

ANÁLISE DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO EM EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

ANALYSIS OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS IN SMALL ENTERPRISES

AUTORES:

OSMARINA PEDRO GARCIA GARCIA

UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

LINDOMAR KINZLER

Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia do Mato Grosso

CLAUDIO ANTONIO ROJO

UNIOESTE - Universidade Estadual do Oeste do Paraná

RESUMO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar a percepção dos gestores de pequenas empresas sobre os sistemas de controle interno – C.I., em relação à colaboração com a gestão empresarial. Para a realização desse estudo utilizou-se a pesquisa exploratória quanto aos objetivos. Referente aos procedimentos é classificada como levantamento. Quanto à abordagem do problema é quantitativa, com aplicação de Análise de *Cluster*, usando dados primários obtidos por meio de questionário aplicado a 14 gestores de empresas de pequeno porte, dos ramos de comércio de confecção, calçadista e prestação de serviço. Concluiu-se que nas empresas pesquisadas, a percepção dos empresários está mais focada no C.I. de custos e de vendas, pois foram as variáveis que tiveram maior expressividade. No entanto, é perceptível que o C.I. é de relevância para os profissionais que necessitam ter o conhecimento geral da empresa, dos processos, operações, funções, sistemas e atividades da entidade e que integram a visão geral do C.I.

Palavras-chave: Empresa de pequeno porte. Controle interno. Gestão empresarial.

ABSTRACT

This research aimed to examine the perceptions of small business managers about the internal control - IC systems, in relation to collaboration with business management. To perform this study it was used the exploratory research regarding to the objectives. Referring to the procedures is classified as lifting. Toward the approach of the problem it's quantitative, applying Cluster Analysis, using primary data obtained through a questionnaire administered to 14 managers of small businesses, in the fields of trade in clothing, footwear and service delivery. It was concluded that the businesses surveyed, the perception of entrepreneurs is more focused on I.C. cost and sales, for, there were the variables that had greater expressiveness. However, it is noticeable that the I.C. is relevant for professionals who to have the knowledge general in the company, of processes, operations, functions, systems and activities of the organization and integrating the overview of I.C.

Keywords: Small business. Internal control, business Management.

1 INTRODUÇÃO

A empresa para se destacar deve buscar bons sistemas de controles e ferramentas adequadas para sua melhor gestão. O planejamento e o controle de uma organização moderna requerem uma administração capaz de apresentar resultados positivos nos diferentes aspectos que envolvem a organização, e, de modo específico, o controle interno – C.I. revela a realidade da empresa mediante o uso de ferramentas adequadas.

De maneira específica, o C.I., tem relevância para a administração das organizações, haja vista, que o controle permanente é essencial para a gestão do planejamento e da proteção do patrimônio da empresa, mediante o controle dos registros e demonstrações contábeis, visando à eficácia operacional.

Esta pesquisa procura evidenciar para os gestores de pequenas empresas que os C.I., quando eficientes e usados corretamente, servem de caminho para conhecimento da situação da empresa e tomada de decisões em prol do desenvolvimento de seus empreendimentos. Portanto, tem como objetivo central verificar a percepção dos gestores de pequenas empresas sobre os sistemas de controle interno, em relação à colaboração com a gestão empresarial.

2 EMPRESA DE PEQUENO PORTE - EPP

A empresa pode ser categorizada pelo seu porte, de acordo com os critérios: número de empregados, ou volume de negócios. Para Micro e Pequenas Empresas, critérios legais são adotados e seguidos para esta classificação. Há vários tipos de portes empresariais, a microempresa, empresas de pequeno porte - EPP, empresa individual e limitada, sociedade simples, sociedade anônimas, empresas sem fins lucrativos e as grandes empresas. Neste trabalho, o foco recai sobre um tipo de porte empresarial, as EPP que estão formalizadas pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, art. 3º inciso II. É definida como:

Art. 3º. Para efeitos desta Lei Complementar consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresaria, 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 Empresa Mercantil ou no Registro Civil de pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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 seiscentos mil reais)

A utilização de critérios para definir o porte da empresa, permite que as empresas classificadas nesses limites estabelecidos, possam usufruir dos benefícios e incentivos previstos na legislação que dispõe sobre o diferencial de tratamento para este segmento e busquem alcançar objetivos prioritários de políticas públicas, como o aumento das exportações, a geração de emprego e a diminuição da informalidade dos pequenos negócios.

2.1 Controle Interno – C.I. e Objetivos

As instituições necessitam de controles para sua subsistência organizacional. É por este meio que se ajustam as atividades da empresa, transformando metas, planos, expectativas em objetivos a serem alcançados. Conforme expõe o clássico Sherwin (1956), o controle é a ação que ajusta as atividades empresariais aos padrões predeterminados, sendo que, o mesmo está embasado em informações concentradas nos gestores. Destarte, o controle é uma ação administrativa que consiste em contribuir com o desempenho, com a realização dos objetivos organizacionais e dos planos estabelecidos pelas mesmas.

O conceito de C.I., para as empresas compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas para proteger os ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. É desenvolvido com o objetivo de proteger a estrutura patrimonial, fornecer informações úteis e confiáveis e possibilitar o monitoramento do desempenho das atividades da empresa. Conforme Imoniana (2001, p. 95), a definição dada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados é a de que:

O Controle Interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promover a eficiência das operações e fomentar maior adesão às políticas prescritas pela gerência.

