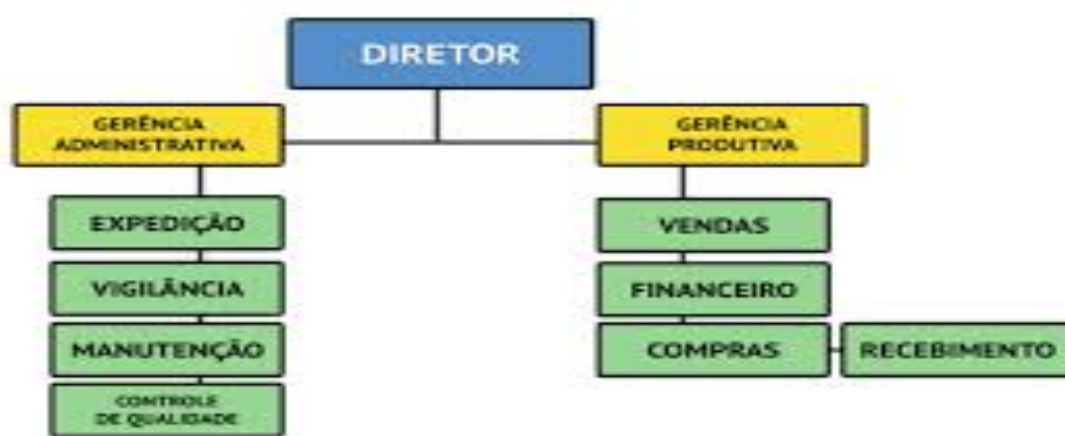


FIGURA 1 – Estrutura de uma organização empresarial
Fonte: PETER; MACHADO, 2009.

Neste contexto, Peter e Machado (2009) definem organização como o conjunto existente de elementos diretamente associados a uma empresa, tais como: clientes, fornecedores, concorrentes, comunicação social, dentre outros. Sua estrutura pode ser definida como formal ou informal. Enquanto a organização formal é planejada e estruturada seguindo um regulamento interno, a organização informal é constituída das relações geradas espontaneamente entre as pessoas, como resultado do próprio funcionamento e evolução da empresa. Considerando somente os aspectos formais tem-se, no Brasil, diversos critérios para a classificação das empresas com relação ao seu porte. Tais critérios podem ser avaliados tanto pelo número de funcionários e valor do faturamento como pelo valor do patrimônio.

Desta forma, os vários órgãos que fazem controle e monitoramento das informações divulgadas pelas empresas levam em consideração, principalmente, o faturamento bruto, o número de empregados, o valor total dos ativos e os financiamentos. Assim, com base em dados e informações obtidas no site de organizações oficiais,

entidades de classe, fundações, bancos de desenvolvimento e empresas de consultoria mercadológica, criou-se uma faixa de classificação e delimitação do porte das empresas separando-as pelo critério supra citado. Para facilitar o conhecimento, resumiu-se tais classificações no Quadro 1.

QUADRO 1

Classificação das empresas pelo porte

QUADRO 1 - Classificação das Empresas de acordo com o Porte						
Critério	Entidade	Micro	Pequena	Média	Média Grande	Grande
Número de empregados	Sebrae e Dieese-Indústria	0-19	20-99	100-499		500 ou mais
	Sebrae e Dieese-Comércio e Serviços	0-9	10-49	50-99		100 ou mais
	Ministério do Trabalho e Emprego	0-19	20-99	100-499		500 ou mais
Faturamento	Secretaria da Receita Federal	Até R\$240mil	Maior que R\$240mil até R\$ 2,4milhões	Maior que R\$ 2,4milhões até R\$ 12milhões		Acima de R\$ 12milhões
	Bndes	Até R\$ 2,4milhões	Maior que R\$ 2,4milhões até R\$ 16milhões	Maior que R\$ 16milhões até R\$ 90milhões	Maior que R\$ 90milhões até R\$ 300milhões	Acima de R\$ 300milhões
	Lei nº 11.638/2007		Receita Bruta Anual			Acima de R\$ 300milhões
Ativo Total	Lei nº 11.638/2007					Acima de R\$ 240milhões

Fonte: Adaptado do SEBRAE; DIEESE; MTE ; SRF; BNDES (2007).

Com a expansão dos mercados e o surgimento de grandes empresas, tornou-se necessária a separação entre propriedade e administração dos negócios, gerando-se, ainda, a necessidade de estruturas empresariais internas mais fortes, pautadas em normas e procedimentos para gestão e operação dos processos, ou seja, em mecanismos eficazes de monitoramento, de modo a reduzir a dependência de supervisão do administrador. Assim, fizeram-se necessários instrumentos que, conforme Silveira (2004), referem-se a um conjunto de mecanismos internos e externos, de alinhamento entre os interesses de agentes e principais, para alinhar os contratos em vigência. É neste contexto que a auditoria interna se evidencia, contribuindo para tornar os controles internos cada vez mais importantes, ou seja, um fator indispensável de apoio às tomadas de decisão pelos administradores e investidores.

No entanto, Brown (1905) relaciona a origem da auditoria interna com a criação dos primeiros sistemas contábeis. Sob a justificativa da necessidade de uma propriedade ser confiada à guarda de outrem, era preciso algum tipo de verificação sobre a lealdade dessa pessoa. Para o autor, a auditoria interna pode abranger qualquer atividade no contexto organizacional onde haja intervenção humana frequente ou onde, em algum momento, houve tal intervenção, como no desenvolvimento de sistemas de informação e de procedimentos automatizados. Por isso, é fundamental o monitoramento por meio da auditoria interna, de modo periódico e com a profundidade adequada à avaliação de processos críticos e sua melhoria, visando outras áreas além da Contabilidade. No entanto, a avaliação da auditoria interna deve considerar diversos fatores e cenários nos quais a empresa está inserida.

O campo de atuação da auditoria interna cresceu bastante com o passar do tempo. Ultimamente, busca-se, com esta atividade, a melhoria dos processos de gestão de riscos, controle interno e governança corporativa. Seu escopo engloba, além das atividades de avaliação, aquelas de apoio consultivo formal, ambas com o intuito de melhorar os processos e agregar valor à empresa. A aplicabilidade da auditoria e a seriedade dada ao controle interno incluem avaliações do desenho e da execução de seus instrumentos sobre demonstrações financeiras, assessorando, por meio do apoio consultivo às áreas responsáveis por tais instrumentos, a elaboração de planos de ação para solução de problemas em suas estruturas.

O controle interno é constituído de um conjunto de instrumentos que possibilita às organizações seguir na direção certa e atentar para seus diversos setores, a fim de conhecer a situação atual da proposta empresarial e, com isso, ter a vantagem de prever a

possibilidade de empreender o negócio ou, se necessário, de corrigir algumas falhas para a melhoria do processo, dando novos rumos à sua gestão (MIGLIAVACCA, 2004).

Tem-se, também, a definição do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON): “o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas adotados pela entidade para proteger seu patrimônio e verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis” (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL, 2005, p. 4). Assim, em virtude da expansão dos negócios e do surgimento de atividades mais complexas, ampliou-se a demanda pelo controle das operações. É o modo pelo qual se organiza um sistema organizacional. É a divisão adequada e balanceada de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis do organograma organizacional.

“Tem sido opinião unânime, entre os teóricos, que os controles internos fortes têm um efeito positivo sobre a confiabilidade e a integridade das demonstrações financeiras das empresas” (MOTTA, 1988, p. 22). Esses controles atuam como instrumentos capazes de “identificar, avaliar e solucionar problemas e situações que requerem a atenção e aperfeiçoamento dos serviços por parte dos administradores” (PAULA, 1999). Nesse caso, os setores de “contabilidade” e “auditoria interna”, por exemplo, atuam como ferramentas de controle interno, no que diz respeito ao apoio destinado à gestão empresarial. Assim, o controle interno revela-se um processo de grande importância para as empresas, sendo um dos principais campos de atuação da auditoria interna, dado que, por meio de testes, busca confirmar e validar a informação expressa nos demonstrativos financeiros.

Conforme argumenta Gomes *et al.* (2000, p. 26), “esse controle monitora as operações que viabilizam o funcionamento da empresa, permitindo alocar recursos (humanos, físicos e financeiros) nas diversas divisões do ambiente de trabalho.” Além disso: (i) produz informações confiáveis, reduzindo custos com políticas de ajustes administrativos; (ii) possibilita reestruturar a empresa ajudando a resguardar seus ativos; (iii) garante a integridade dos registros; e (iv) assegura informações que refletem a realidade empresarial. No entanto, vale a ressalva feita por Souza (2009, p. 19) de que “Controle interno não tem o mesmo significado de Auditoria Interna”. O primeiro se refere aos procedimentos adotados como planos permanentes da empresa, enquanto o segundo se equivale a um tipo de trabalho tecnicamente organizado de revisão e apreciação das atividades executadas em uma organização, sendo realizado por um departamento específico da empresa.

Nesse sentido, verifica-se que o ponto comum nessas definições é o fato do controle interno tornar-se essencial para que sejam asseguradas as condições mínimas de realização do que foi planejado pela gestão da organização, exatamente, por vir acompanhado da necessidade do estabelecimento de padrões de medida e comparação que permitem o monitoramento e a avaliação dos processos e seus correspondentes resultados (INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL, 2005, p. 42). Sendo assim, nota-se que o controle é feito sob medida para cada organização, e que sua aplicação está voltada ao que se deseja controlar, embora seja necessário fazer uma avaliação sobre o custo e o benefício desse controle. Observa-se que pode haver mais benefícios gerados pelos controles de modo a sobrepor os custos incorridos, pelo fato de não ser possível a sua mensuração precisa, ou seja, para além dos julgamentos, a administração deve fazer estimativas quantitativas e qualitativas para avaliar o custo-benefício do controle interno.

2.2 Controle interno

Nas organizações empresariais, o termo “controle interno” é bem usual, embora muitos não conheçam claramente sua conceituação, e sejam divulgadas mais informações sobre seus benefícios do que sobre suas limitações (ANDRADE, 1999). Segundo o autor, o controle interno inclui uma série de procedimentos que, realizados de forma adequada, assegura fluidez e organização necessária para a empresa obter resultados satisfatórios. Ele deverá ser criado para o cumprimento de um ou de vários objetivos definidos seja administrativos ou gerenciais. A definição das responsabilidades e funções na empresa deve ser expressa na forma de manuais, ou seja, devem ser desenvolvidos “manuais de procedimentos” detalhados, a fim de garantir consistência ao processamento das transações diárias, aplicáveis às políticas e procedimentos adotados pela empresa, especificamente, aqueles que giram em torno dos aspectos administrativos que influenciam os aspectos contábeis.

Segundo Ferreira (2001), controle é “ato ou poder de controlar, fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos etc., para que não se desviem de normas preestabelecidas”. Conforme tal conceito, pode-se dizer que o fato de exercer controle proporciona aos seus usuários uma noção de comando no intuito de resguardar o patrimônio próprio ou de outrem, a depender do objetivo que foi proposto. Logo, percebe-se que comandar é um dos princípios primordiais do controle. Porém, deve-se ressaltar

que, embora possa reduzir o risco de classificação indevida por diversas razões, nenhum sistema de controle interno pode assegurar a exatidão da demonstração. Isto porque todos os sistemas de controle interno possuem limitações.

A palavra “controle” tem sua origem do idioma francês “contrôle” e significa, segundo Gomes *et al.* (2000, p. 3), “um conjunto de medidas exercidas sobre determinadas ações e processos de um sistema, para que não se desviem das normas preestabelecidas”. O controle está diretamente relacionado com as demais funções do processo administrativo, planejamento, organização e direção, atuando como instrumento capaz de identificar, avaliar e solucionar problemas e situações que requerem a atenção e aperfeiçoamento dos serviços por parte dos administradores, por monitorar as operações que viabilizam o funcionamento da empresa, permitindo alocar recursos (humanos, físicos e financeiros) nas diversas divisões do ambiente de trabalho.

Desta forma, o controle interno constitui um conjunto de instrumentos que possibilita às organizações seguir na direção certa e atentar para os diversos setores, a fim de conhecer a situação atual proposta e, com isto, ter a vantagem de prever se pode empreender em seu negócio, ou se necessário corrigir algumas falhas para a melhoria do processo, dando novos rumos a sua gestão (MIGLIAVACCA, 2004). Ao produzir informações confiáveis, o controle interno reduz os custos com políticas de ajustes administrativos, possibilita reestruturar a empresa ajudando a resguardar seus ativos, garante a integridade dos registros e assegura que as informações reflitam a realidade empresarial.

Segundo Imoniana e Nohara (2005), no plano do controle interno, o conceito de ambiente está relacionado à existência de um clima que contribua para um controle efetivo e uma ciência de controle de todo o pessoal no âmbito da organização. Segundo os autores, a abrangência do ambiente de controle envolve a competência técnica e o compromisso ético fundamentais à efetividade dos controles internos, além da definição clara das políticas e procedimentos a serem adotados, em conformidade com a determinação da alta administração. O controle é uma ferramenta da administração, que embora não a substitua, serve como suporte gerencial, uma vez que se desenvolve dentro (e não sobre) das atividades operacionais. Portanto, busca garantir o bom desenvolvimento administrativo, permitindo aos gestores monitorar os processos adotados, e definindo, ainda, se determinada situação necessita de algum tipo de intervenção.

QUADRO 2
Estrutura de controles internos

Ambiente de Controle	Procedimentos de Controle e Monitoramento
1. Conscientização de todos os envolvidos	1. Monitoramento dos controles
2. Ênfase dada pela administração	2. Segregação de funções
3. Divisão de responsabilidade	3. Alçadas
4. Compromisso de todos com o controle	4. Autorizações
5. Enfoque da direção à organização.	5. Conciliação
6. Compromisso da administração com o controle	6. Revisão de desempenho
•	7. Salvaguarda física
•	8. Normalização

Fonte: IMONIANA; NOHARA, 2005, p. 41.

Em se tratando dos “procedimentos de controle e monitoramento” (Quadro 2), Imoniana e Nohara (2005) atestam que os métodos de controle são os procedimentos estabelecidos que, se executados em tempo hábil e de maneira correta, levam à redução e administração de riscos, porque visam identificar se a eficiência operacional e a adesão às diretrizes gerenciais prescritas estão sendo alcançadas. São exemplos: (i) relatórios de exceção (estoques que ultrapassam o nível máximo e mínimo, clientes em atraso, e outros); (ii) análise de desvios orçamentários e indicadores de desempenho; e (iii) inventários físicos etc. O objetivo principal é a identificação da causa dos problemas da organização, o que possibilita a correção das dificuldades ou erros resultantes dos problemas e, por consequência, modificação do sistema, a fim de evitar ocorrências futuras.

Presente em maior ou menor grau nas empresas, o controle pode ser definido, consoante Chiavenato (2003, p. 635), como “a função administrativa que consiste em medir o desempenho, a fim de assegurar que os objetivos organizacionais e os planos estabelecidos sejam realizados”. Representa um reflexo de todas as demais funções administrativas, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados da ação empresarial. Assim, os controles internos são instrumentos importantes utilizados numa empresa, pois objetivam a consistência de procedimentos técnicos e administrativos, assegurando-se os meios indispensáveis ao acompanhamento das ações planejadas e análise dos resultados desejados. Segundo Gomes e Salas (1999):

O controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo de todo este período, e principalmente durante a década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). É, porém, durante os anos 80 que diversos trabalhos passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo instrumento que facilite e potencialize o gerenciamento das atividades da empresa (GOMES; SALAS, 1999, p. 13).

Os autores apontam como objetivo do controle a detecção das faltas e dos erros, a fim de que se possa repará-los evitando sua repetição. Os procedimentos de controle interno são empregados para atender uma necessidade de controle das operações desenvolvidas na empresa. Entretanto, cada procedimento de controle necessita demonstrar um objetivo claro acerca do resultado que se deseja obter com sua aplicação e execução. Gomes e Salas (1999) salientam, ainda, que o controle compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus saldos contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para Almeida (1996, p. 50), “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”. Cabe salientar que seu intuito é o de promover a eficiência operacional, provendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. Desta forma, constitui um conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos visando assegurar que os objetivos da entidade sejam atingidos, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão.

Segundo o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA) (1992),

controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecida sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização (INSTITUTO DE AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p. 48).

Diante do exposto, ressalta-se que o controle interno não é um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que, para que funcione de modo satisfatório, necessite ser implantado exatamente como indicado nos livros e normas. Segundo Rittenberg e Schwieger (1998, p. 57), trata-se de um processo desenvolvido pelo gestor ou outro executivo da empresa, para realizar seus objetivos, gerando confiança nas

informações reportadas, assegurando o cumprimento das leis e regulamentos e trazendo efetividade, eficiência e economia às operações. O controle interno inclui uma série de procedimentos que, realizados de forma adequada, assegura a fluidez e organização necessárias à obtenção de resultados satisfatórios. Deverá ser criado para o cumprimento de um ou de vários objetivos definidos, sejam administrativos ou gerenciais.

Para a análise e definição do controle interno, observa-se a existência de várias funções que necessitam ser clara e objetivamente expostas, conforme classificação de Chiavenato (1993, p. 262):

- 1 *controle como função restritiva e coercitiva* – serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceitos. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas. Neste sentido, apresenta um caráter negativo e limitativo;
- 2 *controle como sistema automático de regulação* – tem como objetivo manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Apesar desse mecanismo de controle provocar possíveis desvios ou irregularidades, proporciona automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade; e
- 3 *controle como função administrativa* – é o controle como parte do processo administrativo, incluindo o planejamento, organização e a direção. Esse tipo de controle está relacionado às funções de planejamento, organização e direção, propiciando a mensuração e a avaliação dos resultados empresariais, ou seja, um processo de *feedback* da empresa.

A partir do conceito de controle interno, pode-se estabelecer uma distinção entre controles contábeis e controles administrativos. Segundo Attie (2010, p. 61), os primeiros compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio da propriedade dos registros contábeis. Já os segundos estão relacionados ao plano de organização, bem como aos métodos e procedimentos relacionados à eficiência das operações voltadas para a política de negócios da empresa e, indiretamente, aos registros financeiros, sendo parte integrante de cada setor da organização, com cada procedimento correspondendo a uma parte do conjunto do controle.

Enquanto o controle contábil preocupa-se com os princípios que guardam o patrimônio e os registros da empresa, os controles administrativos são voltados aos

interesses de sua operação. Pode-se então afirmar que o uso de controles internos nas organizações tem como finalidade controlar o desenvolvimento das atividades, assegurando que as ações sejam executadas conforme o planejado. Assim, o controle interno é elemento essencial para o ciclo administrativo.

Para Nakagawa (1995 *apud* Carvalho, 2010), o principal objetivo do controle interno “é a salvaguarda dos interesses da empresa, objetivando proteger o patrimônio contra quaisquer perdas e riscos devidos a erros ou irregularidades”. Assim, tem como objetivo proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa, estabelecendo os caminhos e os meios de comparação e julgamento, para se chegar a determinado fim. Para tal, há que se definir e estabelecer a independência de funções (custódia, controle e contabilização) conjugada a um sistema de autorizações. O controle interno compreende, pois, o plano de organização e o conjunto ordenado dos métodos e medidas adotados pela entidade empresarial, para proteger seu patrimônio e verificar a exatidão e o grau de confiança de seus dados contábeis.

No entendimento de Fayol (1981, p. 139), no entanto, o controle tem por objetivo “assinalar as faltas e os erros, a fim de que se possa repará-los e evitar sua repetição”. Segundo o autor, o controle é aplicável a tudo: às coisas, às pessoas, aos atos. Resumidamente, são apresentadas no Quadro 3 as classificações de controle interno, segundo o autor.

QUADRO 3

Classificação dos controles internos

Do Ponto de Vista Administrativo	É necessário assegurar-se de que o programa existe, é aplicado e está em dia, e de que o organismo social está completo, o comando exercido segundo os princípios adotados e as conferências de coordenação são realizadas.
Do Ponto de Vista Comercial	É preciso assegurar-se de que os materiais que entraram e saíram são exatamente considerados no que toca à quantidade, à qualidade e ao preço, os inventários estão corretos, os contratos são perfeitamente cumpridos.
Do Ponto de Vista Técnico	É preciso observar a marcha das operações, seus resultados, suas desigualdades, o funcionamento do pessoal.
Do Ponto de Vista Financeiro	O controle se estende aos livros, ao caixa, aos recursos e às necessidades, ao emprego de fundos.
Do Ponto de Vista de Segurança	É necessário assegurar-se de que os meios adotados para proteger os bens e as pessoas estão em bom estado de funcionamento.
Do Ponto de Vista Contábil	É preciso verificar se os documentos necessários chegam rapidamente, se eles proporcionam visão clara da situação da empresa, se o controle encontra nos livros, nas estatísticas e nos diagramas bons elementos de verificação e se não existe nenhum documento ou estatística inútil.

