

**RAFAEL SANTOS DA ROSA**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DE UMA PEQUENA  
EMPRESA FORNECEDORA DE PRODUTOS E SERVIÇOS PARA  
LABORATÓRIOS**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Luiz Alberton

Co-Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Juliane Vieira de Souza

**Florianópolis, 2007.**

**RAFAEL SANTOS DA ROSA**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DE UMA PEQUENA  
EMPRESA FORNECEDORA DE PRODUTOS E SERVIÇOS PARA  
LABORATÓRIOS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina obtendo a nota (média) de .....(.....) atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

30 de novembro de 2007.

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Elisete Dahmer Pfitscher  
Coordenadora de monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

---

Prof<sup>º</sup>. Dr<sup>º</sup>. Luiz Alberton (Orientador)  
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof<sup>ª</sup>. Juliane Vieira de Souza (Co-Orientadora)  
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Valdirene Gasparetto  
Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 30 de novembro de 2007.

Dedico este trabalho as pessoas mais especiais em minha vida: minha esposa Andréa Regina da Silveira, minha mãe Emília Maria Santos Rosa, meu pai Daniel Alves da Rosa e meus irmãos Lucas Santos da Rosa e Daniel Santos da Rosa.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente agradeço a meus pais Daniel Alves da Rosa e Emília Maria Santos Rosa que sempre estiveram ao meu lado nos momentos em que tomei as decisões mais importantes de minha vida. Agradeço também pelo esforço e dedicação em oferecer a melhor educação possível a seus filhos. Educação que se iniciou em casa e nos forneceu a base necessária para nosso crescimento pessoal, intelectual e profissional.

Agradeço minha eterna namorada e esposa Andréa Regina da Silveira por todo o seu amor e por todos os momentos que passamos juntos - aqui e do outro lado do mundo! Pela compreensão nesses últimos meses e pelo apoio nos momentos em que mais precisei.

Agradeço também aos professores que contribuíram para minha formação acadêmica durante toda a graduação; meu orientador Prof<sup>o</sup>. Dr<sup>o</sup>. Luiz Alberton e minha co-orientadora Prof<sup>a</sup>. Juliane Vieira de Souza pela paciência e dedicação a seus orientandos.

À minha sogra Cleusa Oliveira pela atenção em todos esses anos de convivência.

A todos que de alguma forma participaram desta importante etapa da minha vida.

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo geral estudar a importância da utilização do controle interno na gestão de uma pequena empresa do ramo de produtos e serviços para laboratórios. Para chegar ao resultado esperado foi realizada uma pesquisa com abordagem qualitativa, desenvolvendo-se através de fontes já existentes, seguida por um estudo de caso em uma pequena empresa do ramo de produtos e serviços para laboratório e uma abordagem quantitativa com a análise dos dados resultantes do questionário aplicado. A fundamentação teórica abordou os aspectos mais importantes de planejamento estratégico, controles internos, gestão estratégica e contabilidade gerencial. O estudo de caso foi realizado em uma empresa que apresenta um alto volume de mercadorias e documentos circulando internamente. Essa movimentação excessiva de mercadorias e documentos que as acompanham, gera um ambiente favorável aos erros e fraudes comuns a pequenas empresas em fase de desenvolvimento. A análise dos dados obtidos com a aplicação do questionário, a visita à empresa e a análise dos documentos contábeis possibilitaram detectar as falhas nas rotinas internas e a sugerir quais controles internos poderiam ser aplicados à rotina da empresa no sentido de auxiliar o gestor a obter a maximização dos recursos disponíveis.

**Palavras-chave:** Controle Interno. Gestão. Pequenas Empresas.

## ABSTRACT

Purpose of this monograph is to study the importance of internal control in the Management of a small company in the product and service industry for laboratory. To reach the expected result a qualitative research approach has been conducted developed through existing sources, followed by an exploring study on a small company in the products and services industry for laboratory and a quantitative approach to the analysis of the resulting data of the questionnaire applied. This work has discussed the most important aspects of strategic planning, internal controls, strategic management and management accounting. The case study was conducted in a company which has a high volume of documents and goods internally handled. This excessive handled goods and documents create a favorable environment for errors and fraud common to small companies in the development stage. The analysis of the data obtained with the application of the questionnaire, the visit to the company and analysis of accounting documents opened the possibility to suggest various internal control tools that could be applied to the routine of the company in order to help the company management to maximize the resources applied.

**Key words:** Internal Control, Management, Small Business.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Organograma do Quadro Funcional.....	45
--	----

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Principais características da boa informação.....	35
Quadro 2: Avaliação por Atividade: Fundo de Caixa.....	49
Quadro 3: Avaliação por Atividade: Departamento Financeiro.....	50
Quadro 4: Avaliação por Atividade: Departamento Compras.....	51
Quadro 5: Avaliação por Atividade: Recebimento de Mercadorias.....	52
Quadro 6: Avaliação por Atividade: Controle de Estoques.....	53
Quadro 7: Avaliação por Atividade: Remessa de Mercadorias.....	55
Quadro 8: Avaliação por Atividade: Vendas.....	56
Quadro 9: Avaliação por Atividade: Assistência Técnica.....	57
Quadro 10: Avaliação por Atividade: Recebimento de Vendas.....	58
Quadro 11: Avaliação por Atividade: Contas a Receber.....	59
Quadro 12: Avaliação por Atividade: Recursos Humanos.....	60
Quadro 13: Avaliação por Atividade: Contabilidade.....	61

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Treinamento Recebido sobre os Controles Internos da Empresa.....	48
Gráfico 2: Movimentação do Estoque.....	54

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	9
1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	10
1.3 OBJETIVOS .....	11
1.4 JUSTIFICATIVA .....	12
1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA .....	13
1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>16</b>
2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	16
2.1.1 <i>Conceito de Planejamento</i> .....	16
2.1.2 <i>Estratégia: Conceito</i> .....	17
2.1.3 <i>Planejamento Estratégico</i> .....	18
2.1.3.1 O conceito de Planejamento Estratégico .....	18
2.1.3.1 Tipos de Planejamento .....	19
2.1.3.2 O Planejamento Estratégico como Ferramenta Administrativa .....	20
2.2 CONTROLE INTERNO.....	21
2.2.1 <i>Definição de Controle Interno</i> .....	22
2.2.2 <i>A Importância do Controle Interno</i> .....	23
2.2.3 <i>Objetivos e Características do Controle Interno</i> .....	25
2.2.4 <i>Controles Contábeis</i> .....	27
2.2.5 <i>Controles Administrativos</i> .....	27
2.2.6 <i>Controle Interno de Detecção e Prevenção</i> .....	28
2.2.7 <i>Responsabilidade</i> .....	29
2.2.8 <i>Rotinas Internas</i> .....	30
2.2.9 <i>Segregação de Funções</i> .....	30
2.2.10 <i>Confronto dos ativos com os registros</i> .....	31
2.2.11 <i>Amarração do sistema</i> .....	32
2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA .....	33
2.3.1 <i>Conceitos e Objetivos de Gestão</i> .....	33
2.3.2 <i>A Informação Contábil na Gestão</i> .....	34
2.3.3 <i>O Controle Interno e a Gestão da Pequena Empresa</i> .....	36
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL .....	39
2.4.1 <i>Conceitos e Objetivos</i> .....	39
2.4.2 <i>A importância da Contabilidade Gerencial</i> .....	41
2.4.3 <i>O papel do Controller</i> .....	41
<b>3 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>43</b>
3.1 A EMPRESA .....	43
3.2 VISÃO .....	44
3.3 MISSÃO .....	44
3.4 ORGANOGRAMA .....	45
3.5 DESCRIÇÃO DO ESTUDO .....	45
3.6 RESULTADOS OBTIDOS .....	47
3.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O ESTUDO DE CASO.....	61
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>63</b>
4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA .....	63
4.2 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS.....	63
4.3 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	64
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>65</b>
<b>APÊNDICE A .....</b>	<b>67</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O capítulo inicial deste trabalho apresenta os objetivos gerais e específicos da pesquisa, sua justificativa e limitações, assim como a metodologia de estudo utilizada.