Considerando que a empresa é um grande sistema de informação, formado por um conjunto de atividades encadeadas, Schimidt, Santos e Arima (2006) enfatizam que o C.I. é um conjunto de controles interligados de maneira lógica, abrangendo as funções

administrativas e correspondem aos investimentos da empresa em tarefas administrativa. Assim, é o planejamento, a execução e o controle, que permitem prever, observar e gerir os acontecimentos da empresa que produzam reflexos em seu patrimônio.

Os objetivos do C.I. devem estar alinhados às metas empresariais, contemplando aspectos importantes que estão pautados em:

Dotar a empresa de uma base informativa confiável e tempestiva; induzir comportamento focado em resultado; salvaguardar o potencial de geração de riqueza (patrimônio); e garantir a observância de regulação aplicável [...] (PEREIRA, 2004, p. 7).

O controle está presente em quase todas as formas de ação empresarial, desde a avaliação de desempenho de pessoas até a avaliação de métodos e processos, máquinas e equipamentos, matéria-prima, produtos e serviços. Para que seja eficaz, o C.I. busca que as atividades sejam realizadas no tempo certo, com custo aceitável e realizadas por todos os envolvidos na empresa.

2.3 Controle Interno como Instrumento de Gestão

A gestão de cada organização tem suas particularidades, por isso não existe procedimento padronizado de controle para ser implantado em todas as empresas. Cada procedimento de controle deve ser feita mediante comparação dos custos estimados para criação, implementação e operação com os benefícios esperados.

O desenvolvimento de um modelo de C.I. como instrumento para a gestão das empresas tem sido apontado como uma necessidade. Pereira (2004) corrobora que o C.I. facilita o processo de gestão. Os gestores, destarte, são responsáveis por identificar as informações úteis ao processo decisório. Ao projetar e desenvolver o modelo de C.I., os gestores devem observar as políticas administrativas, estabelecer padrões e métodos que possibilitem a execução das diversas funções operacionais, integrando-as ao processo de gestão.

A adoção de instrumentos de C.I. depende das variáveis internas que requerem o acompanhamento do gestor. A gestão, assim, representa um conjunto de ações dos administradores, com o objetivo de auferir resultado satisfatório no contexto socioeconômico empresarial e ambiental. O C.I. tem boa utilidade para avaliar o processo de gestão, existindo um forte vínculo entre C.I. e administração e processo contábil, o qual é

um importante ponto de controle para os gestores, sendo uma ferramenta de gestão e facilitador da geração de valor, benefícios econômico-financeiros e proporcionando eficácia empresarial (PEREIRA, 2004).

A importância desses controles para a administração das organizações é salientado por Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), para os quais o controle permanente das atividades da empresa é uma função gerencial primordial. As ações geradas pelo C.I. é um instrumento essencial ao processo de gestão, haja vista que fornece informações precisas aos gestores sobre como alocar recursos físicos, financeiros e humanos, possibilitando o controle na execução das operações. Para servir ao propósito de gestão, a qualidade das informações geradas depende da eficácia e da estrutura do sistema de controle interno – S.C.I. desenvolvido.

A necessidade de informação útil e fidedigna é salientada pelo Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa – SEBRAE, que realizou pesquisas visando conhecer a influência da comunicação e da qualidade da informação no C.I. da empresa. O SEBRAE constatou que o estilo gerencial e a forma de comunicação influenciam o escopo e utilidade do C.I. e que, a gestão suportada por informações fidedignas, planejamento e conhecimento específico sobre o negócio tem maior probabilidade de continuar existindo (PEREIRA, 2004).

Os gestores se comunicam e tomam decisões com base nas informações que possuem e, por isso, a empresa necessita controlá-las e torná-las acessíveis, confiáveis, tempestivas e adequadas para a tomada de decisões, por meio de sistemas apropriados de informações (CATELLI; PEREIRA; VASCONCELOS, 2001).

Para Jacques (2006), as informações obtidas mediante o C.I. são confiáveis, especialmente devido à obediência a leis e regulamentos aplicáveis, o que oferece eficácia e eficiência nas operações. Por isso, o C.I. tem relevância na empresa, consolidando-se como uma ferramenta de gestão.

O C.I. não se presta apenas a fiscalizar as ações da empresa. Se bem estruturado e ativo, ele auxilia o gestor, dando-lhe uma visão mais ampla das variadas situações que envolvem a administração, oportunizando ajustes e correções. Nesse sentido, o controle interno é considerado como o instrumento mais eficaz na gestão da empresa, na avaliação dos gestores e do desempenho de ambos na organização (CAVALHEIRO; FLORES, 2007).

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, conforme destacado por Simmons (1997, p. 38),

Elaborou, em 1992, um estudo publicado com o título, *Internal Control – Integrated Framework*, cujo relatório descreve controle interno como um processo efetuado pelo conselho de administração, gerentes e outros funcionários, com o intuito de garantir razoável segurança do cumprimento dos objetivos. De acordo com o estudo, todas as empresas de pequeno, médio e grande porte podem ter controles internos efetivos.

O modelo de controle deve ser acompanhado para verificar sua exatidão, sua recomendação e adequação à realidade da empresa. Sendo eficazmente elaborados e executados, facilitam o progresso da organização e se tornam um importante instrumento no processo de gestão (JACQUES, 2006).

As empresas possuem C.I., mas é necessário verificar se são consistentes com as atividades desenvolvidas. A falta deles afeta a estrutura operacional da empresa, compromete a continuidade do fluxo das operações e interfere no alcance de resultados satisfatórios.

2.4 Sistemas de Controle interno

Devido à complexidade das tarefas e atividades nas empresas atuais, é primordial a implantação de um sistema de controle interno que auxilie a gestão empresarial. O S.C.I. é importante para a organização, juntamente com o seu planejamento e com os diversos sistemas que a compõem.

Pela definição da Federação Internacional de Contadores, *International Federation of Accountants*, - IFAC, (1998), o termo “sistema de controles internos” significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela administração de uma entidade para ajudá-la a atingir o objetivo de assegurar, tanto quanto for praticável, um modo ordenado e eficiente de conduzir seus negócios, incluindo o cumprimento de políticas administrativas, a salvaguarda de ativos, a prevenção e detecção de fraude ou erro, a precisão e integridade dos registros contábeis, e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis.

Em um sentido amplo, o S.C.I. tem utilidade tanto para a contabilidade quanto para a administração e pode facilitar o controle orçamentário, os custos padrões, os relatórios operacionais periódicos, análises estatísticas, programa de treinamento de pessoal e

auditoria interna. Em regra geral, de acordo com Attie (2010, p.155), o C.I. tem quatro objetivos básicos: “Salvaguardar os interesses da empresa; A precisão e confiabilidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; Estimulo à eficiência operacional e; A aderência às políticas existentes”.

Neste contexto, corroborando com a ideia de S.C.I. de divisão em Controles Administrativos e Controles Contábeis, Figueiredo e Caggiano (2008, p. 37), afirmam que:

O controle administrativo abrange os vários processos nos quais a administração determina seus objetivos, delinea os planos para alcançar estes objetivos, organiza e supervisiona as operações necessárias para implementação dos planos e desempenhos esperados.

Os controles contábeis estão diretamente relacionados com o plano organizacional e com os procedimentos, principalmente os que são definidos para proteger o patrimônio e a fidelidade dos registros contábeis. Eles são compostos pelo plano organizacional, procedimentos e registros que se referem à salvaguarda dos ativos e à veracidade dos registros financeiros, e conseqüentemente são desenhados para prover certo nível de certeza (MIGGLIAVACCA, 2002).

Assim, conclui que o S.C.I. é um conjunto de métodos utilizados no acompanhamento de atividades, produtos ou pessoas. Na sequência, são apresentados alguns sistemas de controles usados nas pequenas empresas.

2.4.1 Controle Interno de vendas

O C.I. no departamento de vendas deve manter o gestor de vendas, assim como, a administração geral da empresa informada do movimento real de vendas. Assaf Neto e Silva (2006) dissertam que venda a prazo pode ser identificada como uma boa alternativa de estratégia de mercado. É comum no mercado de varejo, o uso da venda a prazo objetivando proporcionar um volume médio de vendas superior à venda a vista. Neste envolto, a empresa pode optar por oferecer crédito como uma forma de incentivar as vendas.

Com C.I. eficaz, os gestores têm acesso a análises de comparação das vendas realizadas com as vendas projetadas, bem como, os fenômenos externos que possam atingir direta ou indiretamente o volume de vendas tanto a curto como em longo prazo. Neste contexto, Tung (1972, p. 154) relata que o C.I. de vendas tem como finalidade “informar o gerente responsável pelas vendas sobre os pontos de estrangulamento que são possíveis de impedir ou impossibilitar que se atinjam as já impostas metas de vendas”. Para realizar essas

tarefas os responsáveis por esses controles arquitetam um sistema de relatório de acordo com a particularidade da empresa, com objetivo de suprir as suas necessidades.

2.4.2 Controle Interno de Custos

Quando o objetivo é controle de custos, torna-se válida a investigação relativa à fase que será dada maior ênfase para atingir o objetivo planejado. Segundo Leone (2000, p. 109) “Todos os custos dentro das empresas observam comportamento definidos em relação a parâmetros operacionais previamente selecionados”.

O controle de custos abarca o planejamento e evolução do rendimento, a determinação dos preços, a valoração dos estoques e sua manutenção e o controle de todos os gastos da organização (ROEHL–ANDERSON; BRAGG, 1996).

Na tomada de decisão, o papel do controle de custos “consiste na alimentação de informações sobre valores que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo referente a medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação etc.” (MARTIN, 2002, p. 22). Com as metas já traçadas e os custos de produção cuidadosamente planejados fica mais fácil alcançar os objetivos propostos pelos gestores.

2.4.3 Controle Interno Financeiro

Os relatórios financeiros oferecem informações usadas pelo controle financeiro. Através desses relatórios elabora-se um planejamento para facilitar as informações aos usuários.

Para Daft (2010), os principais relatórios financeiros são: Balanço e Demonstração de Resultados - DRE. O balanço mostra a posição financeira em relação aos ativos e passivos em um momento específico do tempo. Já a DRE resume o desempenho financeiro para um determinado momento de tempo. No entanto, o planejamento de longo prazo busca conhecer antecipadamente o impacto da implementação de ações projetadas sobre a situação financeira da empresa, indicando ao gestor se haverá excesso ou insuficiência de recursos.

Um dos auxiliares do controle financeiro é o fluxo de caixa, o qual se apresenta como uma das ferramentas mais eficaz na gestão financeira, como afirma Zdanowicz (1998, p. 19), “O fluxo de caixa é o instrumento que permite ao administrador financeiro planejar,

organizar, coordenar, dirigir e controlar os recursos financeiros de sua empresa para um determinado período”. Ele permite a programação e acompanhamento das entradas e das saídas de recursos financeiros, de forma que a empresa possa operar de acordo com os objetivos e as metas determinadas, a curto e longo prazo. Em curto prazo para gerenciar o capital de giro, que reflete a preocupação de estimar detalhadamente as entradas e saídas de dinheiro geradas pela própria atividade da empresa e em longo prazo para fins de investimentos, este processo de controle é chamado de planejamento financeiro.

O planejamento financeiro adequado é condição preponderante para os gestores receberem informações úteis para tomada de decisão em busca de resultados eficiente e eficazes. Assim, torna-se uma ferramenta importante para quantificar em termos financeiros os anseios declarados no planejamento estratégico, nos planos táticos e operacionais.

2.4.4 Controle Interno de Recursos Humanos – RH

O funcionamento apropriado de um S.C.I. depende não apenas de planejamento, procedimentos e diretrizes adequadas da organização, mas também da escolha de pessoas certas, aptos e experientes, capazes de aceitar a implantação do controle e cumprir os procedimentos estabelecidos de forma eficiente e econômica. Neste contexto, Maximiliano (2000, p. 468) afirma que, “A aceitação do sistema de controle diz respeito tanto ao projeto do sistema em si, quanto à forma de implantação. As pessoas tendem a resistir, a serem controladas e a sabotar os sistemas de controle”. Destarte, faz-se necessário o entendimento das pessoas em saber o porquê estão sendo controladas; elas devem perceber que o mecanismo de controle é um processo de relevância para seu trabalho e que o aceitem como proeminência de seu valor como indivíduos.

2.4.5 Controle Interno de Estoques

O objetivo do controle de estoque é otimizar o investimento em estoque, aumentando o uso dos meios internos da empresa, diminuindo as necessidades de capital investido. Viana (2002, p. 361), ressalta que “qualquer que seja o método, é fundamental a plena observância das rotinas em prática a fim de se evitar problemas de controle, com consequências no inventário, que redundam em prejuízos para a empresa”.

Consideram-se estoques tanto para matéria prima, como as mercadorias produzidas e/ou mercadorias vendidas. Os gerentes de produção em relação ao controle dos estoques

devem estar atentos a quanto solicitar de determinado produto para reabastecimento; em que momento reabastecer e; como controlar o sistema de planejamento e controle de estoques.

Nos controles de inventários, onde se controlam os movimentos de entradas e saídas, o estoque remanescente, o material é sempre referido por sua classificação codificada. A arrumação física do material obedece à sequência ou ordem da própria classificação e a identificação pode ser através de números. As vantagens estão em facilitar as referências no sistema contábil dos custos, da emissão das requisições de compras, e serve de instrumento de controle no planejamento da produção e nos orçamentos da empresa (CAMPIGLIA; CAMPIGLIA, 1993).

Neste contexto, considera que o controle de estoque tem o objetivo de planejar, controlar e replanejar o material armazenado na empresa. Para obter um controle de estoque eficiente, há necessidade de um confiável sistema de informação de custos que auxilie o gestor no controle e na administração de todo o material de forma que ele consiga ainda realizar suas outras funções.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste estudo utilizou-se a pesquisa exploratória por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa. Os dados primários da pesquisa foram obtidos no mês de novembro de 2013 pela aplicação de um questionário composto por 15 questões, dirigidas a 14 empresários e gestores de empresa de pequeno porte, clientes de um escritório de contabilidade na cidade de Cascavel – PR., dos ramos de confecção, calçadista e prestação de serviço. As questões estão expostas no Quadro 6, relativas a cinco variáveis inseridas no S.C.I., sendo elas: Controle Interno de Vendas, Controle Interno de Custos, Controle Interno Financeiro, Controle Interno de Recursos Humanos e Controle Interno de Estoques.

Utilizou-se a Escala Likert de 0 a 10 pontos na ordem crescente. Com auxílio do *software* estatístico SPSS[®] 18, aplicou-se Análise de *Cluster*, com procedimento hierárquico pelo método *Between Groups* e distância Quadrática Euclidiana, posteriormente o procedimento não hierárquico pelo método *K-means clustering*.

Para Corrar *et al.* (2007) e Maroco (2007) *Cluster* é uma técnica exploratória de análise multivariada que visa agrupar objetos (por exemplo, respondentes, produtos), baseando-se nas características que cada elemento possui de similar em relação a outros elementos pertencentes a determinado grupo, considerando um critério de seleção predeterminado. Na prática a análise de agrupamento possibilitou a formação de grupos de empresários em relação às variáveis.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta pesquisa seguiu a recomendação de Fávero *et al.* (2009) e Hair *et al.* (2009), que sugerem primeiramente a análise hierárquica e na sequência a não hierárquica, como complemento e confirmação da análise. O Quadro 1 apresenta os resultados da análise hierárquica, destacando os coeficientes para formação de novos *clusters*. Assim, observa-se que a maior diferença está entre os coeficientes nos estágios 12 e 13, o que sugere a formação de três *clusters* (números 1, 8 e 9 verificados no Quadro 1) conforme orientação de Fávero *et al.* (2009) ao analisar a formação e combinações de *clusters*.

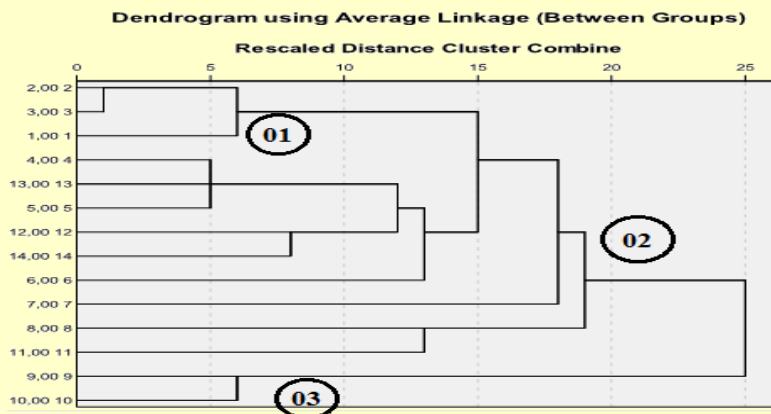
Quadro 1 - Agglomeration Schedule – Programação da Aglomeração

Stage	Cluster Combined		Coefficients	Stage Cluster First Appears		Next Stage
	Cluster 1	Cluster 2		Cluster 1	Cluster 2	
1	2	3	6,906	0	0	5
2	4	13	12,454	0	0	3
3	4	5	13,293	2	0	7
4	9	10	13,767	0	0	13
5	1	2	15,020	0	1	10
6	12	14	16,476	0	0	7
7	4	12	22,356	3	6	9
8	8	11	23,638	0	0	12
9	4	6	23,870	7	0	10
10	1	4	26,028	5	9	11
11	1	7	30,179	10	0	12
12	1	8	31,386	11	8	13
13	1	9	40,784	12	4	0

Fonte: dados da pesquisa (2013), elaborado no SPSS 18.

Na sequência está o dendograma em relação aos clusters formados pelos empresários pesquisados usando o método Between Groups (Distância Média).

Figura 1 - Dendrograma Distância Média (Between Groups)



Fonte: dados da pesquisa 2013 SPSS 18

O dendrograma da Figura 01 apresenta a formação de 03 *clusters* (01, 02 e 03) entre a 05ª e 20ª rodadas das 25 realizadas pelo SPSS. Demonstra boa homogeneidade interna dos dados de cada *cluster*, e conseqüentemente, maior heterogeneidade interna entre as empresas pertencentes a diferentes *clusters*, ou seja, menor grau de correlação do controle interno entre as empresas pertencentes a *clusters* diferentes. As empresas estão classificadas em: comércio de confecção, comércio de calçados e prestação de serviços. Conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Classificação dos ramos das empresas

Ramo da empresa	Nome da empresa (número)
Comércio de confecção	1, 3, 4, 6, 9 e 10
Comércio de calçados	7, 8, 11, 13 e 14.
Prestação de serviços	2, 5, 12

Fonte: dados da pesquisa (2013)

Na prática, os grupos formados pelos empresários foram: no primeiro *cluster*, três empresas – uma de prestação de serviços (2) e duas empresas de confecção (1 e 3). No segundo *cluster* houve maior agrupamento. Nove empresas – duas de confecção (4 e 6), cinco de calçados (7, 8, 11, 13 e 14) e duas de prestação de serviços (5 e 12). O terceiro *cluster* é formado por duas empresas – ambas de confecção (9 e 10). Observa-se, que os pesquisados das empresas de calçados, têm percepção mais próxima sobre as variáveis do sistema de controle interno.

4.1 Resultados com aplicação do SPSS e Agrupamento Não Hierárquico

Aplicando a técnica de agrupamento não Hierárquica, usando o método *K-means clustering* para os três grupos, conforme mostra o Quadro 3, pela regra da distância euclidiana, obtêm-se as seguintes posições dos agrupamentos, mostrando a qual grupo, aqui representada pelo ramo que a empresa pertence.

Quadro 3 - Cluster Membership – Associação de Cluster

Case Number	Empresários	Cluster	Distance
1	1,00	3	3,137
2	2,00	3	3,474
3	3,00	3	2,967
4	4,00	3	3,048
5	5,00	3	2,998
6	6,00	3	3,404
7	7,00	3	4,086
8	8,00	2	3,235
9	9,00	1	1,855
10	10,00	1	1,855
11	11,00	2	2,397
12	12,00	2	2,965
13	13,00	3	2,767
14	14,00	3	3,138

Fonte: dados da pesquisa 2013. SPSS 18.

Confirmando a Figura 1, o Quadro 3 também apresenta a formação de três *clusters* pelo método hierárquico. Este Quadro mostra a qual grupo pertence cada elemento e a distância de cada observação e que a maior quantidade está locada ao *cluster* 3. A distribuição está representada no Quadro 4.

Quadro 4 - Formação de grupos

Cluster 1		Cluster 2		Cluster 3	
Empresa	Ramo	Empresa	Ramo	Empresa	Ramo
	Com. Confecção		Com. Calçados	1	Com. Confecção
10	Com. Confecção	11	Com. Calçados	3	Com. Confecção
		12	Prestação de serviços	4	Com. Confecção
				6	Com. Confecção
				14	Com. Confecção
				7	Com. Calçados
				13	Com. Calçados
				2	Prestação de serviços
				5	Prestação de serviços
Total= 2		Total= 3		Total= 9	

Fonte: dados da pesquisa (2013)

Pela análise, o grupo três é o que tem maior conglomerado e variedade de ramos pertencentes. Ele abarca empresas dos três ramos estudados. Em segundo plano está o grupo dois que tem três empresas: duas de calçados e uma de prestação de serviços. O terceiro grupo aglomerou duas empresas de confecção.

4.2 Variáveis Pesquisadas

Ainda usando o agrupamento Não Hierárquico, na sequência são apresentadas as variáveis pesquisadas – controle interno de: vendas, custos, financeiro, recursos humanos e estoques.

Quadro 5 - Final Cluster Centers – Centros Finais de Clusters

	Cluster		
	1	2	3
Zscore(VendasQ1)	1,46121	,74342	-,57252
Zscore(VendasQ2)	-,71824	,62248	-,04788
Zscore(VendasQ3)	,13909	,46362	-,18545
Zscore(CustosQ1)	-1,29284	,71824	,04788
Zscore(CustosQ2)	,96362	,32121	-,32121
Zscore(CustosQ3)	1,77029	-,06557	-,37154
Zscore(FinancQ1)	-,68951	1,12046	-,22026
Zscore(FinancQ2)	,21547	,71824	-,28730
Zscore(FinancQ3)	1,20394	,15049	-,31771
Zscore(RHQ1)	,96362	-,96362	,10707
Zscore(RHQ2)	-,83452	-,61817	,39150
Zscore(RHQ3)	1,12046	,71824	-,48841
Zscore(EstoqQ1)	,96362	,32121	-,32121
Zscore(EstoqQ2)	1,52362	,10157	-,37244
Zscore(EstoqQ3)	1,43696	,14738	-,36845

Fonte: dados da pesquisa 2013 – SPSS 18

Em relação às variáveis da pesquisa, somando o total de cinco, com três questões em cada uma. A pesquisa apontou que dentro do *cluster* 1 os escores demonstram que 11 eram positivas e apenas 4 eram negativas. No *cluster* 2 os escores foram de 12 positivos e apenas 3 negativos, demonstrando que nesses dois primeiros casos, houve maior variância entre os dados do controle interno para menos em relação a média deles, enquanto que no *cluster* 3 os escores inverteram formando apenas 3 positivos e 12 negativos, permitindo perceber que os coeficientes ficaram com desvio padrão e conseqüente variância, acima da média aritmética do seu *cluster*.

Ainda é inerente observar, que os dados sobre o controle interno das empresas do *cluster* 1, possuem variações acima de 1,0 em maior número que os *clusters* 2 e 3,

demonstrando que ele, embora com variância positiva como anteriormente comentado, possui as maiores amplitudes de variações, o que permite concluir que as variações das respostas sobre o controle interno, dada por essas empresas, foram maiores, e conseguinte, demonstra que os empresários não têm um consenso sobre o assunto.

Em consonância à análise das variáveis, tem-se o Quadro 6 que apresenta as variáveis pesquisadas através do questionário aplicado aos empresários.

Quadro 6 - Análise das variáveis

Variáveis C.I.	Questões das variáveis	Escores dos Clusters
Vendas - VendasQ1	O controle interno de vendas facilita para que sejam efetivamente faturadas até o embarque, todas as mercadorias e que haja conferência dos itens?	O <i>cluster</i> 1 foi positivo e teve o maior escore, diminuindo um pouco para o <i>cluster</i> 2 que ainda foi positivo e passado para negativo no <i>cluster</i> 3. Embora o <i>cluster</i> 01, com 1,46 de variação, demonstrou menor homogeneidade dos dados, e consequentemente menor consenso.
Vendas - VendasQ2	As condições de preços especiais dos produtos em promoção são informadas e demonstradas formalmente através do controle interno de vendas?	Os <i>clusters</i> 1 e 3 apontaram escores negativos, enquanto que o <i>cluster</i> 2 foi positivo, sem grandes variações.
Vendas - VendasQ3	O Controle interno de vendas segrega adequadamente a aprovação do crédito, o processamento dos pedidos, o faturamento, o despacho e o contas a receber?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 tiveram escores positivos e o 3 foi negativo, também com pouca variações.
Custos - CustosQ1	O controle de custos mostra o planejamento e evolução do rendimento dos produtos vendidos pela empresa. Evidenciando quais são os produtos mais rentáveis para a organização?	O <i>cluster</i> 1 apontou o maior escore negativo, enquanto que os <i>clusters</i> 2 e 3 apontaram escores positivos para ambos. E da mesma forma que Vendas Q1, teve variação acima de 1,0 o Custos Q1 obteve a variação de (-1,29) com menor correlação entre os dados e consequente menor consenso entre os respondentes.
Custos - CustosQ2	O controle de custos fornece dados consistentes e ágeis, para a área de vendas, para determinação dos preços dos produtos finais, mostrando inclusive a sua margem de lucro?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 tiveram escores positivos e o <i>cluster</i> 3 teve escore negativo, contudo, apresentou uma curiosidade de que os <i>clusters</i> 2 e 3 obtiveram o mesmo valor de escore no entanto, com sinais opostos.
Custos - CustosQ3	Este controle implantado registra e fornece dados para um adequado controle de custos, e para a tomada de decisões na otimização da utilização dos recursos existentes, emitindo relatórios gerenciais com informações uteis para tomada de decisão?	O <i>cluster</i> 1 foi positivo e o que apresentou maior valor de escore, portanto, com maior variância entre os dados coletados das empresas e por consequência, menor semelhança entre as notas dadas pelas empresas, demonstrando pouco consenso. Enquanto que os <i>clusters</i> 2 e 3 foram negativos sem muita expressão.
Financeiro - FinancQ1	Os recebimentos efetuados são depositados em conta bancária, podendo ser deixado em espécie apenas pequenos valores, através da ferramenta "fluxo de caixa". Em sua percepção qual é o grau deste procedimento?	Os <i>clusters</i> 1 e 3 apresentaram escores negativos, enquanto que o <i>cluster</i> 2 ficou positivo.
Financeiro - FinancQ2	O controle interno financeiro faz registro independente da contabilidade, sobre os títulos e valores mantidos no departamento e periodicamente faz um procedimento de contagem e conciliação com a contabilidade?	Os <i>cluster</i> 1 e 2 obtiveram resultados positivos, já o <i>cluster</i> 3 apresentou resultado negativo.
Financeiro - FinancQ3	É planejado os empréstimos bancários para a aprovação da administração. Bem como é elaborado procuração que especifique quem são as pessoas com poderes de assinar financeiramente em nome da empresa demonstrando seus limites?	Os <i>cluster</i> 1 e 2 tiveram escores positivos e o <i>cluster</i> 3 teve escore negativo.

Recursos Humanos - RHQ1	O controle de RH faz treinamentos aos novos funcionários, faz o controle da realização de horas extras, férias e folha de pagamento dos funcionários para depois passar pela aprovação formalmente da administração?	Os <i>clusters</i> 1 e 3 tiveram escores positivos, enquanto o <i>cluster</i> 2 teve escore negativo.
Recursos Humanos - RHQ2	Na Admissão de novos funcionários eles são investigados, assim como os documentos exigidos são analisados adequadamente de acordo com as responsabilidades a serem assumidas?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 relatam escores negativos, e o <i>cluster</i> 3 apresentou escore positivo.
Recursos Humanos - RHQ3	O acesso aos arquivos e informações deste departamento são confidencialmente restritos aos responsáveis pelo RH?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 tiveram escores positivos, enquanto que o <i>cluster</i> 3 teve escore negativo.
Estoques - EstoqQ1	Os estoques de propriedade da empresa são protegidos de deterioração (chuva, vento, umidade, sol, calor, etc.)?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 obtiveram o escore positivo e o <i>cluster</i> 3 obteve escore negativo e com uma das menores variâncias, portanto, maior homogeneidade e consenso entre os empresários dessas empresas.
Estoques - EstoqQ2	Toda a mercadoria que entra ou que sai do estoque da empresa é registrada no sistema de informação da empresa?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 chegaram aos escores positivos, sendo o do <i>cluster</i> 1 o segundo maior valor em expressão, enquanto que o <i>cluster</i> 3 teve o escore negativo dentro da normalidade.
Estoques - EstoqQ3	Os materiais obsoletos no inventário de estoques são periodicamente analisados e informados para a contabilidade para suas eventuais baixas, bem retiradas do sistema de informação da empresa?	Os <i>clusters</i> 1 e 2 foram positivos, o <i>cluster</i> 1 alcançou o terceiro escore expressivo do quadro, e o <i>cluster</i> 3 ficou negativo.

Fonte: dados da pesquisa (2013)

O resultado evidenciou que na variável controle interno das vendas, a que obteve melhor escore foi a do *cluster* 1 na questão 1, o que se deduz que o controle interno de vendas, na percepção dos empresários, está efetivamente beneficiando o controle de faturas e embarque das mercadorias.

Na variável controle interno de custos, na percepção dos empresários, este controle na questão 1 ainda não está de forma eficaz, pois foi a que obteve maior escore negativo. Poderia ser de grande valia, pois, este controle evidencia os produtos mais rentáveis. Porém, também foi a variável de maior escore positivo, na questão 3 informando que através da emissão de relatórios os gestores são auxiliados nas tomadas de decisões para futuros investimentos.

O resultado mostra que os empresários têm a percepção de que a gestão financeira se fundamenta em assegurar o objetivo de liquidez da empresa, indicando o quanto o fluxo de caixa é impactado pelas decisões de diversas áreas e que tem como foco principal a análise e acompanhamento das entradas e saídas de recursos financeiros.

Mesmo as empresas tendo controles rígidos, podem ocorrer casos de adulteração de informações e fraudes na admissão de empregados por pessoas mal intencionadas. Pessoas envolvidas à empresa devem ser tratadas com respeito, porque a insatisfação de algum colaborador pode por a vida da entidade em risco. Neste caso observou-se que os empresários enfatizaram que as informações do RH fiquem restritas aos responsáveis pelo setor.

Na percepção dos pesquisados, o controle interno de estoques contribui para a gestão empresarial, pois, o registro deles no sistema de informação, inclusive informando de sua obsolescência para a contabilidade, leva a decisão de quanto e em que momento reabastecer os estoques e envolve equilibrar os custos associados à concretização de um novo pedido. Os principais custos de manutenção de estoques são usualmente relacionados ao capital de giro, enquanto os principais custos de pedidos são usualmente associados às transações necessárias para gerar informação para elaboração de um pedido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria corrobora que o controle interno é relevante para a organização, juntamente com o planejamento da organização e dos diversos sistemas que a compõem. Destarte, emerge a necessidade do controle interno para melhores práticas empresariais. É notório, que é uma área na empresa que agrega confiabilidade aos resultados gerados pelos fluxos de operações, que possibilita apoio à tomada de decisão dos empresários.

Os controles internos devem ser vivenciados por cada entidade, independentemente do seu segmento, através do conhecimento de novas ferramentas de trabalho, que propiciem a implantação de mudanças e a obtenção de resultados positivos, o que é uma exigência dos gestores modernos e para tal, o controle interno, por meio de suas ferramentas, possibilita a padronização das operações, dando maior segurança e eficácia na obtenção de resultados.

Como um instrumento de controle, o controle interno possui ferramentas que auxiliam a administração nas atividades administrativas e operacionais. Pode ser, um controle interno contábil, que compreende o plano de organização e de proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis, ou um controle interno administrativo, que atua mediante procedimentos abrangentes, como as políticas, diretrizes e relatórios. Seus

mecanismos devem ser definidos conforme os resultados que se pretende alcançar, a partir de objetivos, planos, políticas, procedimentos, entre outros, de modo que possa cumprir sua função de regulação e informação para que a decisão mais apropriada possa ser tomada, sem erros ou desvios.

Nesse sentido, os controles internos abrangem toda a organização, desde as pequenas rotinas até os controles contábeis. Podem ter natureza preventiva, atuando como uma forma de detectar a ocorrência de problemas, possibilitando medidas tempestivas de correção. Essas características do controle interno fazem com que o mesmo tenha grande utilidade e importância para a gestão das empresas, assim como para a maior assertividade nas tomadas de decisões.

Um dos meios eficientes para assegurar que a empresa tenha um desempenho satisfatório é o uso contínuo dos sistemas de controles internos. Esses controles dão segurança no alcance de objetivos e metas, minimizando a margem de erros, fraudes, falhas, conluio, devido à exigência do seguimento de normas, procedimentos, métodos, rotinas, manuais, entre outros, para a realização dos relatórios contábeis financeiros. Os controles internos são utilizados pelos administradores e por responsáveis pela gestão dos diversos setores da empresa devido à segurança razoável que oferecem quanto à consecução de objetivos.

Teoricamente, conclui que o controle interno é de relevância para os profissionais que necessitam ter o conhecimento do que acontece na empresa, ou seja, todos os processos, operações, funções, sistemas e atividades da entidade e que integram a visão geral do controle interno.

Com as respostas do questionário aplicado e posteriormente rodado no SPSS 18 percebeu-se que se formaram três *clusters*, sendo que em dois mantiveram os ramos variados, e posteriormente nas variáveis a que teve maior escore foi o controle interno de custos com a variável Q3, do controle interno de custos, a qual se refere a seguinte questão: Este controle implantado registra e fornece dados para um adequado controle de custos, e para a tomada de decisões na otimização da utilização dos recursos existentes, emitindo relatórios gerenciais. Tiveram ainda escores expressivos a variável Q2 e Q3 do controle interno de estoques que se reporta a toda mercadoria que entra ou que sai do estoque da

empresa registrada no sistema de informação da empresa e aos materiais obsoletos no inventário de estoques que são periodicamente analisados e informados para a contabilidade para suas eventuais baixas e são retiradas do sistema de informação da empresa. Por fim, outra variável de expressão foi a Q3 do controle interno de recursos humanos, referente o acesso aos arquivos e informações deste departamento que confirmaram ser confidencialmente restritos aos responsáveis pelo RH.

Este estudo conclui que nas empresas pesquisadas, a percepção dos empresários está mais focada no controle interno de custos e no controle interno de vendas. Foram as variáveis que tiveram maior expressividade. O resultado demonstra que os pesquisados, têm a percepção da colaboração do controle interno para a gestão das empresas.

Esta pesquisa não abordou de forma mais ampla o controle interno, e sim somente nos setores apresentados. Fica a sugestão de maior aprofundamento no assunto para outros setores, especificamente em pequenas empresas.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, A.; SILVA, C. A. T. **Administração do capital de giro**. São Paulo: Atlas, 2006.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e aplicação**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRASIL, Lei Complementar 139, de 10/11/2011. **Altera dispositivos da Lei Complementar 123, de 14/12/2006, e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/leiscomplementares/2011/leicp139.htm>. Acesso em: 16 abri. 2013.
- CAMPAGLIA, A. O.; CAMPAGLIA, O. R. P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.
- CATELLI, A.; PEREIRA, C.; VASCONCELOS, M. **Processo de Gestão e Sistemas de Informações gerenciais**. In: CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CAVALHEIRO, J. B.; FLORES, P. C. **A organização do sistema de controle interno municipal**. 4. ed. Porto Alegre: CRC – RS, 2007.
- CORRAR, L. J. *et al.* **Análise Multivariada**. São Paulo: Atlas, 2007.
- DAFT, R. L. **Administração**. Trad. Harue Ohara Avritcher. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
- FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L. da; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Campus, 2009.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. **Controladoria teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- HAIR, J. F., et al. **Multivariate Data Analysis: A Global Perspective**. 7th ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2009.

- IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS - Federação Internacional de Contadores. **Normas internacionais de auditoria**. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. IBRACON: São Paulo, 1998.
- IMONIANA, J. O. **Auditoria: Abordagem Contemporânea**. São Paulo: Associação de Ensino de Itapetininga, 2001.
- JACQUES, E. de A. O controle interno como suporte estratégico ao processo de gestão. **Revista Contábeis**, v. 4, n. 1, jul-dez. 2006.
- LEONE, G. S. G. **Custos Planejamento, Implantação e Controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MAROCO, J. **Análise estatística com utilização do SPSS**. 3. ed. Lisboa: Edição Sílabo, 2007.
- MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: n.28, p.7-28, jan/abr. 2002.
- MAXIMINIANO, A. C. A. **Introdução à administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MIGLIAVACCA, P. N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002.
- OLIVEIRA, L. M. de; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. dos S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PEREIRA, A. N. **A importância do controle interno para gestão de empresas**. 2004. Disponível em www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/artcle/view/68. Acesso em: 10 mar. 2013.
- ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S.M. **Manual del Controller: Funciones, procedimientos y responsabilidades**. Deusto: Barcelona, 1996.
- SCHMIDT, P. SANTOS, J. L. dos. ARIMA. C. H. **Fundamentos de auditoria de sistemas**. São Paulo: Atlas, 2006.
- SHERWIN, D. S. The Meaning of Control. **Dunn's Business Review**. Jan. de 1956.
- SIMMONS, M. R. **COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing**. Altamont Springs, Florida: Internal Auditor. P. 68-73, Dec. 1997.
- TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas uma abordagem prática**. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1972.
- VIANA, J. J. **Administração de materiais**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ZDANOWICZ, J. E. **Planejamento Financeiro e Orçamento**. 2. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.