

Luciana Kroger Costa

MUDANÇA DE GESTÃO EM MICRO EMPRESA: DESAFIOS PARA ADAPTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

Projeto de pesquisa apresentado ao curso de Especialização em Auditoria Externa do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título Especialista em Auditoria Externa.

Área de concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientador: Professor João Aristides de Moraes

Belo Horizonte

2013

DEDICATÓRIA

A meu esposo, mais uma vez, por seu companheirismo, compreensão e incentivo.

Aos meus filhos que compreenderam meus momentos de ausência e sempre me apoiaram.

A minha mãe e irmãs pelo apoio, força e paciência.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Mestre João Aristides de Moraes, meu orientador, por aceitar esse desafio e por ter me ajudado tanto com sua experiência profissional. Agradeço principalmente pela paciência e agilidade em tão curto tempo.

À Universidade Federal de Minas Gerais pela oportunidade e a todos os professores do Programa Especialização em Auditoria Externa, pois contribuíram significativamente no conhecimento necessário ao desenvolvimento deste trabalho. Em especial ao Prof. Carlos Mauricio Vieira, pois sua matéria foi fundamental para este estudo.

À Patrícia funcionaria da Secretaria do Departamento Ciências Contábil Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria pela força, atenção e dedicação em todo o período e principalmente na escolha do meu orientador.

À empresa ABC por ter permitido o acesso a tantas informações sigilosas e por acreditar neste estudo.

Às minhas irmãs Fernanda que me indicou o curso e a Andréia que tanto me ajudou com seus conhecimentos de Mestrado e Doutorado.

Muito obrigada a todos.

RESUMO

Essa pesquisa realizou análise da adaptação dos controles internos de uma empresa após a mesma passar por um processo de alteração de gestão. O presente trabalho foi desenvolvido em três aspectos principais: Em primeiro lugar, por meio de análise bibliográfica e convergência de conteúdo teórico, analisou-se a metodologia COSO e as exigências das Normas Brasileiras de Contabilidade para pequenas e médias empresas. Dessa maneira, foi possível identificar a aplicabilidade da metodologia COSO em concordância com as normas vigentes no país. Em seguida, apresenta os dados da empresa estudada salientando os aspectos ineficientes ou deficitários no que diz respeito à execução e manutenção de práticas de controles internos eficientes e rígidas. Por fim, o trabalho foi concluído com a apresentação de medidas a serem aplicadas para a implementação e aderência de práticas eficientes de controles internos para que a empresa se ajustasse às normas nacionais vigentes por meio da implementação de metodologias robustas.

Palavras-Chave: Auditoria, Controles Internos, metodologia COSO, Normas Brasileiras de Contabilidade.

ABSTRACT

This research analyzed of an adaptation of internal controls to a company after changes in its administration aspects. The research was developed in three main aspects: In the first place, by bibliographic analyses and content convergence, verified the COSO methodology and the requirements of Brazilian accounting standards for small and median companies. In this way, it was identified the applicability of COSO methodologies in accordance with Brazilian rules Following it, was presented the financial data of the company of interest. It was exposed the inefficient and unprofitable management aspects that deserved attention. Finally, the research exposed a conclusion containing the presentation of actions to be implemented aiming the adherence to efficient internal control's practices, what will produce the company's adjustment to the national rules, by implementation of robust methodologies.

Key words: Auditing, Practices of Internal Controls, COSO methodology, Brazilian Accounting Standards.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Componentes do controle interno.....	21
Figura 2: Nascimento das empresas.....	22

LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations*

IGT 1000 – Interpretação Técnica Geral para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

JIP - *JobImpactProgram*

Lei SOX - *Lei Sarbanes-Oxley*

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

POP – Procedimento operacional padrão

SUMÁRIO

1INTRODUÇÃO.....	09
1.1 Contextualização.....	09
1.2Objetivos.....	10
1.2.1 Objetivo geral.....	10
1.2.2Objetivos específicos.....	10
1.3Justificativa e Relevância.....	11
2REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Contabilidade gerencial.....	12
2.2 Tomada de decisão.....	13
2.3 Gestão estratégica.....	14
2.4 Planejamento estratégico.....	15
2.5 Controles internos.....	17
2.6 <i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission– COSO</i>.....	18
2.7 <i>Lei Sarbanes-Oxley– SOX</i>.....	21
2.8 Micro e pequenas empresas.....	22
2.8.1 Conceito de empresa de pequeno porte.....	23
2.9Normas brasileiras de contabilidade para pequenas e médias empresas.....	24
2.9.1 Apresentação das demonstrações contábeis.....	24
2.9.2 Balanço Patrimonial.....	26
2.9.3 Demonstração de Resultados e Demonstração do Resultado Abrangente.....	28
2.9.4 Demonstração dos fluxos de caixa.....	32
3METODOLOGIA.....	39
4CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	40
4.1 Histórico da empresa.....	40
4.2 Descrição das atividades de controles internos (mensuração)....	43
5 SUGESTÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DAS PRATICAS DE CONTROLES INTERNOS.....	44
5.1 Descrição do processo de implementação das práticas de controles internos.....	44
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
6.1 Contribuições obtidas com o trabalho	46
6.2Sugestões para pesquisas futuras.....	47
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

A mudança de gestão em micro empresas é uma realidade que demanda atenção, pois tais mudanças exigem adaptações organizacionais para manutenção e/ou aprimoramento de uma governança de excelência.

O processo de mudança de gestão geralmente envolve alterações fundamentais, usualmente de natureza estratégica, que geram algum impacto nas práticas e estratégias de governança, sendo necessário que as mesmas sejam adaptadas à nova realidade empresarial.

Nesse sentido, as práticas de controles internos podem ser diretamente atingidas e cabe aos empresários a tarefa de adaptar a antiga metodologia da empresa às novas exigências. Por exemplo, a re-estruturação de controles internos visando maior organização e eficiência pode se fazer necessária.

A metodologia do *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO) vem sendo amplamente utilizada nas práticas de controles internos de empresas multinacionais devido a sua estrutura que respeita e se adequa às exigências de governança rigorosa, tal como a *Lei Sarbanes-Oxley* (SOX). A partir da mudança de gestão, a empresa pode sofrer alterações no que diz respeito aos objetivos, o que por sua vez pode exigir práticas de governança mais eficientes e eficazes. Nesse sentido, a implementação do COSO como estrutura metodológica regente das práticas de controles internos envolve melhores práticas que viabilizam o alcance dos objetivos propostos.

Diante dos argumentos expostos, este trabalho busca analisar uma situação prática de mudança de gestão que tem como uma de suas exigências o aperfeiçoamento dos controles internos. Descrever-se-á, portanto o processo de aderência

à metodologia do COSO nas práticas de controles internos de uma empresa após mudança de gestão.

