

3º lugar - 19ª edição do Prêmio Contador Geraldo De La Rocque 2018

O Controle Interno como Ferramenta Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas: Uma Análise por Meio da Percepção dos Contadores

Internal Control as a Management Tool for Small and Medium Companies: An Analysis Through the Perception of Accountants

Artigo recebido : 15/08/2018 e aceito: 26/09/2018

Luis Fernando Gonçalves Barbosa

Rio de Janeiro – RJ

Graduado em Ciências Contábeis pela UFRJ¹

lnandogb@gmail.com

Odilanei Moraes dos Santos

Rio de Janeiro – RJ

CRCPA 010414-O

Doutor em Contabilidade pela FEA/USP²

odilanei@facc.ufrj.br

well as safeguarding their assets and interests. It was also possible to verify that the accountant plays a fundamental role in the application of adequate internal controls in SMEs through their knowledge and influence. As for the accounting reports, there was a deficiency in the use of these documents by SMEs.

Keywords: *Internal Control, Management Accounting, Small and Medium Companies.*

Resumo

O objetivo desse estudo foi o de identificar e analisar a aplicação do controle interno como ferramenta gerencial nas Pequenas e Médias Empresas através da percepção de profissionais contábeis. Para alcançar esse o objetivo, aplicou-se um questionário que foi respondido por 31 profissionais. Os resultados foram analisados com base na estatística descritivas e indicaram que o controle interno é imprescindível para as PMEs, pois colabora para a presença de um gerenciamento apropriado para essas empresas, além de salvaguardar seus bens e interesses. Também foi possível verificar que o contador tem papel fundamental na aplicação de controles internos adequados nas PMEs por meio de seu conhecimento e influência. Quanto aos relatórios contábeis, verificou-se deficiências na utilização desses documentos por parte das PMEs.

Palavras-chave: Controle Interno, Contabilidade Gerencial, Pequenas e Médias Empresas.

Abstract

The goal of this study was to identify and analyze the application of internal control as a management tool in small and medium companies through the perception of accountants. In order to reach this goal, a questionnaire was applied to thirty-one accountants. The results were analyzed based on descriptive statistics and indicated that internal control is essential for small and medium enterprises, as it contributes to the presence of an appropriate management for them, as

1 Introdução

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2017), o controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission*) de 1992 define controle interno como um processo que procura proporcionar grau de confiança para concretizar os objetivos: eficácia e eficiência dos recursos; confiabilidade da informação financeira e cumprimento das leis e normas estabelecidas. A existência de controles internos eficientes possibilita aos gestores de empresas uma boa tomada de decisões, pode contribuir para evitar desperdícios por meio da melhor utilização de recursos e pessoal e é capaz de detectar e evitar erros e fraudes.

Portanto, sabendo que, se forem bem coordenados, os controles internos podem oferecer apoio administrativo suficiente para que se possa mensurar, monitorar, avaliar e adequar os procedimentos contábeis e operacionais, as organizações brasileiras, tais como empresas públicas, privadas ou que prestam serviços de caráter público sem fins lucrativos, buscam cada vez mais aperfeiçoar a aplicação de seus controles.

Contudo, estudos como os de Garcia, Kinzler e Rojo (2014), Lima, Leal e Aguiar (2013) e Postiglione e Silva (2016) mostram que um sistema de controle interno adequado ainda não ocorre com a mesma frequência e eficácia nas micro e pequenas empresas.

Com base em dados do Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013), as micro e pequenas empresas (MPE) sofrem problemas de continuidade

¹ UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro - Rio de Janeiro - RJ - CEP 21941-901

² FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - Cidade Universitária - São Paulo - SP - CEP 05508-010

associados a falhas gerenciais, o que acaba contrariando o senso comum de que os pequenos negócios encerram suas atividades precocemente devido à insuficiência de recursos ou ao seu ambiente de atuação, quando na verdade o que ocorre é um problema de natureza estratégica, ou seja, o fracasso dessas empresas geralmente está ligado a decisões erradas tomadas pelo dono do negócio. A percepção desse problema e a importância de suas atividades no cenário econômico nacional fizeram com que essas entidades fossem escolhidas como objeto de estudo.

As MPE desempenham papel expressivo na economia brasileira. Em relatório sobre a participação delas na economia brasileira divulgado em julho de 2014 pelo SEBRAE (dado mais recente disponível), fica evidenciado o crescimento desses negócios na medida que, em termos agregados, em 1985 as MPE tiveram 21% de participação na economia, aumentando para 23% em 2001 e chegando a 27% no ano de 2011. Esse aumento foi percebido em setores de serviços e comércio, reduzindo um pouco na atividade industrial, onde a presença de médias e grandes empresas é mais notada por se beneficiarem de economia de escala. Esse relatório ainda indica que no período 2009-2011, as MPE representavam 98,1% do número de empresas; empregavam 43,5% dos trabalhadores; e pagaram 27,8% das remunerações de empregados no segmento de serviços. No setor de comércio, representavam 99,2% do número de empresas; empregavam 69,5% do pessoal ocupado no setor; e pagaram 49,7% das remunerações dos empregados do setor (SEBRAE, 2014).

Esses dados revelam que, embora o capitalismo moderno constitua uma disposição natural para concentração de grandes empresas, o ambiente propício para os pequenos negócios se encontra em atividades relacionadas a serviços e comércio, onde não há tanta necessidade de economia de escala como nas atividades industriais. Para o futuro, o SEBRAE estima que o Brasil terá mais de um milhão de novos empreendimentos por ano até 2022, podendo chegar a um número aproximado de 17,7 milhões de pequenos negócios.

Por outro lado, tem-se a figura do profissional contábil responsável por desempenhar um importante papel no processo gerencial das empresas, pois dispõe de ferramentas úteis para avaliar a atuação e os resultados das organizações, auxiliando ao gestor a definir as diretrizes de seus negócios. Essas ferramentas são partes de um conjunto de técnicas e procedimentos encontrados na contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial, de acordo com Crepaldi (2012), pode ser definida como a parte do sistema contábil que está dedicada às informações para os usuários internos das empresas e funciona como técnica para controlar as atividades empresariais e organizar o sistema de gestão para que os administradores possam ter conhecimento dos fatos que ocorrem dentro de suas entidades e seus principais resultados. Portanto, o contador gerencial é valioso para as empresas, pois ele interpreta as informações financeiras e operacionais das organizações para que essas

tomem suas decisões.

Isso posto, este estudo pretende apurar junto a profissionais contábeis que prestam serviços para micro e pequenas empresas a importância dos controles internos adotados para melhor gestão empresarial.

Espera-se que esse estudo possa contribuir para ressaltar o valor do controle interno como ferramenta para tomada de decisões, dando luz à ótica dos profissionais de contabilidade sobre o assunto.

2 - REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 - Controle Interno

Os conceitos de controle interno geralmente são confundidos com os de auditoria interna, e isso não deveria ocorrer, pois o papel da auditoria interna é de revisar e conferir os controles internos, que são procedimentos permanentemente adotados na organização.

Almeida (2009) entende controle interno como conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. O autor também apresenta princípios fundamentais que devem ser seguidos pela administração da empresa para melhor adoção de um sistema de controles internos, conforme descrito na Tabela 1.

Tabela 1: Princípios Fundamentais de um Sistema de Controles Internos

ATRIBUTOS	DESCRIÇÃO
Responsabilidade	Os funcionários devem ter suas atribuições definidas e limitadas.
Rotinas Internas	A empresa deve estabelecer todas suas rotinas por meio de manual.
Acesso aos Ativos	O acesso dos funcionários deve ser limitado, estabelecendo controles físicos.
Segregação de Funções	O acesso aos ativos e aos registros contábeis não deve ser feito pela mesma pessoa.
Confronto dos Ativos com Registros	Estabelecimento de controles para que registros e ativos sejam periodicamente confrontados.
Amarrações do Sistema	O sistema de controle interno deve ser criado de maneira que somente sejam registradas as transações autorizadas, por seus valores exatos e respeitando o período de competência.
Auditoria Interna	Verificação do cumprimento do que foi estabelecido.
Custo x Benefício	O custo do controle interno não deve exceder seu benefício.

Fonte: Almeida (2009).

O controle interno se apresenta como peça fundamental para que os indivíduos da organização se mantenham alinhados e para que os objetivos da empresa sejam alcançados. Crepaldi (2012) considera que uma organização sem controle é inviável. Eles servem para medir a eficácia com que as decisões são traduzidas em resultados, relacionando-se com o alcance de metas da empresa e, assim, buscam influenciar o comportamento de indivíduos no interesse da empresa.

Portanto, é preciso haver sintonia entre os objetivos dos controles internos e as metas e diretrizes da entidade, que são determinadas pela administração, gerência ou por leis. Logo, torna-se evidente que existe uma forte ligação do controle interno com a gestão de qualidade e o processo de tomada de decisões, uma vez que os controles fornecem dados para avaliação do desempenho das atividades por meio do monitoramento dos procedimentos adotados dentro da estrutura organizacional da entidade.

Attie (1992) classifica os controles internos em controles contábeis e controles administrativos, sendo que os controles contábeis estão diretamente relacionados com o plano organizacional e todos os métodos e procedimentos, principalmente os que são definidos para proteger o patrimônio e a fidelidade dos registros contábeis. Almeida (2009) aponta os sistemas de conferência; aprovação e autorização; a segregação de funções; controles físicos sobre ativos e auditoria interna como exemplos de controles contábeis. O objetivo dos controles contábeis é o registro das transações de forma que possibilite a contínua elaboração das demonstrações financeiras e a preservação dos controles sobre os ativos da empresa.

Já os controles administrativos são correspondidos pelo plano da organização e todos os métodos e procedimentos que têm como função atingir a eficiência operacional e a política determinada pela administração. Os controles administrativos são caracterizados por não se limitarem ao planejamento organizacional da empresa, pois também abrangem os procedimentos utilizados pela administração para a tomada de decisões (ATTIE, 1992). Almeida (2009) complementa com os seguintes exemplos: análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos; controle de qualidade; treinamento de pessoal; estudos de tempos e movimentos; análise das variações entre os valores orçados e os incorridos e controle dos compromissos assumidos, porém não realizados economicamente.

Os controles internos ainda podem ser categorizados em controles detectivos e controles preventivos. Os controles detectivos são aqueles que têm como objetivo detectar a ocorrência após o fato ter ocorrido. Exemplos de controles detectivos: a verificação dos relatórios financeiros e gerenciais e as diferenças entre os valores reais e orçados, a conciliação dos saldos bancários, conferência no consumo de matérias-primas em relação a sua aquisição, averiguação das contas de clientes e dos saldos credores. Os controles de prevenção são aqueles que impedem que erros ocorram durante a realização das atividades da empresa. As vantagens da adoção desses controles estão na redução de custos, pois eles evitam que processos finalizados sejam repetidos (ATTIE, 1992).

Por possuírem diferentes funções e serem independentes, os controles de prevenção e detecção podem ser adotados em conjunto ou não, dependendo do desejo da empresa.

2.2 - A Gestão da Pequena Empresa e o Controle Interno

A necessidade de se ter informações confiáveis e precisas para a tomada de decisões faz do controle interno ferramenta fundamental para a boa gestão da empresa. A boa prática de gestão empresarial é desenvolvida por meios das informações geradas por um sistema de controle interno adequado. Portanto, a importância da adoção de bons controles internos se deve à valorização das informações de qualidade.

Nos setores econômicos, a demanda por informações de qualidade faz com que as empresas busquem por profissionais capacitados e responsáveis por fazerem a implantação e manutenção das ferramentas de seus controles internos. Geralmente, esses profissionais são contratados por empresas que possuem recursos disponíveis para investir em sistemas de controles internos, fato que não ocorre nas PMEs, por muitas vezes terem recursos limitados e falta de conhecimento para adoção desses sistemas.

O SEBRAE (2013) aponta que a taxa de mortalidade das pequenas e médias empresas é influenciada por erros gerenciais dos empreendedores, tais como: falta de preparo técnico, informação insuficiente, desconhecimento dos sistemas de gestão e pouco conhecimento específico sobre o negócio. Logo, observa-se que o pequeno empresário deve estar sempre aberto a novas ideias para seu negócio e buscando aprimorar sua formação gerencial, além de contar com o trabalho de pessoal capacitado.

Ainda que a maioria dessas empresas tenha encerrado suas atividades por fatores externos, a presença de um controle interno adequado teria fornecido informações que indicariam que a venda ou reestruturação do empreendimento seria a melhor decisão a ser tomada.

Cerbasi e Paschoarelli (2008) afirmam que, na criação de empresas, os empreendedores dedicam atenção à estrutura e equipamentos necessários para o funcionamento, bem como recursos humanos e localização da empresa, e esquecem ou ignoram a formação do capital necessário para a sua operacionalização. Isso acaba fazendo com o que o pequeno empresário não aplique recursos para implementar um controle interno como ferramenta capaz de assegurar que as operações de sua empresa estejam de acordo com os objetivos planejados.

Por fim, os pequenos empreendedores não direcionam seus recursos para a implementação de controles internos pois estes apresentam retorno a longo prazo e benefícios que não podem ser identificados com precisão num primeiro momento. Merchant e Van der Stede (2007) confirmam isso ao destacarem que a implementação de sistemas de controles gerenciais pode envolver uma série de custos indiretos, que não aqueles diretamente desembolsados.

Em relação ao lado da equação representada pelos benefícios, a questão é ainda mais difícil: como identificar, objetiva e quantitativamente, os benefícios gerados pela implementa-

ção de determinado controle? Quando o controle interno é implantado adequadamente, ele é esclarecedor e acaba se mostrando importante em todos os níveis da organização, permitindo que cada funcionário saiba utilizar as ferramentas de controle para gerar informação. Isso evita que o controle interno seja enxergado como criador de um ambiente de desconfiança pelos colaboradores, que podem entender que o controle é uma forma encontrada pelo proprietário de monitorar as atividades de seus funcionários.

É importante que todos os indivíduos da entidade entendam que o controle interno auxilia o sistema de gestão não só na prevenção de fraudes, mas também na detecção de possíveis erros de operação ou planejamento. Quando as operações da empresa são mal planejadas, os controles internos permitem identificar onde os recursos não estão sendo utilizados com eficiência e assim auxilia no replanejamento dessas atividades. Portanto, o controle interno adequado é aquele que está inteiramente adaptado às necessidades e características da entidade.

No caso das pequenas e médias empresas, o desafio surge no momento em que a organização passa a apresentar um crescimento rápido e, devido ao pouco conhecimento técnico, os controles criados pelo empresário passam a se mostrar precários frente à nova realidade da empresa. Por outro lado, ao contratar serviços de um profissional contábil, o dono do negócio mantém sua preocupação voltada a sanar as questões relacionadas à alta carga tributária e a atender às exigências do “fisco”, e seus sistemas de controle interno acabam não sendo debatidos pelo pequeno empresário e seu contador.

2.3 - Estudos Anteriores

Garcia, Kinzler e Rojo (2014) buscaram entender a percepção de 14 gestores de pequenas empresas sobre os sistemas de controle interno e concluíram que o controle interno é de suma importância para os profissionais que precisam ter conhecimento geral da empresa, dos processos, operações, funções, sistemas e atividades da entidade.

Já Lima, Leal e Aguiar (2013), por meio de questionário aplicado a 64 profissionais contábeis que atuam prestando serviços para pequenas empresas na cidade de Uberlândia-MG, constataram que 50% dos participantes da pesquisa consideram que as PMEs não possuem profissionais com conhecimento adequado para instaurar políticas, normas e diretrizes necessárias para criação de procedimentos e rotina de controle interno.

Postiglione e Silva (2016) verificaram como os controles internos auxiliam na gestão de uma empresa familiar ao estudarem os procedimentos de controle de uma empresa de fast food. Os resultados obtidos levaram à conclusão de que era necessária a implantação de procedimentos básicos de controle na pequena empresa estudada.

Em estudo realizado por meio de análise de multicase em micro e pequenas empresas de serviços e suprimentos de informática, Silva (2007) mostra a importância dos controles internos na gestão dessas organizações, chegando a dados

que apontaram que a necessidade de controles internos independe do porte da empresa.

Faria, Barbosa, Lopes e Oliveira (2014), em estudo feito com 11 contabilistas de Serrinha-Bahia, concluíram que o auxílio dos profissionais contábeis é de suma importância para que as empresas possam gerenciar adequadamente suas atividades e que, sem esse auxílio, as mesmas podem tomar decisões sem embasamento, levando ao encerramento de seus negócios.

Em artigo sobre estudo do controle interno como ferramenta fundamental para fidedignidade das informações contábeis, Bordin e Saraiva (2005) chegam a considerações finais de que os objetivos e metas das empresas somente são alcançados quando seus controles internos estão adequados às suas necessidades. Concluem que para melhor resultado de um controle interno é preciso manter os colaboradores comprometidos e integrados com as finalidades da empresa para que isso resulte em processos mais ágeis e de fácil entendimento, tanto para auditores como para os demais usuários das informações contábeis.

Miranda e Tierling (2013) colocam em foco o papel do profissional contábil ao afirmarem, em sua pesquisa sobre instrumentos de controladoria aplicados a uma pequena empresa da área têxtil, que os gestores devem se conscientizar sobre a importância da contabilidade e suas ferramentas, buscando obter conhecimento para aplicação de seus conceitos. Por outro lado, afirmam que os escritórios contábeis deveriam dedicar maior atenção às microempresas e pequenas empresas, capacitando seus funcionários através do suporte oferecido para que os mesmos possam desempenhar o papel de controladores de seus empreendimentos. Os pesquisadores chegaram a essa conclusão ao constatarem que a pequena empresa estudada fazia pouco uso de ferramentas contábeis, além de possuir suporte de contabilidade inexistente.

3 - METODOLOGIA

Esse estudo, de acordo com seu objetivo, se caracteriza por ser essencialmente descritivo, pois buscou descrever a percepção dos profissionais contábeis sobre a avaliação e aplicação de controles internos nas pequenas e médias empresas. O levantamento foi o procedimento técnico adotado para se fazer a coleta de dados, sendo realizada por meio de um questionário. A confecção do questionário seguiu as orientações de Marconi e Lakatos (1999).

Posto isso, o questionário desta pesquisa foi elaborado com base nos procedimentos utilizados nos estudos de Faria, Barbosa, Lopes e Oliveira (2014) e criado por meio do Google Forms, aplicativo de criação de formulários online. Foi composto por 18 questões divididas em duas partes. Na primeira parte foram solicitados dados para a qualificação do entrevistado, tais como idade, sexo, estado de atuação, grau de instrução e tempo de serviço contábil exercido. A segunda parte foi composta por perguntas elaboradas de acordo com o tema deste estudo: controles internos para pequenas e médias empresas.

Os contabilistas participantes da pesquisa responderam perguntas sobre a importância e aplicação adequada do controle interno para as pequenas e médias empresas para as quais prestam serviços, além de exporem seu nível de conhecimento sobre o tema.

O questionário foi enviado para cerca de 380 e-mails de profissionais e escritórios contábeis, dos quais aproximadamente 20 retornaram com a notificação de endereço de e-mail incorreto. Também foi feita divulgação do questionário em grupos de contabilistas na rede social *LinkedIn* e no site Portal Contábeis. Por fim, o estudo apresentou amostra final

composta por 31 respondentes. Os resultados foram analisados tendo por base a estatística descritiva.

4 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 - Perfil dos Entrevistados

Para que se pudesse obter dados característicos dos entrevistados, foram elaboradas perguntas sobre gênero, idade, grau de instrução e tempo de atuação como contabilista, conforme mostra a Tabela 2 abaixo:

Tabela 2: Perfil dos Entrevistados

Gênero	%	Idade	%	Grau de Instrução	%	Tempo de Atuação	%
Masculino	74,2%	Até 30 anos	45,2%	Nível Técnico	3,2%	0 a 5 anos	25,8%
Feminino	25,8%	De 31 a 40 anos	29%	Nível Superior	51,6%	6 a 10 anos	29%
		Mais de 40 anos	25,8%	Especialização	45,2%	11 a 20 anos	32,3%
						Mais de 20 anos	12,9%
Total:	100%		100%		100%		100%

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação ao gênero dos entrevistados, nota-se a predominante participação dos homens nesta pesquisa, dado que 74,2% dos profissionais respondentes são do sexo masculino e 25,8% são do sexo feminino. Sobre a faixa etária dos profissionais contábeis, 45,2% possuem até 30 anos, 29% possuem de 31 a 40 anos e 25,8% se encontram acima dos 40 anos de idade.

No que se refere ao grau de instrução dos respondentes, nota-se que a maioria possui nível superior ou alguma especialização, 51,6% e 45,2% respectivamente, enquanto apenas 3,2% possui somente o nível técnico.

No que tange ao tempo de atuação profissional, 25,8% prestam serviços entre 0 a 5 anos, 29% responderam que estão de 6 a 10 anos atuando como profissionais contábeis, 32,3% estão de 11 a 20 anos e 12,9% declaram estar na profissão em período superior a 20 anos. Logo, percebe-se que a grande parte dos profissionais entrevistados apresenta significativo tempo de atuação contábil no mercado, o que os torna capazes de perceberem as características e especialidades do controle interno das empresas para as quais prestam seus serviços.

A Tabela 3 mostra os Estados de atuação dos contabilistas participantes da pesquisa.

Tabela 3: Entrevistados e Estado de Atuação

Estado	Entrevistados
Distrito Federal	1
Goiás	2
Maranhão	1
Minas Gerais	1
Goiás	1
Paraná	5
Pernambuco	1
Rio de Janeiro	12
Rio Grande do Norte	1
Roraima	1
Santa Catarina	2
São Paulo	3
Total:	31

Fonte: dados da pesquisa.

A maior participação dos profissionais contábeis do estado do Rio de Janeiro se deu por conta da facilidade de acesso aos e-mails dos mesmos através dos meios de divulgação utilizados.

Foi questionado para cada entrevistado o número aproximado de pequenas e médias empresas para as quais prestam serviços. A Tabela 4 aponta a quantidade de empresa que cada contabilista é responsável por meio da sua contribuição para manutenção e continuidade dessas entidades.

Tabela 4: Quantidade de Empresas por Contador Entrevistado

Profissionais	Empresas	Profissionais	Empresas	Profissionais	Empresas
Contador 1	1	Contador 12	600	Contador 23	65
Contador 2	40	Contador 13	100	Contador 24	25
Contador 3	10	Contador 14	150	Contador 25	15
Contador 4	20	Contador 15	90	Contador 26	3
Contador 5	3	Contador 16	10	Contador 27	190
Contador 6	10	Contador 17	20	Contador 28	25
Contador 7	1	Contador 18	40	Contador 29	90
Contador 8	70	Contador 19	1	Contador 30	30
Contador 9	110	Contador 20	30	Contador 31	150
Contador 10	10	Contador 21	45	Total:	1.999
Contador 11	15	Contador 22	30		

Fonte: dados da pesquisa.

É importante ressaltar que não foi possível determinar se cada profissional respondeu o valor aproximado de empresas somente sob sua responsabilidade ou sob responsabilidade de seu escritório. Entretanto, fica claro que boa parte dos profissionais contábeis está em contato com um número significativo de empresas, o que torna possível analisar suas percepções sobre o controle interno dessas entidades.

4.2 - Percepção dos Profissionais Contábeis sobre o Controle Interno para PMEs

No que se refere ao nível de conhecimento sobre controles internos, por meio das respostas obtidas evidenciadas na Tabela 5, 35,5% declararam ter muito conhecimento a respeito do tema, 48,4% afirmaram possuir conhecimento razoável e 16,1% mencionam possuir pouco conhecimento.

Tabela 5: Nível de Conhecimento sobre Controles Internos

Conhecimento	%
Muito conhecimento	35,5%
Conhecimento Razoável	48,4%
Pouco Conhecimento	16,1%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Esses dados demonstram que os contabilistas entrevistados estão familiarizados com a temática, tornando o estudo possível através de suas percepções.

A opinião dos profissionais sobre a qual área está direcionada a ferramenta controle interno foi verificada, sendo que para 45,2% dos respondentes o controle interno é destinado à contabilidade gerencial e à auditoria, 41,9% afirmaram que a ferramenta está voltada somente para a contabilidade gerencial, enquanto 9,7% responderam que o controle interno contempla somente a área de auditoria. Apenas um contabilista, correspondente aos 3,2% dos entrevistados, selecionou a opção "Outros" e comentou que o controle interno tem suas funções voltadas para a gestão financeira da empresa. Esses dados estão compilados na Tabela 6.

Tabela 6: Nível de Conhecimento sobre Controles Internos

Área	%
Contabilidade Gerencial e Auditoria	45,2%
Contabilidade Gerencial	41,9%
Auditoria	9,7%
Outros	3,2%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verificou-se que a contabilidade geral é vista como a área que mais necessita do suporte do controle interno, porém um ponto positivo foi a maioria ter opinado que os controles também estão voltados para a auditoria, pois o controle interno desempenha papel fundamental em relação à auditoria, que é fornecer um nível de segurança sobre as informações contábeis que os controles estão resguardando. Isso influencia diretamente no planejamento e extensão do trabalho do auditor, pois se o auditor entende que os controles internos de uma determinada área verificada são adequados, o número de testes substantivos nela poderá ser reduzido.

De acordo com a Tabela 7, 77,4% dos profissionais contábeis opinaram que a aplicação dos controles internos para pequenas e médias empresas é muito importante, enquanto 22,6% define a aplicação dessa ferramenta como importante. Nenhum contabilista entrevistado afirmou que a aplicação dos controles não tem importância para as PMEs.

Tabela 7: Opinião sobre o nível de importância da aplicação do controle interno para PMEs

Nível de Importância	%
Muito Importante	77,4%
Importante	22,6%
Não é importante	0%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio destes dados, nota-se que os contabilistas enxergam o controle interno como peça fundamental no gerenciamento das pequenas e médias empresas, possibilitando que elas se mantenham contínuas e ativas no mercado.

A Tabela 8 mostra para qual porte empresarial é mais importante a aplicação dos controles internos na opinião dos entrevistados. Como resposta, 90,3% informaram que empresas de todos os portes devem possuir controles, 6,5% responderam que a Empresa de Pequeno Porte (EPP) deve adotar controles e 3,2% informaram que controles internos devem ser aplicados em empresas de grande porte.

Tabela 8: Opinião dos contabilistas acerca de para qual porte é mais importante ter aplicação de controle interno

Porte Empresarial	%
Todos os portes	90,3%
Microempreendedor Individual (MEI)	0%
Microempresa (ME)	0%
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	6,5%
Empresa de grande porte	3,2%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Esses dados reafirmam os estudos de Silva (2007), que mostraram que a aplicação de controles internos independe do porte da empresa, pois 90,3% dos respondentes, equivalente a 28 dos 31 entrevistados, percebem que a organização necessita de controles adequados que permitam que ela siga operando conforme os objetivos planejados e esse fator não depende do porte empresarial adotado.

Sabendo que cada profissional é responsável por uma determinada quantidade de empresas, foi questionado se eles possuem conhecimento da existência de controles nas PMEs para as quais prestam serviços. A Tabela 9 aponta que 80,6% admitiram ter ciência da presença de controles nas pequenas e médias empresas de sua carteira de clientes, enquanto 19,4% informaram não saber da aplicação de controles em seus clientes de pequeno e médio porte. Os contadores que confirmam conhecer os controles são responsáveis por aproximadamente 1.956 pequenas e médias empresas, enquanto os que não sabem da existência dos controles respondem por aproximadamente 43 empresas.

Tabela 9: Conhecimento da existência de Controle Interno nas PMEs

Conhecimento da existência de controles	%	Número de Empresas
Sim	80,6%	1.956
Não	19,4%	43
Total:	100%	1.999

Fonte: dados da pesquisa.

Para os questionamentos a seguir, levou-se em consideração somente as respostas dos 80,6% (25 profissionais contábeis) que responderam "Sim" na Tabela 9, visto que esses profissionais, por saberem da existência de controles internos nas empresas que utilizam seus serviços, estão habilitados a responderem as perguntas que foram propostas. Portanto, foi questionada a esses contadores em qual área das empresas a presença de controles é mais notada. As respostas estão compiladas na Tabela 10.

Tabela 10: Áreas com maior aplicação de Controle Interno nas PMEs

Área de Controle	%
Controle de Estoque	16%
Controle de Disponibilidades	4%
Controle de Contas a receber/pagar	60%
Controle de Impostos	8%
Controle dos Resultados	8%
Outros	4%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se que, na percepção dos contabilistas, o controle de contas a receber e a pagar é o mais presente nas pequenas e médias empresas. Esse tipo de controle surge da necessidade de equilíbrio financeiro devido a uma especificidade do pequeno e médio empreendedor, que é a dificuldade de separar seus recursos pessoais dos recursos da empresa, de acordo com Solomon (1986). Essa situação ocorre porque desde o seu início, a pequena e média empresa é estruturada para atender às exigências imediatas de seus gestores, conforme afirma Leone (1999).

Adiante, foi questionado como os profissionais contábeis influenciam nos controles internos das empresas para as quais prestam serviços. A Tabela 11 mostra que 72% dos entrevistados influenciam nos controles de seus clientes por iniciativa própria, 16% quando solicitados e 12% nunca influenciam.

Tabela 11: Como os contadores influenciam nos controles internos das PMEs

Como influencia	%
Por iniciativa própria	72%
Quando solicitado	16%
Nunca	12%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 11 permitem inferir que os contabilistas respondentes seguem os conceitos de Crepaldi (2012), pois em grande parte estão dando suporte aos administradores de empresas, melhorando o processo de gestão das empresas.

Para mais, os entrevistados foram interrogados sobre as etapas do controle interno em que interferem com sua influência. Os dados da Tabela 12 afirmam que 44% influenciam em todas as etapas do controle, 24% atuam somente na aplicação, 12% no planejamento, 8% nas correções e 12% afirmaram não influenciar em nenhuma etapa.

Tabela 12: Etapas do controle interno onde os contadores influenciam

Etapas do controle	%
Todas as etapas	44%
Aplicação	24%
Planejamento	12%
Correções	8%
Nenhuma	12%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 12 reafirmam o papel de contadores gerenciais desempenhados por esses profissionais interferi-

rem de alguma forma nas etapas descritas, a fim de que se consiga adequação nos controles das empresas.

A seguir, foi perguntado aos participantes da pesquisa se eles possuem conhecimento do uso de seus relatórios contábeis na elaboração dos controles internos das empresas. 52% afirmaram que seus relatórios são utilizados, 36% declararam que seus relatórios não são utilizados e 12% não sabem sobre a utilização de seus relatórios contábeis.

Tabela 13: Utilização dos relatórios contábeis na elaboração dos controles internos

Utilização dos relatórios pelas empresas	%
Sim	52%
Não	36%
Não sei	12%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 13 revela um dado negativo. Por mais que os contadores influenciem nas empresas, quase metade deles possui relatórios contábeis que não são utilizados pelos administradores ou não se sabe da utilização dos mesmos.

Ao serem questionados se o controle interno tem importância no processo de tomada de decisões dos administradores das empresas para as quais prestam serviços, 84% dos entrevistados responderam que sim e 16% responderam que não, como mostra a Tabela 14.

Tabela 14: Importância do Controle Interno na tomada de decisões das PMEs

Respostas	%
Sim	84%
Não	16%
Não sei	12%
Total:	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Por fim, os profissionais contábeis entendem em sua maioria que o Controle Interno é peça fundamental para manter a boa gestão e a condução ordenada dos negócios da empresa para que ela alcance seus objetivos, reafirmando os conceitos de Almeida (2009).

5 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou avaliar a percepção dos contabilistas sobre o controle interno como instrumento gerencial para pequenas e médias empresas onde são responsáveis pelos serviços contábeis. Com o objetivo de se compreender melhor

os resultados obtidos por meio do questionário, foi elaborada uma apresentação teórica acerca dos temas mencionados nesse trabalho, conceituando pequenas e médias empresas, controle interno e contabilidade gerencial, afim de se entender as características e particularidades desses assuntos e como eles reforçam o processo de gestão nas PMEs.

Os resultados obtidos com os contadores permitem afirmar que a profissão contábil fornece informações necessárias para a administração de um empreendimento através de sua participação e influência nos mecanismos de controle das pequenas e médias empresas. Assim como Garcia, Kinzler e Rojo (2014), verificou-se nesse estudo que o profissional capacitado é aquele que consegue identificar as propriedades dos controles aplicados em seus clientes, sendo capaz de interferir com competência, quando necessário, nas etapas de controle, assegurando a continuidade das atividades das PMEs. Portanto, observa-se que o profissional contábil é extremamente importante para a pequena e média empresa, pois assume o papel de controlador e auxilia no processo de tomada de decisões de seu administrador, reafirmando os resultados de Faria, Barbosa, Lopes e Oliveira (2014).

Os profissionais contábeis percebem que a aplicação de controles internos não depende do porte empresarial da organização, mostrando que suas percepções estão alinhadas com as conclusões do estudo de Silva (2007). Entretanto, fica claro, de acordo com revisão bibliográfica, que o desafio para uma PME, no que se refere a controles, se encontra no momento em que ela começa a apresentar crescimento, pois em sua fase inicial todos os procedimentos do pequeno negócio têm seu dono como ponto de referência. Ele é quem possui todo conhecimento dos processos realizados na pequena empresa e também é incumbido de coordenar e supervisionar seus funcionários, além de organizar e definir funções. No momento em que a entidade entra em fase de crescimento, a delegação de processos a outros funcionários também tem início e é nessa fase que os controles internos se fazem necessários para que esses colaboradores não pratiquem atos ilícitos, mantendo o patrimônio da empresa salvaguardado.

A pesquisa ainda apontou que, na visão dos contadores, as PMEs têm sua preocupação voltada para a gestão financeira do negócio, uma vez que os profissionais enxergam maior aplicação de controles nas áreas de controle de contas a receber/pagar.

Quanto à utilização dos relatórios contábeis, foi obtido um dado preocupante, que merece reflexão. Apenas metade dos profissionais afirmaram saber do uso de seus relatórios contábeis pelas PMEs. O relatório contábil é de extrema importância para as organizações, pois nele constam informações traduzidas pelos profissionais contábeis sobre a realidade dessas entidades e sua utilização permite a instauração de controles internos mais adequados. Esse dado corrobora os resultados encontrados por Miranda e Tierling (2013), indicando que os gestores desses pequenos negócios precisam ter consciência dos benefícios da utilização das ferramentas da Contabilidade.

Por fim, o presente estudo acompanhou as conclusões de pesquisas anteriores sobre a importância da aplicação do Controle Interno para pequenas e médias empresas, verificando que se trata de uma ferramenta capaz de manter seus processos em conformidade para que essas organizações se mantenham em continuidade e competitividade no mercado. Também foi possível verificar a relação do controle interno com a contabilidade gerencial e analisar as percepções dos profissionais contábeis sobre a temática, que permitiram concluir que o controle interno é imprescindível para as PMEs, pois colabora para a presença de um gerenciamento apropriado para essas empresas, além de salvaguardar seus bens e interesses.

Como limitação do estudo, pode-se destacar o tamanho da amostra obtida para pesquisa, pois representa um pequeno número frente à quantidade de profissionais que fornecem serviços contábeis para PMEs, o que impossibilita a generalização dos resultados obtidos. Sugere-se, portanto, para futuras pesquisas, a aplicação de questionário em amostra maior, de modo que seja possível comparar os resultados obtidos por estados ou regiões do Brasil.

6 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- ATTIE, W. *Auditoria interna*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- BORDIN, P.; SARAIVA, C. J. *O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis*. 2005. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vllnEspecial/a12vllnesp.pdf>>. Acesso em: abril/2018
- CERBASI, G.; PASCHOARELLI, R. *Finanças para empreendedores e profissionais não financeiros*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION. *Corporate risk management: integrated structure*. PricewaterhouseCoopers LLP (Colab.). 2 vol. set, item # 990015. Jersey City: AICPA, 2007.
- CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. *Auditoria contábil*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. A. *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

FARIA, J. A.; BARBOSA, T. A.; LOPES, L. M. S.; OLIVEIRA, N. S. *As percepções dos profissionais de contabilidade a respeito do controle interno como ferramenta gerencial em micro e pequenas empresas: um estudo na cidade de Serrinha-Bahia*. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos. Anais ... Natal, 2014.

GARCIA, O. P. G.; KINZLER, L.; ROJO, C. A. *Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte*. Interface - Revista do Centro de Ciências Sociais Aplicadas. v. 11, n. 2, p. 133-153, 2014.

LEONE, N. M. C. P. G. *As especificidades das pequenas e médias empresas*. Revista de Administração. v. 34, n. 2, p. 91-94, 1999.

LIMA, L. S.; LEAL, E. A.; AGUIAR, J. E.; *Controles internos adotados pelas micro e pequenas empresas: um estudo com prestadores de serviços contábeis*. 2013. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. Ma. *Técnicas de pesquisa*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MERCHANT, K. A.; VAN DER STEDE, W. A. *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education, 2007.

MIRANDA, W. F. A.; TIERLING, I. B. *Instrumentos de controladoria aplicados às pequenas empresas: estudo em empresa da área têxtil*. In: VIII Encontro de Produção Científica e Tecnológica. Anais ... Curitiba, 2013.

POSTIGLIONE, E. M.; SILVA, D. *Uso efetivo de controles internos em uma microempresa de Santa Maria: Fundamentos para o crescimento e a manutenção do negócio*. In: 1º Congresso de Contabilidade da UFRGS, 2016, Anais ... Porto Alegre, 2016.

SEBRAE. *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Brasília: Sebrae, 2014.

SEBRAE. *Sobrevivência das empresas no Brasil: coleção estudos e pesquisas*. Brasília: Sebrae, 2013.

SILVA, P. C. *Controles internos importantes para a gestão de micro e pequenas empresas: estudo multi-caso em empresas do setor de serviços e suprimentos de informática*. 2007. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina.

SOLOMON, S. *A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos no Brasil e no mundo*. Rio de Janeiro: Editorial Nórdica, 1986.