Fonte: Adaptado de FAYOL, 1981.

A importância dos controles internos para as organizações é reconhecida há muitos anos. O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), no AU Section 110, de 1972, define que a administração é responsável por estabelecer e manter controles internos para autorizar, registrar, processar e reportar transações consistentes com as afirmações da empresa em seus relatórios financeiros. Dessa forma, as atividades são interligadas e o controle interno gira em torno dos aspectos administrativos que têm influência direta sobre os aspectos contábeis. Por sua vez, para Braga (1989, p. 227), “controlar é avaliar os resultados das atividades”. Assim, nas organizações, os sistemas que permitem organizar, avaliar e controlar as atividades financeiras, contábeis, operacionais e gerenciais são denominados “controles internos”.

Segundo atesta Almeida (1996), o controle interno constitui um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos é proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Com relação a tais finalidades, tem-se que a precisão e confiabilidade dos

informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreendem a geração de informações adequadas e oportunas, fundamentais, no campo gerencial e administrativo, para compreensão dos fatos e eventos realizados na organização. Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos na realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

A confiabilidade do controle interno é enfatizada de forma precisa, quando Attie (2010) enumera alguns meios que possibilitam a sua realização:

- . *documentação confiável* – corresponde à utilização de documentação hábil para o registro das transações;
- . *conciliação* – indica a precisão ou diferenças existentes entre as diversas fontes de informação, visando à manutenção equilibrada entre estas e a eliminação tempestiva de possíveis pendências;
- . *análise* – compreende a identificação da composição analítica dos itens em exame;
- . *plano de contas* – estabelece a classificação da empresa perante uma estrutura formal de contas. A existência de um manual de contabilidade que proceda ao uso dessas contas fomenta a classificação e a utilização adequada de cada uma delas;
- . *tempo hábil* – determina o registro das transações dentro do período da competência e no menor espaço de tempo possível;
- . *equipamento mecânico* – a utilização de equipamento mecânico visa facilitar e dar rapidez ao registro das transações, fomentando a divisão de trabalho.

A organização precisa munir-se de relatórios e sistemas que sejam confiáveis e eficientes, garantindo-lhe, assim, um espelho de sua situação econômico-financeira. A maioria dos procedimentos ilegais ou fraudes é detectada pelos próprios funcionários da empresa, no momento em que realizam suas funções habituais. Outras vezes, faz-se necessário que haja uma auditoria para detectar tais desvios. Sendo assim, um sistema de contabilidade que não esteja apoiado por um adequado controle interno, poderá fornecer informações distorcidas aos seus gestores, levando-os a tomar decisões equivocadas.

Como se vê, o controle interno é um processo de grande importância para as empresas, pela sua função de proteger os ativos e salvaguardar o patrimônio empresarial,

prevenindo erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos, constituindo um dos principais espaços de atuação da auditoria interna.

Segundo Heier, Dugan e Sayers (2003), a primeira conceituação de controle interno data do final do século XVII, quando Lawrance Dicksee levantou a necessidade de separar as contas por tipo de recurso e segregar as funções dos empregados. De lá para cá o próprio processo evolutivo definiu o controle interno como a salvaguarda de interesses empresariais e a proteção do patrimônio contra quaisquer perdas e riscos decorrentes de erros ou irregularidades (ATTIE, 2010, p. 117). Ou seja, o controle interno pode ser visto como um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas para produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Assim, utilizando-se o controle interno de forma adequada, os casos de erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos podem ser detectados e corrigidos, dentro de um curto prazo, pelos próprios funcionários da empresa, que verificam as ações de outros setores como parte de suas funções habituais. Por outro lado, controles internos eficientes permitem cumprir os objetivos da empresa de maneira correta e em tempo certo, utilizando o mínimo de recursos, pois são capazes de realizar a interligação de diversos setores, prestando, assim, grande auxílio aos gestores no controle e fiscalização. Os seus benefícios são ainda mais amplos, pois diante da eficiência e eficácia alcançada pela sua utilização, o controle interno pode auxiliar a empresa a se lançar em novos mercados, de forma mais competitiva e arrojada, uma vez que estará apta a fornecer um melhor serviço a seus clientes. Os empresários com visão superior percebem que o controle interno é uma ferramenta de extrema relevância para impulsionar seus negócios, trazendo consigo um auxílio direto à administração de suas empresas.

Pode-se destacar como exemplos de controles contábeis: o sistema de aprovação e autorização de transações e a segregação de tarefas, que reduzem drasticamente o risco do cometimento de fraudes por parte de funcionários. A realização de controle sobre as informações e bens físicos da empresa que realiza vistoria e compara os dados obtidos com os dados da contabilidade, para saber a real situação dos dados da empresa, atesta a importância do controle interno. Mas ao se trabalhar com a contagem de bens físicos, deve-se ter cuidado para que tal controle seja realizado por pessoas que não trabalhem diretamente com os estoques, a fim de não facilitar a ocorrência de fraudes.

2.3 Salvaguarda de interesses

Para o estabelecimento de metas e objetivos, as empresas adotam ações que aumentam a probabilidade de que sejam alcançados. Com isto, chega-se a um entendimento de que controle interno abrange a alta administração e os níveis gerenciais apropriados. Neste sentido, importante entender que a elaboração de controles internos serve para evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente, a ineficiência, fatores fundamentais a serem observados para que as entidades possam: (i) resguardar os seus ativos; (ii) assegurar a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis; (iii) conhecer efetivamente a realidade da entidade; (iv) estabelecer e conhecer quais os seus compromissos com a gestão; (v) orientar e estimular a organização estrutural e funcional; (vi) comunicar as diretrizes administrativas; e (vii) mostrar o controle interno como facilitador do trabalho.

O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC-SP) (1994, p. 61) enumera os princípios que regem o controle interno, conforme apresentado no Quadro 4 e no Quadro 5.

QUADRO 4

Princípios de procedimentos de controle interno

Princípios	Descrição
A autoridade deve ser determinada	De acordo com a orientação da administração. Caso não haja esta delegação de autoridade, o controle será ineficiente.
A contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas	Um colaborador ou um departamento não deve ocupar uma posição em que tenha ao mesmo tempo o controle das transações e de seus registros contábeis. Mesmo em ambientes altamente informatizados, onde a introdução dos dados no sistema de informação é feita pelo departamento que efetua as transações, o controle do registro contábil é de responsabilidade do departamento contábil, que deve deter o controle final da contabilização das transações.
Todas as transações da empresa devem ser realizadas mediante autorização prévia.	A autoridade máxima em uma organização pertence aos acionistas ou controladores e é delegada à administração. Esta estabelece as condições nas quais devem ser executadas as transações específicas.
As transações registradas na contabilidade devem coincidir com as existentes nos demais sistemas.	Todas as transações operacionais da empresa devem estar documentadas. O responsável pela conferência deve utilizar provas independentes para comprovar que as operações e a contabilidade estão registradas de forma exata e adequadas.
É recomendável a utilização de meios eletrônicos para o registro automático das transações.	O avanço tecnológico e o barateamento dos recursos de informática permitem o desenvolvimento de sistemas que aumentam consideravelmente a eficiência do controle, possibilitando realizar e registrar simultaneamente as transações.

Fonte: Original desta pesquisa.

QUADRO 5

Princípios de controle interno relacionados ao comportamento das pessoas

Princípios	Descrição
Nenhum colaborador da organização deve ter, sob controle, a responsabilidade de todo o ciclo de uma transação comercial.	As operações devem ser planejadas de forma que mais de uma pessoa ou departamento participe de cada transação. Desta forma, o trabalho de um torna-se a prova do outro. A segregação de funções contribui para a eficiência das operações e detecta mais rapidamente erros ou fraudes.
Rotação de colaboradores na execução dos trabalhos.	É fundamental, já que esta atitude minimiza as oportunidades de ocorrência de fraudes, estimula inovações e aumenta a qualificação técnica e profissional dos colaboradores. Além do mais, a adoção deste princípio, reduz significativamente a dependência pelos “especialistas” e resulta em novas ideias sobre sistemas, métodos e processos.
Todos os colaboradores da empresa devem sair de férias.	O descanso colabora para a “reposição de energias” e é um direito trabalhista. O acúmulo de férias ou seu abono pode estar criando, dentro da empresa, os chamados “especialistas” e constituindo passivos trabalhistas potenciais, isto porque ao desligarem-se da empresa, poderão acioná-la judicialmente, reivindicando as férias não gozadas. Possuir funcionários que não gozem férias significa, também, manter encobertas fraudes e erros que porventura existam.
É importante que a instituição organize e distribua a seus colaboradores um manual de controle interno.	Onde constem as instruções operacionais, normas e procedimentos adotados pela empresa. Esta adoção colabora para a coibição de erros de execução e também garante a qualidade dos processos.
Todos os colaboradores, em especial os envolvidos com as atividades de controle, devem ser cuidadosamente selecionados e treinados.	É saudável a vida pregressa e as referências apresentadas pelos candidatos a emprego. O treinamento familiariza os colaboradores com as novas tarefas e os situa dentro do contexto e normas da empresa. Ao compreender o que dele se espera, o funcionário contribui para o aumento da eficiência operacional e a redução de custos.
Os responsáveis pela custódia de numerários e outros ativos da empresa devem ter seguro-fidelidade.	Permite proteger os ativos em caso de possíveis fraudes, contribuindo também como inibidor de ações danosas contra o patrimônio. Os colaboradores devem estar cientes que a companhia seguradora só indenizará a empresa dos prejuízos, quando registrarem-se ocorrências dessa natureza às autoridades policiais e os responsáveis forem devidamente conhecidos.

Fonte: Original desta pesquisa.

Como já mencionado no início desta abordagem, esses são apenas alguns princípios fundamentais para a implantação de um sistema de controle interno eficiente. Cada organização deverá avaliar e assumir os que se adequarem aos seus valores. Segundo o autor, conhecendo-se os objetivos do controle interno, é possível afirmar que esses princípios visam à configuração de segurança adequada às atividades praticadas ao longo

de toda a organização, de forma vertical e horizontal. Os meios compreendem a forma pela qual tais objetivos serão alcançados. Esses princípios fundamentam-se nos conhecimentos de administração de empresas, teoria de organização, sistemas, administração de pessoal e contabilidade. Assim, considerando os princípios supra citados, pode-se concluir que um controle adequado é aquele que oferece garantias de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz e eficiente.

O Quadro 6 apresenta as principais práticas que podem dar suporte à salvaguarda dos interesses empresariais, segundo Attie (2000).

QUADRO 6
Principais práticas de suporte

Segregação de Funções	Estabelece a independência para as funções de execução operacional, custódia física e contabilização.
Sistema de Autorização e Aprovação	Compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos.
Determinação de Funções e Responsabilidades	Existência de organogramas claros determina linhas de responsabilidades e autoridades definidas por toda a linha hierárquica.
Rotação de Funcionários	Corresponde ao rodízio dos funcionários designados para cada trabalho. Dessa forma, é possível reduzir a ocorrência de fraudes e contribuir para o surgimento de novas ideias.
Legislação	Corresponde à atualização permanente sobre a legislação vigente, visando diminuir riscos e não expor a empresa à contingências fiscais e legais pela não-observância aos preceitos atuais vigentes.
Contagens Físicas Independentes	Corresponde à realização de contagens físicas de bens e valores, de forma periódica, por intermédio de pessoa independente ao custo diante, visando maximizar o controle físico e resguardar os interesses da empresa.

Fonte: Original desta pesquisa.

É visível a preocupação do controle interno em relação à proteção ao patrimônio, munindo-se de várias práticas que contribuam para o sucesso do objetivo de salvaguardá-lo. Neste sentido, Franco e Marra (2001) conceituam controle interno como todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa que permitam prever, observar, dirigir ou governar os eventos ocorridos dentro da empresa que produzam reflexos em seu patrimônio. Por sua vez Sá (1998) define controle interno como todos os métodos e procedimentos adotados pela empresa para

proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção.

Neste contexto, observa-se que a segregação de responsabilidades é um procedimento de controle interno crucial tal e qual a salvaguarda de interesses. A separação de deveres em determinadas áreas da empresa é de extrema importância. Empregados que controlam recursos monetários, por exemplo, não devem ser responsáveis pelo registro da receita. Igualmente, empregados que compram as mercadorias não devem ter responsabilidade sobre o registro e pagamento. O excesso de confiança nos subordinados pode dar lugar a toda espécie de fraudes. Além disso, quando não existem procedimentos de controle interno, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios que passam despercebidos pelo empresário, que está sendo iludido com informações não condizentes com a realidade da empresa.

Os controles contábeis são, portanto, métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente, com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis (ATTIE, 1998), e abrangem os seguintes mecanismos: (i) sistema de autorização e aprovação; (ii) separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas associadas às operações ou custódia dos valores; e (iii) controle físico sobre esses valores. Os controles podem ainda ser automáticos ou manuais, de acordo com a forma como são executados e segundo sua dependência de sistemas automatizados ou de procedimentos manuais para serem realizados. Vale ressaltar que quanto mais arcaico o procedimento de controle, menos resguardada estará a empresa.

Quanto à sua abrangência, o controle pode ocorrer em três níveis: estratégico, tático e operacional. De acordo com Chiavenato (1994, p. 435-495), pode-se identificá-los da seguinte forma: (i) ao nível institucional, tem-se o controle estratégico; (ii) ao nível intermediário, tem-se o controle tático; e (iii) ao nível operacional, tem-se o controle operacional.

O controle estratégico está relacionado, geralmente, aos aspectos globais que envolvem a empresa como uma totalidade, sua dimensão de tempo é o longo prazo, sendo, no geral, genérico e sintético. O controle tático se refere aos aspectos menos globais da empresa e sua dimensão de tempo é o médio prazo, não sendo tão abrangente e genérico como o controle estratégico, por abordar, geralmente, cada unidade da empresa. Por sua vez, o controle operacional é o subsistema de controle realizado ao nível da execução das operações, referindo-se, portanto, aos aspectos mais específicos como as tarefas e

atividades operacionais. Sua dimensão de tempo é o curto prazo, sendo direcionado para a ação corretiva imediata.

As empresas devem estabelecer, também, níveis de autoridade para evitar problemas de sobreposição nas tomadas de decisão e definir eventuais limites de poder na organização. As políticas de pessoal e procedimentos nesta categoria incluem contatar, treinar, avaliar, promover e compensar os colaboradores, de forma que uma equipe adequada esteja disponível e exerça as responsabilidades a ela imbuídas.

Um bom controle interno pode ser visto como um dos principais procedimentos para se alcançar os objetivos e metas visando salvaguardar os ativos da organização. Para tanto, é preciso que todos os profissionais deem aos controles a devida importância, para que as atividades previstas nas normas e procedimentos operacionais realmente sejam seguidas na íntegra. Um erro comum cometido pela administração é o de apontar a contabilidade como o principal meio de controle de que dispõe. Pois são, também, meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, impressos, ordens internas e demais instrumentos de organização administrativa que formam um sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem funções direta ou indiretamente relacionadas com sua organização, patrimônio e funcionamento.

Entretanto, segundo Crepaldi (2002), o controle interno possui limitações como a possibilidade de conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, a instrução inadequada em relação às normas internas e a negligência dos funcionários na execução de suas tarefas diárias. Porém, todas as empresas estão sujeitas a algum tipo de ameaça, tanto interna quanto externa. E com a implantação de sistemas de controle interno, a empresa se previne contra as fraudes e minimiza a ocorrência de erros. Quando a entidade organiza as suas atividades, tornando as funções segregadas umas das outras, a possibilidade de ocorrências de erros e fraudes reduz significativamente, uma vez que cada fase é confiada a pessoas diversas. No entanto, se tais pessoas têm a intenção de burlar o sistema, criando um conluio contra a empresa, isso não poderá ser totalmente evitado.

Neste contexto, Laudon e Laudon (2004) afirmam que os sistemas de informação são de grande relevância para as organizações, que devem valer-se deles como métodos capazes de proteger e garantir a precisão, a confiabilidade e a segurança dos bens. Esses métodos devem incluir a criação de um ambiente de controle com a definição de políticas e

procedimentos que garantam a segurança dos ativos e a adesão operacional aos padrões determinados pela administração.

Na prática, é bastante comum que os administradores das empresas deleguem sua responsabilidade de controle às áreas de apoio ou de assessoria, tais como os departamentos de finanças ou de controladoria. Os relatórios são enviados à alta administração e os gerentes participam das reuniões para justificar os maus resultados. Os administradores ativos, ao contrário, são muito atentos ao controle. Eles se interessam em dispor de bons instrumentos de controle, em obter as informações adequadas para melhorar os resultados e não para preparar as justificativas sobre o mal desempenho de sua área de responsabilidade. Normalmente, utilizam as áreas de apoio e de assessoria para auxiliá-los nas análises, e não para que elas exerçam o controle em seu lugar.

2.4 Sistemas de informação

Nos dias atuais, os sistemas de informação estão cada vez mais presentes no cotidiano das pessoas. Em épocas passadas, eram de manuseio exclusivo dos detentores de vasto conhecimento em informática, muito simples e processavam informações limitadamente, apresentando um tempo de resposta demasiadamente lento. Atualmente, em plena Era da Informação, os dados processados são muito mais complexos e necessitam de maior agilidade na resposta. Isto porque as mudanças tecnológicas propostas vêm conquistando o mundo com soluções práticas e inteligentes, visando melhorar o padrão de qualidade dos serviços tradicionais. Vários autores destacam a importância da Tecnologia da Informação (TI) no meio organizacional, haja vista disponibilizar recursos que melhoram progressivamente a operacionalização das empresas. A informação é, sem dúvida, um dos principais patrimônios que as organizações detêm nos dias de hoje, tendo em vista a competitividade e ampliação do mercado de atuação.

Desta forma, quando usada adequadamente, a TI potencializa a capacidade de coletar, armazenar, processar e transformar as informações responsáveis pela alimentação dos processos gerenciais que, por sua vez, nutrem os objetivos estratégicos da organização. O valor atribuído pelos gestores às informações depende dos resultados alcançados pela empresa. Por isso, os benefícios oferecidos pelas decisões acertadas, baseadas em informações valiosas, representam o seu sucesso.

Neste panorama, Graml (2003) aponta que:

entre os principais benefícios que podem ser trazidos pelo uso dessa tecnologia para as organizações, estão sua capacidade em operar melhor e de forma mais flexível nesse novo ambiente de mercado em constantes mudanças e sua adaptação a clientes cada vez mais exigentes com relação ao atendimento de suas necessidades individuais exclusivas (GRAML, 2003, *apud* RODRIGUES; LUDMER, 2005, p. 13).

Saber como utilizar e gestar essas informações é o ponto inicial do sucesso de uma organização. Para Padovese (2000, p. 3): “informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real ou percebido para suas decisões correntes prospectivas”. Os recursos físicos e lógicos que transportam essas informações estão cada vez mais sofisticados, oferecendo amplos benefícios aos seus usuários, tornando-se imprescindível no ambiente de negócios. A respeito da interferência da informação na execução estratégica de uma organização, a literatura concorda que elas são indispensáveis e extremamente importantes, desde que estejam enquadradas na realidade e no meio onde se localizam, buscando sempre a satisfação de todos envolvidos no processo – administradores, funcionários e clientes. Assim, as comunicações ficam mais ágeis, atingindo mais pessoas em maiores distâncias.

As transformações decorrentes do desenvolvimento tecnológico nas áreas de informação e comunicação afetaram significativamente a sociedade. Para acompanhar essas transformações, tanto as pessoas quanto as organizações têm procurado formas mais rápidas para se inserir nesse modelo atual de mercado. Neste contexto, destaca-se uma ferramenta utilizada pela TI, a saber, os Sistemas de Informação (SI's), constituídos de mecanismos essenciais para o ambiente no qual se inserem a maioria das empresas (DAVENPORT, 1998).