No presente estudo se apresenta o seguinte problema de pesquisa:

- Avaliar a viabilidade de uma pequena empresa - que passara por mudança de gestão - implantar em suas práticas de controles internos uma metodologia que se adeque as exigências da *Lei SOX*.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Como objetivo geral destaca-se a verificação da aderência de práticas de controles internos da metodologia COSO que é aderente a uma regulamentação rigorosa: SOX, de uma pequena empresa brasileira que passara por um processo de mudança de gestão.

1.2.2 Objetivos específicos

Como objetivos específicos destacamos os seguintes pontos:

- Descrever e analisar a metodologia do COSO, em seus cinco elementos;
- Planejar progressivamente o processo de aderência, dada mudança de gestão, visando evitar resistência à mudança;

1.3 Justificativa e Relevância

A mudança de gestão é um fato recorrente que geralmente envolve alterações nas práticas de governança e conseqüentemente nas práticas de controles internos. Visando uma gestão empresarial de excelência, a implementação da metodologia COSO apresenta-se como uma boa alternativa. Dessa maneira, pretende-se com esse estudo avaliar o processo de implementação da metodologia COSO em uma pequena empresa que passara por mudança na gestão.

Nesse sentido, a pesquisa se justifica por produzir informações importantes sobre o processo de aderência - suas dificuldades e benefícios, a melhores práticas de controles internos exigidas pela Lei SOX em uma situação recorrente que é a mudança de gestão empresarial.

Sendo assim, o presente trabalho será dividido em duas categorias principais: (1) referencial teórico no qual haverá a apresentação contextualizada dos principais conceitos envolvidos no presente trabalho e, (2) análise e sugestões dos controles internos da empresa. Na primeira categoria iremos apresentar de maneira contextualizada os conceitos relevantes, a saber, o conceito de práticas de controles internos e a metodologia COSO. Na segunda categoria serão apresentados análise dos controles e sugestões para a implementação da metodologia COSO.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Como referido anteriormente, o presente trabalho se baseia na aderência da metodologia COSO nas práticas de controles internos de uma microempresa que passou por um processo de mudança de gestão. Contudo, as práticas de controles internos estão inseridas em uma estrutura de governança e, a título de contextualização, considera-se necessária a apresentação de tal estrutura para melhor compreensão da função e dependência dos controles internos em um contexto empresarial de excelência.

2.1 Contabilidade gerencial

Segundo Ludícibus (1998) a contabilidade gerencial é responsável por todos os procedimentos contábeis que serão utilizados pela administração na tomada de decisões entre alternativas conflitantes ou na avaliação de desempenho. Dessa maneira, a utilização de controles internos aderentes à Lei SOX para um gestão de excelência seria de responsabilidade da contabilidade gerencial.

Segundo Marion (2005, p.25):

A Contabilidade Gerencial voltada para fins internos, procura suprir os gerentes de um ciclo de maiores informações, exclusivamente para a tomada de decisão. Diferencia-se das outras Contabilidades, pois não se prende aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores. O profissional que exerce a Contabilidade gerencial também é conhecido como *controller*.

A Contabilidade Gerencial se distingue das outras contabilidades porque visa o lado administrativo da entidade não se prendendo aos princípios tradicionais.

“Contabilidade Gerencial mensura e relata informações financeiras bem como outros tipos de informações que ajudam os gerentes a atingir as metas da organização” (HORNGREN, 2000, p.2).

A Contabilidade Gerencial tem o papel de mensurar e relatar informações financeiras para ajudar a alta administração na tomada de decisão.

“A Contabilidade Gerencial visa primariamente à administração da empresa e, por ser mais analítica, inclui em seu campo de atuação a Contabilidade de Custos” (IUDÍCIBUS, 1998, p.23).

A Contabilidade Gerencial é um dos ramos da Contabilidade que serve para subsidiar a administração das empresas. Suas técnicas são personalizadas para atender a cada tipo de empresa, desenvolvidas para atender as necessidades de seus usuários, podendo ser voltada para a entidade como um todo ou em partes. É importante também para um melhor controle interno da entidade.

2.2 Tomada de decisão

“Tomada de decisão é uma atividade inerente ao processo de planejamento como um todo. Tomar uma decisão é fazer uma escolha entre duas ou mais alternativas” (KWASNICKA, 1995, p.169).

Tomar decisão pode ser definido como uma escolha entre duas ou mais alternativas de ação que possibilite o resultado esperado, para isso deve ser feito uma análise com racionalidade e consciência para que se escolha a opção “certa”.

A contabilidade é um grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumariando-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobre maneira para a tomada de decisões. (MARION, 1998, p.27)

Segundo Marion é através da contabilidade que o administrador verifica a melhor maneira para que a decisão seja tomada. No qual é feito uma análise dos relatórios e das demonstrações contábeis da entidade.

Tomada de decisão é a escolha que fazemos quando nos defrontamos com várias alternativas ou diversas opções num curso de ação. Nós escolhemos um caminho a seguir. Nós decidimos o que fazer. (SILVA, 1995, p.188)

Tomar decisão pode ser entendido com um sinônimo de administrar, é uma expressão utilizada para ilustrar situações em que profissionais devem escolher um caminho a fim de solucionar um problema. Esse é o tipo de atitude que o mundo dos negócios exige.

Cooperar com os gerentes na tomada de decisão é uma das principais funções do contador gerencial. [...] como aceitar ou recusar uma encomenda especial, fabricar ou adquirir produtos e serviços, e substituir ou conservar equipamentos. [...] a importância de se identificar os itens relevantes e irrelevantes para a tomada dessas decisões. (HORNGREN, 2000, p.270)

Tomar decisão significa decidir o futuro da entidade, envolve análises e mudanças de procedimentos para alcançar as metas.

Para tomar uma decisão precisa é fundamental que o gestor faça uma pesquisa de mercado.

2.3 Gestão estratégica

A tomada de decisão realizada pela alta administração para ser eficiente e eficaz exige a realização de uma gestão estratégica.

Segundo Ansoff (1993, p.46):

Gestão estratégica é um enfoque sistemático a uma responsabilidade importante e cada vez mais essencial da administração geral: posicionar e relacionar a empresa a seu ambiente de modo que garanta seu sucesso continuado e a coloque a salvo de eventuais surpresas.

Gestão estratégica é uma segurança a mais para a empresa pois exige da alta administração uma responsabilidade maior na tomada de decisão.

De acordo com Kardec (2002, p.5):

A gestão, para ser estratégica, precisa estar voltada para os resultados empresariais da organização. É preciso, sobretudo, deixar de ser apenas eficiente para se tornar eficaz, ou seja, não basta, apenas, reparar o equipamento ou instalação tão rápido quanto possível mas é preciso, principalmente, manter a função do equipamento disponível para a operação reduzindo a probabilidade de uma parada de produção ou o não fornecimento de um serviço.

Para uma Gestão ser estratégica é preciso que seja eficiente para se tornar eficaz e estar voltada para os resultados empresariais da organização.