### 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Acompanhar a evolução nos modelos de gestão, é um dos fatores determinantes para o bom desempenho de qualquer empresa que busca um lugar de destaque no mercado. A empresa que inicia sua atividade focada na sobrevivência tem grandes chances de falhar frente ao mercado, visto que o sistema atual de consumo não absorve empreendimentos geridos sem planejamento e profissionalismo.

Segundo estudos recentes divulgados pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), as taxas de mortalidade das empresas que iniciaram suas atividades nos anos de 2003, 2004 e 2005 foram respectivamente: 35,9% , 31,3% e 22%. Os empresários que participaram da pesquisa, alegaram que as principais razões para o fechamento de suas empresa foram as falhas gerenciais, causas econômicas conjunturais e políticas públicas e arcabouço legal.

Nesse ambiente de concorrência acirrada, tem espaço garantido no mercado a empresa bem planejada, estruturada, com objetivos traçados e domínio sobre as ferramentas de gestão que permitem alcançá-los, como por exemplo, os métodos de controle de custos, fluxos de caixa, capacitação de funcionários e controles internos.

Com um sistema adequado de controle interno as informações coletadas ganham confiabilidade e sustentam decisões bem fundamentadas.

A confiabilidade dos resultados gerados por esse fluxo que transforma simples dados em informações a partir das quais os empresários, utilizando-se de sua experiência administrativa, tomam decisões com vistas no objetivo comum da empresa, assume vital importância (ATTIE, 1986, p.200).

Adotar um sistema adequado de controle interno é uma maneira eficiente de garantir o crescimento da empresa. Porém, verifica-se que muitas empresas não sabem como administrá-los ou adaptá-los à sua realidade. Perdem assim, uma excelente oportunidade de extrair o máximo benefício de uma ferramenta capaz de identificar erros e fraudes e, ao mesmo tempo, gerar informações gerenciais de alta qualidade.

## 1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

Grandes organizações têm investido cada vez mais em controles internos, com o objetivo de garantir a execução adequada de seus processos. São medidas que evitam e detectam erros e fraudes, possibilitando sua correção imediata. Com suas rotinas operacionais e administrativas funcionando adequadamente, a empresa pode manter o foco no planejamento estratégico e manutenção de suas políticas de desenvolvimento e crescimento.

Porém, essa visão muitas vezes é limitada às empresas de grande porte. Isso porque, normalmente, empresas de médio e pequeno porte não possuem uma estrutura gerencial capaz de criar um ambiente de controle interno. Sacrificadas pela limitação de recursos financeiros e humanos, as pequenas e médias empresas acabam sobrecarregando alguns setores com atividades que não são de sua especialidade. Resolvem, assim, problemas imediatos de alocação de atividades, mas criam um ambiente potencialmente favorável a erros e fraudes.

Para o administrador da pequena empresa desprovida de controles internos, chegam informações desencontradas, sem registro, isentas de conferência e incapazes de sustentar e justificar qualquer decisão gerencial mais relevante. Sem a continuidade dos controles providos pela auditoria interna, o negócio tende a ser ineficiente e limitado quanto à evolução de seus sistemas de produção e administração.

O controle visa assegurar que as coisas sejam feitas de acordo com as expectativas ou conforme o que foi planejado, organizado e dirigido, assinalando as faltas e os erros a fim de repará-los e evitar repetição (CHIAVENATO, 1989 p. 94).

Geralmente, nas pequenas empresas, os processos operacionais e as rotinas administrativas são mais informais e passíveis de falha do que em uma grande organização. Isso pode ocorrer por diversos motivos, como por exemplo: inexistência de controles de qualidade, falha no registro das operações, falta de capacitação aos funcionários, dentre outros.

O que os empresários de pequenas e médias empresas não percebem é que muitas práticas de auditoria interna podem ser implantadas sem grandes custos e gerenciadas pelo proprietário ou administrador do negócio. São, por exemplo, as rotinas que possibilitam a múltipla conferência de saldos, estoques, pagamentos e até mesmo de qualidade.

Muitos empresários erram, também, por não fazer uso da contabilidade como ferramenta de controle interno. Utilizando-a como instrumento meramente fiscal, perdem a oportunidade de lidar com um lado ainda pouco explorado do contador: o de auditor.

A contabilidade gera informações de forma sistemática, cria rotinas e garante o registro de toda a movimentação do patrimônio da empresa em questão. Esse ambiente de informação constante cria oportunidades únicas para o planejamento de um sistema de controle interno.

De acordo com Attie (1987), a empresa deve estruturar seus sistemas de forma a garantir o conhecimento dos eventos ocorridos em seus diversos setores, seu correto registro e escrituração em tempo hábil para que a informação seja transferida aos administradores de modo a apoiá-los na tomada de decisão.

Focado na necessidade de controle interno na pequena e média empresa, e no potencial do controle interno como ferramenta de gestão, este trabalho visa responder a seguinte questão: qual é a importância do controle interno na gestão da pequena empresa?

### 1.3 OBJETIVOS

O trabalho tem como objetivo geral estudar a importância da utilização do controle interno em uma pequena empresa fornecedora de produtos e serviços para laboratórios.

Para atingir o objetivo geral deste trabalho, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Explicar a importância do controle interno como ferramenta de gestão empresarial;
- Identificar quais são os controles internos utilizados na empresa avaliada;
- Verificar se os controles utilizados atendem a necessidade da empresa;
- Propor ferramentas de controle interno para serem aplicadas à empresa.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

O controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento de qualquer tipo de entidade. Deve ser utilizado pela administração com o objetivo primordial de proteger os ativos contra erros não intencionais ou irregularidades propositais. Tem caráter preventivo e encontra-se em todos os níveis da empresa: operacional, administrativo, comercial etc. Sua aplicação se faz necessária quando o objetivo é a qualidade e confiabilidade da informação. Garante, ainda, que as operações respeitem às políticas administrativas da empresa em questão.