Em se tratando de informação, Stair (1998) sistematizou um valioso conceito, instituindo os Princípios do Sistema de Informação, a saber: (i) dados – constitui a composição organizada e tipificada de fatos básicos; (ii) informação – é um conjunto de fatos básicos sistematizados de forma a agregar valor ao processo decisório; (iii) processo – conjunto de tarefas logicamente relacionadas desenvolvidas para atingir um resultado; e (iv) conhecimento – decorre de um conjunto de informações que são disponibilizadas por sua utilidade em um procedimento ou em uma tomada de decisão.

Com base nesses dados, pode-se depreender algumas funções essenciais dos SI's. Nesse caso, os sistemas de informação devem, necessariamente, captar dados corretos e confiáveis, gerando informações de qualidade, em tempo hábil, para que o administrador possa tomar decisões baseadas em análises concretas. Assim, Yeo (2002) conceitua um SI

como um sistema que possui uma interface com o usuário, e que é projetado para ter capacidade de processar e suprir informações para fornecer suporte à estratégia, às operações, às análises gerenciais e aos processos decisórios.

No entendimento de O'Brien (2010 p. 6): “sistema de informação é um conjunto organizado de pessoas, *hardware*, *software*, redes de comunicações, e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informação em uma organização”. Na Era da Informação, o diferencial das empresas e dos profissionais está diretamente ligado à valorização da informação e do conhecimento, proporcionando soluções satisfatórias ao desenvolvimento das atividades rotineiras.

No entendimento de Gil (1999, p. 14), “os sistemas de informação compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações”. Os executivos devem projetar os sistemas de informação inserindo dados de origem interna e externa, o que revela uma interação entre os meios, resultando na concretização dos objetivos preestabelecidos pela empresa.

As fontes externas advêm do relacionamento com fornecedores, acionistas, clientes e concorrentes, facilitadas nas atuais circunstâncias pela evolução tecnológica. Já as fontes internas estão relacionadas aos bancos de dados mantidos pela organização, que são atualizados pela captura e armazenamento dos dados resultantes da integração dos diversos sistemas que compõem a organização, dentre eles, os sistemas de finanças, contabilidade, recursos humanos e venda e *marketing*.

Stair (1998, p. 11) atesta: “sistemas de informação é uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de *feedback*”. Do ponto de vista empresarial, tais sistemas podem ser classificados de acordo com a sua forma de utilização e o tipo de retorno dado ao processo de tomada de decisão, podendo ser de contexto operacional ou gerencial.

De acordo com Laudon e Laudon (2004, p. 31), “um sistema de processamento de transações é um sistema computadorizado que executa e registra as transações rotineiras, diárias, necessárias para a condução dos negócios da empresa”. Seu objetivo é armazenar, tratar e fornecer informações de tal modo a apoiar as funções ou processos de uma organização, sendo seu benefício principal a celeridade nas rotinas e tarefas, incluindo documentação rápida e eficiente, busca acelerada de informações e cálculos rápidos e precisos.

Conforme descreve Stair (1998), os sistemas de contexto operacional de uma empresa têm por principais metas processar transações, controlar processos industriais e atualizar bancos de dados, fornecendo informações de âmbito interno e externo. Apesar da sua importância para o desenvolvimento normal das atividades da empresa, não consegue desenvolver informações específicas, necessitando do apoio do sistema de informação gerencial.

Oliveira (2002, p. 59) atesta que “o sistema de informação gerencial é representado pelo conjunto de subsistemas, visualizados de forma integrada e capaz de gerar informações necessárias ao processo decisório”. Têm-se um suporte às funções de planejamento, controle e organização de uma empresa, que fornece informações seguras e em tempo hábil para tomadas de decisão. Para serem efetivos, os sistemas de informação precisam, segundo Pereira e Fonseca (1997, p. 242), corresponder às seguintes expectativas: (i) atender as reais necessidades dos usuários; (ii) estar centrados no usuário (cliente) e não no profissional que o criou; (iii) atender ao usuário com presteza; (iv) apresentar custos compatíveis; (iv) adaptar-se constantemente às novas tecnologias de informação; e (v) estar alinhados com as estratégias de negócios da empresa.

Com os sistemas de informação estruturados, têm-se as informações necessárias no tempo hábil, o que propicia uma visão para as decisões, garantindo à empresa um grande diferencial em relação aos concorrentes, pois seus gestores podem tomar decisões rápidas e de fontes seguras. Neste contexto, nota-se que o sistema de controle interno é de suma importância para uma boa gestão, podendo ser implantado em qualquer área da empresa, tornando possível controlar melhor suas atividades. A respeito desta temática, Crepaldi (2007, p. 79), atesta que: “é essencial a utilização de um controle adequado sobre cada sistema operacional, pois dessa maneira se atinge os resultados mais favoráveis com menos desperdícios”. Os procedimentos internos de controle são projetados para serem integrados às atividades determinantes do aumento do risco de fraudes por partes dos colaboradores.

No entendimento de Dias (2006), a estrutura de controle interno de uma organização representa o conjunto de procedimentos ou atos que possibilitem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo, objetivando garantir o cumprimento das diretrizes organizacionais. O autor acrescenta que boa parte desses controles está voltada ao sistema contábil-financeiro em atividades que envolvem operações que afetam, tipicamente, o fluxo de caixa, as contas a receber, o estoque ou almoxarifado e a folha de pagamento. Considerando que um dos seus objetivos é gerar informações confiáveis aos gestores, cabe à administração da empresa, usando tal sistema de controle, proporcionar a

necessária evidenciação das informações e resultados aos seus usuários, além de promover a sua integração ao sistema contábil-financeiro, criando no seio organizacional uma estrutura de controle interno forte, completa e perpétua.

De acordo com Crepaldi (2002, p. 45), em todas as empresas, o planejamento e o controle das operações dependem do conhecimento que os gestores têm das atividades e das operações. Neste sentido, Oliveira (2009, p.141) alega que o produto final do processo de controle é a informação. Complementando, Braga (1989, p. 230) assevera que, fundamentalmente, um sistema de controle é conformado pela obtenção de informações e pelos processos daí decorrentes de seu registro, armazenagem, processamento, retorno e análise, e de seu uso na modificação e no aperfeiçoamento do funcionamento da empresa.

Segundo o autor os sistemas de informação devem permitir os seguintes eventos: (i) gerar relatórios para comparar resultados atuais com resultados orçados; (ii) conferir a precisão das transações registradas; (iii) segregar responsabilidades entre empregados, de forma que pessoas que autorizam transações não as registrem e tenham acesso a ativos relacionados; (iv) proteger ativos como fluxo de caixa, estoque ou almoxarifado, imóvel, móveis e equipamentos; (v) comparar dados financeiros com outros, inclusive, não financeiros como os relativos à receita; e (vi) comparar dados de vendas com número de unidades produzidas e vendidas (BRAGA, 1989).

A emissão de relatórios para verificar resultados projetados e atuais é um procedimento de controle interno relativamente fácil de implantar. Desta forma, em tempo real, os gestores da empresa podem comparar resultados estimados com realizados e verificar possíveis variações. A conferência e a precisão dos registros são de suma importância em empresas que trabalham com grande volume de recursos, principalmente, monetários. Portanto, outro elemento essencial da estrutura de controle interno é o sistema de contabilidade. A própria direção do sistema de contabilidade é um dos principais responsáveis pelo controle. Os controles dos sistemas de informação são projetados para assegurar procedimentos adequados no processamento dos registros, como também, na geração de relatórios gerenciais oportunos.

Para que um sistema de informação funcione de forma satisfatória, é necessário capacitar os profissionais que compõem todas as suas partes, desde a coleta de dados até a tomada de decisão, mantendo-se a interação entre as pessoas. Portanto, é preciso observar que um sistema de informação não deve ser colocado em funcionamento, sem que haja uma rigorosa análise das informações a ele cedidas, pois se a informação não for fidedigna, também não será fidedigno o sistema. A implantação e a manutenção de um sistema de

informação devem ser baseadas em informações de qualidade e numa avaliação periódica de todo o sistema (DAVENPORT, 1998).

No sistema de controle interno verificam-se, também, os exames avaliativos, os quais constituem uma das fases mais relevantes no trabalho do auditor. Embora a administração da empresa seja a responsável pela elaboração e implantação dos controles internos, cabe a um auditor devidamente qualificado verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado, avaliar a confiabilidade dos procedimentos em vigor e reportar as falhas observadas juntamente com as devidas recomendações para saná-las.

Segundo Crepaldi (2002), a revisão do controle interno deve ser no mínimo suficientemente extensa para que o auditor possa chegar a uma conclusão sobre a razoabilidade proporcionada por ele à organização da empresa como um todo. Uma das formas de realização de um exame que satisfaça a esse critério mínimo é a aplicação de questionários de avaliação de sua eficiência ou adequação. Tais questionários permitem avaliar, de forma minuciosa: (i) se os controles contábeis internos asseguram o correto registro das operações financeiras; (ii) se os controles administrativos evidenciam eficiência operacional e observância da política da empresa e da legislação em vigor; e (iii) se tais controles protegem adequadamente os ativos do cliente contra fraudes ou irregularidades.

Os relatórios de contabilidade constituem um mecanismo formal do sistema de controle interno e do processamento das transações diárias da empresa. Isto porque a informação da contabilidade é simplesmente uma informação financeira (receita de vendas, estoques, ativos totais, custos dos produtos e serviços vendidos etc.) expressa em termos de reais. Porém, sob outra ótica, temos a informação não financeira, tais como: (i) o número de unidades de materiais ou produtos disponíveis no estoque; (ii) o número de horas orçadas para realizar o serviço; (iii) o nível de atividade necessária para atingir o ponto de equilíbrio; e (iv) o tempo necessário para atender o cliente, que são exemplos de informação que pode ser gerada pelo sistema de informação contábil.

Verifica-se, pois, que um sistema de controle interno possui extrema importância quando utilizado com o intuito de assegurar a fidedignidade e a integridade dos registros e demonstrações contábeis, sendo indispensável tanto para a segurança da empresa como para subsidiar o administrador em suas tomadas de decisão. Isto porque os processos se tornam ágeis e acessíveis a todos os usuários, tanto internos quanto externos.

Assim, o sistema contábil objetiva capturar dados quantitativos e qualitativos, armazenar e organizar esses dados e transformá-los em conhecimento que pode ser

comunicado a toda organização, contribuindo para a melhoria das tomadas de decisão e para um efetivo controle interno. Tais controles incluem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que estão relacionados à eficiência operacional e aderência às políticas administrativas que, normalmente, se relacionam, direta ou indiretamente, aos registros financeiros. Dentre esses controles, encontram-se: as análises estatísticas, os estudos de tempo e movimento, as informações sobre desempenho, os programas de treinamento de empregados e o controle de qualidade. Em função do processo de mudanças aceleradas, principalmente no que diz respeito aos avanços da tecnologia atrelada à Era da Informação, um bom sistema de informação será fator preponderante nas tomadas de decisão.

2.5 Controles internos embarcados

O atual cenário mundial está voltado para a informação, exigindo das organizações uma gestão estratégica eficiente, que pode ser facilitada pela utilização de recursos inteligentes oferecidos pela TI, em especial, pelos SI's que, com algumas modificações e melhorias em seus dispositivos, constroem os chamados controles embarcados. Embora pouco conceituado na literatura, pode-se entender por controles embarcados os mecanismos automatizados voltados para a realização de operações de maneira dinâmica e rápida. Trata-se de uma série de dispositivos que auxiliam as empresas a executar suas atividades com maior segurança e com poucos erros, por limitar a ação da pessoa que o manuseia.

Oliveira (1992) atesta que, como a TI oferece recursos tecnológicos e computacionais para a geração de informações, os sistemas de informação estão cada vez mais sofisticados, criando mudanças nos processos, nas estruturas e estratégias de negócios. Hoje, para uma empresa competir com vantagem, é necessariamente obrigatória a utilização dessas ferramentas. Fato que abre brechas para que os gestores inovem suas visões e busquem um aperfeiçoamento diferenciado para suas empresas. Porém, se os investimentos em SI's mais ágeis e sofisticados surgem a cada momento, trazendo maior eficiência e flexibilidade, também surgem novos riscos e ameaças para as informações. Ocorre que os riscos de negócios relacionados à TI afetam todas as empresas, seja no processo decisório, seja nas operações diárias. Assim, para gerenciar adequadamente riscos, as empresas devem considerar o contexto do negócio e as tecnologias empregadas.

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (2005): “Gerenciar riscos de negócios associados ao uso da Tecnologia de Informação requer a busca de recursos técnicos, a utilização de metodologia avançada e a capacidade de compreender exatamente as vulnerabilidades existentes e os riscos a um nível considerado aceitável”. A avaliação dos controles internos computadorizados deve levar em consideração a segurança dos equipamentos físicos, dos sistemas a eles integrados, dos arquivos de informação mantidos, das operações e vias de acessos de entrada, processamento, recuperação e saídas de dados. No aspecto da segurança, além de adequados elementos de controle quanto à parte física dos equipamentos, deve-se garantir a continuidade das rotinas que permitem o funcionamento do sistema, assegurando a integridade de todas as informações e a proteção ao ambiente de processamento contra riscos intencionais e acessos não autorizados aos sistemas.

Para Oliveira (1992), a informação auxilia no processo decisório, pois quando devidamente estruturada é de crucial importância para a empresa. O ambiente empresarial está mudando continuamente, tornando-se mais complexo e menos previsível, e cada vez mais dependente de informações e de uma infraestrutura tecnológica que permita o gerenciamento de enormes quantidades de dados. Neste contexto, observa-se a necessidade de colocar mais capacidade computacional dentro de um circuito integrado, equipamento e sistema, ou seja, o sistema deve ser mais do que um simples programa de computador, para conformar um sistema completo e independente, preparado para realizar determinadas tarefas e atividades específicas.

Para Pereira e Fonseca (1997, p. 239), “a tecnologia da informação surgiu da necessidade de se estabelecer estratégias e instrumentos de captação, organização, interpretação e uso das informações”. As informações com qualidade e apresentadas em tempo hábil à tomada de decisão são de vital importância para as empresas modernas. O uso adequado dos recursos da TI garante a qualidade e pontualidade das informações. Foina (2001, p. 31) descreve Tecnologia da Informação como um conjunto de métodos e ferramentas, mecanizadas ou não, que se propõem a garantir a qualidade e pontualidade das informações dentro da malha empresarial.

Em termos de redução de custos, aumento de funcionalidade e aumento de desempenho, adicionou-se, além de mais inteligência aos equipamentos e máquinas utilizadas no dia-a-dia, o controle e gerenciamento não concentrados em um único computador central, e sim distribuídos em vários elementos em um ambiente, ou seja, embarcou-se inteligência em sistemas de informação, usando dispositivos com capacidade

para tratar dados e/ou informações tanto de forma sistêmica como esporádica, independentemente da maneira como é aplicada (BATISTA 2004, p. 59).

Tem-se, então, um “cérebro” que gerencia todo o funcionamento desse sistema associado a diversos subsistemas, capacitando a empresa a ter um controle interno excelente em termos de segurança nas informações produzidas. São exemplos desses tipos de sistema embarcado as senhas numéricas, como as dos bancos comerciais (Itaú e Santander dentre outros), que complementam a segurança de suas transações com dispositivos que fornecem combinações de números, solicitadas aleatoriamente para o correntista ao movimentar sua conta nos referidos canais digitais.

Outro exemplo, e este bem conhecido, é o modelo adotado pelo Bradesco em seus caixas eletrônicos, a saber, a Biometria – uma tecnologia avançada de segurança que consiste em identificar as pessoas, conforme padrões biométricos, ou seja, características físicas e únicas de cada indivíduo. No caso específico, do modelo utilizado pelo Bradesco, é feita a leitura biométrica das veias da palma da mão e da corrente sanguínea ativa, e não da sua digital, o que impossibilita clonagem e fraudes “nem irmãos gêmeos idênticos têm as mesmas características.” As vantagens de se utilizar essas espécies de sistema estão voltadas para o controle, sua conveniência e praticidade, e para o primordial que é a segurança. A união dessas características eleva a potencialidade de atuação das empresas, agregando valor de mercado e capacidade de gerir as informações de forma eficiente. Segue um exemplo de programa que confirma e valida tais constatações.

Trata-se do programa *Receitanet* – serviço eletrônico do “Governo Brasileiro” que valida e transmite, via Internet, as declarações de impostos e contribuições federais de pessoas físicas e jurídicas. Este serviço cria um canal interativo de comunicação, eficiente e seguro, entre o contribuinte e a secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para o cumprimento de suas obrigações tributárias. O serviço realizado proporciona segurança, facilidade e praticidade de uso, além da redução dos custos e atendimento mais eficiente, com a transmissão de declarações diretamente para a Base de Dados da RFB. A transmissão pode ser feita da casa do contribuinte, do escritório, das estações de autoatendimento na RFB ou bancos conveniados de acordo com a legislação.

A possibilidade de uma completa integração entre os subsistemas de informação, sejam eles operacionais ou de apoio à gestão, faz com que os sistemas integrados de informação gerencial, como o Sistema de Gestão Empresarial (SGE), permitam uma integração interfuncional focada nos processos do negócio. O atual ambiente tecnológico tem apresentado como solução para a maior parte dos sistemas de informação necessários

às empresas o conceito de “sistema integrado de gestão empresarial”. Assim são denominados sistemas de informação gerencial, que têm como objetivo fundamental a integração, consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias à gestão do sistema empresa, que também atendem pela denominação: *Enterprise Resources Planning* (EPR), a saber, Planejamento de Recursos Empresariais.

Tais sistemas unem e integram todos os subsistemas componentes dos sistemas operacionais e dos Sistemas de Apoio à Gestão (SAG), através de recursos da TI, de forma tal que todos os processos de negócio da empresa possam ser visualizados em termos de um fluxo dinâmico de informações que perpassam todos os departamentos e funções. Com isso, permitem uma visão horizontal e de processo em oposição à visão tradicional verticalizada da hierarquia funcional das empresas. O Sistema de Informação Contábil (SIC) deverá estar completamente integrado ao Sistema de Gestão Empresarial (SGE), pois quando se possui um sistema todo integrado a segurança das informações é bem mais confiável.

Assim pode-se usar como exemplos do Sistema ERP: o *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung* (SAP), o Microsiga, o Datasul ou o Totvs. Neles é possível integrar todas as áreas da empresa, consolidar dados e permitir uma rápida tomada de decisão por parte dos gestores da empresa. O Sistema ERP está entre as ferramentas mais eficientes para proporcionar maior confiabilidade e tranquilidade ao negócio, sendo as suas inúmeras funcionalidades um aspecto fundamental a considerar. Esses modelos de ERP's, quando do seu uso como controles internos embarcados, permitem maior confiabilidade aos registros, tanto contábeis quanto financeiros, em decorrência de algumas funcionalidades específicas para emissão de relatórios, por exemplo, emissão de ordens de compra, emissão de relatórios para a conferência de registros dos bens do ativo imobilizado, emissão de relatório para conferência de veículos constantes na frota etc.

Com um sistema ERP ou SAP, por exemplo, relatórios personalizados podem oferecer dados precisos para o gerente de controladoria, para a diretoria de custos, ou ainda, para o diretor de vendas e o vice-presidente de comunicações. Todas as áreas se beneficiam desse tipo de *software*, que é capaz de integrar tudo, mas com limitações, ou seja, é necessário ter permissão para o acesso aos dados, na medida da autoridade atrelada ao cargo, o que garante melhor produtividade, processos mais alinhados, decisões mais rápidas e proteção de informações vitais ao negócio. Outro ponto a ser considerado é que esses sistemas são customizados, e de tal forma, que quando o usuário erra na digitação, seja de valor ou de letras, eles não lhe permitem passar para o módulo seguinte. Por

exemplo: no caso da folha de pagamento, caso o nome do funcionário seja digitado com erro, ou o valor do salário diferente do registrado no banco de dados do sistema, tal nome não aparece no relatório, ou seja, de modo geral, o sistema “se perde” e não executa nenhuma função.

É possível também emitir relatórios sob solicitação, que são produzidos somente quando o administrador quiser saber sobre um item específico, por exemplo, total da venda de um determinado produto. Os relatórios de exceção são parametrizados para informar automaticamente critérios preestabelecidos pela empresa, por exemplo, para se ter um efetivo controle de estoque, os administradores configuram o sistema para avisar quando determinado produto está com estoque abaixo do mínimo ideal. Diante desse contexto, conclui-se que os relatórios produzidos pelo sistema de informação gerencial podem ser fornecidos de acordo com a necessidade dos gerentes. Eles podem ser diários, semanais, mensais e apresentar informações de cunho financeiro, administrativo e contábil.