Segundo Tachizawa (2000, p.27):

Gestão estratégica é o processo de adaptação contínua que as organizações têm de enfrentar, mudando hábitos, temperamento, cultura, estratégias, posturas, no sentido de, adaptando-se às turbulências do meio ambiente e às tendências futuras, agregar valor para o cliente, seguindo na constante e interminável busca de excelência, o que viabilizará, como vimos no começo do texto, a sua sobrevivência de longo prazo.

Na Gestão Estratégica as empresas devem estar preparadas para enfrentar as mudanças que ocorrem no processo de adaptação.

Dentro da gestão estratégica de uma organização estão os planejamentos que devem ser divididos em: estratégico (atividades de longo prazo), tático e operacional (atividades de curto prazo).

2.4 Planejamento estratégico

“O planejamento estratégico em uma organização pode ser entendido como o conjunto de decisões programadas previamente, relativas ao que deve ser feito na organização a longo prazo”(TACHIZAWA, 2000, p.136).

O Planejamento Estratégico são os projetos feitos antecipadamente para ajudar a alta administração no futuro.

“O processo de planejamento estratégico busca definir qual será o comportamento da organização no futuro” (MAXIMIANO, 1995, p.222).

No processo de planejamento estratégico será definido qual o comportamento da organização no futuro.

O processo de planejamento estratégico é mais fundamental para as unidades de negócios com estratégia de contribuir, em comparação com a estratégia de colher, contudo, os planos estratégicos de colher podem ser necessários pois o plano estratégico global da empresa deve englobar todas as suas unidades a fim de equilibrar de forma eficaz os fluxos de caixa. (SHANK, 1995, p.121).

É necessário que a empresa faça um planejamento estratégico eficaz para equilibrar o fluxo de caixa.

Segundo Kwasnicka (1995, p.168):

Antes de começar a organizar uma empresa, a lidar, a controlar, devem ser elaborados planos que estabeleçam propósitos e direções a essas atividades. Um planejamento bem elaborado é a chave de uma administração eficiente.

Para que a administração tenha bons resultados é necessário que os responsáveis estabeleçam propósitos e direções às atividades.

O planejamento estratégico não é exclusivo das grandes empresas, se bem que preferido por elas, porque são as que mais enfrentam as mudanças do meio ambiente. Esse planejamento consiste em escolher uma estratégia para enfrentar. (SILVA, 1995. p.27).

O planejamento estratégico é utilizado por todos os tipos de empresas que buscam diversificar seus negócios.

“O planejamento estratégico é o processo de planejamento formalizado e de longo alcance, empregado para se definir e atingir os objetivos organizacionais” (FERREIRA, 1997, p.116).

O planejamento Estratégico é feito através de projetos para atingir objetivos de longo prazo. O Planejamento Estratégico é uma das ferramentas e técnicas que as empresas buscam para auxiliarem no processo gerencial.

Para que o planejamento estratégico seja eficaz é bom que tenha pessoas dispostas a correrem riscos: os empreendedores.

Ao se analisar a relevância de um Planejamento Estratégico em uma Gestão Estratégica para execução de controles internos eficientes que viabilizariam a excelência da contabilidade gerencial, verifica-se que, a implementação do COSO a uma entidade seria de grande valia na medida em que tal medida proporcionaria maior controle e estabilidade.

2.5 Controles internos

Nesse contexto, pode-se afirmar que a prática de controles internos está inserida em uma estrutura organizacional contida por uma Contabilidade Gerencial que é responsável por todos os procedimentos contábeis que serão utilizados pela administração na tomada de decisões. A tomada de decisão, por sua vez, envolve uma decisão entre alternativas conflitantes. Para que essa decisão seja eficaz e eficiente, se faz necessária uma gestão e planejamento estratégicos.

A implementação de qualquer medida, mesmo que rigorosa como a metodologia COSO, deve passar pelo filtro do controle interno para que tal implementação tenha maior probabilidade de sucesso.

Para Almeida (2003, p.26):

O controle interno representa em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados confiáveis e ajudar na condução ordenada dos negócios da empresa. Sendo os dois primeiros objetivos classificados como controles contábeis e o último como controle administrativo.

Controle interno deve ser entendido como o conjunto de procedimentos que deve ser tomado para proteger os ativos da empresa.

De acordo com Neves (2006, p.32):

O comitê de procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos – AICPA, define controles internos como: O plano de organização é o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotadas pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Podemos atestar que o controle interno é o conjunto de procedimentos utilizados para que a entidade possa dirigir, governar e conferir suas várias atividades com a finalidade de fazer cumprir seus objetivos.

Para Lopes de Sá (1983, p.45):

Os controles internos devem ser metódicos, sistemáticos, abrangentes de modo que a protegerem elementos do patrimônio contra fraudes, erros desvios, permitindo registros contábeis verdadeiros, resguardando a produtividade, a economicidade e a administração, claro e exato conhecimento de tudo o que ocorre com a riqueza governada.

Controle interno compreende o conjunto de métodos abrangentes para que os elementos do patrimônio sejam protegidos contra fraudes e erros, ou seja, o controle interno é sinônimo de segurança e eficiência administrativa e é de grande importância para a entidade, pois resguarda a produtividade da empresa.

Para que a empresa tenha segurança e eficiência administrativa é preciso que tenha uma boa gestão estratégica.

2.6 *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO*

Como referido acima, controle interno consiste em um conjunto de políticas e procedimentos implementados para assegurar veracidade e certeza das informações

contábeis. Os controles internos também têm por objetivo proteger os ativos e controlar a validade dos registros contábeis. A prática de controles internos deve ser sistemática e seguir metodologias confiáveis. Uma das metodologias mais confiáveis pelo fato de obedecer a Lei SOX que é extremamente exigente, é o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*. O COSO é uma organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis da empresa.

O COSO define a prática de controles internos como um processo implementado pela alta administração e diretoria que tem a proposta de garantir confiabilidade, efetividade e eficiência das operações que visam alcançar os objetivos organizacionais (CUPELLO, 2006).

A metodologia do COSO envolve alguns elementos que viabilizam o estabelecimento de práticas de controle eficientes. A saber: Ambiente de controle, avaliação do risco, procedimento de controle, informação e comunicação e monitoramento.

A seguir, esses elementos serão descritos com mais detalhe:

Ambiente de Controle: envolve a conscientização acerca do controle interno dentre os funcionários. Ao se considerar a relevância da aceitação e compreensão da metodologia por parte dos funcionários no sentido de promover disciplina e estrutura, tem-se que o elemento ambiente de controle emana na base estrutural para implantação dos demais componentes. Os fatores do ambiente de controle são valores éticos, integridade, competência, estilo operacional e filosofia da administração.

Avaliação de risco: a ocorrência de riscos internos e externos é um fato recorrente e inevitável no universo empresarial. Sendo assim, faz parte das práticas de controle interno executar uma avaliação sistemática dos riscos que rondam a empresa. Para que a avaliação de risco ocorra, é necessário que a empresa tenha bem esclarecido os objetivos que pretende atingir, só assim as variáveis que colocam tais objetivos em risco poderão ser identificadas. Após identificação dos riscos que podem

impactar a organização, se faz necessária a análise cuidadosa dos mesmos objetivando a programação da melhor maneira para administra-los.