A gestão adequada dos controles internos está diretamente ligada ao planejamento, pois é através deste que são fixadas as metas e padrões adotados pela empresa. Já o controle é a ferramenta que vai assegurar que os objetivos sejam atingidos, monitorando o desempenho dos processos, comparando o resultado com o que fora inicialmente planejado e principalmente, possibilitando que sejam feitas correções e adaptações aos planos iniciais.

São características que tornam o conhecimento do assunto interessante para o estudo que se segue e indispensável para o administrador. Principalmente quando se trata de uma pequena empresa, que não dispõem de uma equipe específica para aplicar e gerenciar seus controles internos, tornando-os mais suscetíveis a falhas.

Diante desses fatos optou-se por realizar um estudo de caso em uma empresa que apresenta problemas visíveis de gestão, para demonstrar, de forma prática, como podem ser aplicadas algumas ferramentas de controle interno e como estas ferramentas auxiliam o

empresário na gestão adequada de seu negócio. Como o pesquisador presta serviços contábeis a empresa estudada, possui interesse pessoal em apresentar as melhorias propostas visando fortalecer a relação entre o gestor da empresa e seu contador.

## 1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia da pesquisa representa os passos a serem seguidos na elaboração de uma pesquisa científica. Segundo Gil (2002, p.17), pesquisa científica é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar resposta aos problemas que são propostos.” Para ele, toda pesquisa se inicia com algum tipo de problema, ou indagação.

A pesquisa possui uma abordagem qualitativa, não requerendo o uso de métodos e técnicas estatísticas, desenvolvendo-se através de fontes já existentes. O pesquisador procura captar a situação em toda a sua extensão, examinando cada caso separadamente, ou seja, busca construir um quadro teórico geral.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo qualitativo, haja vista a superficialidade deste último (BEUREN, 2003, p.92).

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser considerada do tipo exploratória, pois, segundo Beuren e Raupp (2003, p. 80) “[...] pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. [...] busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa”.

A pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, que, de acordo com Cervo (1983, p.57) “é a pesquisa sobre um determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade para examinar aspectos variados da sua vida”.

Segundo Gil (1994), o estudo de caso possui as seguintes potencialidades:

- a investigação do fenômeno dentro de seu contexto real; e

- a grande capacidade de levantar informações e proposições para serem estudadas à luz de métodos mais rigorosos de experimentação.

Porém, segundo Gil (1994), o método do estudo de caso apresenta algumas limitações:

- os estudos de caso não permitem generalizações das conclusões obtidas no estudo para toda a população, tendo em vista focalizar a sua atenção em poucas unidades do universo;
- o estudo de caso pode fornecer uma idéia dos limites dentro dos quais as variáveis podem oscilar, ou seja, estudos de caso extremos;
- os estudos de caso são mais suscetíveis a distorções, tanto no que se refere à possibilidade de indução dos resultados por parte do pesquisador, que pode escolher os casos que tenham os atributos específicos que ele deseja, como no que se refere ao tipo de documentos que são disponibilizados ou ocultados.

A análise dos dados obtidos com a aplicação do questionário possibilitou a realização de uma abordagem quantitativa. Segundo Gil (2004), a pesquisa quantitativa é um estudo estatístico que se destina a descrever as características de uma determinada situação, medindo numericamente as hipóteses levantadas a respeito de um problema de pesquisa. Este tipo de pesquisa visa confirmar se os dados mensuráveis obtidos numa amostra são estatisticamente válidos para o universo do qual a amostra foi retirada.

O estudo de caso foi realizado em uma pequena empresa do ramo de produtos e serviços para laboratório, localizada na Grande Florianópolis, fundada em 2004 e atualmente com 16 colaboradores formando seu quadro funcional. Possui boas perspectivas de crescimento e uma estrutura física capaz de sustentar esse crescimento.

A coleta de dados sobre a empresa analisada nesta pesquisa foi realizada através do escritório responsável por sua contabilidade. Tal procedimento é justificado pelo fácil acesso aos documentos e informações necessárias e pela boa comunicação entre o escritório e seu cliente. Foram coletados dados e documentos pertinentes ao assunto e devidamente autorizados pelos proprietários da empresa em questão. Por motivo de sigilo, os nomes da empresa e do escritório contábil não serão divulgados.

## 1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Existem inúmeros métodos e conceitos que podem ser aplicados no controle interno, tornando-o um tema muito abrangente. Porém, quando aplicado a um caso único, acaba por gerar soluções particulares que requerem um estudo específico, dentro do contexto de cada empresa. Como este trabalho se trata de um estudo de caso, não se recomenda a generalização dos resultados encontrados.

## 1.7 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está dividido em quatro capítulos. O capítulo um, denominado introdução, apresenta a caracterização da pesquisa, a definição do tema e problema de pesquisa, os objetivos principal e secundários, a justificativa da pesquisa, metodologia de pesquisa utilizada, sua limitação e a forma como o trabalho foi estruturado.

O capítulo dois refere-se a revisão bibliográfica e foi subdividido de forma a apresentar os principais conceitos de planejamento estratégico, controles internos, gestão estratégica e contabilidade gerencial. Formando assim a base teórica necessária para a elaboração do estudo de caso, apresentado no capítulo três.

O capítulo quatro apresenta as conclusões do trabalho quanto a problemática, ao alcance dos objetivos e recomendações para trabalhos futuros.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Através da revisão teórica, são apresentados os conceitos e importância do planejamento estratégico, assim como importância e objetivos do controle interno. Posteriormente, são apresentadas as características de gestão e sua relação com o controle interno.

### **2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO**

Segundo Oliveira (1991), o planejamento estratégico é considerado um instrumento administrativo relacionado à estratégia empresarial, pois é a sustentação do desenvolvimento e da implementação de estratégias empresariais.

O Planejamento Estratégico tornou-se foco de atenção dos administradores de empresas que buscam tomar decisões objetivas e bem fundamentadas para enfrentar as ameaças de mercado e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente.

Para melhor compreender esta importante ferramenta de gestão, busca-se a seguir, definir planejamento e estratégia, assim como apresentar os conceitos, evolução e importância do planejamento estratégico.

#### **2.1.1 Conceito de Planejamento**

Planejamento significa o desenvolvimento de um programa para a realização de objetivos e metas organizacionais, envolvendo a escolha de um curso de ação, a decisão antecipada do que deve ser feito e a determinação de quando e como a ação deve ser

realizada. Desta forma, o planejamento proporciona a base para a ação efetiva que resulta da capacidade da administração de prever e preparar-se para as mudanças que poderiam afetar os objetivos organizacionais (MEGGINSON et al., 1986).

Para Lacombe (2003), o planejamento é um processo administrativo que visa determinar a direção a ser seguida para alcançar um resultado desejado.