Segundo Rezende e Abreu (2000, p. 76), a TI está fundamentada nos seguintes componentes: (i) *hardware* e seus dispositivos e periféricos; (ii) *software* e seus recursos; (iii) sistemas de telecomunicações; e (iv) gestão de dados e informações. Tais componentes oferecem total integração e podem representar uma grande vantagem em termos de custo de instalação e manutenção, além de permitir um uso mais intuitivo pela equipe. O *software* permite integrar todas as áreas da companhia, independentemente do seu porte. Utilizando esse tipo de *software*, é possível reformular processador, aumentar a produtividade, conseguir ganhos de escala, automatizar processos, reduzir custos em todas as áreas e, ainda, contar com dados e informações essenciais para a rápida tomada de decisão por parte do corpo diretivo da companhia. Uma grande vantagem na utilização desse dispositivo é a redução de tempo, de retrabalhos, de erros, ainda não sendo necessário ser especialista para poder manuseá-lo.

Garcia e Garcia (2003, p. 29, *apud* Polloni, 2001) definem o sistema de informação gerencial como “qualquer sistema que produza posições atualizadas no âmbito corporativo, resultado da integração de vários grupos de sistemas de informação que utilizam recursos de consolidação e interligação de entidades dentro de uma organização”. A automatização dos trabalhos repetitivos e rotineiros comuns aos negócios da empresa imprime celeridade e facilita a realização dos trabalhos, além de oferecer uma gama maior de informações. Como exemplo, cabe citar a transação das rotinas da folha de pagamento de forma computadorizada, além da produção de cheques para pagamento dos colaboradores e dos relatórios exigidos pelos órgãos federais e estaduais.

Conforme atesta Batista (2004), trata-se de um sistema que dispõe das partes de um todo que, de maneira coordenada, formam uma estrutura organizada, com a finalidade de executar uma ou mais atividades ou, ainda, um conjunto de eventos que repetem ciclicamente a realização de tarefas predefinidas. Conforme Everdingen *et al.* (2000), o mercado de grandes empresas, no qual os principais desenvolvedores de ERP trabalharam na década de 1990, está inovando em busca de empresas de médio e pequeno porte. Segundo os autores, há um interesse crescente destas por sistemas integrados. Padilha e Marins (2005) afirmam que “especialmente no Brasil, o principal alvo dentre os SI’s, são os ERP’s, por seu uso cada vez mais intenso nas empresas.

Tais sistemas, de modo geral, integram as funções dos diferentes SI’s em uma só empresa (EVERDINGEN *et al.*, 2000). Neste sentido, Davenport (1998) destaca que o ERP tem como finalidade resolver o problema de fragmentação dos dados e das informações nas empresas. De acordo com Holland e Light (1999), os ERP’s são sistemas que automatizam algumas das competências corporativas essenciais, tais como industrialização, recursos humanos, finanças e gerenciamento da cadeia de suprimentos, incorporando as melhores práticas disponíveis.

O sistema que automatiza várias competências na empresa, chamado de sistema embarcado (sistema embutido), é um microprocessador no qual o computador é completamente encapsulado ou dedicado ao dispositivo ou sistema por ele controlado. Diferentemente dos computadores de propósito geral, como o computador pessoal, um sistema embarcado realiza um conjunto de tarefas predefinidas, geralmente com requisitos específicos. Já que o sistema é dedicado a tarefas específicas, por meio de engenharia pode-se aperfeiçoar o projeto reduzindo tamanho, recursos computacionais e custo do produto.

Segundo Pereira e Fonseca (1997), um sistema embarcado ou embutido pode ser definido como um sistema computacional especializado que faz parte de uma máquina ou de um sistema maior. Sistemas embarcados são encontrados numa grande variedade de equipamentos eletrônicos do nosso dia-a-dia: (i) produtos de consumo – telefones celulares, *pagers*, câmeras digitais, video-cassete, vídeo games portáteis, calculadores etc.; (ii) eletrodomésticos – forno de microondas, secretárias eletrônicas, equipamentos de segurança, termostatos, máquinas de lavar e sistemas de iluminação; (iii) automação de escritório – máquinas de *fax*, copiadoras, impressoras e *scanners*; e (iv) automóveis – controle de transmissão, injeção eletrônica, suspensão ativa, freio ABS. Pode-se dizer que praticamente quase todos os equipamentos movidos a eletricidade já possuem (ou

possuirão em breve) algum sistema de computação embutido neles próprios. A maioria dos sistemas embarcados inclui componentes de *hardware*, isto é, de aplicação específica, e de *software*, ou seja, componentes programáveis de propósitos gerais.

Segundo Holland e Light (1999), as principais tecnologias utilizadas nos sistemas embarcados, incluem processadores, circuitos de aplicação específica e de interface. A qualidade de tais sistemas é medida, em geral, por critérios específicos de aplicação, incluindo desempenho, custo de desenvolvimento e de produção, flexibilidade, tolerância a falhas etc., que serão atingidos dependendo de como *hardware* e *software* são projetados. Em geral, tais sistemas não podem ter sua funcionalidade alterada durante o uso. Caso se deseje modificar o seu propósito, é necessário reprogramar todo o sistema. Sistemas como PDA's são geralmente considerados "embarcados" pela natureza de seu *hardware*, apesar de serem muito mais flexíveis em termos de *software*. Fisicamente, os sistemas embarcados vão desde o MP3 *players* a semáforos.

Para Batista (2004), os sistemas embutidos são desenvolvidos para uma tarefa específica. Por questões como segurança e agilidade, alguns possuem, inclusive, restrições para computação em tempo real. O *software* escrito para sistemas embarcados é muitas vezes chamado *firmware*, e armazenado em uma memória ROM ou memória *flash* ao invés de um disco rígido. Por vezes, o sistema também é executado com recursos computacionais limitados. Quem programa e desenvolve sistemas embarcados pensa neles como processadores de entradas, saídas, e o ambiente onde eles serão utilizados etc. Já o usuário final se preocupa apenas em como utilizar este sistema e o que ele agrega de valor a um produto, em termos de redução de custos, aumento de funcionalidade, aumento de desempenho etc.

O usuário final não terá acesso ao programa que foi embutido no dispositivo, mas poderá interagir com o equipamento por meio de interfaces como teclado, displays etc., desde que o sistema tenha sido projetado para tanto. Diferente dos computadores, que rodam sistemas operacionais como base para que outros aplicativos diversos sejam instalados e utilizados (cada um para uma aplicação diferente), os sistemas embarcados são construídos para executar apenas uma tarefa pré-determinada. Muitas vezes não têm a flexibilidade (de *software* e de *hardware*) que os permita fazer outra tarefa qualquer, que não sejam aquelas para as quais foram desenhados e desenvolvidos (BATISTA, 2004).

Uma das principais aplicações dos sistemas embarcados, segundo Batista (2004), está nas áreas de controle e, geralmente, de entrada e saída. Muitas vezes possibilitam forte interação com o usuário, mostrando sinalizações através de LED's, para que o manipulador

do sistema, em caso de erro, não passe para a fase seguinte. Tais sistemas podem possuir desde nenhuma interface do utilizador (dedicados somente a uma tarefa) a apenas uma interface de utilizador completa similar à dos sistemas operacionais *desktop* até os sistemas mais simples que utilizam botões, LEDs ou telas bastante limitadas, geralmente mostrando somente números ou uma fila pequena de caracteres.

Já os mais complexos utilizam uma tela gráfica completa, usando tecnologias onde o significado dos botões depende do contexto da tela. Computadores de mão também oferecem *joysticks* para apontar. Há também a possibilidade de uma interface *Web* através da conexão por rede, o que evita o custo de uma tela sofisticada, ainda que seja fornecida uma interface complexa e completa a ser acessada em outro computador.

Conforme Pereira e Fonseca (1997), em geral os sistemas com ações pré-definidas possuem uma capacidade de processamento reduzida em comparação com computadores *desktops*. Ao invés de utilizar microprocessadores, os desenvolvedores preferem utilizar microcontroladores, pois estes já possuem diversos periféricos integrados no mesmo *chip*. Sistemas embarcados residem em máquinas onde se pode trabalhar continuamente por horas, e de forma ininterrupta. Nesse caso, o *software* é desenvolvido e testado mais cuidadosamente em computadores pessoais. A recuperação de erros pode ser atingida com técnicas como o *watchdog timer*, que reinicia o sistema, a menos que o *software* notifique periodicamente que está funcionando corretamente.

Segundo Batista (2004, p. 39), “o objetivo de usar os sistemas de informações é a criação de um ambiente empresarial em que as informações sejam confiáveis e possam fluir na estrutura organizacional”. O mercado de sistemas embarcados tem crescido numa taxa extremamente alta não só em volume de produção, mas também em diversidade de aplicação. Tal demanda crescente de mercado necessita de novas ferramentas e métodos para um suporte efetivo no projeto de tais sistemas. A utilização de tecnologias de última geração e a melhor prática em *software* possibilita a construção e aplicações superiores em prazos bastante agressivos, capazes de atender desde pequenos a grandes volumes de utilização. A exigência de um mercado competitivo, dinâmico e principalmente globalizado motiva as empresas a operarem com alguns sistemas de informação eficientes, garantindo níveis mais elevados de produtividade e eficácia, além da utilização de ERPs cada vez mais elaborados na execução dos processos.

2.6 Controles de eficiência

A falta de organização, geradora de transtornos a funcionários e clientes, prejudica notavelmente o desempenho da empresa, causando impactos negativos tanto em termos de lucratividade quanto de imagem. Para evitá-los, a administração da empresa tornou-se responsável pela implantação de sistemas para controlar suas atividades, além de evidenciar e proteger com segurança e fidelidade o seu patrimônio. Segundo o American Institute of Certified Public Accountants (1972), o controle interno compreende o plano de organização de todos os procedimentos adotados numa empresa para proteção de seus ativos, verificação da exatidão de seus dados contábeis, melhoria de sua eficiência operacional e promoção da obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Um dos meios eficientes para assegurar que a empresa tenha um desempenho satisfatório é o uso contínuo dos sistemas de controle interno, que proporcionam segurança para a administração na busca pelo alcance de seus objetivos e metas. São normas, procedimentos, métodos, rotinas, manuais, enfim uma gama de mecanismos que são implantados, para que os membros da organização possam seguir e, sem dúvida, aprimorar. A administração visa à minimização de erros propositais, ou não, fraudes, falhas e conluio, sendo o administrador o responsável por prevenir e identificar qualquer ameaça. Ressalta-se que, mesmo tendo a empresa um excelente sistema de controle interno, ainda assim é suscetível a falhas, tendo em vista que o ser humano é passível de erros e, principalmente por ser o executor, seja capaz de driblá-lo. E por mais que se verifique a confiabilidade desses controles, sempre haverá uma lacuna que o ser humano é capaz de descobrir, para não seguir o que foi determinado. Por isso, os controles internos funcionam como uma importante ferramenta do processo de gestão.

A Norma Contábil NBC T 11 define os sistemas de controle interno como um conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade para a proteção do patrimônio, a promoção da confiabilidade e a tempestividade dos registros e da eficácia operacional. Para tal, o controle interno é o conjunto de procedimentos identificados na atividade empresarial que tendem a manter o nível de informação necessário, para que se possa proceder de maneira racional e para que se possa medir resultados e efeitos, resguardando os recursos da entidade por meio da disposição de pessoas, processos e sistemas no ambiente de controle. Portanto, uma das formas de melhorar a eficiência das operações é aprimorar os controles internos que, além de evitar fraudes, podem ser fundamentais na melhoria do desempenho do negócio. Para Simons (2000, p. 3), a tomada

de decisão somente pode ser confiada a gestores que tiverem confiança na precisão dos números. Assim, em todos os negócios, os gestores devem confrontar a possibilidade de ocorrência de erros na contabilidade e nos demais sistemas de mensuração.

De acordo com Atkinson *et al.* (2000, p. 581), “controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos”. Para Oliveira (2009, p. 53), “o controle pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos”. Assim, o controle interno envolve métodos usados pela empresa, para ter certeza de que a informação é precisa e segura, de que são observados as leis e os regulamentos aplicáveis, de que são protegidos os ativos e de que demonstram o uso efetivo, eficiente e econômico dos recursos.

Desta forma, o controle interno é o ingrediente fundamental para prevenir perdas em virtude de fraudes dos colaboradores. Porém, ele é mais do que uma medida de prevenção de fraude, uma vez que controles internos adequados melhoram a tomada de decisão, provendo informação segura a gestores internos, ajudando também a assegurar que estão sendo atendidas as políticas e os planos estratégicos. Embora um sistema efetivo de controle interno seja um imperativo para prevenir atividades fraudulentas, pode também promover operações efetivas e eficientes, provavelmente, onde a sua ação seja até mais importante.

No entendimento de Simons (2000, p. 25), talvez a função mais importante do gestor é justamente criar e manter o sistema de controle interno. Isto envolve a documentação da estrutura de controle existente, eliminando o controle redundante, e incluindo novos controles para cobrir riscos potenciais inesperados decorrentes de novas situações empresariais. Para avaliar corretamente os riscos, o gestor deve ter um conhecimento dos tipos gerais de fraude e como preveni-las, conhecimento este que deve estender-se para os aspectos legais requeridos no controle de ativos. Os procedimentos de controle interno também são afetados pelos métodos, registros e, até mesmo, pela forma como são comunicados aos empregados e tomadores de decisão. Assim, os procedimentos da empresa são usados para monitorar o sistema de controle interno, e para assegurar que esteja funcionando corretamente.

Nesta categoria de controle interno, destacam-se os regulamentos, que são todos os tipos de instruções e controles formais, que incluem instruções padronizadas, práticas, descrições de tarefas, procedimentos padrão de operações, manuais e códigos de ética. O controle de procedimentos também é uma parte importante da estrutura de controle interno.

Na maioria das empresas, o executivo responsável por procedimentos adequados de controle é o próprio empregado da área. Assim, segundo Chiavenato (2000, p. 54), sua responsabilidade envolve o planejamento, organização, direção e controle.

No entendimento de Atkinson *et al.* (2000, p. 582), o processo de manter a empresa sob controle envolve cinco variáveis: (i) planejar – que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários e na identificação dos processos que os completam; (ii) executar – que consiste em realizar o plano; (iii) monitorar – que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema; (iv) avaliar – que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema, para identificar qualquer variância entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre ações corretivas; e (v) corrigir – que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

Controles internos bem elaborados e executados facilitam o progresso da organização, razão pela qual as pessoas têm que ter consciência da sua importância para a continuidade das atividades da empresa. São controles que procuram prevenir e corrigir falhas e evitar informações distorcidas, constituindo uma forma de prevenção e resguardo que não se esgota. Partindo-se da premissa de que não existe controle perfeito, sempre que se cria um mecanismo de controle, deve-se supervisioná-lo para verificar a sua exatidão, a fim de constatar se realmente é o mais recomendável, se merece aprimoramento e se está adequado à realidade da empresa.

Segundo Crepaldi (2002, p. 41), Attie (1998, p. 117), Chiavenato (2000, p. 54) e Oliveira (2002, p. 438), o controle interno é o sistema da empresa que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com o objetivo de: (i) salvaguardar os ativos e interesses da empresa; (ii) corrigir e identificar os problemas, falhas e erros; (iii) verificar a precisão e confiabilidade dos dados dos relatórios contábeis, financeiros, gerenciais e operacionais; (iv) trazer maior efetividade, eficiência e economia às operações; e (v) comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

A necessidade de sistemas de controle interno é justificada pelo fato de os colaboradores nem sempre apresentarem um comportamento de acordo com o melhor interesse dos acionistas ou proprietários da empresa. Todavia, mesmo em uma empresa de pequeno porte, na qual os proprietários, acionistas, gestores e empregados sejam os mesmos, os controles internos informais podem ser considerados. No caso de uma empresa com inúmeros gestores e centenas de empregados, o que torna a gestão e as operações

complexas, tem-se uma necessidade imperativa de sistemas formais de controle. O controle de métodos e procedimentos consiste na obediência às normas e políticas da empresa que, muitas vezes, são organizadas em manuais e normas documentadas. Cabe salientar que o objetivo do controle é o de promover a eficiência operacional, provendo-se de todos os meios necessários à condução de tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme.

Attie (1992, p. 120) reforça o entendimento de que os principais meios que promovem a obtenção de pessoal qualificado são: (i) seleção – possibilita a obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas; (ii) treinamento – possibilita a capacitação do pessoal para a atividade proposta; (iii) plano de carreira – estabelece a política da empresa relativa ao pessoal quanto às possibilidades de remuneração e promoção, incentivando seu entusiasmo e satisfação; (iv) relatórios de desempenho – compreendem a identificação individual de cada funcionário. Apontam suas virtudes e deficiências, sugerindo alternativas necessárias ao seu aperfeiçoamento pessoal e profissional; (v) relatório de horas trabalhadas – possibilita a administração mais eficiente do tempo despendido pelo pessoal, indicando as mudanças necessárias ou correção das metas de trabalho; (vi) tempos e métodos – possibilitam o acompanhamento mais eficiente de execução das atividades, regulando possíveis ineficiências do pessoal; (vii) custo-padrão – permite acompanhar permanentemente o custo de produção dos bens e serviços, identificando benefícios e ineficiências do processo de produção; (viii) manuais internos – constituídos de uma clara exposição dos procedimentos internos, possibilitando práticas uniformes, normatização e eficiência dos atos que previnem a ocorrência de erros e desperdícios; e (ix) instruções formais – apontam formalmente as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias, mal entendidos e a possibilidade de cobranças. No entanto, de nada adianta a administração munir-se de sistemas e relatórios sofisticados, se o seu material humano não estiver corretamente selecionado e treinado para trabalhar de acordo com as políticas determinadas.

Segundo publicado na Coleção Seminários CRC-SP do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) (2005, p. 59), o controle interno, em conjunto com a contabilidade, pode garantir que: (i) as operações sejam executadas de acordo com as autorizações gerais ou específicas da administração; (ii) as operações sejam registradas oportunamente pelo valor correto, nas contas adequadas e no período contábil certo, de maneira que o preparo das demonstrações contábeis seja realizado dentro de critérios estáveis e, ainda, que possa haver um controle contábil dos ativos; (iii) o acesso aos ativos

seja realizado apenas por pessoa autorizada, para minimização da ocorrência de fraudes e, no caso de existir alguma, haver a possibilidade de descobrimento rápido e determinação de sua abrangência; (iv) a comparação dos registros de controle dos ativos com os ativos existentes ocorra com intervalos razoáveis, para que sejam tomadas medidas saneadoras em caso de constatação de diferenças; (v) a localização de erros e desperdícios seja possível, promovendo, ao mesmo tempo, a uniformidade e a correção ao se registrarem as operações; (vi) a eficiência e a motivação do pessoal sejam estimuladas; e (vii) um controle eficiente sobre os aspectos vitais e estratégicos do negócio possa ser obtido.

É importante ressaltar que de nada vale possuir um controle interno de procedimentos e processos, sem manter colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa. O fator essencial para se alcançar controles efetivamente corretos é a sua execução com excelência, evitando surpresas no instante em que as informações são transmitidas para a Contabilidade. Com um controle interno eficiente, os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento, tanto para os auditores como para os demais usuários das informações contábeis.

3 METODOLOGIA

Os tópicos a seguir detalham a abordagem metodológica utilizada neste estudo, apresentando um escopo geral da pesquisa e identificando os métodos de pesquisa e de coleta e análise de dados.

A metodologia orienta o processo investigativo e exploratório, propondo métodos e formas de abordagem para a efetivação da pesquisa, podendo ser definida como a descrição do conjunto das atividades e instrumentos a serem desenvolvidos para a aquisição dos dados (bibliográficos ou de campo) com os quais se desenvolverá a questão proposta pela pesquisa, dando base para a construção de um saber seguro e válido (SILVA; SILVEIRA, 2003).

De acordo com Godoy (1995), a pesquisa social pode ser classificada em dois tipos genéricos: quantitativa e qualitativa. Segundo o autor, enquanto a pesquisa quantitativa procura seguir um plano previamente estabelecido com hipóteses e variáveis definidas, a pesquisa qualitativa não busca enumerar ou medir eventos, porque tem como objetivo a obtenção de dados descritivos mediante contato direto do pesquisador com o objeto de estudo, permitindo um melhor entendimento dos fenômenos, segundo a perspectiva dos envolvidos na situação em estudo (SILVA, GODOY, ANDION, 2010).