Procedimentos de controle: envolvem o estabelecimento de procedimentos metodológicos e sistemáticos que asseguram o cumprimento das diretrizes estabelecidas pela direção. Dessa maneira, as atividades de controle também envolvem a identificação das possíveis variáveis de risco. Todos os níveis e funções da organização, como aprovações, revisões do desempenho das operações, reconciliações, autorizações, segregação de funções estão sujeitos à avaliação de riscos.

Informação e comunicação: é necessário identificar os aspectos relacionados ao cumprimento das responsabilidades dos funcionários. Tais aspectos devem ser comunicados/informados de forma pertinente, eficaz e com prazos exequíveis viabilizando os funcionários o cumprimento de suas responsabilidades.

Monitoramento: com o objetivo de assegurar o funcionamento adequado dos sistemas de controle e promover a manutenção dos mesmos é indispensável a supervisão/monitoramento. O monitoramento envolve avaliações periódicas, consistentes e continuada das atividades exercidas tanto pelo corpo diretivo quanto pelas atividades desempenhadas pelos funcionários.

Para que exista uma gestão de excelência a implementação eficaz de práticas de controles internos se torna indispensável. Nesse sentido, o presente trabalho tem por objetivo avaliar a aderência das práticas de controles internos em uma pequena empresa que passa a ter exigência de tal implementação após mudança de gestão.

A figura 1 a seguir destaca a estrutura dos controles internos tratados nestes pontos importantes do ambiente de controle:



Figura 1: Componentes do controle interno

Fonte: Guia Implantação das normas do IFAC

2.7 Lei Sarbanes-Oxley - SOX

A Lei *Sarbanes-Oxley* é uma lei estadunidense promulgada em Julho de 2002. Devido a ocorrência de escândalos contábeis envolvendo grandes companhias, a Lei SOX foi desenvolvida para estabelecer regras rígidas para a padronização e aperfeiçoamento dos controles financeiros das empresas. Dessa maneira, a Lei SOX visava recuperar a confiança dos investidores ao mercado financeiro ao estabelecer regras que dificultam a gestão fraudulenta.

Em síntese, a lei SOX é um conjunto de regras que têm por objetivo promover a transparência na gestão de empresas. Para tal, estabelece mecanismos de auditoria e segurança confiáveis e capazes de assegurar a identificação de possíveis fraudes. As principais regras envolvem, nomeadamente, certificação dos balanços pelo presidente e diretor financeiro; proibição de empréstimos a conselheiros e diretores; criação de um comitê de auditoria; proibição de determinados serviços por auditores; criação de um código de ética para os administradores.

2.8 Micro e pequenas empresas

Na sociedade moderna, cada dia mais se exige melhores controles das micro e pequenas empresas. Estas empresas compõem importante fatia do mercado econômico mundial, principalmente em nosso país, onde são as que mais empregam mão de obra.

Na figura 2 destaca-se a evolução das micro empresas no cenário nacional em 2010 e 2013:

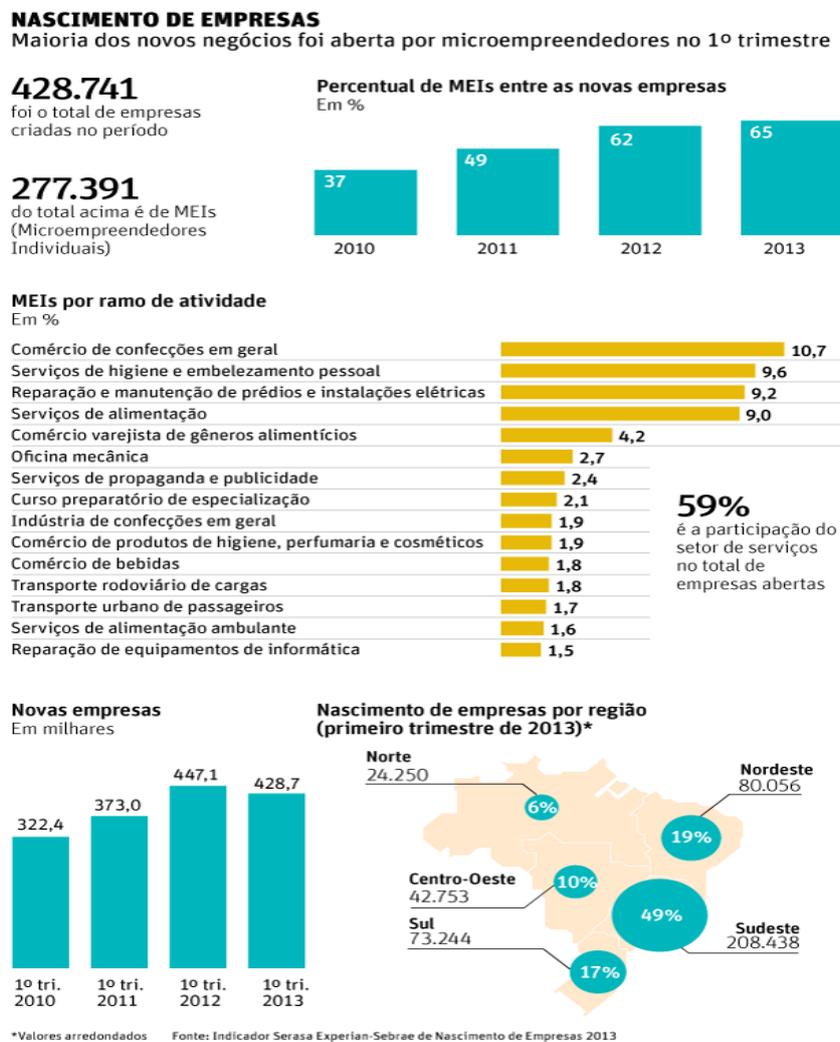


Figura 2: Nascimento das empresas

Fonte: Folha de São Paulo

2.8.1 Conceito de empresa de pequeno porte

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade e com a IGT 1000 – Interpretação Técnica Geral para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, define-se por pequena ou média empresa aquela que (a) não tem obrigação pública de contas e, (b) elabora demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, por exemplo, proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais e agências de avaliação de crédito.

No artigo 3º, da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, no Capítulo II há a seguinte classificação:

Para os efeitos desta Lei Complementar, **consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte** a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) **(grifo meu)**

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) **(grifo meu)**

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011) **(grifo meu)**

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

2.9 Normas brasileiras de contabilidade para pequenas e médias empresas

Alem de toda a estrutura de controle que as micro, pequenas e médias empresas terão que se adaptar no mercado moderno, temos também as notas contábeis brasileiras convergentes com as normas internacionais de contabilidade que as pequenas empresas estão obrigadas a adotar a partir da publicação da Resolução nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Estas normas de contabilidade, tornadas obrigatória no Brasil a partir de 1º de janeiro de 2010, contempla a necessidade das pequenas empresas adotar controles internos que as fará possuir mais controles internos nas suas atividades, uma vez que a adoção das novas normas exigirá melhor gestão, decisões estratégicas e maior transparência nas divulgações de seus demonstrativos financeiros.

