

Controles Internos Empresariais e Gestão: Visões e Importância - Uma Abordagem Exploratória

Antônio Nunes Pereira¹

RESUMO

Este estudo exploratório discute a importância do controle interno para a gestão das empresas.

O tema controle nas empresas vem sendo abordado com ênfase em fraudes. O foco fraude, aparentemente, está desalinhado de um padrão existente na literatura acadêmica disponível no Brasil. Essas fontes nacionais consagram o controle interno, prioritariamente, como elemento de gestão.

Supõe-se que o controle interno tende a favorecer o processo de gestão não apenas quanto à prevenção de fraudes. Para tal, o estudo busca elementos que configurem uma outra função, considerada mais importante, dos controles internos para a gestão das empresas.

A partir de elementos conceituais da literatura acadêmica, buscou-se evidenciar vínculo entre controle interno e gestão. Pesquisas internacionais e nacionais são mencionadas para complementar, empiricamente, ao lado dos padrões de definição, os procedimentos de discussão.

A partir das informações compiladas no artigo é defensável, com base nos elementos bibliográficos, que existe, aparentemente, uma contribuição informativa importante do controle interno para a gestão empresarial. Logo, a importância do controle interno para a gestão das empresas parece residir no seu potencial de informativo para os administradores.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Gestão de empresas. Contabilidade.

¹ Auditor Interno, especializado e graduado em Ciências Contábeis.
antaud#petrobras.com.br, antaud#crcmg.org.br, anpence2004@yahoo.com.br

I INTRODUÇÃO

O enfoque que a imprensa vem dando ao controle interno é, predominantemente, vinculado a atos fraudulentos. Escândalos, *lobbies*, propinas e manipulações de demonstrativos financeiros são exemplos que têm sido apresentados como resultado da negligência generalizada com os controles empresariais.

Ainda que essa visão possa ser verificada e comprovada em alguns casos, se escreve, relativamente pouco, sobre a importância dos controles empresariais em condições de normalidade dos negócios. Tal fato permite e estimula uma pesquisa sobre o controle interno com uma visão, principalmente, voltada para o gerenciamento e eficácia das empresas.

Pois bem, confrontadas as visões de controles internos empresariais, percebe-se a existência de duas visões, aparentemente, distintas: foco antifraude e foco de gestão. Para fins deste artigo, o entendimento de controles internos que favoreçam a gestão é destacado.

Metodologicamente, o trabalho está suportado por fontes bibliográficas que contemplam aspectos conceituais e pesquisas disponíveis em literatura técnica-acadêmica no Brasil.

A proposta do artigo é avaliar a suposição, através de suporte bibliográfico, de que a importância do controle interno para as empresas não se limita a evitar práticas fraudulentas, sendo considerada função importante o suporte a gestão empresarial.

Ao buscar estimular a discussão sobre as conexões dos conceitos de controle interno, o trabalho estará contribuindo para que os empresários e gerentes possam analisar as visões administrativas em relação ao controle interno. Dessa forma, procura superar a imagem de aversão do empresário e gestor em relação aos controles internos. Tal percepção esconde e limita as melhores vantagens que os controles possam trazer às empresas e seus negócios.

Em última análise, procura colher argumentos que favoreçam os inúmeros contatos que ocorrem diariamente entre Contadores e Empreendedores com vistas a promover a economia nacional. Tal fato é marcante quando se destaca em uma pesquisa recente do Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (SEBRAE). "A pesquisa (do SEBRAE) amostrou que os contadores e os familiares são as pessoas mais procuradas para auxílio por parte dos empresários em dificuldade" (BITTAR, 2004).

Assim, lança-se a procura da importância do controle interno para a gestão das empresas, que no Brasil e no em todo mundo, são majoritariamente micro e pequenas¹.

¹ O termo "empresa" privilegia em escala de importância a micro, pequena e residualmente grandes empresas.

2 GESTÃO EMPRESARIAL E CONTROLE INTERNO

2.1 Conceitos de Gestão

O presente trabalho busca destacar que o controle interno tem grande importância na gestão do empreendimento. Mas o que seria gestão? Para avançar para o desenvolvimento do trabalho é preciso levantar alguns conceitos dessa aliada da eficácia empresarial.

Iudícibus e Marion (2001, p.101) definem: "Gestão. Processo de tomada de decisão que inclui Planejamento, Execução e Controle."

Beuren (2002, p.18), por sua vez, enfatiza:

O processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. Aqui são contempladas as etapas de planejamento estratégico e operacional, execução e controle, desenvolvidas de acordo com o modelo de gestão da empresa.

Esses conceitos parecem configurar a gestão como um conjunto, até certo ponto, estruturado, do qual os administradores lançam mão para atingirem os objetivos amplos e específicos dos proprietários. Parece bem razoável que uma empresa eficaz tenha uma gestão que privilegie resultados econômico-financeiros satisfatórios, pois esses em última análise se não otimizam, pelo menos facilitam uma futura prestação de contas que satisfaça as necessidades da empresa.

O entendimento de Nakagawa (1993, p.42) é sem dúvida interessante no que se refere aos objetivos desse trabalho. Para esse consagrado autor a gestão é definida como: "Atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado por ela, apesar das dificuldades."

Pois bem, essas definições sugerem que a gestão empresarial demanda crescente capacidade de percepção do ambiente, aliada à melhoria contínua no gerenciamento dos recursos disponíveis. O comportamento dos mercados é variável, às vezes, seus movimentos, abruptos, as alternâncias tomam magnitude tal que podem suplantar a capacidade de resistir do empreendimento. Esse entendimento garante que a gestão contempla variáveis internas e externas e sua perspectiva de atuação também é ampliada ao passo que atua no curto e longo prazo.

Em especial "as dificuldades" comentadas por Nakagawa sugerem que a gestão empresarial coexiste com diversas restrições de caráter interno e até mesmo ambiental, entre as quais podem ser citadas: aumento de tributação, restrições a crédito, baixa profissionalização dos gestores, má-qualificação da mão-de-obra, entre outros. Alguns desses elementos também podem ser evidenciados em recente pesquisa do SEBRAE que alega que

A pesquisa agrupou as razões para o fechamento das empresas em quatro categorias: falhas gerenciais; causas econômicas conjunturais; logística operacional; e políticas públicas e arcabouço legal (BITTAR, 2004).

Apesar de um inevitável cenário de dificuldades, a empresa que estiver dotada de processos decisórios adequados, suportado por boa estrutura de controles internos, garante uma vantagem importante sobre aquelas que não contam com um processo organizado e eficaz. É factível nos tempos recentes, que o foco da gestão de valor também leve em consideração o interior das empresas na perspectiva de controle e estilo de gerenciamento:

Com a paralisação dos mercados de capital como um mecanismo eficaz para gerar mudanças, soluções e renovação, tornamo-nos dependentes do sistema gerencial para agir com objetivo de preservar o ativo organizacional, tanto humano como outros (BERNSTEIN; DAMODARAN, 2000, p.385).

Então, a gestão vai além de conhecer e administrar as variáveis internas, em tese, sob maior domínio da administração do empreendimento. A adoção de instrumentos para conhecer e antecipar os impactos ambientais encerra por constituir o processo de gestão. Essa realidade amplia o escopo da gestão e seus mecanismos auxiliares, entre eles os processos de acompanhamento.

O conceito de gestão, assim, pode ser visualizado como ação de levar o patrimônio do empreendimento a um estágio pré-determinado, no sentido de auferi-lo, considerando incertezas ambientais e dificuldades internas, parafraseando Nakagawa. Em paralelo, a existência de um controle interno aumenta a probabilidade de satisfação dos interesses econômico-sociais da firma, inspirando-se nos conceitos de controle interno do Audibra.

Então, para fins desse trabalho, a gestão representa conjunto de ações dos gestores com objetivo de auferir resultado empresarial satisfatório dentro de contextos sócio-econômicos empresariais e ambientais restritivos.

2.2 Visões e Definições de Controle Interno

Existe uma infinidade de definições de controles internos, algumas, semelhantes. Fazer uma visita breve à literatura, entretanto, pode ser interessante para construir uma visão-síntese desse conceito fundamental do estudo. Nesse ponto, fontes bibliográficas disponíveis no Brasil foram privilegiadas e são apresentadas a seguir.

Boyton, Johnson e Kell (2002, p.320) apresentam a visão do Coso²:

Controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

- a) confiabilidade de informações financeiras;
- b) obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis;
- c) eficácia e eficiência de operações. (*grifo do autor*).

Mautz (1985, p.164) apresenta uma perspectiva de controle interno emitida pelo AICPA em 1949 que se mostra atual e parecida com a visão Coso, a saber:

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas coordenadas, aplicados em uma empresa, a fim de proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

A visão de Franco e Marra (2001, p.267) para controle interno se aproxima do conceito de gestão da empresa em continuidade, ainda que se assemelhe às visões norte-americanas apresentadas. Esses autores nacionais consagram o controle interno da seguinte forma:

[...] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Pode-se notar que os autores tendem a considerar o controle com grande utilidade para realizar avaliações do processo de gestão. Nos conceitos apresentados, é notável a presença de aspectos diretivos e econômico-financeiros. Logo, existe, pelas citações, um forte vínculo entre controle interno e administração empresarial.

² Comitê de Organizações Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission*), sigla em inglês Coso, representa um grupo de entidades profissionais americanas entre elas: O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Executivos Financeiros (FEI).

O fato de o processo contábil servir de importante ponto de controle para os gestores, também o qualifica como ferramental administrativo e facilitador da geração de valor. Em um ambiente de esfriamento do mercado de capitais e de crédito, pode-se defender que a importância dos processos internos de controle aumenta, pois a geração de benefícios econômico-financeiros, contexto também da eficácia empresarial, estará mais vinculada à qualidade da gestão interna dos recursos do que propriamente o alcance de resultados via alavancagem financeira e fusões e aquisições. Novamente é interessante ressaltar a passagem:

Com a paralisação dos mercados de capital como um mecanismo eficaz para gerar mudanças, soluções e renovação, tornamo-nos dependentes do sistema gerencial para agir com o objetivo de preservar o ativo organizacional, tanto humano como outros. (BERSTEIN; DAMODARAN, 2000, p.385).

Logo, pode-se captar nas palavras de Bernstein e Damodaran, considerados "gurus" das finanças, que processos gerenciais tendem a preservar o valor para o acionista e sua importância é majorada em situações de instabilidade do mercado de capitais. Pois bem, nesse aspecto o controle interno, por ser uma dimensão da gestão do empreendimento, pode ser considerado como fator de preservação do valor do acionista. O ato de preservar permite ampliar o entendimento no sentido de aumentar/agregar valor.

Almeida (1996, p.50) aborda o controle interno em relação ao processo de geração de informações contábeis e gerenciais, como se segue:

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

A visão de Almeida pode levar ao entendimento de que o controle interno seria um processo de natureza estruturada de geração de informações para que a gestão do empreendimento alcance seus objetivos. É possível interpretar uma visão mais ligada ao contexto de formalização do controle interno. Essa é uma visão consagrada, pois normalmente controle é associado a rotinas.

Para esse possível entendimento é defensável que exista uma natureza *ad-hoc* de alguns controles que são criados para satisfazer uma necessidade temporária, tais como controles dos gestores que negociam um projeto em

implementação. Há controles que podem ter elementos de não-formalização e não-estruturação, mas que possuam utilidade para a empresa. O processo de gerenciamento possui elementos subjetivos que podem ser considerados uma forma de controle empresarial com atributos de não-estruturação.

Logo, a direção se faz presente para orientar a empresa em uma convergência de objetivos, sobretudo, porque existe uma quantidade de decisões que são tomadas de forma desestruturada. Tal fato explicita uma dimensão restritiva de tempo e recursos para estruturar controles internos. Esse fato restritivo pode determinar que as empresas optem por alguns controles não-estruturados para ampliar a capacidade informativa de sistemas de informação estruturados ou atender uma necessidade imediata e temporária a esperar para a elaboração de procedimentos, sistemas e rotinas.