Neste sentido, fundamentando-se em hipóteses previamente formuladas com base no escopo teórico que sustenta a sua proposição, a presente pesquisa, inserida na vertente qualitativa, é descritiva e exploratória quanto aos fins e um estudo de caso quanto aos meios.

3.1 Caracterização da pesquisa

Trata-se de uma pesquisa qualitativa, por oferecer uma relação dual entre o mundo real e o sujeito. Este mundo que não pode ser mensurado em números, por estar o conhecimento humano relacionado a sua condição de sujeito (SEVERINO, 2007)

Quanto à sua aplicabilidade, Godoy (1995, p. 63) atesta que a abordagem qualitativa adapta-se às pesquisas exploratórias quando se conhece pouco dos problemas, quando são descritivas, quando a intenção é a busca de maior entendimento como um todo e, ainda, quando “a nossa preocupação for a compreensão da teia de relações sociais e culturais que se estabelecem no interior das organizações”.

Desta forma, as pesquisas realizadas por meio de abordagem qualitativa requerem que o investigador seja rigoroso no objeto de estudo a ser investigado. Neste caso, o pesquisador tem o ambiente como fonte de dados (ALVES-MAZZOTTI; GEWANDESNADJER, 2004).

Desta forma, quanto à abordagem tem-se uma análise qualitativa de dados, visando a observação da realidade, a aprendizagem dos fatos e o estudo dos fenômenos que afetam a empresa pesquisada, ao invés de uma simples descrição ou registro dos fatos.

Assim, considerando que a abordagem qualitativa descreve a complexidade de um determinado problema, analisando a interação entre as variáveis pesquisadas para se obter maior riqueza de detalhes nos resultados, por meio da exploração de dados, buscou-se responder à questão: *Como o sistema de controle interno de uma empresa de médio porte deve ser analisado, desenvolvido e avaliado para ser considerado eficiente?*

3.2 Técnicas de pesquisa

Quanto aos fins esta pesquisa é descritiva, por possibilitar ao pesquisador analisar, observar e correlacionar acontecimentos sem neles interferir. Ocorrido no meio humano, teve como propósito apontar o relacionamento entre os fatos e os registros científicos. Para Vergara (2005), neste tipo de pesquisa não há compromisso em oferecer explicações aos fatos apresentados.

Mattar (1999), atesta que as pesquisas descritivas são utilizadas, quando o objetivo é descrever as características de grupos e medir a proporção de itens de uma população específica, para descobrir a correlação entre as variáveis. Outro aspecto conceitual é que elas possibilitam ao pesquisador estabelecer a frequência com que determinados fenômenos ocorrem em relação a outros (CERVO; BERVIAN, 2012).

Conforme Santos (2001), é muito comum a utilização de pesquisas descritivas exploratórias nas ciências humanas. Isto porque, segundo Gil (1991, p. 45), o objetivo da pesquisa exploratória é “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito, ou construir hipóteses”. Assim, tem-se a sua utilização para descobrir novas ideias, oferecer descrições precisas e descobrir se há relação entre grupos de elementos, como também, quando há poucos estudos sobre determinada área de conhecimento (CERVO; BERVIAN, 2012).

Quanto aos meios de investigação, trata-se de um estudo de caso – “investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de

elementos para explicá-lo” (VERGARA, 2009, p. 43). Avalizando este entendimento, Yin (2005) atesta que o estudo de caso é um caminho para se fazer pesquisa investigativa de acontecimentos recentes dentro de seu contexto real. Ou seja, de examinar um fenômeno atual dentro de um determinado contexto (YIN, 2001).

Assim, para se chegar ao objetivo do estudo, decidiu-se pelo método do estudo de caso, cuja metodologia permite a aplicação de diferentes técnicas de coleta e análise de dados, nos quais se inclui a análise documental, a entrevista e a observação (COLLIS; HUSSEY, 2005, p. 73).

Segundo Maximiano (1998, p. 20), pelo método de estudo de caso é possível registrar a história de uma empresa ao longo de certo período, restringindo-se a descrever a sua trajetória ou um segmento desta, para que o leitor faça a análise a seu critério.

Yin (2005) demonstra que o estudo de caso permite

uma investigação, para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real – tais como ciclos de vida individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de setores econômicos (YIN (2005, p. 20).

Segundo o autor, o estudo de caso é uma investigação empírica de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, quando os limites entre fenômeno e contexto não estão claramente evidentes e várias fontes de evidências são utilizadas (YIN, 2005). A presente pesquisa possui as características citadas. Isto porque a avaliação do sistema de controle interno da empresa pesquisada ocorreu no tempo presente, e foi embasado por um referencial teórico extraído de pesquisas similares de publicação recente. Por outro lado, os variados instrumentos de coleta de dados utilizados e o amplo acesso do pesquisador às fontes primárias permitiram que se valesse de diversas fontes de evidências.

Ainda segundo Yin (2005), o estudo de caso aplica-se a situações em que as variáveis de interesse se revelam em maior número que os pontos de dados obtidos. Por isso, baseia-se em diversas fontes de evidência submetidas à triangulação desses dados. Tais características apontadas por Yin (2005) para um estudo de caso exemplar foram encontradas nesta pesquisa que, valendo-se de diversas fontes de evidências, teve a sua base de dados organizada com as evidências apuradas pelas conexões entre as informações colhidas e as conclusões do estudo.

Quanto à opção pelo estudo de caso único em detrimento do estudo de múltiplos casos, foi motivada por alguns fatores, destacando-se as limitações de tempo e de recursos citadas por Yin (2005). Por outro lado, o autor afirma que, desde que atinja os objetivos da

pesquisa, o estudo de caso único é aceitável e pode apresentar contribuições acadêmicas tão ou mais relevantes que o estudo de casos múltiplos.

Desta forma, ao se optar por este método de pesquisa, buscou-se analisar o sistema de controle interno em uma empresa limitada de médio porte do setor de engenharia consultiva pela comparação de alguns de seus achados com os resultados de estudos anteriores sobre o tema presentes na literatura nacional e internacional, de modo a contribuir para a consolidação do conhecimento acadêmico nesta área de conhecimento.

3.3 População e amostragem

A unidades de análise compõe-se de uma empresa de médio porte do setor de engenharia consultiva situada na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH) e atuante na área da construção civil. A sua identificação foi ocultada por meio de nome fictício, haja vista que o importante, para este estudo, são as perspectivas de seus gestores sobre o funcionamento do sistema de controle interno e seus reflexos nos objetivos da empresa.

Como sujeitos (ou agentes) da pesquisa tem-se os gestores da empresa de consultoria pesquisada, responsáveis pela contratação de trabalhos relativos a soluções na área de Engenharia Consultiva e Prestação de Serviços, envolvendo as atividades de gerenciamento, supervisão, fiscalização, apoio técnico, topografia e consultoria geotécnica.

3.4 Instrumentos de coleta de dados

Segundo Bell (1989), os métodos de coleta de dados e informações devem ser escolhidos de acordo com a tarefa a ser cumprida. Hartley (2004) atesta que, no plano do estudo de caso, vários métodos podem ser empregados, sendo um dos mais utilizados a entrevista ou o questionário complementado por entrevista. Segundo o autor, a observação e a análise documental também são métodos aplicáveis às pesquisas qualitativas.

No caso deste estudo, optou-se, nesta ordem, pelos instrumentos de coleta de dados: (i) pesquisa documental e de processos; (ii) entrevista semiestruturada; (iii) observação; e (iv) questionário. O questionário abordando o controle interno foi elaborado a partir do modelo de Migliavacca (2004). Mensurado por pontos, foi aplicado a três pessoas usuárias do sistema de controle interno.

Quanto ao roteiro da entrevista semiestruturada, previamente elaborado e com versões distintas para cada um dos setores analisados, pois com base em suas peculiaridades, foi composto de perguntas claras e objetivas a respeito dos procedimentos operacionais padronizados. As entrevistas foram previamente agendadas de acordo com a disponibilidade dos entrevistados, e realizadas na própria empresa, tendo sido entrevistados o diretor e o gerente administrativo e financeiro. Pretendeu-se com a entrevista, verificar como os gestores lidam com os controles internos da empresa.

O segundo aspecto investigado, pelo método da observação, foi dia-a-dia da empresa. Durante 15 dias úteis, foi observado e analisado o seu ciclo de negócios, ou seja, a interação rotineira dos setores de tesouraria, pagamentos, faturamento, receita e informações financeiras.

Assim, valendo-se da observação não-participante, foi possível desenvolver um relacionamento interpessoal com os funcionários agentes da pesquisa e, desta forma, aumentar a quantidade de informações disponibilizadas para realizar o estudo, coletadas por meio de visitas regulares à empresa.

Para Cardoso (2001), as etapas de coleta e análise de dados podem ocorrer simultaneamente, originando novas conversas com os entrevistados, de modo a aprofundar o tema da pesquisa e confirmar o entendimento de aspectos que se mostraram importantes ao longo do processo de coleta e análise. Tal interação pode determinar, inclusive, algumas alterações na abordagem de coleta.

3.5 Técnica de análise de dados

Diante do material organizado: relatos dos entrevistados, transcrições e outros meios disponíveis, procurou-se trabalhar no sentido da interpretação e produção de interferências (LUDKE; ANDRÉ, 1986).

Cappelle, Melo e Gonçalves (2003) atestam que a necessidade de transformar informações coletadas por meio de entrevistas, mensagens e documentos, que demonstrem, expliquem e permitam esclarecer fenômenos estudados, requer a utilização de mecanismos como análise de conteúdo e análise de discurso.

Na análise documental, realizada especialmente nos departamentos de Contabilidade, Compras e Financeiro, valeu-se, como fonte de dados, do módulo de Contabilidade do Sistema Integrado Microsiga (Enterprise Resource Planning – ERP), em uso na empresa pesquisada, para melhor evidenciar os dados coletados.

Tais dados foram analisados por meio da análise de conteúdo. Conforme Vergara (2006, pg. 15): “a análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados, que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema”. Segundo Bardin (2002), trata-se de uma análise cuja função heurística aumenta a propensão a descobertas, e cuja função de administração de provas afirma ou não os dados coletados.

A análise de conteúdo apresenta versatilidade quanto a sua aplicabilidade tanto em pesquisas quantitativas quanto em pesquisas qualitativas, por reunir um conjunto de técnicas amparadas pela fundamentação teórica. Apresenta-se em três fases: (i) pré-análise – organização de material; (ii) descrição analítica – estudo aprofundado do material; e (iii) interpretação referencial – reflexão, intuição e estabelecimento de relações (TRIVINOS, 1987).

Conforme atestado por Yin (2005), a partir da coleta dos dados, empregando distintos métodos, foi possível realizar a sua triangulação, que teve como objetivo comparar/inter-relacionar os resultados das diversas fontes de evidências e buscar maior consistência – validade e confiabilidade/fidedignidade – e compreensão dos resultados do estudo.

3.6 Delimitação da pesquisa

Em decorrência da amplitude do tema, o estudo de caso limitou-se a uma única empresa de prestação de serviços de engenharia consultiva. Levando-se em conta as constantes mudanças verificadas nos cenários empresariais, respondeu-se à necessidade de limitar o período de realização desta pesquisa entre 2013 e 2014, sob pena de prejudicar a análise dos dados coletados que embasou as considerações finais.

4 O CASO EM ESTUDO

A seleção da organização pesquisada deveu-se, basicamente, aos critérios de ter médio porte e, ainda, possuir um serviço de consultoria de alto nível e boa rentabilidade, o que a torna uma empresa atraente. Entretanto, como é fato que esse tipo de entidade empresarial não se preocupa com os controles internos, este foi o motivo da escolha, por atender ao terceiro critério relacionado, justamente, à sua disponibilidade em contribuir para o estudo em questão, por se interessar pelos seus resultados.

Pelo fato da pesquisa exigir abrangência investigativa e liberdade de ação desta pesquisadora, no intuito de resguardar as informações sigilosas da organização, valeu-se do pseudônimo de “Empresa Gama” para ocultar a sua identidade. Fundada em 1983, com orientação familiar, trata-se de uma sociedade limitada de capital fechado, sediada em imóvel situado nos arredores do Anel Rodoviário, próximo ao município de Nova Lima-MG, na Região Metropolitana de Belo Horizonte (RMBH). Com suas principais atividades centradas na Engenharia Consultiva e de Construção Civil, conta com 2.000 funcionários e vários departamentos, destacando-se aqueles alvos desta pesquisa: Compras, Contabilidade, Financeiro, Almoxarifado e Fiscal.

Atualmente, os gestores da Empresa Gama têm como estratégia a contratação de trabalhos relativos a soluções nas áreas de Engenharia Consultiva e Prestação de Serviços (de gerenciamento, supervisão, fiscalização, apoio técnico, topografia e consultoria geotécnica). Anteriormente, a empresa atuava, principalmente, com construção civil, mas o aumento expressivo da concorrência reduziu drasticamente sua lucratividade.

A diretoria da Empresa Gama adquiriu em 2006 o Sistema de Gestão Microsiga – ERP. Ressalta-se que, antes disso, eram utilizados em vários departamentos da organização alguns módulos de um outro SI. O ERP em uso é um sistema desenvolvido para negócios de médio porte. Dados do Departamento de Custos indicam que os gestores esperavam que o Sistema de Gestão Microsiga trouxesse benefícios para a empresa em cinco anos. Considerando que a sua implantação tenha ocorrido no primeiro semestre de 2006 (apesar de várias manutenções onerosas realizadas desde então, quando a consultoria responsável estimava apenas cinco meses para sua total implantação), estima-se que o ERP passou a trazer benefícios para a empresa a partir do ano de 2008 ou 2009.

A empresa foi fundada por dois engenheiros civis, que atuavam como empregados de uma subcontratada da Petrobras. A visibilidade adquirida por esses fundadores em suas trajetórias profissionais e a condição mercadológica de demanda de competências

específica na área de construção civil e de engenharia permitiram a angariação imediata de clientes. Desde então, a atuação da empresa esteve focada na prestação de serviços de engenharia consultiva, manutenção, fiscalização e operação de balanças móveis, que permitiram o acúmulo de conhecimento e desenvolvimento de *expertise* suficiente para a garantia do foco no mercado de Engenharia.

No ano de 1998, ocorreram acontecimentos importantes, dentre eles, a saída de um dos sócios e a entrada, na esfera societária da empresa, dos filhos do sócio que permaneceu no comando, fato que a transformou em uma empresa familiar. Ocorreu, também, a aquisição de vários contratos que resultaram no crescimento do número de funcionários. Entretanto a elevação do número de colaboradores não resultou, necessariamente, em um acréscimo de competências que pudessem ser alocadas de maneira estratégica. O mesmo aconteceu com a estrutura administrativa da empresa que, antes, controlava suas finanças de maneira simples, e agora, busca soluções para um crescimento não planejado. Por causa do seu rápido crescimento e de forma não planejada, a organização em foco tem tido dificuldades em administrar, com clareza, seus controles internos.

Desta forma, no âmbito deste estudo, a Empresa Gama tem como característica principal a falta de controles internos adequados, bem definidos e claros. No entanto, há que se registrar que, mesmo com seus controles inadequados e lentos, a empresa consegue resultados positivos e satisfatórios.

5 ANÁLISE DE RESULTADOS

A partir da análise dos dados coletados, serão explorados, neste capítulo, os aspectos das experiências vivenciadas e relatadas pelos gestores, agentes desta pesquisa, buscando-se, a partir da avaliação de suas experiências, analisar o sistema de controle interno em uma empresa de médio porte, respondendo aos objetivos específicos deste estudo.

5.1 Identificação das características de auditoria interna associadas a um sistema de controle interno e sua aplicabilidade na empresa

Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado pelo sistema, ou se o sistema deveria ser adaptado às novas circunstâncias (ALMEIDA, 1996, p. 70). O autor faz referência à importância da auditoria nas empresas, pois esta determina, com exatidão, se as normas e os sistemas de controle interno implantados estão sendo cumpridos, de forma a satisfazer os anseios dos gestores, e se estes os mantêm ou se tomam a decisão de modificá-los, adaptando-os de forma a alcançar o propósito pelo qual foram criados. A auditoria, em geral, se vale do Controle Interno da empresa para realizar suas avaliações, a fim de identificar possíveis falhas nos processos de diversos setores, ou fazer recomendação de melhorias para que não contenham falhas.

A Auditoria Interna tem se destacado como o mecanismo de monitoramento e fiscalização mais adequado ao funcionamento do sistema de controles internos, atendendo às necessidades de gerenciamento organizacional. Trata-se da área da empresa capaz de fornecer à alta administração, em tempo hábil, registros necessários e íntegros e dados confiáveis, atuando com um suporte importante para o alcance pleno dos resultados almejados. Sua importância está vinculada à utilização de normas e padrões de natureza ética e técnica, a serem determinados de forma clara e concisa, haja vista sua fundamental utilização nos sistemas de informação, na avaliação de desempenho e na prestação de contas da administração (CREPALDI, 2002).

Conforme Ribeiro e Ribeiro (2011), tomando como referência o conceito tradicional, a auditoria é uma técnica contábil com a finalidade de verificar a exatidão e fidedignidade dos registros contemplados nas demonstrações contábeis, por meio de um criterioso e detalhado exame dos registros de contabilidade e dos documentos que lhe

deram origem. Quanto ao seu objetivo, a auditoria busca selecionar evidências, de forma a garantir a exatidão e a divulgação dos valores apresentados nas demonstrações contábeis. Além disso, com o passar do tempo, a auditoria passou a assegurar a veracidade das informações, a confiabilidade nos procedimentos e os melhores controles, mesmo que fora da esfera da ciência contábil (RIBEIRO; RIBEIRO, 2011).

Atualmente, tornou-se comum o uso da auditoria para garantir o funcionamento e a adequação do processo de controle interno da organização, de forma a dar credibilidade aos procedimentos, registros e mecanismos de controle (RIBEIRO; RIBEIRO, 2011). A auditoria pode ser externa ou interna. Segundo Almeida (2003), o auditor externo, ou independente, emite sua opinião ou parecer sobre as demonstrações contábeis, por meio de um relatório-comentário onde propõe melhorias e sugestões, a fim de solucionar problemas que chegaram ao seu conhecimentos, em decorrência da própria auditoria. Portanto, o auditor externo permanece por um período muito curto de tempo na empresa, com o seu trabalho sendo direcionado para o exame das demonstrações contábeis.

Entretanto, a administração da empresa necessita de um retorno mais rápido e periódico de suas operações, com maior grau de profundidade, inclusive, visando às demais áreas não relacionadas diretamente com as demonstrações contábeis e com a contabilidade. Por exemplo, setores como Controle de Qualidade, Administração de Pessoal, Treinamento, Normas e Procedimentos Internos, Lucratividade por Linha de Produto, Controle de Compromissos, dentre outros. Diante da necessidade de atuar no controle desses setores, o auditor interno exerce uma função extensiva à do auditor externo e do contador.

A auditoria interna tem por finalidade desenvolver um plano de ação que auxilie a organização a alcançar seus objetivos, adotando uma abordagem sistêmica e disciplinada, visando a avaliação e melhora da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, com o objetivo de adicionar valor e melhorar suas operações e resultados. O trabalho é realizado por funcionário da própria empresa, que visa a satisfação das necessidades da Administração, realizando a revisão das operações e dos mecanismos de controle interno, com o propósito de aperfeiçoá-los, induzindo os componentes da empresa a seguirem as normas por ela estabelecidas. Assim, o objetivo geral da auditoria é avaliar os controles internos e prestar apoio à alta administração, desenvolvendo adequadamente suas atribuições, ao proporcionar-lhe análises, recomendações e comentários objetivos acerca das atividades examinadas. O auditor interno deve, portanto, preocupar-se e ocupar-se de

toda e qualquer etapa das atividades da empresa que requeiram a sua intervenção avaliativa, assessorando a Administração sempre que necessário.

Para conseguir o cumprimento desse objetivo de seus serviços à administração, há necessidades de desempenhar essas atividades: (i) revisar e avaliar a eficácia, suficiência e aplicação dos controles contábeis, financeiros e operacionais; (ii) determinar a extensão do cumprimento das normas, dos planos e procedimentos vigentes; (iii) determinar a extensão dos controles dos ativos da empresa e da sua proteção contra todo tipo de perda; (iv) determinar o grau de confiança das informações e dados contábeis e de outra natureza apresentados pela empresa; (v) avaliar a qualidade alcançada na execução de tarefas determinadas para o cumprimento de responsabilidades; e (vi) avaliar os riscos estratégicos e de negócio da organização.