Destacaremos os principais controles que as pequenas empresas necessitam se adaptar:

2.9.1 Apresentação das demonstrações contábeis

Ainda que seja pequena empresa ela terá que elaborar suas demonstrações contábeis para fins gerais dentro da necessidade do mercado em que ela esta inserida, no sentido de atender aos seus *stockholders* (sócios, quotistas, credores, empregados e o publico alvo).

A terceira seção das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 19.41, apresenta que as demonstrações contábeis devem apresentar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação confiável dos efeitos e transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas.

Para estar em conformidade com a NBC T 19.41 a entidade deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas notas explicativas. Raras exceções de não conformidade devem ser apresentadas e justificadas conforme exigência apresentada na NBC.

Outro aspecto que deve estar presente na demonstração contábil diz respeito à avaliação de continuidade. É exigido que a administração apresente uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. Caso a administração tiver conhecimento de incertezas relevantes que possam lançar dúvidas acerca da capacidade da entidade em permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas.

Com respeito à frequência de divulgação das demonstrações contábeis, exige-se a apresentação do conjunto completo de demonstrações contábeis pelo menos anualmente. Uma frequência menor ou maior do que a anual é aceitável desde que seja devidamente justificada. É importante ressaltar que deve haver uniformidade na apresentação e classificação de itens nas demonstrações contábeis de um período para o outro. Para além da uniformidade entre as demonstrações contábeis se faz necessário também apresentar uma informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis.

O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

- a) Balanço patrimonial ao final do período;
- b) Demonstração do resultado do período divulgado;

- c) Demonstração do resultado abrangente do período de divulgação;
- d) Demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- e) Demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- f) Notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

2.9.2 Balanço Patrimonial

A quarta seção das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 19.41 explana acerca das informações que devem ser apresentadas no balanço patrimonial, apresenta também instruções de como apresentá-lo. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade ao final do período contábil.

O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

- a) Caixa e equivalentes de caixa;
- b) Contas a receber e outros recebíveis;
- c) Ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (j) e (k));
- d) Estoques;
- e) Ativo imobilizado;
- f) Propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio de resultado;
- g) Ativos intangíveis;
- h) Ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização;
- i) Ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;
- j) Investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os investimentos em controladas;
- k) Investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;

- l) Fornecedores e outras contas a pagar;
- m) Passivos financeiros (exceto os mencionados nos itens (l) e (p));
- n) Passivos e ativos relativos a tributos correntes;
- o) Tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
- p) Provisões;
- q) Participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controlada;
- r) Patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora.

No balanço patrimonial a entidade deve apresentar os ativos e passivos distinguindo os circulantes dos não circulantes.

A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

- a) Para cada classe de capital representado por ações:
 - i) Quantidade de ações autorizadas;
 - ii) Quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;
 - iii) Valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;
 - iv) Conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;
 - v) Direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;
 - vi) Ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;
 - vii) Ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;
- b) Descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

A entidade que não tenha o capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um “*truste*”, deve divulgar informação equivalente à exigida para uma entidade que tenha seu capital representado por ações, evidenciando as alterações durante o período em cada categoria do patrimônio líquido, e os direitos, preferências e restrições associados com cada uma dessas categorias.

Se, na data de divulgação, a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- a) Descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;
- b) Descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;
- c) O valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

2.9.3 Demonstração de Resultados e Demonstração do Resultado Abrangente

A quinta seção das Normas Brasileiras de Contabilidade –NBCT-19.41 apresenta as normas que as entidades devem seguir para apresentarseuresultadoparaoperíodocontábil de reporte – isto é, para apresentar seu desempenho financeiro para o período – em duas demonstraçõescontábeis: ademonstraçãodoresultadodo períodoeademonstraçãodo resultadoabrangente. EstaSeçãodispõesobreasinformaçõesquedevemserapresentadas nessas demonstrações e como apresentá-las.

Para apresentação do resultado e do resultado abrangente, está disposto no item 5.2 que a entidade deve apresentarseuresultadoabrangente para o período em duas demonstrações- ademonstraçãodoresultadodo exercícioeademonstraçãodo resultadoabrangente–sendoquenesses caso a demonstraçãodoresultadodo exercícioapresentatodososítensdereceitaedespesareconhecidosno período, excetoaquelesquesão reconhecidosno resultadoabrangenteconforme permitido ou

exigido por esta Norma.

Os aspectos relativos à apresentação das demonstrações do resultado e do resultado abrangente são apresentados nos itens 5.4, e 5.6:

De acordo com o item 5.4, a demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que esta Norma exija de outra forma. Esta Norma fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:

- a)
 - o efeito de correção de erro e mudanças de políticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores e não são apresentados como parte do resultado do período em que surgiram, e
- b)
 - três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:
 - (i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior;
 - (ii) alguns ganhos e perdas atuariais;
 - (iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge*

É afirmado no item 5.6 que a entidade deve divulgar separadamente a demonstração do resultado abrangente os seguintes itens, como alocações para o período:

- (a) resultado do período, atribuível:
 - (i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;
 - (ii) aos proprietários da entidade controladora;
- (b) resultado abrangente total do período, atribuível:
 - (i) à participação de acionistas ou sócios não controladores;

(ii) aos proprietários da entidade controladora.

Para abordagem de duas demonstrações, é afirmado no item 5.7 que a demonstração do resultado do exercício deve apresentar, no mínimo, e obedecendo à legislação vigente, as seguintes contas a seguir renunciadas que apresentem valores, como lucro líquido ou prejuízo como última linha:

- a) receitas;
- b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- c) lucro bruto;
- d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- e) parcelado resultado de investimento em coligadas (ver Seção 14 Investimento em Controlada e em Coligada) e empreendimentos controlados em conjunto (ver Seção 15 Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)), contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
- f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- g) despesas e receitas financeiras;
- h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- i) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (k) deste item e (a) e (b) do item 5.7A (ver item 29.27);
- j) resultado líquido das operações continuadas;
- k) valor líquido dos seguintes itens:
 - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) resultado após os tributos decorrentes da mensuração ao valor justo e menos despesas de venda ou não baixados ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- (l) resultado líquido do período.

A demonstração do resultado abrangente deve começar como resultado do período

no primeiro item, transposta a demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

- (a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza;
- (b) parcelados outros resultados abrangentes descoligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial;
- (c) resultado abrangente total.

As exigências aplicáveis são apresentadas no item 5.8. De acordo com esta Norma, os efeitos de correção de erro e mudanças de práticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado do período em que surgiram.

A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do exercício, quando essa apresentação for relevante para o entendimento do desempenho financeiro da entidade.

A entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como "item extraordinário" na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em notas explicativas.