Stoner e Freeman (1995) dizem que o planejamento possui dois aspectos básicos, que são vitais para a organização: determinação dos objetivos da organização e escolha dos meios para alcançar estes objetivos. Tais aspectos básicos do planejamento apóiam-se em métodos, planos ou lógica, não sendo, portanto, intuitivos. Deste modo, a organização define seus objetivos e o melhor procedimento para alcançá-los.

O planejamento oferece às empresas a oportunidade de repensar seus objetivos e a forma como utiliza seus recursos na busca por melhores resultados. Além de rever suas políticas internas, relação com o quadro de funcionários e se as metas traçadas anteriormente foram alcançadas. Através do resultado dessas análises, a empresa pode iniciar um novo planejamento ou adaptar e dar continuidade ao planejamento que vem sendo aplicado.

### **2.1.2 Estratégia: Conceito**

O conceito de estratégia é amplo e ainda não consensual. Varia conforme a linha teórica de cada autor e acaba recebendo definições, muitas vezes adaptadas a cada tipo de situação ou ramo de aplicação.

As definições a seguir tentam buscar um ponto comum entre alguns autores que estudam a estratégia como ferramenta administrativa.

Segundo Thompson Jr. e Strickland III (2000), a estratégia da empresa consiste em um conjunto de mudanças competitivas e abordagens comerciais, que os gerentes executam para atingir o melhor desempenho da empresa, buscando reforçar a posição da organização no mercado, promover a satisfação dos clientes e atingir os objetivos de desempenho.

Os autores Wright, Kroll e Parnell (2000) definem estratégia como “planos da alta administração para alcançar resultados consistentes com a missão e os objetivos gerais da organização”.

Diante dessas definições, parece clara a relação entre estratégia e objetivos. Ou seja, a estratégia só tem sentido quando um objetivo já foi traçado e busca-se a melhor forma de alcançá-lo.

Para Ansoff (1983), a estratégia é um conjunto de regras de tomada de decisão em condições de desconhecimento parcial. As decisões estratégicas dizem respeito à relação entre a empresa e o seu ecossistema.

As etapas que compõem uma estratégia dependem de cada situação e das variáveis envolvidas naquele processo. Por isso, a estratégia somente pode ser desenvolvida a partir de uma boa análise que compreenda todo o conjunto de variáveis e circunstâncias daquele momento específico.

### **2.1.3 Planejamento Estratégico**

O planejamento estratégico é um importante instrumento de gestão para as empresas que buscam desenvolvimento. É considerado uma importante função administrativa e é através dele que o gestor estabelece os modelos que vão direcionar a organização da empresa, o controle das atividades e o rumo dos objetivos.

A seguir são apresentados os principais conceitos de Planejamento Estratégico e sua função como ferramenta administrativa.

#### **2.1.3.1 O conceito de Planejamento Estratégico**

Após definir as metas e objetivos visando atender sua missão declarada, o administrador precisa definir um plano para atingir as metas estabelecidas, ou seja, a empresa precisa de uma formulação de estratégias para serem implantadas.

Planejamento estratégico pode ser definido como sendo:

[...] o processo contínuo de, sistematicamente e com maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as atividades necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma retroalimentação organizada e sistemática, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas almejadas (DRUCKER, 1998, p. 136).

Segundo Oliveira (1991), planejamento estratégico pode ser definido como um processo contínuo que visa estabelecer um estado futuro desejado, com a melhor concentração de esforços e recursos pela empresa. Segundo o autor, o planejamento estratégico deve considerar aspectos importantes como: a decisão presente pensando nas implicações futuras; a inter-relação de ações que visam alcançar os objetivos previamente estabelecidos; o processo de planejamento como sendo importante que o seu produto final, ou seja, ele deve ser feito pela empresa e não para a empresa.

Ainda, segundo Oliveira (1991), o planejamento estratégico não deve ser considerado apenas como uma afirmação das aspirações de uma empresa, pois inclui também o que deve ser feito para transformar essas aspirações em realidade. O autor divide planejamento estratégico em quatro fases: diagnóstico estratégico; missão da empresa; instrumentos quantitativos e controle e avaliação.

O planejamento estratégico pode ser considerado um modelo de decisão, que engloba os interesses da organização como um todo, integrando os diversos níveis da organização com o objetivo de determinar os valores, missão, objetivos, estratégias, metas e ações, com foco em melhores resultados.

Delimita, também, o campo de atuação da instituição e a prepara para responder aos estímulos externos com base nas condições internas, realizando as adaptações necessárias ao fortalecimento da organização, sempre engajando os diversos níveis da instituição para a consecução dos fins maiores.

### 2.1.3.1 Tipos de Planejamento

Existem diversos tipos de planejamento, direcionados aos diferentes níveis hierárquicos na organização, que podem ser classificados como estratégico, tático e operacional.

Segundo Mosimann (1999), cada tipo de planejamento está diretamente relacionado à necessidade de decisão de um nível hierárquico específico da organização, e pode ser dividido da seguinte forma:

- **Planejamento Estratégico:** determina as ações, metas e objetivos de curto e longo prazo, observando os cenários organizacionais internos e externos considerando a empresa como um todo. É responsabilidade dos níveis mais altos da empresa, mas deve envolver a participação de outros níveis para que o planejamento seja bem implantado.
- **Planejamento Tático:** normalmente focado em um horizonte mais curto do que o planejamento estratégico. É desenvolvido em nível organizacional e busca otimizar determinado setor ou estrutura, visando a melhor utilização dos recursos para atingir os objetivos estrategicamente determinados. Este subdivide em: planejamento mercadológico, de produção, recursos humanos, organizacional e financeiro.
- **Planejamento Operacional:** considerado como a parte homogênea do planejamento tático porque formaliza através de documentos os planos de ações, sendo responsável pela execução e implantação do planejamento. Envolve os gerentes de cada área e pode ser desenvolvido no curto prazo, podendo ser mensal, semanal ou até mesmo diário.

É importante ressaltar a necessidade de envolvimento de todos os níveis hierárquicos da organização, com o objetivo de manter um foco único no desenvolvimento da empresa. Sendo assim, o responsável pelo planejamento operacional deve estar ciente de que os resultados que deve alcançar, fazem parte de um planejamento tático. E este, por sua vez, faz parte das decisões tomadas no planejamento estratégico.

#### 2.1.3.2 O Planejamento Estratégico como Ferramenta Administrativa

Toda organização é um sistema aberto que interage com o mercado. As organizações oferecem produtos e serviços visando o atendimento de uma determinada necessidade. Segundo Drucker (1998), o atendimento dessa necessidade produz resultados que retornam

para a organização na forma de receitas e lucros, confirmando a relação com o meio externo, como um fator decisivo no sucesso e existência da empresa. Sendo assim, é imprescindível a análise e entendimento dos fatores externos para a gestão das empresas.

A combinação da análise dos fatores externos com os fatores internos que possam afetar os resultados da organização é essencial para a elaboração de um planejamento estratégico.