Os trabalhos de auditoria interna podem ser divididos em procedimentos operacionais e responsabilidades administrativas, e têm como prerrogativa a detecção e prevenção de fraudes e erros ocorridos internamente, causadores de prejuízos à empresa. Além de suas atividades ocorrerem de forma continuada, pela revisão contínua de todas as operações da empresa, a ser realizada por funcionário independente em relação àqueles cuja atuação examinará, o auditor interno estará subordinado ao gestor administrativo. Vale ressaltar que a auditoria interna possui caráter permanente, sendo denominada “auditoria continuada”, por ser realizada internamente e de forma contínua, por meio da verificação de todos os controles contábeis e administrativos, detectando as falhas e deficiências de tais controles, trazendo vantagens relevantes à empresa e ao auditor (FRANCO e MARRA, 2009, p. 211).

Por outro lado, a auditoria interna pode concentrar seu foco em áreas diferenciadas da organização, pela implantação do sistema de controle interno, devendo ser bastante cautelosa ao verificar todas as funções, ou seja, se realmente atendem às necessidades da empresa e se constituem ideais no plano de sua atividade produtiva.

Marra e Franco (2001) definem a auditoria como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer aos usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre a adequação dos procedimentos e resultados.

Entretanto, os autores alertam que a auditoria não deve ser utilizada apenas para a descoberta de erros e fraudes, ou seja, para a proteção da empresa, mas também na produção de informes, manuais e procedimentos que instruem sobre a importância das demonstrações contábeis e do controle organizacional, e no desenvolvimento de

mecanismos de controle interno, unindo os benefícios da auditoria aos do controle interno, para melhor satisfazer as necessidades da organização. Através da monitoração, a empresa estará munida de informações que ajudarão a controlar seu ciclo organizacional e a tomar decisões acertadas. Cabe lembrar que, com um competente sistema de controle interno, a entidade terá todo material necessário à sua disposição para evitar que, em casos de mudança ou erro, o sistema sofra alterações bruscas que o deixem frágil. Isto porque o problema será identificado e corrigido de imediato, evitando-se que se prolongue e crie maiores transtornos (FRANCO; MARRA, 2001).

No que tange ao controle interno Chiavenato defende que:

Cada organização requer um sistema básico de controles para aplicar seus recursos financeiros, desenvolver pessoas, analisar o desempenho financeiro e avaliar a produtividade operacional. Talvez o maior desafio seja saber utilizar tais controles, aprimorando-os, para haver, de forma gradativa, o desempenho da organização como um todo (CHIAVENATO, 2003, p. 654).

O controle interno hoje utilizado em uma organização poderá não trazer os mesmos resultados amanhã. Por isso, no decorrer do tempo, deverá sofrer várias modificações. Tais mudanças podem se originar de vários fatores como, por exemplo, a entrada de novos colaboradores, a indisponibilidade de recursos etc., o que levará à alteração do sistema para se ajustar às necessidades da empresa. Daí a importância de mecanismos que inibam situações de riscos, como os manuais impressos que expliquem, passo a passo, e com clareza, a realização dos procedimentos e transações, para que não pare dúvidas a esse respeito. Faz-se necessário, também, que tais manuais sejam monitorados, no sentido de se apurar se estão sendo seguidos conforme determinado pela empresa. Segundo Oliveira e D'Ávila (2002):

A monitoração assegura que o controle interno continue a operar efetivamente. Este processo envolve a avaliação do desenho e funcionamento dos controles, a ser feita por pessoas gabaritadas e dentro de uma periodicidade adequada, a fim de que ações necessárias possam ser tomadas (OLIVEIRA; D'ÁVILA, 2002, p. 102).

Como o controle proporciona a ligação de diversos setores, a monitoração será mais fácil de ser conduzida e o resultado mais satisfatório. A supervisão pode ocorrer de forma contínua ou de tempos em tempos, conforme a necessidade da organização e o critério do administrador. Quanto mais tempo utilizado nesse monitoramento, mais satisfatórios serão os resultados, pois em caso de erros e limitações nos processos, os mesmos serão corrigidos no início, não comprometendo todas as transações já efetuadas.

De acordo com Carli (2008), um pré-requisito para um desempenho eficaz da função de controle é um sistema de informação eficiente, que revelará a necessidade de ações corretivas no momento oportuno, possibilitando aos gestores avaliar se seus objetivos ainda são apropriados ou não, por causa das mudanças ambientais constantes. Quando se utiliza de um sistema de informação adequado ao porte da empresa, é possível desenvolver e/ou empregar relatórios e mecanismos específicos do próprio sistema no processo de controle.

Segundo (Coqueiro, 2011), estas são as ferramentas de controle interno: (i) cadastro de fornecedores sempre atualizados; (ii) procedimentos de cotação de preços formalizados; (iii) mapa de licitação; (iv) política de alçadas para a realização de compras; (v) avaliação de fornecedores – cumprimento da data da entrega, condições de pagamentos, qualidade dos produtos/serviços etc.; (vi) realização de compras mediante pedido de compra devidamente autorizado pelos responsáveis; (vii) acompanhamento da posição atualizada do estoque; (viii) acompanhamento das condições contratuais; (ix) verificação da adequação da compra; (x) controle dos adiantamentos a fornecedores; (xi) confronto da nota fiscal com o pedido de compra; (xii) conferência pelo comprador da sequência numérica das requisições; (xiii) conferência da realização do serviço ou do recebimento da mercadoria comprada antes de pagar os fornecedores; (xiv) programação financeira dos pagamentos; e (xv) confronto com os dados contábeis.

Assim, segundo Coqueiro (2011), por meio de bons processos de controle é que a empresa se certifica de que não está pagando dívidas indevidas, e de que as contas estão sendo pagas rigorosamente nas datas de vencimento. Entretanto, o objetivo maior dessa aliança é alcançar as expectativas desejadas e manter um padrão comportamental gerado por um ambiente de controle padronizado. Neste sentido, é importante a empresa estar atenta para a sua adequação aos processos. A avaliação dos controles poderá ser feita, iniciando-se pela análise da eficiência dos fluxos das operações e informações, a partir do retorno esperado dos controles implantados. A criação ou aprimoramento de um tipo de controle é tanto viável quanto positiva em relação ao custo-benefício.

Há que se atentar para o fato de que um bom sistema de controle interno deve incluir itens como unidade de comando, especialização de esforços, procedimentos repetitivos, verificações automáticas, formulários concebidos para evitar erros, omissões e controle de documentos.

5.2 Identificação das características individuais dos funcionários que influenciam nos controles internos da empresa

Para Kotter (1973), no relacionamento entre colaboradores e a empresa cada uma das partes só participa pelo que espera receber em troca de sua participação. Indivíduo e organização são sistemas com necessidades específicas que só se unem em um relacionamento cooperativo, quando este permite satisfazer às necessidades de ambas as partes. O autor defende a criação de um contrato psicológico que tem como base as expectativas mútuas do indivíduo e da organização que, a qualquer momento, poderão ser satisfeitas ou não, mas com ambas as partes alcançando níveis de satisfação aceitáveis.

Há que citar como procedimentos que podem auxiliar o desenvolvimento da empresa, as seguintes ações: (i) divulgar internamente uma cultura empreendedora, ressaltando e premiando os funcionários que se destacarem na realização e melhoria das operações da empresa; (ii) incentivar programas de informação, capacitando os funcionários a desenvolverem melhor as suas atividades; (iii) realizar financiamentos que proporcionem o desenvolvimento da empresa; e (iv) realizar planejamento fiscal, a fim de beneficiar a empresa de incentivos fiscais que reduzam seus custos tributários.

O grande desafio relativo ao planejamento estratégico de uma empresa é integrar seus lados humano e empresarial por meio da motivação de seus colaboradores, de tal forma que a organização obtenha ganhos e se desenvolva com os esforços de seus recursos humanos. No entender de Gomes e Salas (1999), por mais que se tente restringir o comportamento de uma pessoa com normas, procedimentos e sistemas de controle rígidos, haverá sempre alguns aspectos que estarão fora da formalização, por serem difíceis de ser previstos. Da mesma forma, a formalização de procedimentos rígidos poderá reduzir a criatividade e provocar efeitos disfuncionais, ao se transformarem em instrumentos e meios de orientação do comportamento humano para alcançar objetivos organizacionais, ou seja, em mecanismos coercitivos que limitam a autonomia individual.

Por outro lado, uma forma positiva de melhorar o desempenho individual é a utilização do plano de carreira e de apoio à formação profissional. Neste sentido, alguns aspectos devem ser considerados, quando analisadas as mutações ocorridas no ambiente de trabalho. Para isto, cinco aspectos principais são considerados, a saber: formação na área, formação superior, pós-graduação, tempo de experiência profissional e idade. Ou seja, avalia-se de forma estruturada a competência, entendida como de um conjunto de qualificações que leva o profissional a um desempenho superior numa dada situação, com

o objetivo de identificar os traços que distinguem os indivíduos bem-sucedidos dos mal sucedidos.

Quando o profissional possui bastante tempo de experiência na profissão contábil, ele aceita a responsabilidade de atividades minuciosas da empresa. Ou seja, toma iniciativas, escolhe a ação mais adequada (fundamentado em casos concretos das normas existentes) e/ou providencia a melhor ação a ser tomada, com base em conhecimentos preexistentes. Ao assumir essas responsabilidades, ele executa ordens e responde por todo o evento e pelas consequências da ação adotada.

Sobre o fator tempo de empresa, houve um consenso entre os entrevistados de que a avaliação dos controles internos deve ser feita pelo gestor de cada área de atuação, conjuntamente com outras pessoas conhecedoras das necessidades da empresa (no caso instituições especializadas), considerando-se a formação profissional, o conhecimento técnico, o comportamento em relação aos controles existentes e as ações e os resultados obtidos em determinadas avaliações, conforme exemplificado pelo Quadro 7, Quadro 8, Quadro 9, Quadro 10, Quadro 11 e Quadro 12.

Pelo tempo de empresa dos entrevistados, em sua maioria abaixo de cinco anos (QUADRO 7), confirma-se a informação de que há uma preferência pelo aproveitamento de pessoal interno, quando do surgimento de novas vagas, visando o estabelecimento de carreiras internas. Convergingo com a teoria apresentada por Dutra (2008) para o modelo de competências, a empresa pesquisada apresentou a formação de uma carreira na organização vinculada ao tempo de empresa e idade, conforme demonstrado no Quadro 7.

QUADRO 7

Tempo de empresa e idade dos entrevistados

Tempo de Empresa	Número de entrevistados	Idade
Até 05 anos	12	Entre 23 a 25 anos
Até 10 anos	5	Entre 29 a 43 anos
Acima de 15	3	Acima de 45

Fonte: Original desta pesquisa.

Observou-se que a idade dos funcionários influencia diretamente no departamento em que trabalham e nos tipos de serviço que executam, porque o grau de comprometimento deles é diferenciado em razão da maturidade profissional, ou falta dela, haja vista ser importante para a empresa que a pessoa que desempenha determinada função se mantenha atenta às ocorrências inerentes aos serviços prestados, saiba comunicar erros, criticar resultados, interpretar situações adversas até o momento vivenciadas, avaliar os procedimentos da empresa e sua aplicabilidade organizacional e apontar erros ou falhas quando houver, focando nos objetivos almejados pela instituição. Sendo o desempenho satisfatório no cenário interno, quanto maior o tempo de permanência de um funcionário na empresa, maior será seu conhecimento na função que exerce, não se levando em conta, porém, nesta abordagem, o seu grau de instrução.

O conjunto de atribuições e responsabilidades das pessoas em uma organização é influenciado tanto pelas necessidades empresariais como pela capacidade da pessoa em atendê-las. Assim, quanto mais responsabilidades e mais atribuições complexas, mais valor a pessoa agrega, necessitando, obrigatoriamente, ampliar seus conhecimentos por meio de uma capacitação profissional que se relacione diretamente com as atuais atribuições, o que acrescentará mais qualidade aos trabalhos executados, em especial, aos relacionados com os controles internos.

Autor de um dos primeiros conceitos de competência, Mirabile (1997 *apud* Fleury e Fleury, 2001, p. 184-185) estabeleceu a diferenciação entre competências, aptidões, habilidades e conhecimentos, considerando “aptidão, um talento natural da pessoa, o qual pode vir a ser aprimorado”, “habilidades, a demonstração de um talento particular na prática” e “conhecimentos, o que as pessoas precisam saber para desempenhar uma tarefa”. Ou seja, competência é conjunto de capacidades humanas que justificam um alto

desempenho, acreditando-se que os melhores desempenhos estão fundamentados na inteligência e na personalidade da pessoa.

Le Boterf (1995 *apud* Fleury; Fleury, 2001, p. 187) estabeleceu a definição de competência como o cruzamento de três eixos “formados pela pessoa, sua biografia, socialização, pela sua formação educacional e pela sua experiência profissional”. Para o autor, competência é o saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos e habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo, como exemplificado no Quadro 8.

QUADRO 8

Tempo de experiência *versus* número de empresas

Tempo de Experiência Profissional	Número de Empresas que já Trabalhou	Número de Entrevistados
1 a 3 anos	3 a 6	12
4 a 5 anos	3	4
Acima de 5 anos	2	4

Fonte: Original desta pesquisa.

Conforme demonstrado nos registros científicos, quanto mais tempo um trabalhador possui de experiência profissional, mais empresas e setores ele vivenciou. E obrigatoriamente, o porte elevado das empresas se destaca de maneira significativa, em razão da vasta experiência adquirida nessas organizações.

Neste sentido, outra característica apresentada como relevante na empresa pesquisada, foi a formação superior de todos os entrevistados em Administração, Engenharia e Ciências Contábeis (Quadro 9), formação esta que, segundo um dos entrevistados, não é condição obrigatória para admissão em cargos de nível gerencial na Empresa Gama.

QUADRO 9
Formação profissional

Formação	Especificação da Formação	Número de Entrevistados
Superior Completo	Administração	3
	Ciências Contábeis	6
	Engenharia	4
Superior Incompleto	Em Qualquer Área	5
Não Possui Formação Superior	Cursos Técnicos	4

Fonte: Original desta pesquisa.

Observou-se, na fala desse mesmo entrevistado, que a área de formação tem influência direta no tipo de serviço prestado pelo funcionário sendo notória a forma de comunicação desempenhada por aquele que atua na própria área de formação, o seu discernimento em relação às atribuições que lhe são conferidas, o seu entendimento quanto às cobranças, notando-se uma redução das incertezas em relação a eventos futuros, e uma redução do grau de dúvida quanto aos procedimentos das atividades e suas consequências.

Outra constatação, o problema apresentado pelos profissionais no desenvolvimento da carreira é a falta de capacitação para assumir o novo cargo almejado. A solução encontrada para este problema foi o planejamento sólido de onde se queria chegar, simultâneo à análise das competências que precisavam ser desenvolvidas, trabalhando-as no dia-a-dia, além do investimento em cursos de aperfeiçoamento, pós-graduação ou MBA. Um sistema de controle eficiente necessita que os resultados das atividades de controle sejam realizadas pelos funcionários, da mesma forma que as informações originadas da administração e do corpo gerencial sejam transmitidas prontamente e compreendidas por todos os interessados.

Segundo os especialistas, para que o crescimento profissional seja duradouro e as funções desempenhadas sejam concisas, é necessário conhecimento e tempo de experiência em cada função, pois é o que possibilita a absorção de todo o conhecimento exigido para determinado trabalho. O grande problema é que a experiência profissional não é uma característica presente em grande parte dos profissionais, em razão do baixo nível de exigência das empresas. Isso afeta diretamente os controles internos, que não permitirão que sejam identificados os pontos falhos no processo de controle, levando a erros e fraudes que, por sua vez, podem levar a empresa à descontinuidade de suas atividades.

Uma comunicação efetiva abrange em amplitude o meio organizacional. Todos os funcionários, de todos os níveis, devem ter em mente o seu respectivo papel no sistema de controle, a partir do conhecimento das informações importantes a serem comunicadas.

A mudança de cultura de controle não surge da noite para o dia, haja vista ser naturalmente lento o processo de mudar a postura de pessoas habituadas a manter hábitos. Porém, há que perseguir essa mudança, na busca da eficiência e eficácia do negócio, mas implantando regras claras que possam ser aplicadas e entendidas por todos, pois caso contrário, o processo será dificultado por impasses.

QUADRO 10
Formação dos gerentes

Exerceu ou Exerce Algum Cargo de Comando	Contábeis	Administração	Engenharia	Áreas Distintas
Sim	3	3	2	4
Todos são Gerentes	0	0	1	4
Não	0	0	0	0

Fonte: Original desta pesquisa.

A atividade desempenhada pelo gerente (Quadro 10) é essencial ao desenvolvimento do negócio. Por isso é fundamental que este profissional possua formação superior, e conforme as atividades desenvolvidas na empresa, quanto maior for o seu grau de instrução, mais acertada será a decisão. Segundo Koontz & O'Donnell (1978, p. 50), o controle associado à competência tem como uma de suas metas a correção das atividades dos subordinados para assegurar a consecução dos objetivos da empresa.

Atualmente os gerentes assumem diversas tarefas, ao contrário de tempos atrás, quando sua principal função era cobrar e punir. Além dessa responsabilidade das tarefas, um dos papéis do gerente é controlar o andamento das atividades de cada membro da equipe, orientando-os e direcionando-os nas tomadas de decisão, e ainda, mediar a solução de conflitos. Também deve cuidar de suas metas de equipe e individuais para atender os objetivos traçados por seus superiores, sinalizando os resultados e demonstrando os ganhos financeiros conseguidos através de sua gestão e de sua equipe. É também de responsabilidade do gerente a tarefa de cuidar do desenvolvimento dos membros de suas equipes e de investir em si próprio. Assim, deve orientar seus funcionários para as

possibilidades de desenvolvimento pessoal e em equipe, por meio de um treinamento individual pautado nas necessidades específicas de cada função.

Muito mais do que um chefe, o gerente deve ser um facilitador organizacional, combinando os aspectos relacionados às tarefas de um administrador (planejamento, organização, direção e controle) com a missão de gerir pessoas. Deve liderar a equipe, estimulando-a a se desenvolver para atender as expectativas da empresa, dos clientes e do mercado. Trata-se de um trabalho de aprendizado contínuo, que gera um ciclo de treinamento e monitoramento. Tal ideia leva em consideração que o planejamento deve preceder ao controle e que os planos não são passíveis de autorrealização. Compelir os fatos a se adequar aos planos significa, na realidade, localizar as pessoas responsáveis por desvios negativos dos padrões, ao mesmo tempo que certificar-se de que os passos necessários são tomados para assegurar o melhor desempenho. Assim, o controle de coisas é obtido através do conhecimento técnico das pessoas. De acordo com o exposto, o Quadro 11 apresenta definições de competência profissional.

QUADRO 11
Competências profissionais

Saber Agir	Saber o que e por que faz. Saber julgar, escolher, decidir
Saber Mobilizar Recursos	Criar sinergia e mobilizar recursos e competências.
Saber Comunicar	Compreender, trabalhar, transmitir informações, conhecimentos.
Saber Aprender	Trabalhar o conhecimento e a experiência, rever modelos mentais; saber desenvolver-se.
Saber Engajar-se e Comprometer-se	Saber empreender, assumir riscos. Comprometer-se
Saber Assumir Responsabilidades	Ser responsável, assumindo os riscos e consequências de suas ações e sendo por isso reconhecido.
Ter visão estratégica	Conhecer e entender o negócio da organização, o seu ambiente, identificando oportunidades e alternativas.

Fonte: FLEURY; FLEURY, 2001, p. 188.

Como se vê, o Quadro 10 reflete os desejos da organização associados à efetiva ação o indivíduo no exercício de suas atividades profissionais na empresa, traduzindo assim, “a real contribuição do profissional no cumprimento de determinada competência”. Todos os funcionários são responsáveis pelos controles internos, que serão atendidos por meio do adequado desempenho de suas atribuições e da imediata comunicação de falhas ou

deficiências verificadas no seu funcionamento às chefias ou órgãos responsáveis pela solução do problema, que deverá ser prontamente providenciada.

A última característica dos entrevistados, a ser referenciada neste estudo, é o nível ocupado por cada um deles no eixo gerencial (Quadro 12). Observa-se uma relativa homogeneidade entre o número de entrevistados e seus respectivos níveis gerenciais.