Para realização da análise da despesa, no item 5.11 é apresentado que a entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na natureza dessas despesas, ou na função dessas despesas dentro da entidade, devendo eleger o critério que forneça informações confiáveis e mais relevantes; a legislação brasileira leva à apresentação por função.

Na análise de despesa por natureza as despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com sua natureza (por exemplo, de-

preciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios a empregados e despesas com publicidade), e não são realocadas entre as várias funções dentro da entidade.

Já na análise de despesa por função as despesas são agregadas de acordo com sua função, como parte do custo dos produtos e serviços vendidos, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade divulga o custo dos produtos ou serviços vendidos, de acordo com esse método, separadamente de outras despesas.

2.9.4 Demonstração dos fluxos de caixa

A sétima seção das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 19.41 dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas na demonstração dos fluxos de caixa e como apresentá-las.

O item 7.2 apresenta o conceito de equivalentes de caixa afirmando que são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimentos ou outros fins.

É exposta no item 7.3 a informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa. Neste item é afirmado que a entidade deve apresentar a demonstração do fluxo de caixa que apresente os fluxos de caixa para o período de divulgação classificados em atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento.

O item 7.4 trata das atividades operacionais que são as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado. São exemplos de fluxo de caixa que decorrem de atividades operacionais:

- a) Recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- b) Recebimentos de caixa decorrentes de *royalties*, honorários, comissões e outras receitas;
- c) Pagamentos de caixa e fornecedores de mercadorias e serviços;
- d) Pagamentos de caixa a empregados e em conexão com a relação empregatícia;
- e) Pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento;
- f) Recebimentos e pagamentos de investimentos, empréstimos e outros contratos mantidos com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.

Algumas transações, como a venda de item do ativo imobilizado por entidade industrial, podem resultar em ganho ou perda que é incluído na apuração do resultado. Entretanto, os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades e investimento.

Atividades de investimento, de acordo com o item 7.5, são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de investimento são:

- i. Pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado (incluindo ativos imobilizados construídos internamente), ativos intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- ii. Recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- iii. Pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto desembolsos referentes a títulos

- considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
- iv. Recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto (exceto recebimentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou mantidos para negociação ou venda);
 - v. Adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;
 - vi. Recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos a terceiros;
 - vii. Pagamentos de caixa por contratos futuros, contrato a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;
 - viii. Recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de *swap*, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*), a entidade deve classificar os fluxos de caixa do contrato da mesma maneira que os fluxos de caixa do item sendo protegido.

A seção 7.6 discorre sobre atividades de financiamento que são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades de financiamento são:

- a) Caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;
- b) Pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou, resgatar ações ou quotas da entidade;
- c) Caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;

- d) Pagamentos para amortização de empréstimo;
- e) Pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil (*leasing*) financeiro.

A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

- a) O método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento, ou
- b) O método indireto, segundo o qual as principais classes de recebimento brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

Pelo método indireto (item 7.8), o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:

- a) Mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
- b) Itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores; e
- c) Todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa. Tal informação pode ser obtida:

- a) Dos registros contábeis da entidade; ou

- b) Ajustando-se as vendas, os custos dos produtos e serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:
 - i) Mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
 - ii) Outros itens que não envolvem caixa; e
 - iii) Outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de financiamento ou investimento.

Quanto à divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento, é exposto no item 7.12 que a entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentadas separadamente e classificados como atividades de investimento.

Caso seja necessário a elaboração do fluxo de caixa em moeda estrangeira, a entidade deve registrar os fluxos de caixa decorrentes das transações em moeda estrangeira na moeda funcional da entidade, convertendo o montante em moeda estrangeira para a moeda funcional utilizando a taxa cambial na data do fluxo de caixa. Cabe ressaltar que os ganhos ou perdas resultantes de mudanças na taxa cambial não devem ser considerados como fluxo de caixa. Contudo, com a finalidade de conciliar o caixa e os equivalentes de caixa no início e fim do período, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa.

Os itens 7.14, 7.15 e 7.16 discorrem sobre a apresentação dos fluxos de caixa referentes aos juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro). A entidade deve apresentar os fluxos de caixa referentes aos juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro) recebidos e pagos separadamente. A entidade deve classificar os fluxos de caixa de maneira consistente, de período a

período, como decorrentes das atividades operacionais, de investimento ou financiamento.

A entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxo de caixa operacionais porque eles estão incluídos no resultado. Alternativamente, a entidade pode classificar os juros pagos e os juros e dividendos e outras distribuições de lucro recebidos como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento respectivamente, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retorno sobre investimentos.

A entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucro pagos como fluxo de caixa de financiamento porque são custos de obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, a entidade pode classificar os dividendos ou outras distribuições de lucros pagos como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais porque eles são pagos a partir dos fluxos de caixa operacionais.

O tributo sobre o lucro deve, de acordo com o item 7.17, deve ser apresentado separadamente dos fluxos de caixa e deve ainda classifica-los como fluxos de caixa das atividades operacionais a não ser que eles possam ser especificamente identificados com as atividades de investimento e financiamento. Quando os fluxos de caixa derivados dos tributos forem alocados para mais de uma classe de atividade, a entidade deve evidenciar o valor total dos tributos pagos.

Acerca das transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa, no item 7.18 é afirmado que este deve ser excluído. A entidade deve evidenciar tais transações em outra parte das demonstrações contábeis de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

A justificativa para exclusão das transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa se deve ao fato de muitas atividades de investimento e de financiamento não possuírem impacto direto nos fluxos de caixa correntes, embora elas afetem a

estrutura de capital e de ativos da entidade. Dessa maneira, tal exclusão é consistente com o objetivo dessa demonstração porque esses itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem o caixa são:

- a) aquisição de ativos assumindo diretamente o passivo relacionado ou por meio de arrendamento financeiro (*leasing*);
- b) aquisição de entidade por meio de emissão de ações;
- c) conversão de dívida em capital.

Ainda acerca da apresentação, o item 7.20 expõe que a entidade deve apresentar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve, também, apresentar uma conciliação dos valores divulgados na demonstração dos fluxos de caixa com os itens equivalentes apresentados no balanço patrimonial. Entretanto, a entidade não necessita apresentar essa conciliação se os valores de caixa e equivalentes de caixa apresentados na demonstração dos fluxos de caixa forem idênticos aos valores descritos similarmente no balanço patrimonial.

Por fim, o item 7.21 discorre sobre outras divulgações: A entidade deve divulgar, juntamente com um comentário da administração, os valores dos saldos relevantes de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso da entidade. Caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade podem não estar disponíveis para uso da entidade em razão, entre outras, de controles cambiais ou restrições legais.

3METODOLOGIA

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxionomia apresentada por Beuren (2004), que a qualifica em relação a três categorias: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos a pesquisa será do tipo descritiva.

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever as características da população em estudo.

O tipo desta pesquisa será descritiva, pois pretende-se com ela buscar informações, através de estudos, sobre os tipos de controles internos.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa será do tipo bibliográfica e pesquisa participante.

“Pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”. (VERGARA, 2003, p.48)

A pesquisa será bibliográfica uma vez que, para a fundamentação teórica do trabalho, serão feitos estudos sobre conceitos de contabilidade gerencial, controles internos, gestão estratégica e planejamento estratégico.

A pesquisa participante caracteriza-se pela interação entre os pesquisadores e os membros das situações investigadas.

Quanto abordagem do problema a pesquisa será do tipo qualitativa.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (BEUREN, 2004)

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa estudada está caracterizada a seguir, conforme destacamos as informações mais relevantes para a sequência do estudo:

- Objeto da empresa: Prestações de serviços de recursos humanos voltado para a área de TI
- Setor de atuação: Serviços
- Tempo de atuação: 8 anos
- Faturamento em 2012: R\$2.342.000,00
- Estrutura do capital: R\$645.000,00

O nome da empresa em estudo não será divulgado por questões de sigilo das informações, entretanto os números e valores aqui tratados são reais.

A Empresa ABC, objeto de nosso estudo, apresenta diversas necessidades de aprimoramentos dos controles internos. Como é comum na maioria das empresas brasileiras ocorre falha na comunicação entre diferentes departamentos por falta da elaboração de processos bem definidos, o que, por sua vez é um dos passos cruciais para a prática de controles internos eficiente.

Em abril de 2012 a empresa foi vendida para um grupo norte americano que por sua vez implantou alguns conceitos e exigiu algumas mudanças.

4.1 Histórico da empresa

A Empresa ABC é da área de Recursos Humanos e está focada no reposicionamento de profissionais de TI.

Por meio da Empresa ABC, o Mercado de TI encontra uma ponte para que profissionais e empresas se divulguem, expondo suas habilidades e necessidades de acordo com sua área de atuação dentro do mercado.

O trabalho da Empresa ABC é estimular uma troca, oferecendo aos profissionais vagas adequadas ao seu perfil profissional e às empresas currículos que respondam as suas necessidades. Desde a sua fundação, a equipe trabalha para criar facilitadores e ferramentas que estimulem essa troca, permitindo que ela ocorra da forma mais prática e rápida possível. Todos os dias são divulgadas diversas oportunidades - como vagas, cursos e qualificações - com o intuito de proporcionar um aprimoramento na vida profissional dos usuários do portal.

Com isso, reúnem em um só espaço empresas focadas em consolidar suas posições, buscando melhores profissionais junto com profissionais focados em melhorar sua empregabilidade, buscando novas oportunidades para crescer em meio ao mercado.

A equipe, focada neste compromisso, cultiva o espírito colaborativo em todos os trabalhos que desenvolvem. Nesta integração, a partir do conhecimento e atendimento das expectativas de seus clientes e parceiros, se tornam capazes de criar serviços que propiciam prosperidade e satisfação para todos os envolvidos.

Através da Empresa ABC profissionais de TI podem procurar oportunidades profissionais, encontrar outros profissionais através da rede social “contei” e contratar serviços de *coaching* profissional para avaliação de sua carreira.

As empresas participantes encontram na Empresa ABC mais de 300.000 profissionais de TI através de anúncios no portal ou de pesquisa na base de currículos. Além disso, as empresas contam com uma solução de RH onde profissionais poderão ser avaliados e selecionados de forma eficiente.

Além dos serviços para o público-alvo, a Empresa ABC possui excelentes produtos publicitários tendo como principal o *e-mail marketing*. Como se trata de um portal segmentado, diversas instituições de ensino, que lecionam graduação e pós-

graduação em TI, procuram a Empresa ABC para divulgação de peças publicitárias para seu público. Dentre estes clientes estão: Faculdade Pitágoras, Newton Paiva, Estácio de Sá, IGTI, PUC-MG, UNA, IETEC, FUMEC e UNIPEL.

Além dessas grandes instituições, possuem ainda, uma série de clientes que divulgam programas de contratação e capacitações em TI.

A Empresa ABC tem como missão manter a empregabilidade dos profissionais cadastrados e agilizar o processo de seleção das empresas que utilizam o portal, por meio de ferramentas inovadoras que contribuem para o sucesso e satisfação de ambas as partes.

A Empresa ABC tem como visão ser a maior referência em empregabilidade de TI do Brasil.

A Empresa ABC tem como valores: trabalho eficiente, inovador e ético; comunicação clara e precisa com seus clientes; e relacionamento transparente com seus colaboradores.

Estas são algumas das razões que fazem da Empresa ABC um grande diferencial para todos aqueles que trabalham no mercado de TI em todo Brasil.

A Empresa ABC atua em todo o Brasil com grande participação nos estados de Minas Gerais, São Paulo, Distrito Federal, Rio de Janeiro e região Sul do país.

São mais de 3.500 empresas - como IBM, Petrobrás, Systemplan, Stefanini, Intelig, Grupo A&C, Puc Minas, UFMG, Grupo Pitágoras e UnB - que utilizam os facilitadores da empresa ABC para selecionar, contratar e se divulgar nas áreas de Tecnologia, Recursos Humanos, Consultoria, Educação e Treinamento, Telecomunicações, Engenharia, Comunicação e Marketing, Transporte e Logística.

4.2 Descrição das atividades de controles internos (mensuração)

Atualmente, a empresa ABC não executa nenhuma prática de controles internos entre os departamentos. Contudo, apresenta processos intra departamentos bem estabelecidos e está no decurso da implementação de processos entre departamentos e, como referido anteriormente, a elaboração de processos é um dos passos iniciais para a prática de controles internos eficiente. Nesse sentido, serão mensurados a seguir esses processos com implementação em andamento:

- POP para análise de resultado
- POP para prospecção de clientes
- POP para faturamento
- POP para inadimplentes
- POP para cancelamento de vendas
- POP para compras
- POP para contas a pagar
- POP para salários a pagar
- POP para requisição de férias
- POP para contratação de colaboradores
- POP para demissão de colaboradores
- POP para chamados de suporte

Os controles internos intra departamentos existem na prática, mas precisam ser desenhados através de processos para que tenha uma visão geral da empresa. Todos os departamentos terão acesso ao mapa de processos e assim facilita a identificação dos responsáveis por cada fase e quais as áreas envolvidas.

5 SUGESTÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTROLES INTERNOS

Atualmente uma nova empresa de contabilidade foi contratada para executar os Demonstrativos financeiros. Mas a empresa ABC é responsável por enviar as informações com agilidade e clareza.

Os controles internos serão de responsabilidade do gestor de cada área e serão monitorados mensalmente pela diretoria.

5.1 Descrição do processo de implementação das práticas de controles internos

Ambiente de Controle: Com a nova gestão é comum que os colaboradores tenham uma certa insegurança com relação a novas metodologias. Mas o ambiente foi preparado para esclarecer todos os questionamentos. Cada colaborador sabe qual espaço ocupa e onde pode chegar.