O ambiente externo, ou macroambiente, é composto por variáveis que vão influenciar a empresa indiretamente e que não dependem desta para ocorrer. Por exemplo, alguns indicadores econômicos tais como inflação, índices de preços e taxa de desemprego vão influenciar a empresa, agindo sobre o poder de compra dos clientes. Mas não depende da empresa controlar esses indicadores.

Ainda segundo Drucker (1998), cabe à organização manter uma política de planejamento estratégico ágil para se adaptar às novas informações externas e decidir quais medidas internas serão tomadas para superar os novos desafios que o mercado lhe oferece. Ou seja, o planejamento estratégico atua como ferramenta administrativa ao passo que determina os novos objetivos e a forma como estes serão alcançados diante das exigências do mercado.

## 2.2 CONTROLE INTERNO

Métodos de controle estão presentes no cotidiano das pessoas e empresas. Como procedimentos visam, sobretudo, garantir a eficiência e eficácia das ações planejadas e realizadas.

Segundo Attie (1992), controlar é manter uma verificação contínua de todos os aspectos do plano inicial, com o objetivo de ajustar quaisquer desvios em relação aos objetivos fixados no planejamento.

Os controles adotados pelas pessoas em sua vida particular, são muitas vezes inconscientes e adaptados informalmente conforme surgem as necessidades. Ao contrário do que ocorre nas empresas, onde as atividades e rotinas são mais previsíveis e os controles são

planejados e aplicados formalmente, seguindo técnicas e fundamentos teóricos que garantem sua correta aplicação e funcionalidade.

Enfim, o controle é algo universal, comum às atividades humanas. Os homens, consciente ou inconscientemente, sempre fizeram uso do controle, sendo que este, segundo Chiavenato (1987), mede o desempenho e gera dados que realimentam os tomadores de decisão, que podem comparar o realizado com o esperado e decidir o que fazer, se houver algo para ser feito.

### **2.2.1 Definição de Controle Interno**

O conceito de controle interno muitas vezes se confunde com o de Auditoria Interna. Este equívoco não deveria ocorrer, pois a auditoria interna pode ser considerada como um trabalho de revisão e conferência dos controles internos, que são procedimentos de organização adotados de forma permanente dentro da empresa.

Para Oliveira (1999, p. 53), “o controle pode ser definido, em termos simples, como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos”.

Os controles internos são processos operados pelos diversos níveis da organização, visando à plena consecução do objetivo principal da empresa. Têm como foco principal garantir a confiabilidade das informações físicas e financeiras, a aplicação correta dos regulamentos internos da organização e, por fim, garantir a eficácia e eficiência das operações.

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – COSO ([www.coso.org](http://www.coso.org)), Controle Interno é um processo desenvolvido para garantir, com razoável certeza, que sejam atingidos os objetivos da empresa, nas seguintes categorias:

- eficiência e efetividade operacional (objetivos de desempenho ou estratégia): esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os

objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;

- confiança nos registros contábil-financeiros (objetivos de informação): todas as transações devem ser registradas, todos os registros devem refletir transações reais, aplicadas pelos valores e enquadramentos corretos;
- conformidade (objetivos de conformidade) com leis e normativos aplicáveis à entidade e sua área de atuação.

Para Crepaldi (2002, p. 204), controles internos são “os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento de Tesouro Nacional, conceitua Controle Interno como sendo:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado como vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alçados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Pode-se afirmar então que o uso de controles internos dentro da organização tem como finalidade controlar o desenvolvimento de suas atividades conforme o planejamento efetuado pela alta administração, garantindo que os processos sejam executados de maneira eficaz por todos os envolvidos. Garante ainda que os procedimentos sejam avaliados e corrigidos ao longo do tempo, buscando sempre o aprimoramento de suas atividades.

### **2.2.2 A Importância do Controle Interno**

A complexidade das organizações e seus processos criam um ambiente cada vez mais sofisticado de operacionalidade. Esse ambiente exige que medidas de conferência e revisão das operações sejam aplicadas constantemente a todos os níveis da organização.

A importância do controle interno está diretamente relacionada a uma administração de qualidade, tornando impraticável a qualquer empresa tomar decisões baseada em informações que não sejam confiáveis ou passíveis de verificação.

Uma organização sem controle é inviável. Cada organização tem sistemas de controle que coordenam o exercício do direito de decisão que está diluído entre certo número de indivíduos. Os sistemas de controle também desempenham outra importante função na organização. Eles medem a eficácia com que as decisões são traduzidas em resultados. Essa segunda característica de controles internos relaciona-se ao alcance de metas da empresa. Nesse aspecto, os sistemas de controle tratam de influenciar o comportamento de indivíduos no interesse da empresa. Ambas as funções estão intimamente ligadas (CREPALDI, 1998, p. 47).

Os objetivos dos controles devem estar em sintonia com as metas e diretrizes da empresa. Tais metas e diretrizes são determinados pela administração, gerência ou por lei. Deve-se sempre destacar a relevância destes para que os envolvidos não acabem resistindo e tornado os controles restritivos e desnecessários (CREPALDI, 1998).

O controle não está relacionado apenas com a área financeira e contábil das organizações, ele compreende todas as atividades operacionais da entidade, sendo um mecanismo que interliga as mais diversas áreas da empresa em busca de um objetivo em comum. O controle é elemento essencial para o ciclo administrativo e para o desenvolvimento das atividades empresariais e está diretamente relacionado ao planejamento, a organização e direção definidos pela entidade.

Sá (1998) afirma que quanto maior o controle, mais segurança pode-se ter para execução do trabalho e quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas. Para um bom funcionamento do controle interno é indispensável que exista um plano de organização onde sejam adequadamente distribuídas as tarefas e responsabilidades. Nesse plano é necessário que o fator humano também esteja adequado e disposto a seguir as regras adotadas pela administração, com qualidade e responsabilidade.

Para Crepaldi (2004) o controle demanda cinco atividades básicas: segurança e proteção dos ativos e arquivos de informações; documentos e registros adequados; segregação de funções; procedimentos adequados de autorização para o processamento das transações; e verificações independentes.

Ou seja, os controles internos garantem o fluxo correto de informações e operações, transformando os dados coletados em importantes ferramentas administrativas. Seus controles

e mecanismos de revisão garantem, ainda, proteção contra erros, afasta a possibilidade de fraudes e aproxima os colaboradores das políticas de gestão da empresa.

### **2.2.3 Objetivos e Características do Controle Interno**

O planejamento empresarial é o ponto de partida para a realização de ações produtivas de uma empresa. A organização define quais são suas metas, seus objetivos e os processos que serão adotados para alcançá-los, de acordo com sua cultura organizacional. O planejamento orienta a trajetória da empresa e mantém todos os níveis da empresa, seja operacional, comercial ou administrativo, focados em um objetivo bem definido.

Planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais os objetivos almejados e o que deve ser feito para atingi-los da maneira adequada. No fundo, o planejamento é a diferença entre uma situação atual e uma situação desejada como objetivo (CHIAVENATO, 2000, p.16).

Depois de concluída a etapa de planejamento e implantação das políticas de produção e gestão, é necessário manter um controle permanente sobre as atividades e processos em andamento. Esse acompanhamento permanente possibilita que os objetivos sejam alcançados com a mínima utilização dos recursos.

Devido a sua abrangência, o controle interno deve levar em consideração os aspectos físicos e o fator humano de produção. Ambos estão sujeitos a erros, propositais ou não, e necessitam de formas independentes de avaliação, mesmo que estejam estritamente relacionados, como normalmente estão.

Segundo Attie (1992), os controles podem, portanto ser de dois tipos:

- **Controles contábeis:** compreendem os controles relacionados à fidedignidade dos registros contábeis e procedimentos destinados à proteção do patrimônio da empresa. Como por exemplo: sistemas de aprovação e autorização, segregação de função entre os responsáveis pelos pagamentos e recebimentos e aqueles responsáveis pela elaboração dos respectivos relatórios.

- Controles administrativos: relacionam-se com os procedimentos operacionais e com os objetivos traçados pela empresa. Visam garantir que as missões e políticas internas sejam atingidas. São, por exemplo, análises estatísticas, controles de produção, relatórios de desempenho e controles de qualidade.

O controle, presente em todas as áreas da empresa, tem a função primordial de controlar, fiscalizar e monitorar o desenvolvimento das suas atividades.

Objetivos primordiais dos controles internos são: fornecer à contabilidade dados corretos e conferir a exatidão da escrituração; evitar alcances, desperdícios, erros e, se ocorridos identificá-los. Esses objetivos aplicam-se aos controles instituídos no sistema contábil e financeiro. Se instituídos em outras áreas, como administrativa, ou de produção, ou de expedição etc., outros objetivos serão identificados, mas todos eles podem ser resumidos num só: proteger o patrimônio da empresa (FRANCO e MARRA, 1991, p. 208).

As empresas possuem características singulares que devem ser consideradas quando se criam controles internos. Modelos de controle aplicados a uma companhia podem não trazer o resultado esperado em companhias semelhantes. Isso porque, assim como as empresas, os controles internos também possuem características específicas que devem ser adequadas à realidade de cada organização.

Segundo Attie (1992), são características de um eficiente sistema de controles internos:

- Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriada das responsabilidades funcionais;
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controle eficiente sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas;
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções de cada um dos departamentos da organização;
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

O controle interno monitora os procedimentos adotados pela empresa dentro da sua estrutura organizacional, através dos indicadores estabelecidos, fornecendo dados para avaliação do desempenho de suas atividades. Percebe-se assim, a forte relação do controle interno com a gestão de qualidade e o processo decisório, ambos voltados à geração de benefícios econômicos e financeiros.

#### **2.2.4 Controles Contábeis**

Os controles contábeis são aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis (SÁ, 1998).

O objetivo dos controles contábeis é de que as transações sejam registradas de forma a permitir a elaboração contínua de demonstrações financeiras e a manutenção do controle contábil sobre todos os ativos da empresa.

Para Attie (1992), 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 (2003) traz como exemplos de controles contábeis os sistemas de conferência, aprovação e autorização; a segregação de funções; controles físicos sobre ativos e auditoria interna.

Ainda, segundo Almeida (2003), uma vez que é objetivo do auditor externo ou independente emitir opinião sobre as demonstrações financeiras, este deve avaliar os controles contábeis, pois estão relacionados com estas demonstrações.

Crepaldi (2004) afirma que alguns dos procedimentos e registros que fazem parte dos controles contábeis podem também ser acrescidos ou se sobreporem aos controles administrativos, como por exemplo, os registros de vendas e de custos classificados por produtos que podem ser usados tanto para controle contábil, como para os controles administrativos, uma vez que servem para a tomada de decisão.

#### **2.2.5 Controles Administrativos**

Para Attie (1992), correspondem a controles administrativos o plano da organização e todos os métodos e procedimentos que têm como função atingir a eficiência operacional e a política determinada pela administração. Geralmente relacionados indiretamente aos registros

financeiros, abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Ainda segundo Attie (1992), fazem parte dos controles administrativos, porém não estão limitados a estes, o planejamento organizacional, procedimentos e registros referentes à tomada de decisões ligadas à autorização de transações pela administração, sendo estas autorizações fruto de uma função gerencial que visa atingir os objetivos da organização, e ponto de partida que estabelece controles contábeis sobre as transações.

Segundo Almeida (2003 p. 63 e 64), são exemplos de controles administrativos: 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.

Controles administrativos são aqueles que não se limitam apenas ao planejamento organizacional da empresa, mas incluem também os procedimentos e instrumentos adotados para a tomada de decisões por parte da administração, estabelecendo autorizações para as funções gerenciais que ligam os controles às responsabilidades.

### **2.2.6 Controle Interno de Detecção e Prevenção**

Os controles internos podem ser divididos em duas categorias: controles detectivos e controles preventivos.

Para Attie (1986), os controles detectivos são aqueles que têm como objetivo detectar a ocorrência após o fato ter ocorrido. Enquanto os controles de prevenção ou preventivos são aqueles que têm como objetivo principal evitar a ocorrência do fato irregular.

São alguns exemplos de controle 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 (ATTIE, 1986).

Em relação às limitações do controle interno, Almeida (2003) relaciona os fatores de risco de erro ou fraude por conta de funcionários que não estão adequadamente treinados para seguir as normas impostas pela empresa ou o conluio na aquisição de bens da empresa, assim como a negligência na realização de suas tarefas, o que impede a eficiência do controle, levando a gestão a resultados negativos.

Os controles de prevenção têm por finalidade impedir que os erros ou anormalidades aconteçam durante o processamento das atividades (ATTIE, 1986).

Ainda segundo Attie (1986) a utilização dos controles preventivos tem como principal vantagem, a redução de custos, já que evita a repetição de um processo já finalizado. Tornando-os, também, mais eficientes do que os controles detectivos.

São exemplos de controles de prevenção, citados por Crepaldi (2004): análise das demonstrações financeiras, confirmação de limite para crédito a clientes antes de aprovar o faturamento, determinação de uma pessoa em particular para classificação contábil e averiguação por parte de um funcionário da portaria das faturas e mercadorias para expedição.

Além de possuírem funções distintas, os controles de prevenção e detecção são independentes, podendo ser aplicados em conjunto ou não, dependendo do interesse da empresa.

### **2.2.7 Responsabilidade**

Para garantir a formalidade necessária ao controle interno, os deveres de cada colaborador ou setor da empresa devem ser estabelecidos através de manuais internos de procedimentos. Esta medida assegura que todos os procedimentos de controles sejam executados, auxiliando na detecção de irregularidades e na apuração da responsabilidade por eventuais falhas na realização das transações da empresa (ALMEIDA, 1996).

O sistema contábil e de Controle Interno é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho (NBC T 11, 1997 p.5).

Vale lembrar que, mesmo figurando como responsável pelo controle interno, a alta administração deve estar sujeita aos procedimentos de controle. Preservam-se, assim, as características do sistema de controle e facilita-se o entrosamento de todos os níveis hierárquicos aos processos de controle adotados pela empresa.

Com relação aos procedimentos do controle administrativo e contábil, a empresa deve manter-se focada nas mudanças, pois elas podem fazer com que o sistema original perca seu objetivo, necessitando de nova reavaliação.

### **2.2.8 Rotinas Internas**

Todas as rotinas internas devem ser definidas no manual interno de procedimentos. Fazem parte das rotinas, formulários internos e externos, instruções para o preenchimento dos formulários, evidências das execuções dos procedimentos internos de controle (ALMEIDA, 1996).

A elaboração de um manual específico para as rotinas internas, cria um padrão de comportamento que deverá ser adotado por todas as pessoas envolvidas em cada processo. Evita-se assim, informações desencontradas a respeito dos procedimentos internos.

### **2.2.9 Segregação de Funções**

Este princípio dos controles contábeis consiste em proibir que um mesmo funcionário tenha acesso tanto aos ativos da empresa quanto aos registros contábeis, pois essas duas atividades estão diretamente relacionadas e não se encaixam no sistema de controle interno.

Os registros contábeis compreendem o razão geral e os registros inicial, intermediário e final. O acesso a esses registros representa as pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses

registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, ele poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para a despesa, o que levaria a ocultar permanentemente essa transação (ALMEIDA, 1996, p. 54).

Segundo Attie (1992), a segregação de funções reduz tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas. São exemplos de funções que devem ser segregadas: contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização e fiscalização (auditoria).

Se duas partes de uma transação são processadas por diferentes indivíduos, cada um deles tem a oportunidade de checar a atuação do outro. A segregação de funções torna-se uma importante barreira para a ocorrência da fraude, porque passa a ser necessária a participação de pelo menos dois funcionários para que o ato fraudulento seja executado.

### **2.2.10 Confronto dos ativos com os registros**

Os ativos, sejam eles administrativos ou operacionais, devem receber especial atenção quando da elaboração dos controles internos. Possuem, geralmente, alto valor e frequentemente estão à disposição de terceiros por longos períodos. São, portanto, passíveis de falhas no registro ou fraude.

A empresa deve manter procedimentos periódicos de confronto dos ativos em poder de terceiros com o registro contábil, com o objetivo de detectar irregularidades no registro ou uso do ativo em questão (ALMEIDA, 1996).

Os principais problemas na obtenção de controle interno sobre os bens do ativo fixo se relacionam com a redução das possibilidades de erro em distinguir entre ativo e despesas. Há ainda a possibilidade de que as operações sejam lançadas sem autorização e que as receitas de vendas de bens ativos baixados sejam desviadas (MAUTZ, 1980, p.506).

São exemplos de confronto dos ativos com os registros contábeis: conciliações bancárias e reconciliações em determinadas datas base; contagem física dos títulos e posterior

comparação com o saldo da conta de investimentos; contagem de caixa e posterior comparação com o razão contábil; contagem física dos bens em estoque e do ativo imobilizado, e posterior comparação com os saldos das respectivas contas (ALMEIDA, 1996).

O controle sobre os ativos pode ser feito, também, através de autorizações que permitam o uso controlado do bem em questão.

No caso dos ativos financeiros, como caixa, conta corrente e notas promissórias, os procedimentos devem manter o mesmo rigor. Algumas ferramentas de controle são: colocação do caixa da empresa em local muito restrito e manter títulos, promissórias e outros documentos a receber sempre no cofre.

### **2.2.11 Amarração do sistema**

Um sistema de controle interno amarrado permite que uma área controle a outra, dificultando a ocorrência de fraudes. Isso ocorre no momento em que uma operação passa a ser registrada em dois ou mais momentos, por pessoas diferentes. Com um sistema devidamente amarrado, essa operação é controlada a cada momento em que um registro é inserido no sistema.

O sistema de controle interno deve ser estruturado de modo que sejam lançadas apenas transações autorizadas, com valores corretos e dentro do respectivo período de competência (ALMEIDA, 1996).

Ainda segundo Almeida (1996), a amarração do sistema exige que sejam tomadas determinadas providências, tais como: conferência independente do registro das transações contábeis; conferência independente dos cálculos; conferência da classificação contábil de todos os registros finais por um contador experiente; as rotinas internas de controle devem ser determinadas de modo que um setor confira o outro de forma sistemática.

## 2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA

Cabe à gestão estratégica a otimização do funcionamento das organizações através da implementação das decisões tomadas no processo de planejamento estratégico. A gestão estratégica visa unir os planos e objetivos traçados pela diretoria com a capacidade operacional representada pelos gerentes, contribuindo para o desenvolvimento da empresa e satisfação dos interesses e objetivos de administradores e proprietários.

Este capítulo apresenta os principais conceitos de gestão estratégica e sua relação com os controles contábeis e financeiros, com foco na importância da informação precisa para a gestão da pequena empresa.

### 2.3.1 Conceitos e Objetivos de Gestão

Com foco na eficácia dos processos, a gestão estratégica visa integrar o planejamento e outros sistemas de gestão, transferindo as responsabilidades pelo desenvolvimento e implementação estratégica aos gestores. É um processo contínuo de decisão que determina a performance da organização, frente às oportunidades e dificuldades que o mercado oferece.

A gestão estratégica tem como principal objetivo implementar as decisões do planejamento estratégico. Durante muitos anos, o planejamento estratégico foi visto como uma decisão externa à empresa. Ou seja, a organização contratava uma consultoria externa para elaborar o planejamento estratégico, mas não tinha condições ou conhecimento para aplicá-lo à empresa. Quando os resultados não eram satisfatórios, os executivos responsáveis por sua implementação usavam o argumento de que o planejamento oferecido não se adequava à empresa.

De acordo com Tavares (2000), a gestão estratégica corresponde ao conjunto de atividades planejadas e intencionais, podendo ser estratégicas ou organizacionais, que visam

integrar a capacidade interna às necessidades externas. Aliando, assim, o planejamento estratégico com a tomada de decisão em todos os níveis da empresa.

### **2.3.2 A Informação Contábil na Gestão**

A informação contábil como ferramenta gerencial evolui a cada momento, provendo os administradores com dados que deixaram de ser apenas financeiros e passaram a agregar informações físicas e operacionais com o objetivo de proporcionar uma análise mais ampla da empresa.

Mas para que a informação contábil possa servir como fundamento para a tomada de decisões, é necessário que a empresa mantenha os registros e controles contábeis precisos e atualizados. E principalmente, que as informações contábeis sejam bem compreendidas pelo usuário da informação.

Para que as informações e os processos possuam uma garantia de qualidade, o controle interno deve ser eficiente e presente na organização desde o início de suas atividades.