QUADRO 12

Eixo gerencial

Nível Ocupado no Eixo Gerencial	Número de Entrevistados
Superintendentes	2
Gerentes	4
Chefes de Departamentos	6
Coordenadores	8

Fonte: Original desta pesquisa.

Se todos mantiverem um alto grau de conhecimento das atividades sob sua responsabilidade e estiverem atentos ao cumprimento das normas, buscando a agilidade nos processos, além de atribuir-lhes a qualidade e a segurança indispensáveis, com certeza estarão fazendo um bom controle e os objetivos serão atingidos de acordo com os resultados desejados pela empresa. É importante verificar, também, a conformidade da estrutura de controle adotada pela entidade com a sua respectiva missão.

O ambiente de controle influencia a consciência de controle dos funcionários. Assim, controle interno reflete o comprometimento de todos. Um ambiente de controle deve prevalecer de forma permanente e contínua em cada uma das áreas da empresa, visando, constantemente, à redução dos riscos e ao aumento da eficácia dos processos. Isto pode ser conseguido se cada um estiver atento aos elementos que compõem esse ambiente: (i) integridade, ética e competência dos funcionários; (ii) definição de responsabilidades; e (iii) padrões de gerenciamento; organização e alocação de recursos.

5.3 Identificação dos aspectos divergentes na implantação de um controle interno eficiente e identificação das características essenciais citadas na literatura

O controle interno realizado nas empresas, de modo geral, é o voltado para os processos de controle e fiscalização de seus diversos setores, e vem se mostrando bastante eficiente, por tornar essas empresas competitivas para o mercado, desempenhando um papel de suma importância ao auxiliar a gestão empresarial, formalizando a integração dos diversos setores, obtendo, assim, maior ordem e segurança na realização de suas atividades. Cabe às empresas, mesmo as de médio porte, definir suas rotinas internas com o auxílio de um manual de organização, composto de formulários internos e externos, que imprimirão maior agilidade aos controles internos da empresa, facilitando o controle das operações realizadas por seus diversos setores.

Nesta situação, observa-se que a empresa deve elaborar manuais de “procedimento operacional padrão” para todos os setores da empresa, criar entre seus gerentes pessoas responsáveis por monitorar e alterar os métodos de controles existentes, avaliar periodicamente os controles atribuindo-lhes nota, a fim de que sejam mudados de forma contínua, gerando controles mais eficazes e constantemente atualizados. E complementando, treinar e capacitar os funcionários fazendo um monitoramento constante. Sempre que um processo sair diferente do que o manual estipula, a empresa, por meio dos responsáveis pelos controles e supervisão, deve tomar as medidas necessárias para que o que foi determinado volte a ser realizado com sucesso. Os procedimentos podem ser aplicados em todos os setores, em especial, no financeiro, contábil, faturamento e, também, no departamento de Recursos Humanos (RH).

No departamento financeiro, contas a pagar, deve ser determinado um valor para pagamentos efetuados em dinheiro, cheques ou depósito bancário, objetivando assegurar o patrimônio da empresa. As compras e serviços de manutenção devem ser precedidos de uma cotação orçamentária no comércio. Todos os funcionários da empresa devem possuir senha para acessar o sistema eletrônico e os bancos de dados que lhes são permitidos. Um dos pontos positivos do controle que também merece destaque é o relativo à rotatividade de funcionários a ser reduzida, para que não se comprometa a meta anual da organização.

Segundo o diretor administrativo da organização pesquisada, um dos benefícios almejados com a implantação do sistema de controle interno é a redução do tempo e dos custos e a maior eficácia nos processos operacionais. A interação dos setores e a avaliação de seus desempenhos são processadas, unicamente, por meio de reuniões e relatórios

periódicos, que permitem que as informações sejam devidamente analisadas e conhecidas por todos.

No decorrer da pesquisa, observou-se que a empresa possui apenas alguns procedimentos de controle interno, e que a padronização dos processos ainda está em fase de implantação. Mas com relação aos controles já implantados, ainda existem muitos pontos em aberto para melhoria da gestão organizacional. Notou-se, também, que os relatórios contábeis não são confrontados com os outros procedimentos de controle interno da empresa para comprovar a legitimidade das informações, o que os torna menos perceptíveis e pouco utilizados nas tomadas de decisão, sendo que a contabilidade não disponibiliza tais relatórios por falta de exigência da própria empresa. Outro ponto a ser aprimorado é a falta de *back-up* diário. Caso ocorra algum problema no sistema, haverá o risco de se perder dados e informações importantes para atividade da empresa, provocando transtorno e até mesmo um maior custo operacional.

Uns dos fatores em defasagem é o sistema eletrônico da organização, que não dispõem de recursos suficientes para a sua atividade. Como o sistema não é totalmente confiável, seria mais seguro um controle manual paralelo. Inclusive, esse controle é feito por meio de DRE, com o objetivo de controlar as despesas e receitas, o que também não é suficiente. Segundo o gestor da área contábil, no próximo ano, novas etapas de planejamento e monitoramento serão implantadas visando melhorar o processo de detecção de desconformidades. No que se refere à atribuição de responsabilidades, a empresa ainda não possui manual de procedimentos para auxiliar os seus setores, como por exemplo o de prestação de serviços, o financeiro, o auxiliar administrativo, dentre outros. Assim, a empresa não possui um modelo de controle interno definido para seguir.

O monitoramento é realizado por meio do acompanhamento dos processos, dos resultados e das metas predefinidas em nível individual e organizacional. Esse monitoramento é feito pelo gestor responsável em assessorar na definição das metas e dos processos e controlar periodicamente os resultados. No setor de prestação de serviços, a empresa mantém controle apenas sobre as metas estipuladas. De acordo com o diretor administrativo, após a total implantação dos manuais de controle interno, o monitoramento deverá ser feito a partir do acompanhamento dos resultados dos processos e das metas individuais, assim como da meta global da empresa. Desta forma, ainda se faz necessário aperfeiçoar significativamente os controles existentes e o monitoramento das informações.

A perspectiva é que, de 2015 a 2016, haja uma melhoria significativa nos controles e no gerenciamento da empresa, haja vista o controle atuar como um suporte de dados

confiáveis para as tomadas de decisão, visando aperfeiçoar os resultados organizacionais e de equipe. Com relação à eficiência, eficácia e prevenção de fraudes, a empresa se depara com esse tipo de problema, por não utilizar os controles internos para essa finalidade.

5.4 Análise das vantagens e desvantagens dos sistemas de informação integrados ao sistema de controle interno

As grandes empresas possuem e conhecem bem os sistemas de controle interno, que são bem aprimorados, porque sem eles seria impossível realizar as suas operações, desde a mais simples à mais complexa. No entanto, as médias empresas passaram a sentir a necessidade de aprimoramento de tais controles internos, por causa do seu crescimento e consequente aumento do número de operações realizadas.

O controle interno é constituído de procedimentos, métodos e rotinas cujo objetivo é proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (CREPALDI, 2002). Segundo Laudon e Laudon (2007), os controles contemplam todos os métodos, políticas e procedimentos determinados pela administração que garantam a segurança dos ativos, a exatidão e a confiabilidade dos registros contábeis, além da adesão operacional aos padrões. Ressalta-se que a definição desses métodos e procedimentos aumenta a segurança dos sistemas de informações gerenciais utilizados pela organização.

Ainda segundo Laudon e Laudon (2007), os sistemas de informações gerenciais oferecem relatórios do desempenho corrente da organização, possibilitando o acompanhamento dos processos e o controle da empresa, além de prever seu desempenho futuro. De acordo com as necessidades da gerência, tais sistemas fornecem relatórios diários, semanais, mensais e anuais que auxiliam as tomadas de decisão. Uma das vantagens de se ter um sistema de controle interno integrado é a segurança no volume de informações a serem processadas, haja vista tal interação funcionar como um suporte de confiabilidade que contribui para evitar os problemas abaixo relatados, em especial nos setores de tesouraria, contabilidade e patrimônio.

5.4.1 Tesouraria/contas a pagar

- . Altos índices de protestos em cartório;
- . pagamentos feitos em duplicidade, sem a possibilidade de ressarcimento;

- . altos valores gastos com conta garantida;
- . falta de controle para grandes gastos, principalmente com financiamentos; e
- . alto índice de inadimplência por parte dos clientes, por falta de acompanhamento do faturado e recebido, da prática de políticas para recebimentos, principalmente, de serviços prestados por prefeituras.

5.4.2 Contabilidade

- . Intimação da Receita Federal por valores informados na DIPJ diferentes dos informados nas demonstrações financeiras;
- . valores de impostos pagos a maior, em decorrência de análise equivocada da legislação municipal;
- . cancelamento de faturas emitidas por falta de acompanhamento das exigências feitas pelo cliente;
- . fiscalização do INSS em razão de retificação de alíquotas de documentos previdenciários;
- . falta de planejamentos tributários relativos aos contratos de clientes em geral;
- . recolhimento de alíquotas diferenciadas para o mesmo tipo de serviços prestados; e
- . valores de impostos pagos a maior, e falta de controle e processo para reaver o dinheiro.

5.4.3 Patrimônio

- . Itens constantes no ativo patrimonial da empresa sem existência física;
- . itens fisicamente controlados sem possuir valor para tal;
- . itens registrados no patrimônio sem a conferência de um supervisor;
- . alta rotatividade de funcionários;
- . falta de controle de bens obsoletos, depreciados ou sem valor;
- . falta de controle de baixas vendas precedidas por autorização competente;
- . não acompanhamento das transferências dos bens entre sede e obra, ou vice e versa, para uso fora do estabelecimento, de locação, de demonstração e, até mesmo, de transferências entre unidades de negócios; e
- . falta de inventário físico.

Para a organização, os instrumentos de controle são de grande importância, por fornecerem uma segurança razoável à sua administração. Embora não possam ser tidos como instrumentos de segurança absoluta, certamente, evitam informações distorcidas, prevenindo prejuízos e resguardando o nome da empresa. Se bem elaborados e executados contribuem para o progresso da empresa, haja vista a sua maior importância estar ligada à continuidade das atividades empresariais. Podem ser aplicados em todas as áreas, ou seja, de maneira geral, em toda estrutura organizacional, a saber: tesouraria, contas a receber/vendas, contas a pagar/compras, estoques, folha de pagamento e imobilizado. Ocorre que tais instrumentos são de suma importância para a exatidão nas demonstrações financeiras e processos correlatos.

5.5 Síntese Analítica

O que se pôde comprovar pelos resultados obtidos na empresa pesquisada, é que o controle interno deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as suas funções, a saber: administrativa, jurídica, orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos, dentre outras, na busca da realização dos objetivos a que se propõe. Por exemplo, a contabilidade pode atuar como um órgão fiscalizador, verificando se os controles internos estão sendo executados, e também sugerindo a implementação de instrumentos de controle inexistentes. Por outro lado, deve realizar reconciliações com o objetivo de prevenir que sejam contabilizados dados incorretos ou inexistentes. Neste sentido, as demonstrações contábeis devem espelhar informações adequadas que auxiliem os gestores nas tomadas de decisão.

No entender de Attie (1992, p. 60), “um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um controle interno eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios”. O autor atesta que as informações contábeis mal elaboradas podem levar a conclusões erradas e prejudiciais à empresa. Mesmo parecendo absurdo, muitas empresas não têm conhecimento do sistema de controle interno, e imaginam que, tendo colaboradores de confiança, estarão livres de qualquer irregularidade. Contrariamente, todas as empresas estão sujeitas a algum tipo de ameaça, tanto interna quanto externa. E com a implantação do sistemas de controle interno, conseguem se prevenir contra as fraudes, minimizando a ocorrência de erros. É fato que, quando a empresa organiza as suas atividades, tornando as funções segregadas umas das outras, a possibilidade de ocorrências de erros e fraudes reduz significativamente, uma vez que cada fase é confiada a pessoas diversas.

No entendimento de Araújo, Arruda e Barreto (2008), o sistema de controle interno visa, essencialmente, desenvolver, aperfeiçoar e induzir ao cumprimento de normas, e tem por finalidade uma garantia razoável de que os objetivos específicos da empresa sejam alcançados e estejam ligados às ações estratégicas empresariais. Além disso, busca-se, com os instrumentos de controle interno, a eficiência das operações, a fim de atingir importantes variáveis, a saber: melhor forma de execução, informações confiáveis, claras e objetivas, principalmente, no que tange às demonstrações contábeis e ao cumprimento da respectiva legislação vigente.

No decorrer da integração dos mecanismos de controle, necessário se faz que sejam observados: (i) os procedimentos de avaliação e controle relativos a elementos relacionados ao planejamento estratégico, tático e operacional; (ii) o estabelecimento de metas que sejam mensuráveis e operacionais; (iii) a comparação dos resultados estimados e reais; (iv) a identificação de desvios e suas origens; e (v) a formulação, avaliação, decisão e implantação de ações corretivas. Deve-se, também, definir normas e padrões de procedimentos para utilização desses sistemas, além de relacionar os controles à segurança do acesso às informações, a ser avaliada permanentemente. A proteção das informações é fundamental ao funcionamento das empresas, e deve ser feita pela utilização de meios de controle adequados e pela segurança de seus próprios sistemas.

O controle e a segurança contemplam a definição de políticas de segurança, planejamento do negócio, segurança física, controle de acesso, obediência às normas e procedimentos definidos pela administração organizacional e, também, por autoridades governamentais. Casos há em que o governo obriga que as empresas executem procedimentos determinados em legislações específicas. Desta forma, entidades públicas e governamentais vêm utilizando sistemas informatizados de informação para prática de atividades administrativas internas e externas, buscando maior eficiência e eficácia. É o caso dos programas operacionais disponibilizados aos contribuintes, para que realizem suas declarações de Imposto de Renda, com a divulgação de informações específicas de suas atividades. Pode-se denominá-los “Controles Internos Embarcados”, criados com o intuito de diminuir erros decorrentes de informações repassadas de maneira incorreta. Com esta finalidade, tem-se alguns programas utilizados pelo governo, em âmbito federal, estadual e municipal, a saber: (i) *Sped Contabil* Fiscal; (ii) e Social; (iii) Efd Contribuições; (iv) Escrituração Fiscal Digital do Pis/Cofins e da Contribuição Previdenciária; (v) Per/Dcomp; (vi) Dirf; (vii) Dctf; (viii) Fcont e Ecd; (ix) Irpj e Csll; e (x) Dacon.

As pessoas jurídicas e equiparadas perante a Legislação Comercial, Fisco Federal, Ministério do Trabalho e Previdência Social, independentemente do seu enquadramento jurídico ou da forma de tributação perante o Imposto de Renda, estão obrigadas a cumprir com várias obrigações ou normas legais. Sendo assim, entende-se que os procedimentos de controle atendem a todas essas necessidades da empresa de maneira eficiente e eficaz, uma vez que pelo controle interno relativo ao estímulo à eficiência operacional consegue-se meios necessários à condução das tarefas, de forma a obter entendimento, aplicação e ação tempestiva e uniforme. De acordo com Attie (2010), as inúmeras tarefas praticadas pelos diversos setores de uma empresa necessitam de uma linha mestra de raciocínio e de conduta. Dado que cada um dos segmentos tem suas particularidades, cada indivíduo precisa conhecer sua tarefa, para que a totalidade mova a empresa como um todo.

Além desses procedimentos, a empresa deve realizar avaliação dos riscos nos quais pode vir a incorrer, caso um processo não seja controlado corretamente e, também, realizar auditoria nos processos de controle, considerando, inclusive, a observância dos controles internos previamente definidos. Os controles administrativos constituem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração.

Os controles administrativos abrangem, com regularidade, os relatórios de desempenho, o programa de treinamento, os relatórios estatísticos de estudo de tempo e os controles de qualidade. Para Crepaldi (2004), os controles administrativos compreendem:

- . normas salutaras, que observam práticas saudáveis aos interessados da empresa no cumprimento dos deveres e funções; e
- . pessoal qualificado, que esteja apto a desenvolver suas atividades bem instruídas e supervisionadas por seus responsáveis.

Conforme Bergamini Júnior (2005), a alta administração da empresa é responsável pela definição e atribuição de responsabilidades funcionais básicas e, ainda, pela alocação de recursos voltados para a correta gestão de tais atribuições, sendo essas definições utilizadas durante a implantação dos controles internos. Neste contexto, a junção do sistema de informação integrado ao sistema de controle interno acarreta mudanças no desenvolvimento das tarefas, alteração nas responsabilidades dos indivíduos e departamentos, além de alterações nas relações entre os departamentos. Os gestores devem priorizar quais tipos de decisões a tomar, com o objetivo de aperfeiçoar os sistemas, fazendo com que eles não gerem informações irrelevantes.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final deste estudo, ficou demonstrada a importância do controle interno na gestão de uma empresa prestadora de serviços de consultoria na área de engenharia. Diante dos resultados analisados, conclui-se que toda empresa, independente de seu porte, deve fazer uso de procedimentos de controle interno desde que adequados às suas atividades, e que tal controle auxilia no desenvolvimento de processos do dia-a-dia organizacional, especialmente, em relação às finanças, pois utilizados como uma ferramenta importante para o controle e fiscalização de diversos setores.

Concluiu-se, por outro lado, que considerando a sua evolução patrimonial, a empresa deve implantar diversos tipos de controle interno, desde o início de suas atividades, respeitando, em sua aplicação, a relação custo/benefício. Ocorre que os procedimentos de controle passam a ser úteis a partir do momento que facilitam as operações, proporcionando, então, maior rentabilidade e, por consequência, um maior desenvolvimento organizacional.

Observou-se que a empresa pesquisada sempre teve resistência à auditoria interna, pois seus gestores tinham esta prática como sendo de custo elevado e de pouco ganho para a organização, uma vez que, junto aos demais funcionários, se sentiriam pressionados pelo sistema de controle, que iria avaliá-los por suas metas e atitudes, trazendo, desta forma, grande insatisfação a todos. Porém, com a implantação de procedimentos de controles eficazes, no lugar de um departamento de auditoria interna, consideraram tal controle uma ferramenta benéfica para a empresa, por identificar falhas e apontar uma forma de saná-las. Concluiu-se, pois, que para a obtenção de sucesso na implantação do sistema de controle interno, é necessário que ele seja compreendido pelos gestores e funcionários como uma medida positiva em todos os sentidos.

Desta forma, foi atingido o objetivo geral deste estudo, no momento em que foram demonstradas e analisadas as vantagens de implantação de um sistema de controle interno integrado a todos os departamentos da empresa pesquisada. Quanto aos objetivos específicos, também foram alcançados, pois ficou demonstrada, para os agentes da pesquisa, a importância do conhecimento teórico relativo ao controle interno e à sua função nos diversos setores da empresa, bem como a sua relevante aplicabilidade naquela organização.

Assim sendo, acredita-se que, mediante o exposto no referencial teórico e na análise de resultado, foi possível destacar a relevância do controle interno como ferramenta capaz de evitar fraudes e erros, melhorar processos, reduzir tempo de trabalhos minuciosos por meio de *software* específicos para elaborar tarefas pré-determinadas, no caso dos controles embarcados, reduzindo custos e proporcionando para a empresa informações de qualidade, demonstrações contábeis com alto grau de confiança, relatórios gerenciais em tempo real etc.

Com relação à empresa analisada, constatou-se a necessidade da elaboração de manuais e a prática de procedimentos operacionais, para que todos os seus setores passem a atuar sob o crivo de um modelo padrão de controle interno. Porém, mesmo inadequados, os procedimentos de controle interno da empresa mostram-se bem estruturados, principalmente, nos setores contábil, fiscal e financeiro, onde todos os recursos (entrada e saída) são controlados pelos gestores. Porém, notou-se a necessidade da elaboração de outros procedimentos que possam ser utilizados por todos os funcionários de cada setor, visto que todas as informações são concentradas, de forma restrita, na pessoa do gerente que, no caso de ser desligado da empresa, automaticamente, as leva consigo, ficando a empresa impossibilitada de dar continuidade ao controle, por ele não ser de conhecimento de todos os integrantes do setor.

Constatou-se, também, que o monitoramento é realizado através do acompanhamento dos resultados, dos processos e das metas predefinidas em nível da empresa. E que a interligação do controle é feita através de reuniões e relatórios periódicos para que as informações sejam devidamente analisadas e conhecidas por todos. Neste sentido, vale ressaltar que, para ser efetivo, o controle não pode ser utilizado somente para este fim, por ser fundamental em todas as etapas do processo de funcionamento da empresa, visto que subsidia as tomadas de decisão, pois só se gerencia aquilo que se mede e/ou se monitora. Ocorre, portanto, que sem os controles as decisões são subsidiadas pela intuição e, nesse caso, muitos erros poderão ocorrer.

Assim, comprovou-se que o uso do controle interno traz benefícios que são identificados de imediato, como potencializar o tempo, reduzir os custos marginais e obter eficácia nos processos operacionais, além de exigir responsabilidade e ética a seus administradores. Porém, constatou-se uma lacuna de aspectos primordiais à melhoria da gestão na organização pesquisada. Segundo seu principal gestor, novas etapas de planejamento e monitoramento serão implantadas nos próximos anos, visando melhorar o processo de detecção de desconformidades. Assim, concluiu-se que a empresa não possui

um tipo de avaliação relativa à eficiência, eficácia e prevenção de fraudes, pois acredita que devido ao seu porte, não está vulnerável a esse tipo de problema (fraudes). Ou seja, a empresa utiliza os controles internos apenas para dar suporte às decisões. Desta forma, mantém-se em uma situação de fragilidade, pois exposta a todo e qualquer tipo de riscos.

Ao considerar o objetivo de averiguar as peculiaridades do controle interno em uma empresa prestadora de serviços de consultoria, este estudo buscou, em sua primeira fase, a contribuição da pesquisa bibliográfica para melhor compreensão do tema abordado, aprofundando o conhecimento, de forma que houvesse um bom entendimento sobre a problemática explorada. O conhecimento teórico foi o suporte necessário às várias fases da pesquisa, inclusive, à coleta de dados, comprovando-se que tais informações são indispensáveis para o exercício da profissão. Logo, constata-se que deverão ser interligadas com a prática, para que se alcance o seu aperfeiçoamento.

Neste contexto, verificou-se que o controle interno é fundamental para qualquer organização que queira controlar seu patrimônio e se manter no mercado, e que cada empresa pode implantar o modelo que preferir, para que as pessoas envolvidas com o seu progresso o utilizem como exemplo a seguir, mesmo não havendo uma avaliação real do seu desempenho. Contrariamente, com uma atuação antecipada, os erros deixarão de ser uma realidade, pois passarão a ser detectados pelas gerências, que poderão, ainda, no decorrer do processo de controle, fazer algumas alterações nos procedimentos, para aperfeiçoá-los de forma que alcancem seus objetivos.

Ficou comprovado que para a organização alcançar com eficácia suas metas, necessita de um controle interno contínuo. Isto porque o processo de gestão organizacional demanda uma grande necessidade de percepção às mudanças que vem ocorrendo no mercado. A grande estrutura que o controle interno oferece é um diferencial muito importante para o auxílio às decisões gerenciais. Isto porque seu mecanismo é constituído de métodos e procedimentos elaborados pela instituição, a fim de que seu patrimônio seja protegido contra possíveis perdas. Por isso, as ferramentas do controle interno são indispensáveis ao andamento correto das tarefas.

Comprovou-se, pois, que o sistema de controle interno quando bem aplicado, tende a harmonizar o processo de gestão, pois serve como um suporte estratégico para as decisões gerenciais, protegendo os ativos da empresa e salvaguardando seus interesses. Pelo resultado obtido na análise dos dados, ficou evidenciado que o controle interno tem muito a oferecer ao processo de gestão, pois quando bem aplicado, certamente, só traz benefícios à administração.

Desta forma, conclui-se que o controle interno deve estar presente em todos os níveis e setores da empresa, uma vez que suas ferramentas favorecem um melhor desempenho tanto dos profissionais como dos departamentos. Neste sentido, verificou-se a necessidade de uma parceria interna, ou seja, da conscientização de todo o quadro de funcionários, para que o controle interno seja colocado em prática e produza os resultados esperados. Destaca-se, pois, a necessidade do desenvolvimento de funções internas que permitam à empresa o monitoramento dos riscos aos quais está submetida, a partir da prévia definição dos níveis de exposição considerados aceitáveis. Por outro lado, também se mostraram importantes as atividades voltadas para a determinação e divulgação de responsabilidades e objetivos individuais e departamentais, bem como daquelas focadas no zelo pela conformidade com normas, leis e padrões, procedimentos internos ou externos, tudo isso com o propósito de se mitigar as diversas vulnerabilidades às quais a empresa está sujeita.

O controle interno constitui, pois, condição *sine qua non* para a continuidade das atividades da empresa pesquisada, por permitir um adequado monitoramento do seu desempenho e, com isso, a correção de falhas em seus processos, bem como o seu aperfeiçoamento. Portanto, tal controle pode garantir a qualidade dos processos e, em decorrência, dos serviços prestados. Dentre os elementos relevantes para o acompanhamento do sistema de controle, restou destacada a importância da comunicação, pelo estabelecimento de canais de comunicação aberta paralelo à ocorrência periódica de programas de treinamento, para conscientização da possibilidade de se obter resultados positivos.

Ainda assim, verificou-se uma maior necessidade de acompanhamento dos riscos nos processos operacionais, tanto os manuais como os informatizados. Na aplicação das políticas, procedimentos e práticas organizacionais, comprovou-se a necessidade de que sejam trabalhados, para assegurar o cumprimento dos objetivos organizacionais com base em uma visão estratégica para se obter vantagem competitiva. O sistema de controle da empresa pesquisada foi apontado como a variável mais significativa para se atingir a excelência nos serviços.

Desta forma, concluiu-se que, mesmo com um adequado gerenciamento e competente documentação das operações, tem-se uma insuficiência de procedimentos formais e padronizados, o que reduz a qualidade dos serviços prestados, provocando retrabalhos e gastos inúteis. Além disso, constatou-se o baixo conhecimento dos empregados acerca dos planos e ambientes de controle e a pouca atenção com a qualidade

das informações utilizadas nas tomadas de decisão. Assim, demanda-se a formalização dos procedimentos, sem a qual são geradas incertezas na condução dos processos e no alcance dos resultados requeridos.

Apesar das citadas limitações, conclui-se que, em decorrência do acirramento da concorrência, a empresa ampliou sua busca pela eficiência, destacando-se a adoção de políticas de maior controle interno.

Ao final deste estudo, restou comprovado que os avanços nas áreas de informática, transporte e telecomunicações fomentaram a expansão das atividades comerciais, culminando na ampliação de seu mercado de atuação. Assim, o progresso gerencial das empresas tem proporcionado controles mais eficientes dos processos administrativos. Desta forma, verificou-se que a criação e a manutenção de rigorosos sistemas de controle interno são necessárias para manter a sua competitividade mercadológica, por fornecer suporte às transações contábeis, financeiras, comerciais e operacionais, para que sejam executadas de acordo com as normas estabelecidas pelos gestores.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2003.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ALVES-MAZZOTTI, A. J., GEWANSZDNAJDER, F. *O método nas ciências naturais e sociais: pesquisas quantitativas e qualitativas*. São Paulo: Pioneira, 2004.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *AU Section 110: responsibilities and functions of the independent auditor*. New York, 1972.
- ANDRADE, Maria Margarida de. *Como preparar trabalhos para cursos de pósgraduação: noções práticas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. *Governança corporativa*. São Paulo: Atlas, 1999.
- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. *Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático*. São Paulo: Saraiva, 2008. 366 p.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D. ; KAPLAN, R. S; YOUNG, S. M. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, William. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1992.
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 624 p.
- BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2002.
- BATISTA, Emerson de Oliveira. *Sistema de informação: o uso consciente da tecnologia para o gerenciamento*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BELL, Judith. *Doing your research project: a guide for the first-time researches in education and social science*. England: Open University Press, 1989.
- BERGAMINI JÚNIOR, S. Controles internos como um instrumento de governança corporativa. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.
- BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de informação: um enfoque empresarial*. São Paulo: Atlas, 1985.

BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistema de informações: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1987.

BOYNTON, William C. [et al.]. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRAGA, R. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1989.

BROWN, Richard. *A history of accounting and accountants*. Frederick: Beard Books, 1905.

CAPPELLE, Mônica Carvalho Alves; MELO, Marlene Catarina de Oliveira Lopes; GONÇALVES, Carlos Alberto. Análise de conteúdo e análise de discurso nas ciências sociais. *Revista de Administração da UFLA*, v. 5, n. 1. jan./jun. 2003.

CARDOSO, Douglas. *Avaliação do SAP R/3 como instrumento para a gestão financeira: um estudo de caso no setor siderúrgico brasileiro*. 2001. 227 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2001.

CARLI, Caren Borba. *Planejamento e controle: fatores fundamentais para o desenvolvimento empresarial*. Barreiras: Monografia, 2008.

CARVALHO, Dailton Rodrigues de. O objetivo do controle interno. *Contabilidade & Habilidades*, 1 jul. de 2010. Disponível em: <<http://conthabeis.blogspot.com.br/2010/07/objetivo-do-controle-interno.html>>. Acessado em: 23 ago. 2014.

CASTELLS, M. *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra, 2003.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 1993.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração: teoria, processo e prática*. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração: teoria, processo e prática*. 3. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração nos novos tempos*. 2. edição. Rio de Janeiro, Campus, 2003.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). *Deveres e responsabilidades dos auditores independentes*. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: <www.cvm.gov.br>. Acessado em: 15.12.2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade: princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. 3. ed. Brasília: 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas profissionais do auditor*. Portaria nº 781, de 24 de março, 1995.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso de contabilidade aplicada*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

COQUEIRO, Leila de Almeida. *Controle interno em empresas de médio e pequeno porte: importância de sua implantação*. Goiânia: Editora Goiânia, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DAVENPORT, Thomas H; PRUSAK, Laurence. *Conhecimento empresarial*. Tradução de Lenke Peres. Rio de Janeiro: Campus; São Paulo: Publifolha, 1998.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. *Auditoria de processos organizacionais*. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, J. S. *Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo, Atlas, 2008.

DUTRA, J. S.; FLEURY, M. T. L.; RUAS, R. (Orgs). *Competências: conceitos, métodos e experiências*. São Paulo: Atlas, 2008.

EVERDINGEN, Y. V.; HILLEGERSBERG, J. V.; WAARTS, E. ERP adoption by European midsize companies. *Communications of the ACM*, v. 43, n. 4, abr. 2000.

FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *O minidicionário da língua portuguesa*. 5. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FLEURY, Maria Tereza Leme; FLEURY, Afonso Fleury. *Construindo o conceito de competência*. *RAC*, Edição Especial, 2001, p. 183-196.

FOINA, Paulo Sérgio. *Tecnologia de informação: planejamento e gestão*. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. atual. São Paulo: Atlas, 2009.

GARCIA, F. A. N. Controle interno inibidor de erros. *Pensar Contábil*, a. 1, n. 2., nov. 1998.

GARCIA, Elias; GARCIA, Osmarina Pedro Garcia. A importância do sistema de informação gerencial para a gestão empresarial. *Revista Ciências Sociais em Perspectiva*, Cascavel, v. 2, n. 1, p. 21-32, 1 sem. 2003.

GIL, Antonio de Loureiro. *Sistema de informações contábil/financeiro*. São Paulo: Atlas, 1999.

GODOY, Arilda Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas*, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995.

GOMES, Anailson Márcio; ASSIS, José Vicente de; BARBOSA, Alexandro. Estudo da adequação do sistema de controle interno para fundação de direito privado (ALFA) sob o enfoque dos conceitos de Attie como forma de determinar os procedimentos de auditoria. JORNADAS LUSO-ESPANHOLAS DE GESTÃO CIENTÍFICA, XII, 2000, Covilhã. *Anais...* Covilhã: Universidade Beira Interior, 2000.

GOMES, J. S.; SALAS, J. M. A. *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HALL, Richard H. *Organizações: estruturas, processos e resultados*. 8. ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 2004.

HARTLEY, Jean. Case study research. In: CASSELL, Catherine; SYMON, Gillian (Eds.). *Essential guide to qualitative methods in organizational research*. London: Sage, 2004. p. 323-333.

HEIER, Jan R.; DUGAN, Michael T.; SAYERS, David L. *Sarbanes-Oxley and the culmination of international control development: a study or reactive evolution*. 2003. Disponível em: <<http://www.ssrn.com/abstract=488783>>. Acessado em: 12 dez 2014.

HOLLAND, C. P.; LIGHT, B. A critical success factors model for ERP implementation. *IEEE Software*, p. 30-36, maio/jun., 1999.

IMONIANA, Joshua Onome. *Auditoria de sistemas de informações*. São Paulo: Atlas, 2005.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da estrutura de controle interno: uma Pesquisa Exploratória. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, São Leopoldo, v. 2. n. 1. p. 37-46, jan./abr., 2005. Disponível em <http://unisinos.br/publicacoes_cientificas/base/index.php?option=com_content&task=view&d=74&Itemid=158&menu_ativo=active_menu_sub&marcador=158>. Acessado em: 27 mar. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES (IBRACON). *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2005.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (AUDIBRA). *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (AUDIBRA). *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2005.

JENSEN, Michael C; MECKLING, William H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Lausanne, v. 3, n. 4, p. 305-360, oct. 1976.

JUND, Sérgio Lopes. *Auditoria, conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

KOONTZ, Harold; O'DONNEL. *Princípios de administração*. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 1978.

KOTTER, John Paul. The psychological contract: managing the joining – up process, *California Management Review*, 1973.

KWASNICKA, Eunice Laçava. *Introdução à administração*. São Paulo: Atlas, 1995.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. *Sistemas de informação*. 4. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2004.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. *Gerenciamento de sistemas de informação*, 3. ed. Rio de Janeiro: LCT, 2007.

LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo: EPU, 1996.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F. *Sistemas contábeis*. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MARTINS, Orleans Silva. *A importância da auditoria contábil das disponibilidades nas entidades*. QUALIT@S Revista Eletrônica, v. 6, n. 2, 2007. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br>>. Acessado em: 30 de janeiro de 2015.

MATTOS, João A. *Theoretical foundations of corporate governance*. Princeton: Princeton University Press, 2001.

MAXIMIANO, Antonio Cesar A. *Introdução a administração*. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

MEDEIROS, Eduardo Silva. *A atividade de auditoria independente: um breve estudo sobre a independência dos auditores e as normas profissionais aplicáveis*. 2005. Monografia (Especialização em Auditoria) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/port/public/pubfrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf>. Acessado em: 09 de dezembro de 2014.

- MIGLIAVACCA, Paulo N. *Controles internos nas organizações*. São Paulo: Edicta, 2004.
- MOCOVE, Stephen A. [et al.]. *Sistema de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MOTTA, João Mauricio. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1988.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC custo baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- O'BRIEN, James A. *Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet*. Tradução de Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2010.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informação gerenciais: estratégias, táticas, operacionais*. 8. ed., São Paulo: Atlas, 1992.
- OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- OLIVEIRA, Marcelo Aparecido Martins; D'ÁVILA, Marcos Zähler. *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. São Paulo: Nobel, 2002.
- PADILHA, T. C. C.; MARINS, F. A. S. *Sistemas ERP: características, custos e tendências*. Revista Produção, v. 15, n. 1, p. 102-113, jan./abr., 2005.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque e sistemas de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1997.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Sistema de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2000.
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico*. São Paulo: Atlas, 1999.
- PEREIRA, Maria José Lara de Bretãs; FONSECA, João Gabriel Marques. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2009.
- PORTELA, Jorge Luiz Sbruzzi. *Aplicação de ferramentas de gestão no processo gerencial das micro e pequenas empresas*. 2006. Monografia (MBA em Gerência Empresarial) – Universidade de Taubaté, Taubaté, 2006. Disponível em: <http://www.ppga.com.br/mba/2006/portela_jorge_luiz_sbruzzi.pdf>. Acessado em: 28 jan. 2015.
- PORTO, Evandro Ferreira. *A Importância dos controles internos como ferramenta de apoio à gestão de empresas de pequeno porte (EPP's): um estudo de caso em uma empresa de alimentos*. Disponível em: <<http://pt.scribd.com/doc/43957498/14/Objetivos-do-controle-interno>>. Acessado em: 23 ago. 2014.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Aline França de. *Tecnologia da informação aplicada a sistemas de informação empresariais: o papel estratégico da informação e dos sistemas de informação nas empresas*. São Paulo: Atlas, 2000.

REZENDE, Denis Alcides. [et al.] *Tecnologia da informação aplicada a sistema de informações empresariais*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

RIBEIRO, O. M; RIBEIRO, J. M. *Auditoria fácil*. São Paulo: Saraiva, 2011. 365 p.

RITTENBERG, N. A., SCHWIEGER, G. *Auditing: concepts for a changing environment*. 2. ed. New York: Dryden Press, 1998.

RODRIGUES, Jose; LUDMER, Gilson. Sistema de Informação: que ciência é essa? *J. Inf. Syst. Technol. Manag.* [online], v. 2, n. 2, p. 151-166, 2005. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180717752005000200004&lng=en&nrm=iso&tlng=pt>. Acessado em 1 dez 2014.

SÁ, Antônio Lopes. *Curso de auditoria*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, Iracema K. Pequenas e médias empresas: potencial exportador e papel na economia. *Artigos*, 28 mar 2008. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/pequenas-e-medias-empresas-potencial-exportador-e-papel-na-economia/21687/>> Acessado em: 21 jan. 2015.

SANTOS, Marcioni dos. A contribuição dos controles internos para a eficácia e eficiência da gestão operacional: um estudo de caso realizado em uma empresa de pequeno porte, do ramo de consultoria na cidade de Barreiras-BA. 2010. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Guarapuava, 2010. Disponível em: <http://revistas.utfpr.edu.br/pb/index.php/ecap/article/download/1343/771>>. Acessado em: 23 ago. 2014.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 23 ed., 6. reimp. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Bruno Adrian Carneiro [et. al.]. *Profissão contábil: estudo das características e sua evolução no Brasil*. Maringá: Universidade Estadual de Maringá, 2008. Disponível em: <www.dcc.uem.br/enfoque/new/enfoque/data/1222197232.doc>. Acessado em: 09 set. 2014.

SILVA, Jorge Luiz Rosa da. Auditoria interna. *Dalmaf*, 2011. Disponível em: <http://www.uff.br/peteconomia/pages/utilidades/apostilas/administracao/administracao/administracao_auditoria/auditoria_apostila_jorge.doc>. Acessado em: 12 de janeiro de 2014.

SILVA, Lorena Holzmann. *Admitimos mulheres para trabalhos leves*. Revista de Estudos Feministas, v. 3, n. 2/95, 2007. disponível em: <http://fgh.escoladenegocios.info/revistaalumni/artigos/edEspecialMaio2012/vol2_noespecial_artigo_13.pdf>. Acessado em: 09 de setembro de 2014.

SILVA, A. B.; GODOY, A. S.; ANDION, C. Entrevista qualitativa: instrumento de pesquisa e evento dialógico: In: GODOI, C. K.; BANDEIRA- DE-MELLO, R.; SILVA, A. *A pesquisa qualitativa em estudos organizacionais: paradigmas, estratégias, e métodos*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 121.

SILVA, J. M.; SILVEIRA, E. S. *Apresentação de trabalhos acadêmicos: normas e técnicas*. Juiz de Fora: JuizForana, 2003.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. *Governança corporativa e estrutura de propriedade*. 2004. 250 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

SIMONS, R. *Performance measurement and control systems for implementing strategy: text & cases*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2000.

SOUZA, Antônio Artur de; NOVELLI, Márcio; MINELLO, Ítalo Fernando; ENDRICI, João Otávio Montanha; AVELAR, Ewerton Alex. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. *ABCustos Associação Brasileira de Custos*, v. 1, n. 1, set./dez. 2006.

SOUZA, Valdelício Menezes. Pequenas e médias empresas. *Artigos*, 2 ago. 2009. Disponível em: <<http://www.artigonal.com.br>>. Acessado em: 21 de janeiro de 2014.

STAIR, Ralph M. [et al.]. *Princípio de sistema de informação*. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

STEPHEN P. Robbins.; COULTER, Mary. *Administração*. 5. ed. Prentice. Hall Interamericana, 1996.

STONER, James A. F., FREEMAN, R. Edward. *Administração*. 5. ed. Rio de Janeiro: PHB, 1992.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais*. São Paulo: Atlas, 1987.

UHL, Franz. *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1981.

VERGARA, Sylvia Constant. *Métodos de pesquisa em administração*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 287 p.

YEO, K. T. Critical failure factors in information system projects. *International Journal of Project Management*, v. 20, p. 241-246, 2002.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YIN, Robert K. *Estudo de caso*. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.