Avaliação de risco: Uma análise mensal cuidadosa do mapa de processos se faz necessária para identificar possíveis riscos que podem impactar a organização. Para que a avaliação de risco ocorra, é necessário que a empresa tenha bem esclarecido os objetivos que pretende atingir, só assim as variáveis que colocam tais objetivos em risco poderão ser identificadas. Com isso os processos poderão passar por mudanças ou a criação de novos processos.

Procedimentos de controle: Um sistema de Controle Interno que funcione corretamente não depende apenas do planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas. Ele depende também da competência de todo o pessoal envolvido, para levar adiante, de forma eficiente e econômica, os procedimentos que devem ser adotados. Serão implantados os seguintes controles:

- **Controles Gerenciais:** análise do JIP pelo qual as informações são produzidas e fornecidas à Administração da empresa de forma que possam ser controladas, revisadas e utilizadas. Nessa forma, a empresa terá meios de identificar erros e omissões graves nos relatórios gerenciais.
- **Controles Funcionais:** Tais controles são voltados para a estrutura funcional e organizacional da empresa e visam distribuir as funções e responsabilidades de cada indivíduo de forma correta e normatizada. Deve haver uma correta divisão nas atribuições das funções afim de que nenhuma pessoa possa, isoladamente, controlar todas as fases do processo de uma transação.
- **Controles Independentes:** são estabelecidos pela administração mas não o relaciona ao fluxo diário da documentação sendo revisados por outro funcionário para assegurar que os mesmos foram executados de forma correta. Tais controles tem a finalidade de a é muito importante que a empresa tenha um sistema otimizado.
- **Controles de Fluxo:** Consistem em controles que são inseridos no próprio fluxo dos documentos e tem a finalidade de assegurar que os procedimentos sejam tomados de acordo com as normas.

Informação e comunicação: Uma importante metodologia utilizada nos EUA conhecida como JIP foi implantada em todas áreas para medir o desempenho de cada colaborador individualmente e de sua equipe. Com isso todos os colaboradores passaram a ter suas próprias metas com prazos pre-estabelecidos.

Monitoramento: Semanalmente as tarefas executadas serão analisadas pelos gestores e um relatório da equipe será passado à diretoria

Com essas etapas bem estruturadas a empresa ABC está preparada para implantar essas e outras práticas de controles internos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

6.1 Contribuições obtidas com o trabalho

No que tange ao objetivo geral da pesquisa, observou-se que a aderência de práticas de controles internos seguindo a metodologia COSO requer estruturação de processos entre departamentos que são requisitos básicos para implementação da metodologia COSO. Dessa maneira, o presente trabalho foi extremamente relevante para obtenção de informações acerca da metodologia COSO e a convergência com as Normas Brasileiras de Contabilidade para implementação de práticas de controles internos eficientes após o decurso de implementação de processos que a empresa está atualmente realizando. Em suma, a relevância se dá a nível mais geral ao se considerar que as boas práticas de governança buscam aumentar o valor de mercado das empresas, melhorar seu desempenho e competitividade, e contribuir para a sustentabilidade da companhia.

Em relação com o primeiro objetivo específico, verificou-se que a compreensão aprofundada e análise crítica da metodologia COSO que objetiva-se implementar na empresa é indispensável para viabilizar a aderência da mesma. Adicionalmente, a análise das Normas Brasileiras de Contabilidade evidenciou que muitas das práticas de controles internos presentes na metodologia COSO fazem parte, em algum nível, das exigências de contabilidade vigentes no Brasil. Dessa maneira, a aderência a tais práticas não só proporciona uma governança eficiente como também faz com que a empresa esteja de acordo com as normas nacionais

Em relação ao segundo objetivo específico, observou-se que o planejamento progressivo do processo de aderência das práticas de controles internos presentes na metodologia COSO envolve o estabelecimento de uma base estrutural sólida. Ou seja, para aderir à metodologia COSO a empresa precisa, em primeiro lugar, ter práticas de processos (principalmente processos entre departamentos) bem estabelecidos. Este estudo deixou claro que as práticas presentes na metodologia

COSO não seriam eficientes se a comunicação e organização da empresa via processos não for eficiente e funcional.

6.2 Sugestões para pesquisas futuras

Para futuros estudos, recomenda-se a leitura ou replicação desta pesquisa, para aquelas empresas que têm por objetivo aderir as práticas de controles internos presentes na metodologia COSO. Sugere-se também estudos analíticos do estabelecimento de processos e das Normas Brasileiras de Contabilidade para a empresa verificar se tem a estrutura organizacional básica para implementação de tais práticas. Por fim sugere-se estudos explicativos que detalhem as motivações das empresas para adesão e não adesão a padrões de controles internos mais rígidos, bem como que investiguem a relação custo-benefício da adoção de controles internos sobre demonstrações financeiras mais robustas. Um ponto relevante seria compreender quais as razões da não propensão de algumas empresas em implantar controles mais rígidos, especialmente quando possíveis motivações não são confirmadas pelas empresas, como nesta pesquisa

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo, textos, exemplos e exercícios resolvidos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 590p.

ANSOFF, H. Igor; MCDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993. 590p.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004

Conselho Federal de Contabilidade: CFC. **Contabilidade para equenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T.** Brasília, 2010. 223 p.

CUPELLO, Sandro Lopes da Costa. **Uma contribuição para a avaliação do sistema de controles internos em uma instituição financeira com foco em operações de tesouraria.** Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Administração e Economia, Faculdades Ibmecc, Rio de Janeiro, 2006

DE RESENDE, Maria Celia Carvalho; BARROCA, Marialice Martins. **Diretrizes para normalização dos trabalhos acadêmicos apresentados na FACE/UFMG.** Belo Horizonte: FACE/UFMG, 2009. 48 p.

FERREIRA, Ademir Antonio; REIS, Ana Carla Fonseca; PEREIRA, Maria Isabel. **Gestão empresarial de Taylor aos nossos dias: evolução e tendências da moderna administração de empresas.** São Paulo: Pioneira, c1997. 256p.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, c2000. 717p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Contabilidade introdutória.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 293p.

KARDEC, Allan; CARVALHO, Claudio. **Gestão estratégica e terceirização.** Rio de Janeiro: ABRAMAN, Qualitymark, 2002. 104p.

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à administração.** 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995. 271p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 11. ed. rev. atual. emodern. São Paulo: Atlas, 1998. 502p.

MARION, 2005

MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Introdução à administração.** 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995. 476p.

NEVES, Wanderlei pereira das. **O controle interno e a auditoria interna governamental: diferenças fundamentais.** Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sfc/leg_inf_tec/palestra/cigov.doc> Acesso em: 03 nov. 2006.

SA, Lopes de. **Dicioário de contabilidade.** 7. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas Ribeirão, 1983. 430p.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 1995. 341p.

SILVA, Adelphino Teixeira da. **Administração e controle.** 9. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995. 200p.

TACHIZAWA, Takeshy; REZENDE, Wilson. **Estratégia empresarial: tendências e desafios- um enfoque na realidade brasileira.** São Paulo: Makron Books, 2000. 193p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projeto e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 2003.

A Auditoria interna segundo COSO Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso>