

Controles internos: conhecimento teórico e prático dos contadores de Mossoró-RN
Internal controls: theoretical and practical knowledge of Mossoro-RN counters

Francisco Valmir Dias Soares Junior^a, Luana Carvalho Araújo Pavão^b

^a Mestre em Administração Pública. Professor de Contabilidade Geral e Pública da Universidade Potiguar (UnP) Mossoró. valmir.jr.85@gmail.com

^b Mestre em Administração Pública. Instituto Federal do Rio Grande do Norte (IFRN). Departamento de Contabilidade de Caicó. luana.araujo86@gmail.com

Resumo

O controle interno dentro da organização deve ser entendido como o conjunto de procedimentos que objetivam a salvaguarda do patrimônio, bem como a aplicação das normas administrativas visando o alcance dos resultados e a aderência às normas de contabilidade impostas pela lei, pelos princípios e pelas convenções. Por isso, o contador representa um importante, senão, incomparável papel dentro de um adequado sistema de controle interno. Por tudo isso, e com o tema centrado em controles internos, o presente trabalho teve o objetivo de verificar o grau de conhecimentos teóricos e práticos dos contadores sobre controles internos. Com a finalidade de dimensionar da melhor forma possível a proposta de pesquisa, foi utilizada a abordagem quantitativa, baseada na aplicação de questionário a uma amostra de contadores registrados junto ao Conselho Regional de Contabilidade do RN. Como resultado da pesquisa, foi possível apresentar que o grau de conhecimento, tanto teórico, quanto prático, não chega a ser satisfatório, mas se aproxima mais de um índice preocupante ou ruim. A pesquisa foi capaz de dar base à confecção de indicadores, que representaram numericamente a falta desse conhecimento sobre um assunto tão importante para a boa gestão contábil, o próprio controle interno.

Palavras-chave: Controle Interno; Contador; Mossoró; Indicadores.

Abstract

Internal control within the organization should be understood as the set of procedures that aim at safeguarding equity, as well as the application of administrative rules aiming at achieving results and adherence to the accounting standards imposed by law, principles and conventions. Therefore, the counter represents an important, if not incomparable, role within an adequate internal control system. For all this, and with the theme centered on internal controls, the present work had the objective of verifying the degree of theoretical and practical knowledge of the accountants about internal controls. A quantitative approach based on the application of a questionnaire to a sample of accountants registered with the Regional Accounting Council of the RN was used in order to optimize the research proposal. As a result of the research, it was possible to show that the degree of knowledge, both theoretical and practical, is not satisfactory, but it approaches more than a worrying or bad index. The research was able to base the preparation of indicators, which represented numerically the lack of this knowledge on a subject so important for good accounting management, internal control itself.

Keywords: Internal Control; Counter; Mossoro; Indicators.

1. Introdução

O Controle Interno (CI) é uma importante e indispensável ferramenta dentro da gestão empresarial. Um sistema de controle interno de qualidade pode se tornar um diferencial competitivo de uma organização, promovendo uma melhor fidedignidade e integridade dos princípios contábeis. De posse da definição de Contabilidade como a ciência geradora de informações sobre os aspectos dinâmicos e estáticos relevantes ao patrimônio das entidades, fica claro que a boa geração de demonstrações contábeis passa pela base em informações registradas com zelo e obediência as normas, além dos princípios e da estrutura conceitual.

Analogamente, cabe destacar que o Controle Interno é uma atividade exercida no âmbito da administração privada e da administração pública. Quanto aos aspectos privados, não há uma obrigatoriedade estabelecida a respeito de práticas e métodos fechados a serem seguidos. No âmbito do setor público, desde a Constituição Federal de 1988, existem alguns importantes dispositivos legais (federais, estaduais e municipais) que apresentam obrigatoriedades e limitações aos sistemas de controle interno.

A Lei Complementar 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, apresenta importantes atribuições relacionadas ao sistema de controles internos, desde fiscalizar o atingimento de metas estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias até acompanhar o cumprimento dos limites com gastos de pessoal, por parte dos poderes legislativos.

Não obstante às normas federais de ampla aplicação, as Leis Orgânicas Municipais reforçam sistematicamente a importância de um controle interno atuante. A Lei Orgânica do Município de Mossoró (1990), por exemplo, institui em seu artigo art. 65 que “a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Município de Mossoró, será exercida pela Câmara Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Executivo, instituídos em lei”.

Cabe destacar, em especial, que esse estudo voltou-se especialmente para a administração das empresas privadas. Especialmente pela falta de prerrogativa legal do agente competente. Outro aspecto relevante para a delimitação da pesquisa aos contadores que atuam em escritórios privados foi a capacidade de se pesquisar um grande número de profissionais, realidade que não seria experimentada no âmbito do setor público.

Registre-se que o controle interno não é uma prerrogativa privativa, exclusiva ou inafastável do contador da organização. A boa execução dos Controles Internos passa por atribuições que extrapolam ao alcance das funções do contador. Assim, pode-se estabelecer aqui que a ferramenta de controle interno (sentido amplo) é de utilização de toda a organização.

Nesse cenário de necessidade de controle constante, encontram-se diversos profissionais que exercem (cada um desse dentro de suas limitações) suas atividades de controle, ou ao menos deveriam exercer. Dentre esses profissionais, encontra-se o Contador. Profissional fundamental que sustenta várias funções ligadas a diversos controles, principalmente oriundas de atribuições legais.

Contudo, no cerne deste trabalho encontra-se um tipo mais específico de controle interno: o controle interno contábil. Atributo de profissionais que atuam na área contábil, de notório saber e competência para opinar sobre a atuação dos colaboradores responsáveis pelos registros contábeis. Resta ao Auditor Interno (contábil) verificar a conformidade dos controles internos contábeis quando comparadas com os procedimentos estabelecidos pela legislação vigente e demais normas aplicáveis.

Diante de colocações tão importantes, tanto de controles internos quanto do papel do contador, o presente trabalho tem como tema central o estudo dos controles internos, sua conceituação, limites e princípios, e seu domínio teórico e prático por parte dos contadores. Resta, contudo, diante do tema colocado, uma

questão a respeito da relação entre esses elementos da constituição empresarial: qual o grau de conhecimento dos contadores privados acerca das teorias e práticas de controles internos?

Dessa forma, este presente trabalho teve como objetivo principal a verificação do grau de conhecimentos teóricos e práticos dos contadores que atuam no setor privado sobre controles internos. Com vistas à melhor realizar a referida pesquisa, o universo estudado foi o município de Mossoró, no estado do Rio Grande do Norte. Também foram estabelecidos alguns objetivos secundários, como: revisão bibliográfica dos conceitos ligados a disciplina de controles internos, bem como se objetivou também identificar um rápido perfil dos contadores que atuam no município supracitado.

Esse trabalho se justifica pertinente diante de um cenário de crise econômica de proporções nacionais, supostamente, ocasionada por falta de controle da gestão fiscal. De acordo com mídias nacionais, o descontrole na gestão financeira, administrativa, contábil e patrimonial, bem como fraudes em negócios públicos, são as causas do atual cenário crítico. Todos esses aspectos apontados perpassam de alguma forma sob o olhar vigilante de um bom controle interno, supostamente não aplicado integralmente nas gestões atuais.

Este trabalho é composto de cinco capítulos, descritos a seguir: O primeiro é constituído pela introdução, problema, objetivo e justificativa do trabalho; O segundo constitui-se pelo embasamento teórico sobre os seguintes pontos: Controles Internos, seus conceitos e princípios, tipos de Controles e a atuação dos Contadores frente aos Controles Internos; O terceiro apresenta os aspectos metodológicos do estudo abrangendo o delineamento da pesquisa do trabalho; o quarto apresenta o resultado da pesquisa e a análise dos dados; por fim, no quinto é apresentada a conclusão do trabalho, de forma a declarar o que se obteve ao concluir as ações planejadas.

2. Referencial teórico

As organizações são postas diante de cenários cada vez mais sofisticados, frutos de complexas estruturas administrativas vigentes. Esses cenários exigem certo acompanhamento e controle desde seu desenvolvimento, passando por suas implantações até suas modificações. Diante desse leque cada vez maior de cenários, surge a necessidade de controlá-los cada vez melhor, com vistas ao sucesso empresarial.

Oliveira e Soares (2018) afirmam que esse aspecto de controle de atividades, de gestão e de patrimônio torna-se importante para a continuidade do fluxo de operações normais da empresa e que as informações produzidas são fundamentalmente demandadas no ciclo de qualquer atividade econômica, tornando o controle uma atividade de extrema importância no desenvolvimento das tarefas de planejamento, acompanhamento e verificação final.

Na concepção de Dias (2010, p. 27) o “controle consiste em verificar se tudo ocorre de conformidade com o plano adotado, com as instruções emitidas e com os princípios estabelecidos”. O autor citado apresenta uma primeira e ampliada conceituação do que se passaria a entender por controle interno. Dias (2010) ainda aponta em outro momento que um objetivo do controle é apontar falhas e erros, a fim de retificá-los e evitar sua nova ocorrência. Sendo esse controle aplicado a coisas, pessoas, processos e tudo que envolva a realidade de uma organização, com vistas sempre ao aperfeiçoamento da gestão.

2.1. Controle interno (CI)

O Instituto de Auditores Internos do Brasil (Audibra, 1992, p. 8), registra:

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. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

De acordo com a *American Institute of Certified Public Accountants* (Aicpa, 2016), órgão americano análogo ao Conselho Federal de Contabilidade Brasileiro (CFC), o controle interno pode ser entendido como o planejamento realizado, por meio de métodos bem estabelecidos, com a finalidade de salvaguardar os ativos, certificar a fidedignidade das informações contábeis, promover a aplicação das orientações administrativas e aumentar a eficiência operacional.

Já Almeida (2012, p. 98) registra que “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”.

Considerando as definições expostas, acrescenta-se que o sistema de controles internos adotados em uma organização representa o conjunto de procedimentos que a própria organização considera possibilitarem segurança quanto aos aspectos lógicos e técnicos do processo. Esses procedimentos teriam o condão de identificar, através de vários princípios, o cumprimento das linhas hierárquicas de autoridade, limite de alçada estabelecida e efetiva execução dos fluxos de operações que foram colocados como desejados (Dias, 2010).

A efetividade do controle interno pode ser estabelecida através dos objetivos que o mesmo se propõe a alcançar. De forma clara, Bordin e Saraiva (2006) afirmam que o controle interno possui como maior objetivo a salvaguarda dos ativos da organização. De maneira paralela, o controle interno também visa auxiliar a administração a conduzir o negócio e a produzir dados contábeis confiáveis de serem divulgados em demonstrações.

Existe ainda a necessidade de citar como objetivos do controle interno, na concepção de Bordin e Saraiva (2006, p. 65) o “estímulo à eficiência operacional e a aderência às políticas empresariais existentes”. Com a finalidade de abarcar a doutrina possível em matéria de controles internos, cada autor apresenta um rol de princípios que devem ser seguidos para implementação do controle interno de uma entidade. Na visão de Brito e Fontenelle (2013) os princípios de controle interno mais importantes são os que seguem:

- Atribuição de Responsabilidade: a autoridade deve ser determinada, de acordo com a orientação da administração. Caso não haja esta delegação de autoridade, o controle será ineficiente;
- Segregação de funções: a contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas. Um colaborador ou um departamento não deve ocupar uma posição em que tenha ao mesmo tempo o controle das transações e de seus registros contábeis.
- Confronto dos ativos com os registros: orientar a administração da empresa que devem estabelecer formas contínuas de ações em confrontar as atividades feitas por um setor em serviços prestados a outro setor, através desse procedimento possibilita detectar desfalques, registros e atos inadequados a todo o patrimônio da empresa.
- Custo Benefício do controle: O custo do funcionamento do controle não deve ser superior aos benefícios por ele promovidos.
- Definição de rotinas internas: A empresa deve definir seus procedimentos, processos e rotinas internas, preferencialmente num manual da organização.

- Limitações do acesso aos ativos: a empresa deve limitar o acesso dos funcionários a seus ativos e estabelecer controles físicos sobre estes. Sejam esses ativos tangíveis ou intangíveis.
- Auditoria Interna: orientar as ações fiscalizadoras bem definidas demonstrando a empresa que necessita de um sistema de controle interno muito bem executado, mas não é suficiente, necessita de alguém que verifique periodicamente as ações dos funcionários e determinar a verificação das normas internas, observando o seguimento periódico e avaliar novas normas internas e as devidas modificações, caso necessário.
- Limitação do Controle Interno: adequar seus funcionários dentro dos setores que lhe enquadrar com isso a execução de cada profissional deve ser avaliados dentro de suas características que desenvolve adequadamente as funções. O responsável do departamento de Recursos Humanos deve executar muito bem o seu papel para avaliar a personalidade de cada pessoa que convier executar as devidas funções a serem preenchidas.

Como já comentado no início desse tópico, aqui foram apresentados apenas alguns dos princípios de controles internos. De posse de um rol mais ampliado possível, as organizações devem deliberar sobre que princípios serão de aplicação nas rotinas da administração. Não existe uma hierarquia entre esses princípios, mas Attie (2011) destaca a segregação de funções como princípio fundamental para o bom funcionamento dos controles internos estabelecidos em uma empresa, em que se entende ser esse primordial.

2.2 Controles administrativos e controles contábeis

A partir das considerações feitas por Attie (2011) pode-se estabelecer de forma mais clara uma diferença entre o que se entende por controles internos administrativos e controles internos contábeis. Para o autor em estudo, os controles internos administrativos podem ser entendidos como o planejamento de entidade, assim como as técnicas e práticas traçadas com a finalidade de alcançar maior eficiência administrativa das operações, voltadas para a política de negócios da empresa e, indiretamente, com os registros financeiros.

Attie (2011), de outro modo, afirma que controles internos contábeis compreendem o planejamento de entidade, assim como as técnicas e práticas traçadas com a finalidade de salvaguarda do patrimônio da propriedade dos registros contábeis.

Sobre controles internos contábeis, Li e Guo (2018) ensinam que a essência do sistema empresarial moderno é um tipo de gestão que restringe a dependência entre o direito dos proprietários e a gestão. O controle interno contábil tem fundamental papel nessas estruturas de múltiplas partes interessadas, buscando garantir a salvaguarda do patrimônio.

Como forma de reforçar a distinção evidente entre esses conceitos, Bordin e Saraiva (2006, p. 204) afirmam que “enquanto o controle contábil preocupa-se com os princípios que guardam o patrimônio e registros da empresa, os controles administrativos são voltados aos interesses da operação da empresa”. E sendo o contador o principal colaborador responsável pela completude da aplicação das normas de controles internos contábeis, cabe a esse profissional dominar o conhecimento teórico e prático sobre a matéria, colocação que inclusive deu origem a intenção central dessa pesquisa.

3. Método

Neste capítulo, serão apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para a pesquisa a fim

de alcançar os objetivos propostos. Com a finalidade de dimensionar da melhor forma possível a proposta de pesquisa, foi utilizada a abordagem quantitativa.

Segundo ensinamentos de Richardson (1989), o processo de pesquisa pelo método quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas. Ele possui como diferencial a intenção de garantir a precisão dos trabalhos realizados, conduzindo a um resultado com poucas chances de defeitos.

Também foi utilizada a pesquisa bibliográfica, para Lakatos e Marconi (2010), a este tipo de pesquisa, explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Ela é considerada uma fonte de coleta de dados secundária, e pode ser definida como: contribuições culturais ou científicas realizadas no passado sobre um determinado assunto, tema ou problema que possa ser estudado.

Para a coleta de dados optou-se por utilizar um questionário. Escolheu-se este tipo de instrumento de coleta de dados em função da facilidade em obter as informações desejadas. O questionário foi aplicado a uma amostra de 135 contadores da cidade de Mossoró, no Estado do Rio Grande do Norte, frente a um universo de 568 profissionais, segundo dados do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Norte (CRC-RN). Assim, foi possível estabelecer um nível de confiança da amostra de 95% (noventa e cinco por cento) e um índice de apenas 6% (seis por cento) de erro amostral, por tratar-se de uma amostra mais homogênea.

O questionário, elaborado pelos autores e aplicado durante os meses de setembro e outubro do ano de 2016, abordou pontos como o perfil dos contadores entrevistados (idade, sexo, formação e tempo de atuação), bem como seu nível de conhecimento teórico e prático no que diz respeito a atributos de controles internos.

O instrumento da pesquisa (questionários) fora elaborado a partir de perguntas de múltipla escolha, visto tratar-se de uma pesquisa que visou medir o grau de conhecimento dos profissionais sobre determinado tema. Foi utilizada estatística descritiva simples para tabulação dos dados e alcance dos índices de acertos dos questionamentos apresentados.

4. Análise e discussões dos resultados

A aplicação da pesquisa se deu entre os meses de setembro e outubro do ano de 2016. As entrevistas foram feitas de forma a não exigir a identificação do entrevistado, dando-lhes a maior liberdade possível para colaborar com a captação das respostas.

A fim de melhor analisar o conjunto das respostas, o questionário fora constituído de forma a constituir três questionários em apenas um: a parte inicial do questionário visou apresentar um perfil dos contadores que atuam na cidade de Mossoró; a segunda parte do questionário dá conta de medir o conhecimento teórico a respeito da disciplina de controles internos; e a terceira parte apresenta-se de modo a quantificar o saber prático a respeito das técnicas de controles internos.

Para dar melhor proveito aos dados coletados, ao fim da análise da segunda e terceira partes do questionário serão construídos indicadores a fim de verificar o grau de conhecimento acerca do tema proposto.

4.1 Perfil dos entrevistados

Inicialmente, o questionário possibilitou a identificação dos percentuais de profissionais (contadores) por gênero.

Tabela 01

Sexo dos entrevistados

ALTERNATIVAS PROPOSTAS	INCIDÊNCIA	
	TOTAL	%
MASCULINO	86	63,70
FEMININO	49	36,30
TOTAL	135	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Nota-se a predominância de contadores do sexo masculino, em número que se aproxima de dois terços do total de pesquisados. O resultado percebido corrobora com dados do site Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que apresenta valores semelhantes para a mesma cidade pesquisada.

Continuamente, a questão seguinte teve a intenção de segmentar os profissionais do universo em faixas de idade.

Tabela 02

Faixa etária dos entrevistados

ALTERNATIVAS PROPOSTAS	INCIDÊNCIA	
	TOTAL	%
ENTRE 18 E 30 ANOS	35	25,93
ENTRE 31 E 40 ANOS	45	33,33
ENTRE 41 E 60 ANOS	33	24,44
ACIMA DE 60 ANOS	22	16,30
TOTAL	135	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Diante dos dados coletados, fica clara a predominância de profissionais de meia idade (entre 31 e 40 anos), seguida da ascendência dos jovens que atuam como contadores no município de Mossoró-RN. Consideram-se aqui, como jovens, os profissionais e as profissionais com menos de 30 anos de idade. Essas duas faixas etárias juntas chegam a quase sessenta por cento.

Tabela 03

Grau de Instrução dos entrevistados

ALTERNATIVAS PROPOSTAS	INCIDÊNCIA	
	TOTAL	%
ESPECIALIZAÇÃO.	46	34,07
MESTRADO.	19	14,07
DOCTORADO.	6	4,44
NÃO POSSUI.	64	47,41
TOTAL	135	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Chega a quase 50% (cinquenta por cento) o número de profissionais que não possuem sequer o grau mais baixo de pós-graduação (especialização). Aliada a essa alarmante informação, conjuga-se o baixíssimo percentual de contadores que alcançaram o grau de Doutor, menos de 5% (cinco por cento).

Não obstante a essa constatação, grande parte dos profissionais entrevistado afirmaram, durante a coleta

de suas respostas, que os mesmos já estavam cursando alguma pós-graduação (seja em nível de especialização, mestrado ou doutorado), por necessidade profissional, ou mesmo, por consciência de atualização.

Tabela 04

Tempo de atuação profissional dos entrevistados

ALTERNATIVAS PROPOSTAS	INCIDÊNCIA	
	TOTAL	%
MENOS DE 5 ANOS.	60	44,44
ENTRE 5 E 10 ANOS.	42	31,11
ENTRE 11 E 20 ANOS.	18	13,33
MAIS DE 20 ANOS	15	11,11
TOTAL	135	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Corroborando com a informação colocada acima, apresentadora de uma faixa etária predominantemente jovem de contadores no município de Mossoró-RN, a Tabela 4 apresenta um valor de quase 75% (setenta e cinco por cento) de profissionais que atuam a no máximo 10 (dez) anos. Cabe destacar ainda que pouco mais de 10% (dez por cento) dos profissionais possuem mais de 20 (vinte) anos de experiência.

4.2 Conhecimento teórico sobre controles internos

Nesse momento da análise, cabe destacar que as questões cinco próximas, que se seguem, foram indagadas sempre com a apresentação de quatro opções de resposta propostas (a, b, c, d), de forma que apenas uma das alternativas fosse verdadeira.

Como forma de estabelecer uma legenda válida para as próximas cinco questões apresentadas, a linha do quadro que representar a alternativa correta da questão será apresentada na “cor verde”, por outro lado, as linhas dos quadros que representarem as alternativas erradas terão a “cor vermelha” como destaque. Buscou-se com isso, facilitar a imediata leitura visual das respostas dadas, bem como a percepção para análise dos resultados.

Questão 05 – Pode-se afirmar que controles internos são:	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
a) um conjunto de normas e procedimentos que visa principalmente resguardar o patrimônio da empresa e produzir dados contábeis confiáveis.	36,3%
b) um conjunto de normas e políticas para evitar primordialmente fraudes e erros da administração.	33,3 %
c) procedimentos que asseguram, sem exceção, que um conjunto de normas e políticas serão aplicadas por empresas sistemicamente complexas.	11,1 %
d) procedimentos aplicáveis a empresas que mantêm os conselhos administrativo e fiscal atuantes.	19,3 %

Quadro 1. Conhecimento sobre a definição de controle interno.

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

No item proposto acima, foi colocada uma questão elementar a respeito de controles internos. Foi indagada aos entrevistados, a definição de controles internos. E a resposta mais incidente foi a afirmativa

de que Controle Interno é o “conjunto de normas e procedimentos que visa principalmente resguardar o patrimônio da empresa e produzir dados contábeis confiáveis”, sendo essa a alternativa correta.

Chama atenção, porém, o elevado número de respostas dadas a alternativa “B” (errada), alternativa que afirmava que controle interno é “um conjunto de normas e políticas para evitar primordialmente fraudes e erros da administração”. O que resta é a constatação do baixo nível de conhecimento teórico elementar sobre Controles Internos, e certa confusão com os conceitos que pertencem a áreas afins.

O apontamento feito pela maior parte dos entrevistados corrobora com a definição apresentada anteriormente por Almeida (2012) que registra o controle interno como método com o objetivo de proteger os ativos além de produzir dados contábeis confiáveis.

Questão 06 – Dentre as limitações inerentes dos controles internos, exclui-se a:	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
a) possibilidade de erros e equívocos humanos.	8,9 %
b) possibilidade de conluio para contornar as normas.	8,1 %
c) burla por administradores.	18,5 %
d) eficácia do desenho do processo.	64,4 %

Quadro 2. Conhecimento sobre limitações do controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Nesse item, não se gastou largo tempo de análise, de modo geral. Os entrevistados rapidamente reconheceram, em sua maioria, que a alternativa “d) eficácia do desenho do processo” não se tratava de uma limitação ao controle interno, mas sim de uma característica empresarial, mais ligada a uma das finalidades da ação empresarial.

Importante ressaltar que Bordin e Saraiva (2006) já apontaram sobre tema e declararam que o controle interno estimula a eficiência operacional, a boa realização dos processos internos e a constante melhoria dos processos e políticas existentes.

Questão 07 – São componentes inter-relacionados de controles internos, exceto:	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
a) ambiente de controle.	4,4 %
b) avaliação de risco.	18,5 %
c) método de custos.	66,7 %
d) atividades de controle.	10,4 %

Quadro 3. Conhecimentos sobre inter-relações dos controles internos

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Semelhante ao item anterior, nas respostas colhidas nessa questão não foram percebidas grandes diferenças no tempo de respostas dos entrevistados. Pois os mesmos rapidamente reconheceram que a alternativa “c) método de custo” é a exceção que se buscava perceber dentre os itens que se relacionam ao controle interno.

Questão 08 – Os controles internos, quanto à tempestividade, ao momento de atuação, são classificados como:	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
a) preventivos, substantivos e corretivos	22,2 %
b) preventivos, concomitantes e subsequentes.	31,1 %
c) detectivos, concomitantes e analíticos.	23,0 %
d) detectivos, substantivos e subsequentes.	23,7 %

Quadro 4. Conhecimentos sobre tempestividade dos controles internos

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

A solução da questão anterior apresentou uma distribuição de alternativas não experimentadas até o momento. O número de alternativas marcadas erradas chega a quase 70% (setenta por cento) do total. Diante dessa constatação, cabem algumas considerações a respeito dos momentos de atuação do controle interno, conforme ensina de Attie (2011):

- Preventivo: Aquele que antecede a conclusão ou operatividade do ato, como requisito para sua eficácia (Exemplo: Autorização para saída de veículo).
- Concomitante: Aquele que acompanha a realização do ato para verificar a regularidade de sua formação. É o controle no decorrer do ato (Exemplo: conferência de mercadorias com a NF no ato do recebimento).
- Subsequente: Aquele que se efetiva após a conclusão do ato controlado, visando corrigir eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia (Exemplo: conciliação bancária).

Questão 09 – Um dos princípios fundamentais dos controles internos é o confronto dos ativos com os registros, que tem o objetivo de:	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
a) detectar desfalque de bens ou registro contábil inadequado.	43,7 %
b) verificar se os princípios de contabilidade estão sendo seguidos.	9,6 %
c) verificar se existe mais de uma pessoa com acesso aos ativos e aos registros.	23,0 %
d) mensurar se os valores lançados foram calculados corretamente.	23,7 %

Quadro 5. Conhecimento sobre princípios de controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

O princípio do “Confronto dos ativos com os registros”, que enuncia, resumidamente, que se “devem estabelecer formas contínuas de ações de confrontação das atividades feitas por setores distintos, possibilitando detectar desfalques, registros e atos inadequados a todo o patrimônio da empresa”. Assim, pode-se perceber que a maioria dos entrevistados assinalou o item correto, posto que a alternativa “A” apresentava o enunciado tal qual o que a literatura apresenta como sendo o do próprio objetivo do princípio.

Dias (2010) é apresentado novamente nesse ponto, especialmente por apontar que um objetivo do controle também é apontar falhas e erros, a fim de retificá-los e evitar sua nova ocorrência.

- Indicador de conhecimento teórico de controles internos

A criação de um indicador serve para que se possa convergir todas as respostas ligadas àquele tema para um único momento de análise, possibilitando a criação de quadros analíticos. No caso do presente estudo, a formulação do “Indicador de Conhecimento Teórico” apresentou um percentual de 51,6 % (cinquenta e um vírgula seis por cento) de respostas assinaladas de forma “Errada” e 48,4 % (quarenta e oito vírgula quatro por cento) de respostas assinaladas de forma “Correta”.

Pode-se concluir, dentre outras coisas, que os entrevistados não possuem o domínio teórico sobre a disciplina de controles internos que se desejaria apontar como satisfatório. Alarmante se considerarmos o importante papel que esse profissional possui dentro do ambiente de negócios. Ao final, serão tecidas mais algumas considerações a respeito dos valores aqui encontrados.

4.3. Conhecimento prático sobre controles internos

Nesse momento da análise, cabe destacar que as próximas cinco questões, de forma diversa das anteriores, foram indagadas sempre com a apresentação de duas opções de resposta propostas (Certo ou Errado).

Como forma de estabelecer uma legenda válida para as próximas cinco questões apresentadas, a alternativa correta da questão será apresentada na “cor verde”, por outro lado, a alternativa errada terá a “cor vermelha” como destaque. Buscou-se com isso, facilitar a imediata leitura visual das respostas dadas, bem como a percepção para análise dos resultados.

Questão 10 – Com relação ao processo de controle interno e de avaliação e gestão de riscos, é correto afirmar que cabe ao controle interno de uma entidade fiscalizar a administração e o corpo funcional dessa entidade.	
ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
CERTO	83,0 %
ERRADO	17,0 %

Quadro 6. Conhecimento sobre abrangência do controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Ocorre que o público que relutou em afirmar corretamente o conceito de controle interno no início do questionário, não apresentou a mesma dificuldade no momento de apontar se a administração e o corpo funcional são alvos desse mesmo controle.

Uma das inferências que se pode fazer é que o formato da questão deixa menos margem a dúvidas, pondo apenas o entrevistado a optar entre a concordância ou não com a afirmação posta.

Outro conceito bem amplo, e que vale ser relacionado, é o conceito apresentado pelo Instituto de Auditores Internos do Brasil (Audibra, 1992, p. 8), que registra o controle interno como “qualquer ação tomada pela administração para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos”.

Questão 11 – Para o aprimoramento dos controles internos, é importante que a organização adote um processo de controles internos com foco em todas as categorias de objetivos, a saber: operações, informações e compliance. Nesse sentido, caso uma organização sofra perdas patrimoniais mediante desvio de recursos tais perdas constituirão exemplo de deficiência de controles internos com comprometimentos de objetivos da categoria objetivos operacionais.

ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
CERTO	22,2 %
ERRADO	77,8 %

Quadro 7. Conhecimento sobre responsabilidade do controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Na Questão 11, o entrevistado foi colocado a classificar se uma perda patrimonial era considerada uma falha de controle interno, e se poderia ser afirmado que se tratava de uma perda operacional, ainda sobre a perspectiva de que a escolha entre “Certo” ou “Errado” facilitaria a resposta, a maior parte dos entrevistados respondeu corretamente o que se pediu.

Vale destacar que Attie (2011) reafirma o enfoque contábil do controle interno (*compliance*) quando declara que controles internos como as técnicas e práticas traçadas com a finalidade de salvaguarda do patrimônio da propriedade dos registros contábeis.

Questão 12 – Caso uma organização venha a ser vítima de condutas que objetivem fraudar ou fragilizar seus controles, o aprimoramento dos controles internos dessa empresa constituirá uma medida efetiva para evitar que tais condutas se verifiquem novamente.

ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
CERTO	80,7 %
ERRADO	19,3 %

Quadro 8. Conhecimento sobre aprimoramento do controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Ao ser apresentada uma questão mais sofisticada (complexa), fica evidente a falta de domínio da prática que se deve aplicar quando se trata de Controles Internos. Inicialmente, chama atenção os mais de 80% (oitenta por cento) de erro ao assinalar a resposta, pois para esses entrevistados a melhoria do controle interno constituir-se-ia em medida suficiente para por fim as praticas danosa a entidade.

Contudo, atribuir tal responsabilidade ao sistema é afirmar desconsiderar possibilidades que não são alcançadas pelos mais sofisticados sistemas de controle interno, a saber: conluio. O conluio é a ação conjunta de pessoas a fim de esconder a verdade sobre um fato ou ato. Nos casos de conluio, a simples melhoria do sistema de controle interno não seria “efetivo” na solução do dano e nem como prevenção de nova ocorrência.

Cabe destaque relembrar que o controle interno pode ser entendido como método com a finalidade de certificar a fidedignidade das informações contábeis, promover a aplicação das orientações administrativas e aumentar a eficiência operacional (Aicpa, 2016).

Questão 13 – Caso uma organização tenha o alcance de seus objetivos prejudicado pela ocorrência de alterações inesperadas no ambiente externo, como aumento da inflação e do desemprego, então ela precisará implementar melhorias no componente avaliação de riscos.

ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
CERTO	30,4 %
ERRADO	69,6 %

Quadro 9. Conhecimento sobre influência no controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Outra constatação que chamou atenção, a maioria dos entrevistados, quase 70% (setenta por cento), afirmaram que as alterações externas não seriam provocadores de mudanças (melhorias) no controle interno. Ou seja, mesmo que graves abalos atinjam pilares macroeconômicos, não há o que se refletir nas rotinas de controle dentro da instituição.

Mais uma vez os entrevistados se mostram desconhecedores das práticas de controles internos, pois, de acordo com as normas vigentes sobre a matéria, fatores externos e internos influenciam os eventos que poderão ocorrer, e até que ponto os referidos eventos podem afetar os objetivos de uma organização.

Assim, as alterações no ambiente externo devem sim ser refletidas na forma de revisões dos sistemas de controles já implementados, com vistas a atender adequadamente a nova realidade. Acerca do tema, Bordin e Saraiva (2006, p. 204) afirmam que “os controles administrativos são voltados aos interesses da operação da empresa”.

Questão 14 – Se os elementos do gerenciamento de riscos corporativos não estiverem inteiramente documentados, eles não poderão ser testados, nem executados de forma eficaz, o que impossibilitará a avaliação dos riscos envolvidos.

ALTERNATIVAS APRESENTADAS	PERCENTUAL DE RESPOSTA
CERTO	75,6 %
ERRADO	24,4 %

Quadro 10. Conhecimento sobre avaliação de riscos de controle interno

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Por fim, quando interpelados sobre a possibilidade ou impossibilidade de se avaliar os riscos corporativos mesmo em situações em que não se tenha documentado suficientemente os elementos de risco, a grande maioria dos entrevistados afirmou que erroneamente que não seria possível realizar a avaliação de risco nessa situação descrita. Constatação que mais uma vez mostra-se denunciante de falta de conhecimento das práticas de controles internos.

Pode-se afirmar que muitos dos aspectos do gerenciamento de riscos corporativos são informais e não estão documentados, apesar disso são executados com regularidade e de maneira altamente eficazes. Essas atividades podem ser testadas da mesma forma que as atividades documentadas. O fato dos elementos do gerenciamento de riscos corporativos não estarem documentados não significa que não sejam eficazes ou não possam ser avaliados. Contudo, um nível apropriado de documentação geralmente implica maior eficácia e eficiência às avaliações.

- Indicador de conhecimento prático de controles internos

Outra vez, a criação do indicador serve para que se possa convergir todas as respostas ligadas àquele

tema para um único momento de análise, possibilitando a criação de quadros analíticos. No caso do presente estudo, a formulação do “Indicador de Conhecimento Prático” apresentou um percentual de aproximadamente 53% (cinquenta e três por cento) de respostas dadas erroneamente, chegando a ser um resultado pouco pior que o Indicador de Conhecimento Teórico apresentou.

Pode-se inferir, dentre outras coisas, que os entrevistados não possuem o domínio prático sobre a disciplina de controles internos que se desejaria apontar como satisfatório. Igualmente preocupante, pois esses profissionais se veem corriqueiramente diante de situações que necessitam de constante controle, a fim de se evitar danos patrimoniais e máculas aos princípios e convenções contábeis.

5. Considerações finais

Diante de todo exposto, pode-se considerar, inicialmente, que o objetivo proposto no trabalho foi alcançado com sucesso. Posto que o trabalho objetivou verificar o grau de conhecimentos teóricos e práticos dos contadores sobre controles internos, na cidade de Mossoró-RN. Não se limitando ao objetivo colocado, a pesquisa ainda apresentou dados a respeito do perfil do profissional contador que atua na cidade pesquisada. De forma singular, a aplicação do questionário possibilitou construir uma série de quadros e tabelas para as questões propostas, bem como o estabelecimento de dois indicadores ligados diretamente ao objetivo da pesquisa.

Como forma de apresentar um resultado final, é apresentada a seguir uma tabela que conjuga todas as respostas certas dadas pelos entrevistados, bem como o número total de respostas erradas. Como colocado na metodologia, a pesquisa quantitativa é desprovida de um viés mais analítico, restando quase sempre apenas a objetividades dos dados a serem analisados.

Tabela 05

Resultado geral dos entrevistados

RESULTADOS POSSÍVEIS	INCIDÊNCIA	
	TOTAL	%
RESPOSTAS CORRETAS	644	47,7
RESPOSTAS INCORRETAS	706	52,3
TOTAL	1350	100%

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa (2016)

Nesse ínterim, e diferentemente do que se acreditava obter ao final da pesquisa (hipótese do pesquisador), o conhecimento dos contadores de Mossoró a respeito de controles internos está muito aquém do que se poderia considerar satisfatório, sequer desejável. Numa escala decimal ou centesimal, o valor apresentado de acerto pode ser considerado como preocupante ou insatisfatório.

Dessa forma, percebendo a deficiência do conhecimento dos profissionais de contabilidades atuantes em Mossoró, cabe lembrar que o controle interno possui como maior objetivo a salvaguarda dos ativos da organização, além de auxiliar a administração a conduzir o negócio e a produzir dados contábeis confiáveis de serem divulgados em demonstrações (Bordin & Saraiva, 2006).

Academicamente, a pesquisa permitiu aprofundar razoavelmente os conhecimentos a respeito de controles internos e seus conceitos, suas características, suas limitações e suas aplicações. Essa profundidade teórica foi explorada, especialmente, na elaboração das questões apresentadas aos entrevistados, sobretudo as questões que visaram medir o conhecimento teórico sobre o tema pesquisado.

Ademais, a construção do referencial teórico permitiu julgar que aspectos seriam relevantes de investigação prática por parte dos entrevistados. Inclusive, a reaplicação dessa pesquisa em ambientes diversos e mais amplos pode permitir a comparação entre os diferentes cenários profissionais existentes.

Ao empresariado, de forma geral, cabe registrar duas informações relevantes, cada uma delas percebidas em momentos distintos desse trabalho. Primeiramente, a revisão teórica do tema possibilitou perceber a grande importância do controle interno para qualquer organização, grande ou pequena, pública ou privada. Sendo a salvaguarda do patrimônio a principal função do controle interno, há de se reconhecer sua imprescindível colaboração.

A análise dos resultados da pesquisa possibilitou, ainda, a verificação do baixo conhecimento de uma parcela relevante dos entrevistados. Em verdade, a responsabilidade sobre o controle interno cabe a todos os envolvidos na gestão da entidade, contudo, por similitudes e analogias entre o as atribuições do controle interno a da contabilidade, em especial quando relacionadas ao patrimônio, espera-se mais entendimento sobre o tema por parte dos profissionais ligados a área contábil.

Assim, aos empresários, fica a orientação de buscar maior qualificação dos profissionais responsáveis pela gestão do patrimônio da empresa, promovendo, incentivando e cobrando ações cada vez mais alinhadas aos conceitos relacionados aos sistemas de controles internos, em especial atenção ao papel dos contadores nessas ações.

Resta investigar numa dimensão qualitativa, pois os entrevistados poderiam colocar seus conhecimentos a disposição. Assim, como sugestão de pesquisa futura, coloca-se a possibilidade de realizar um estudo semelhante, mas baseado em um método quali-quantitativo, ou apenas qualitativo.

Referências

Almeida, M. C. (2012). Auditoria: um curso moderno e completo, 8 ed., Atlas, São Paulo.

Attie, W. (2011). Auditoria: conceitos e aplicações, 6 ed., Atlas, São Paulo.

Audibra (1992). Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna, 2 ed., Audibra, São Paulo.

Bordin, P. & Saraiva, C.J. (2006). O Controle Interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das Informações Contábeis. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria, Santa Maria, RS.

CFC (2016). Conselho Federal de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade – NBCTI (Acesso em out de 2016). <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBCTI.pdf>

Brasil (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, Centro Gráfico do Senado Federal.

Brasil (2000). Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Acesso em may de 2016). <https://www.planalto.gov.br/>

Brito, C. & Fontenelle, R. (2013). Auditoria Privada e Governamental, 2 ed, Elsevir, Rio de Janeiro.

Dias, S. V. S. (2010). Manual de Controles Internos: Desenvolvimento e Implantação, Atlas, São Paulo.

Fayol, H. (1981). Administração Industrial e Geral, 9 ed, Atlas, São Paulo.

Aicpa (2016). Institute of Certified Public Accountants, Conceptions of Internal Control (Acesso em out 2016). <http://www.aicpa.org/Publications/IC/Pages/InternalControl.aspx>

Lakatos, E. M. & Marconi, M. A. (2010). Fundamentos de Metodologia do trabalho científico, 7 ed, Atlas, São Paulo.

Li, L. H. & Guo, X. J. (2018). Research on Enterprise Internal Accounting Control Objective Structure and Its Stratification Setting, Management and Social Science (EMSS) - International Conference on Education, Nanchang Institute of Science & Technology, Jiangxi, Nanchang, 330108. p. 413-419. ISBN: 978-1-60595-554-4. (Acesso em jul 2018) <http://www.dpi-proceedings.com/index.php/dtssehs/article/view/24104/23739>

Lei Orgânica do Município de Mossoró (1990). Mossoró, RN. 65p. (Acesso em jul 2018) <https://leismunicipais.com.br/lei-organica-mossoro-rn>

Oliveira, L. C. da S. & Soares, G. F. (2018). Gestão de riscos operacionais e controles internos. Revista de Contabilidade da UFBA. V. 12, N. 1, Pág. 227-249. (Acesso em jul 2018) <https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/18313/15830>

Richardson, R. J. (1989) Pesquisa social: métodos e técnicas, Atlas, São Paulo.