Anthony e Govindarajan (2001, p.32) reforçam a importância do gerenciamento e seus elementos subjetivos como forma de controle gerencial. Eles encerram bem a restrição de aporte de sistemas: "Se todos os sistemas indicassem a ação corretiva para todas as situações, não haveria a necessidade de gerentes."

O estilo gerencial e a forma de comunicação em muito influenciam o escopo e utilidade do controle interno. O controle interno, em uma empresa altamente informatizada, possibilita o levantamento de um desajuste entre decisão e execução, favorecendo o alcance das causas e as subseqüentes ações corretivas. Mas, em alguns casos, pode-se defender a necessidade de uma natureza não-procedimental do controle interno. E, finalmente, informatização pode não ser, em alguns casos, a experiência permite, sinônimo de bom controle interno.

Avançando mais na discussão o Audibra foca a eficácia empresarial em seu conceito de controle, a saber:

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p. 48).

Ainda em passagem subseqüente, o Audibra reforça a idéia de vínculo do controle interno como extensão e instrumento de gestão, registrando elementos históricos:

A expressão "controle interno" passou a ser utilizada como um meio de distinguir os controles originados dentro ou pela própria organização, daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação.

(INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p. 48).

A perspectiva do Audibra parece ampliar as perspectivas anteriores no que se refere à preservação do valor empresarial, eficácia da gestão e estruturação. A visão do Audibra é bem oportuna a esse trabalho, pois explica o surgimento do controle interno de forma mais focada na perspectiva do proprietário (retorno de investimento) e gestão (eficiência) que é, até certo ponto, diferenciado dos "controles externos" impostos à empresa (prestação de contas sócio-ambiental).

Nesse ínterim, o controle interno pode ser visualizado da seguinte forma:

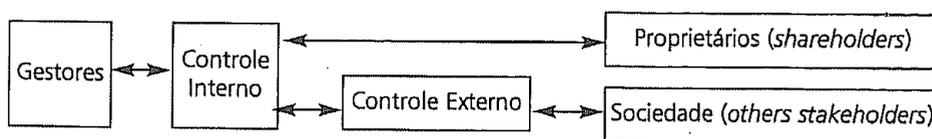


FIGURA 1
Papéis dos controles internos X controles externos

Fonte: INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p. 48.
Nota: Dados trabalhados pelo autor.

Assim, ainda que os objetivos variem sutilmente, as definições apresentadas são convergentes. Essas definições parecem explicitar que a gestão necessita ser suportada por uma estrutura de controle interno razoável para que o êxito nos negócios se potencialize.

A definição do Audibra expressa com maior evidência o vínculo entre controle interno e o processo de gestão. Ao mencionar a expressão "aumentar a probabilidade" permite o entendimento de que o controle interno pode auxiliar no alcance das metas, mas o alcance das metas não depende somente do controle, pois há fatores que são determinados pela administração do empreendimento. Vale lembrar que a definição do Audibra não explicita um caráter exclusivamente formal para controle interno quando se fala na expressão "toda e qualquer ação."³

³ A passagem permite uma janela de ceticismo quanto aos padrões de controle exclusivamente formalizados que, às vezes, órgãos reguladores imputam às empresas. Pela definição do Audibra, controles internos são distintos daqueles de origem externa. Podem ser exemplos desses "controles externos": controles impostos por legislação tributária ou regulatória de mercado de capitais.

A definição do *Coso* apresenta um conteúdo explicativo e normativo importante, podendo ser amplamente adotada por empresas no mundo que possuam vinculação com o mercado acionário americano. É utilizada, de forma complementar, em algumas passagens da pesquisa por representar um desenvolvimento que deve ser observado pelo mercado acionário norte-americano e empresas estrangeiras vinculadas àquele mercado de capitais, recentemente por força de lei.

Nesse momento, os conceitos de controle interno mostram-se bem sedimentados e convergem para o interesse de que o negócio deva ser eficiente, eficaz e continuado. Cabe analisar, especialmente, duas definições tomadas como referência para este trabalho: Audibra e *Coso*.

2.3 Objetivos e Papel do Controle Interno

Parece razoável que o controle interno tenha como objetivo a potencialização do êxito do processo decisório, o que implica em maior geração de benefícios sócio-econômicos. Nota-se que não foram explicitados somente objetivos financeiros, uma vez que se verifica nas organizações interesses diversos e que ultrapassam a barreira do retorno do financeiro, econômico, social e ambiental. Essas visões com ligeiras diferenças gravitam, em última análise, na perspectiva do lucro como objetivo empresarial, a saber:

Se mensurados corretamente, os lucros constituem a melhor medida de eficácia da empresa. Além dos níveis de eficácia da empresa, expressam as contribuições de suas áreas, atividades, eventos e transações para os resultados globais (PEREIRA, 2001, p.78).

Um negócio que dê prejuízo continuamente deixará de existir, pois não terá dinheiro suficiente para pagar suas contas. As empresas estão sob pressão constante para ganhar dinheiro. A motivação de ganhar o máximo de dinheiro possível - a maximização do lucro - nos dá um ponto de partida útil para discutirmos o comportamento das firmas em mercados competitivos (STIGLITZ, 2003, p.109).

É, pois, evidente que o controle interno apresenta objetivos, em última análise, alinhados às metas empresarias, no qual o lucro desempenha meta prioritária. Logo, os objetivos do controle interno contemplam:

- a) dotar a empresa de uma **base informativa** confiável e tempestiva;
 - b) induzir **comportamento** focado em resultados;
 - c) **salvaguardar** o potencial de geração de riqueza (**patrimônio**); e
 - d) garantir, subsidiariamente, **observância de regulação** aplicável à firma.
- De uma forma mais individualizada Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002,

p.84-85) explicitam os principais objetivos do conjunto de sistema de controle interno:

- a) verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- b) obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- c) comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- d) proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos;
- e) prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível, determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;
- f) servir como ferramenta para a localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção;
- g) registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- h) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância exercida por meio de relatórios;
- i) assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas;
- j) assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período; e
- k) permitir a observância e estrito cumprimento da legislação em vigor.

Relacionando cada objetivo proposto por Oliveira, Perez Jr. e Silva aos objetivos de controle interno propostos nessa pesquisa, obtém-se a tabulação de conteúdo predominante, feita em base exploratória, para cada item:

TABELA 1
Procedimento de Tabulação de Conteúdo Predominante (TCP)

Objetivos	Itens	Contagem	Participação
Base Informativa para a Gestão (1)	B, c, f, g, j,	5	45,5%
Comportamento Focado em Resultados (2)	A, h,	2	18,2%
Salvaguardar Patrimônio (3)	D, e, i,	3	27,3%
Observância da Regulação (4)	K,	1	9,1%
Total		11	100,0%

Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2002. p. 84-85.

Nota: Dados trabalhados pelo autor.

Verifica-se que são vários os papéis desempenhados pelo controle interno. Mas o padrão, conforme a literatura apresentada, é o de privilegiar o controle interno como base informativa para a gestão. É bem plausível alegar que diante do impacto de uma decisão para os negócios não se possa prescindir da informação gerada pelo sistema de controle interno. Também é possível entender que uma base informativa segura e tempestiva irá contemplar outras demandas empresariais, não facilmente diferenciáveis do ato de gerir, tais como: recolher tributos, promover evidenciação contábil, salvaguardar de ativos... Assim, dentre as mais diversas fontes que apresentam os objetivos do controle interno cumpre re-enfatizar a função informativa para o processo decisório da firma como reiteradamente presente na literatura.

Agora, lançando mão da definição da Federação Internacional de Contadores, *International Federation of Accountants* - IFAC teremos:

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 [a] o cumprimento de políticas administrativas [2], [b] a salvaguarda de ativos [3], [c] a prevenção e detecção de fraude ou erro [3], [d] a precisão e integridade dos registros contábeis [1], [e] e a preparação oportuna de informações financeiras confiáveis [1] (FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES, 1998, p. 399).

TABELA 2
Procedimento de Tabulação de Conteúdo Predominante (TCP)

Objetivos	Itens	Contagem	Participação
Base Informativa para a Gestão (1)	d,e	2	40%
Comportamento Focado em Resultados (2)	a,	1	20%
Salvaguardar Patrimônio (3)	B, c,	2	40%
Observância da Regulação (4)			
Total		5	100,0%

Fonte: FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES, 1998. p. 399.

Nota: Dados trabalhados pelo autor.

É possível notar que o IFAC não deixa de privilegiar o potencial informativo do controle interno para a gestão. É notório um maior equilíbrio

entre o objetivo de servir de base informativa para a gestão e o objetivo de salvaguardar o patrimônio com tabulações de 40% cada um.

Tomando o controle interno como ferramental potencializador do alcance dos objetivos da gestão, entende-se que existe a possibilidade de relacioná-los. Nesse sentido, muito bem explicita: "o controle é viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão regularmente seguidas" (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO, 1998, p.19).

Então, existe não só um vínculo, mas, sobretudo, uma forte relação entre controle e gestão empresarial. O controle, nesse contexto, representa uma fonte importante de informações para os gestores das empresas. A própria gestão pressupõe um acompanhamento informativo para avaliar o alcance dos objetivos e os meios inerentes para alcançá-los.

Sá (1989, p.15), com refinado senso comum, enriquece e bem encerra a passagem de objetivos e papel informativo do controle interno:

Finalidade do controle é a fidelidade da informação; a certeza de que as coisas aconteceram tal como deveriam. [...] O controle é o "olho" do dono, ou seja, a "presença", através de instrumentos (que podem ser aparelhos, impressos, pessoas etc.)

Portanto, em empresas profissionalizadas, segundo a literatura acadêmica, o controle interno é elemento primordial para a geração de informações para os gestores e permite algumas ações de natureza não-estruturada.

3 PESQUISAS: A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA A GESTÃO DAS EMPRESAS

O controle interno a cada momento cresce em relevância para a gestão empresarial. Esse aspecto é determinado pela crescente demanda informativa dos agentes decisórios que acabam por criar um vetor cada vez mais gerencial para a estrutura de controle interno: atender reestruturações societárias, avaliações empresariais, capacidade de geração de caixa, entre outros.

A situação é perfeitamente verificável nos mais diversos setores econômicos, tais como o financeiro. A posição financeira, exposição a indexadores, pressão por resultados e monitoramento da inadimplência são controles chaves na gestão de uma instituição financeira. Portanto, as informações provindas do controle interno representam subsídios

fundamentais para o desenvolvimento de uma prática de gestão satisfatória.

Em especial a atividade desempenhada pela microempresa e pequena empresa tem grande importância para os países e para a maioria das pessoas. Isto é factível, pois esse tipo de atividade econômica propicia a satisfação das necessidades da maioria da população mundial. Nesse contexto, os exemplos variam da Itália a Bangladesh.

Já no Brasil existe um relevante interesse pela iniciativa da pequena empresa. O resultado de uma recente pesquisa disponibilizada pelo Serviço de Apoio a Micro e Pequena Empresa do Estado de São Paulo (SEBRAE-SP) apontou que 12,5% da população adulta brasileira está abrindo ou pensando abrir um negócio⁴.

Tal informação denotaria um imediato benefício para o país, se não fosse a alta taxa de descontinuidade. Só no primeiro ano 35% das empresas encerram suas atividades. A partir do 3o. ano, menos de 45% de todas continuam seus negócios.

O interesse em empreender e o enorme índice de descontinuidade tem na gestão suportada por informações um elemento de melhoria nacional que urge melhorias, segundo o SEBRAE:

Pouca informação - eis o problema. Esta pesquisa mostrou também que, ao contrário do que muita gente pensa, o que leva uma empresa ao fechamento não são os impostos ou a necessidade de crédito, mas principalmente a falta de preparo, informação, planejamento e conhecimento específico sobre o negócio (SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA, p.13).

A pesquisa do SEBRAE parece reforçar o vínculo entre controle interno e eficácia da gestão. Entretanto, ainda que o controle interno forneça parte importante das informações, geralmente, os gestores, parecem não valorizá-lo. É o que se resgata em Bernstein e Damodaran (2000, p.385): "Por sua natureza, as organizações detestam os sistemas de controle". Assim, parece razoável defender que exista um maior patrocínio dos gestores no que se refere ao controle interno. Mesmo por que a própria eficácia da empresa parece estar vinculada a controles internos que sinalizem a falhas de gerenciamento (internas) ou dificuldades conjunturais, regulatórias ou creditícias (externas).

⁴ É também possível que essa explosão de negócios reflita muito mais uma restrição econômica à uma vocação empreendedora do brasileiro. Em verdade não foi possível evidenciar uma fonte que estudasse profundamente esse tipo de fenômeno. De toda forma, a experiência indica que no cotidiano coexistem o empreendedor de vocação e o empreender do desespero.

Reforçam esse entendimento as visões do Audibra e do IFAC:

Controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (...) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos (INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL, 1992, p.48).

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 [...] (FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES, 1998, p.399).

Dessa forma, o controle interno pode ser entendido como mecanismo de sinalização de fragilidades e ameaças. Esse aspecto poderia não só facilitar a geração de resultados, mas também inibir eventos de descontinuidades, às vezes entendidos como eventos maléficos⁵.

Buscando outras linhas de raciocínio entre controle interno e gestão Horngren (1985, p.4-5) é categórico ao afirmar que o sistema contábil, e seus relatórios, elementos do controle interno possuem importância informativa para os gestores. Isto acontece porque existe geração de informações para finalidades amplas, a saber:

- (1) relatórios internos para os administradores, para uso no planejamento e controle das atividades de rotina;
- (2) relatórios internos a administradores, para serem usados no planejamento estratégico, quer dizer, na tomada de decisões especiais e na formulação de políticas globais e de planos de longo prazo; e
- (3) relatórios externos para acionistas e para o governo e para outras partes externas.

Verificam-se exemplificações de auxílio do controle interno para satisfazer o processo de gestão. Ainda restaria saber quais seriam as necessidades informativas. Segundo pesquisa apresentada por Horngren (1985, p.4-5), verificou-se a necessidade de o gestor periodicamente indagar por algumas informações questões que envolviam assuntos de interesse estratégico, gerencial

⁵ Nem toda descontinuidade de negócio deve ser entendida como evento "maléfico", pois não são raros casos de empresas bem-informadas que optam por reestruturar linhas de negócios com objetivos de crescer, manter, associar ou simplesmente preservar os recursos investidos com a venda do negócio ou encerramento do negócio. Aqui se trata de descontinuidades não-conscientes e estrategicamente não-planejadas.

e operacional. Elas são expressas nas perguntas: estou indo bem ou mal?; que problemas devo investigar?; e, finalmente, das diversas maneiras de se fazer o trabalho, qual a melhor?

Sem delongar na análise das perguntas pode-se dizer que todas elas podem ser satisfeitas por uma boa estrutura de controle interno, que contempla o sistema contábil e outros controles empresariais. Portanto, empiricamente, verificou-se a utilidade do sistema contábil para a decisão em diversos níveis.

Bem encerra essa idéia, uma outra pesquisa fruto de um estudo nos Estados Unidos, realizado pela Dun & Bradstreet, que buscou identificar as causas dos fracassos empresariais nos Estados Unidos. A principal causa encontrada, fora o ausente desenvolvimento de sólidas políticas empresariais e procedimentos de controle.

Esta informação já nos permite inferir, de forma exploratória e comparada, que no tanto em diferentes ambientes há um vínculo informativo relevante do controle interno para a gestão empresarial. Tal vínculo pode ser considerado tão forte que, em última análise, pode estar relacionado em alguns eventos de descontinuidade empresarial.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1 Aspectos Conclusivos

Através da pesquisa realizada, ainda que não se possa encerrar definitivamente a questão, pode-se considerar que o controle interno representa uma fonte relevante para informar e suportar as decisões dos gestores.

É possível identificar elementos que configuram a importância do controle interno em sua utilidade informativa. O trabalho apresenta argumentos que entendem o controle não só um suporte decisório importante, mas também é possível vislumbrar um vínculo do controle interno e eventos de descontinuidade empresarial, baseando-se na literatura de controles disponível.

Então, parece ainda mais razoável a assertiva do CRC-SP:

De fato, o controle interno é viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1998, p.19).

O gestor munido de um bom controle interno possui maior probabilidade de acertar continuamente o processo decisório e atingir a eficácia almejada da empresa: seja sob lucro ou sobrevivência empresarial com agregação de valor ao negócio.

Enfim, a suposição verificou-se defensável à luz das informações compiladas. Podendo ser desfechada a seguinte consideração: o controle interno possui relevância para o processo de gestão das empresas por sua contribuição informativa que colabora para a gestão dos empreendimentos. As evidências compiladas permitem registrar que, aparentemente, há um forte vínculo entre controle interno, eficácia da gestão e continuidade dos empreendimentos.

4.2 Sugestões para Pesquisas Futuras

Devido à delimitação do presente trabalho, recomenda-se para futuras pesquisas relacionadas ao tema controle interno, envolvendo:

- a) comparação de custos de manutenção de controles de observância ("controles externos") e custos de controles internos;
 - b) pesquisas para avaliar a assertiva de Bernstein e Damodaran para aferir até que ponto os empresários e gestores brasileiros "detestam controles".
- O "detestar controles" é algo que realmente intriga e motiva o autor para novas pesquisas. Por que as empresas detestam os controles se eles favorecem a empresa? Será uma visão inadequada de que controlar é formalizar em excesso? O que faz do controle uma tarefa pouco interessante ou o que é pior "detestável"? Até que ponto essa percepção pode ser replicável para o Brasil?

ABSTRACT

This exploratory paper argues the importance of the internal control for the administration of the companies.

The control theme in the companies has been boarded with emphasis in frauds. The fraud focus, apparently, is sluttish of an existing standard in the available academic literature in Brazil. These national bibliographies consecrate the internal control, mainly, like administration element.

It supposes that the internal control tends to favor the administration lawsuit not only regarding the frauds prevention. For such, the study seeks elements that configure another function, considered more important, of the internal controls for the administration of the companies.

Starting from conceptual elements of the academic literature, it sought evidence link between internal control and administration. international and national researches are mentioned for complementary, empirically, next to the definition standards, the discussion procedures.

From the information compiled in the article is possible, with base in the bibliographical elements, which there is, apparently, an important informative contribution of the internal control for the managerial administration. Soon, the importance of the internal control for the administration of the companies seems to reside in your potential of informative for the decision-makers.

Keywords: Controllershship. Managerial accounting. Industrial management.

5 REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijayd. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- BERNSTEIN, Peter; DAMODARAN, Aswath. *Administração de investimentos*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BITTAR, Rodrigo. Metade das micro e pequenas fecha em dois anos. *Valor Econômico*. São Paulo, 12 de ago. 2004. Caderno B2.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.
- COMER, Michael J. *El fraude en la empresa: manual para su detección y prevención*. Bilbao: Deusto S.A., 1987.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Controle interno nas empresas - 10*. São Paulo: Atlas, 1998.
- FEDERAÇÃO INTERNACIONAL DE CONTADORES. International Federation of Accountants (IFAC). *Normas internacionais de auditoria*. Ibracon: São Paulo, 1998.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GOMES, Francelino A. *Pesquisa e análise de conteúdo*. Rio de Janeiro: Âmbito Cultural Edições, 1979.
- GOMES, Josir S.; SALAS, Joan M. A. *Controles de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

- HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.
- INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. *Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2001.
- LOPES SÁ, Antônio. *Contabilidade para pequenos empresários*. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1989.
- MAUTZ, Robert Kuhn. *Princípios de auditoria*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1985.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ Jr., José H.; SILVA, Carlos A. S. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.
- PEREIRA, Carlos A. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2001, p. 78.
- SCHMIDT, Paulo (Org.). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO À MICRO E PEQUENA EMPRESA. *Aprendendo a empreender*. [S.l.]: [s.n], [199-?].
- STIGLITZ, Joseph E.; WALSH, Carl E. *Introdução à microeconomia*. Rio de Janeiro: Campus, 2003.