No caso específico da pequena empresa, o controle inicia-se informalmente e em muitos casos continua sendo informal à medida que a empresa vai crescendo. O proprietário inicialmente acumula as funções de planejamento, organização e controle dos processos usando os conhecimentos que adquiriu com a experiência prática de empresário; e não com a base científica que deve ser utilizada.

Porém, este controle é bastante limitado e somente atenderá suas necessidades enquanto o volume de vendas e produção for pequeno. No momento em que a atividade produtiva cresce, seus controles informais tornam-se ineficazes e o proprietário não poderá acumular funções como antes o fazia. O novo ritmo de atividades exigirá mais responsabilidades das pessoas que o cercam – seus colaboradores. E conseqüentemente novas ferramentas de controle.

São essas novas ferramentas de controle que garantem a qualidade e pontualidade da informação usada pelo sistema contábil na elaboração dos registros e relatórios repassados aos administradores para a avaliação gerencial da empresa.

Para Resnik (1990), o sistema adequado de contabilidade deve ser implantado desde o início das atividades e usado como ferramenta básica da administração, caso contrário esta negligência rondará a empresa por anos a fio, comprometendo as decisões de curto e longo prazo.

Mas, para que a informação coletada possibilite ao administrador tomar decisões bem fundamentadas, ela deve possuir algumas características, conforme apresentadas no Quadro 1.

CARACTERÍSTICAS	DEFINIÇÕES
PRECISA	Sem erros
COMPLETA	Contém todos os fatos importantes
ECONÔMICA	De produção relativamente econômica
FLEXÍVEL	Pode ser usada para diversas finalidades
CONFIÁVEL	Depende da fonte de informação
RELEVANTE	Importante para o tomador de decisões
SIMPLES	Não deve ser exageradamente complexa
EM TEMPO	Enviada quando necessário
VERIFICÁVEL	Pode-se checá-la para saber se está correta

Quadro 1: Principais características da boa informação

Fonte: Stair (1998, p.6)

Os relatórios contábeis formados a partir de informações com as características mencionadas no Quadro 1, servem como instrumento gerencial aos administradores. Estes devem saber analisar, interpretar e tirar conclusões sobre a situação atual da empresa e determinar se os objetivos fixados no planejamento estratégico estão sendo alcançados.

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial (CREPALDI, 1998, p.18).

A contabilidade gerencial conta ainda com as informações provenientes da Contabilidade de Custos para o fornecimento de dados relativos à avaliação de estoques e custos de produção para tomada de decisões.

Ainda, segundo Crepaldi (1998), a Contabilidade de Custos tem função principal fornecer informações que possam criar padrões, orçamentos ou previsões que devem ser comparadas aos valores anteriormente previstos. Identificando, ainda, quaisquer ineficiências ou desperdícios nas atividades produtivas.

Já o controle financeiro e suas informações formam a chamada contabilidade administrativa, responsável pela elaboração de relatórios voltados às decisões internas. São exemplos: os relatórios de avaliação de desempenho, formação de preço, ponto de equilíbrio e retorno do investimento.

Para Horngren (1985), o sistema contábil e seus relatórios de controle interno possuem importância informativa para os gestores. Isto acontece porque existe geração de informações com amplas finalidades, como as que o autor exemplifica:

- relatórios internos voltados aos administradores, com uso no planejamento e controle das atividades de rotina;
- relatórios internos voltados aos administradores, para serem usados no planejamento estratégico, na tomada de decisões especiais e a formulação das políticas internas e planos de longo prazo;
- relatórios externos para acionistas, para o governo e para outras partes externas.

Cabe ao administrador selecionar quais relatórios são fundamentais para suas necessidades específicas e como serão tomadas decisões com base nos resultados obtidos. Lembrando que os relatórios devem permitir uma visualização clara do desempenho da empresa em suas diferentes áreas agilizando o processo decisório e minimizando possíveis erros de interpretação.

### **2.3.3 O Controle Interno e a Gestão da Pequena Empresa**

A crescente importância do controle interno para a gestão empresarial é resultado da valorização, cada vez maior, da informação confiável e precisa para o processo decisório. As

informações resultantes de um adequado sistema de controle interno representam subsídios fundamentais para o desenvolvimento de uma boa prática de gestão.

Essa valorização da informação é verificada nos mais diversos setores econômicos, gerando uma demanda ainda maior por profissionais capazes de implantar e manter ferramentas de controle interno nessas organizações.

Normalmente são profissionais contratados por grandes empresas que possuem disponibilidade de recursos para investir em controles internos. E, principalmente, consciência da importância desses controles para a gestão de suas organizações. Ao contrário da micro e pequena empresa, que sofre com as limitações de recursos e pouco conhecimento para a implantação desses sistemas.

A atividade da micro e pequena empresa tem grande representatividade e importância para a economia do país, já que o disputado mercado de trabalho no Brasil estimula o empreendedorismo. Porém, segundo o Sebrae (2007), a alta taxa de mortalidade dessas empresas aponta falhas importantes na gestão dessas empresas, tais como: desconhecimento dos sistemas de gestão, falta de preparo técnico, falta de informação, planejamento e conhecimento específico sobre o negócio.

Mesmo que muitas dessas empresas tenham fechado suas portas devido a fatores externos, um controle interno adequado poderia ter sinalizado com informações que o negócio deveria ser vendido ou reestruturado.

A pressão por benefícios força os administradores a evitar custos que não gerem retornos imediatos. Em seu detrimento, os administradores também tendem a acreditar que o controle interno constrange o pessoal, particularmente aqueles que buscam realizar negócios agressivamente, citando, inclusive, que controles internos são redundantes e não se aplicam aos funcionários de confiança (ATTIE, 1986, p. 212).

Ainda, segundo Attie (1986), ao satisfazer os clientes a qualquer custo, o empresário acaba desconsiderando os controles internos. Essa necessidade de atender clientes com rapidez e precisão tira o caráter benéfico do sistema de controle e acaba transformando-os em medidas frustrantes e atravancadoras.

Sofrem ainda mais as pequenas empresas que, com a necessidade de lucro imediato, devido principalmente ao baixo capital de giro, forçam o proprietário a evitar custos que não gerem retornos de curto prazo. Inicia-se nesse momento a visão deturpada de que o

investimento em controles internos possa comprometer o andamento da empresa, por ter um custo imediato e um retorno a longo prazo.

Muitos administradores acreditam também, que o controle interno cria um ambiente de desconfiança entre os colaboradores, já que a estrutura da pequena empresa é enxuta e pressupõem-se assim, que deve haver confiança entre o proprietário e seus empregados. Isso ocorre quando o controle interno não é implantado de forma adequada e esclarecedora, buscando assim mostrar a importância do controle em todos os níveis da organização e como cada funcionário pode aproveitar dessa ferramenta para gerar as informações que lhe são solicitadas.

Muitas vezes, as conseqüências de controles internos inadequados finalmente chamam a atenção da administração. As empresas devem ser preventivas e não reativas. Prevenção nem sempre é possível, mas minimização pode ser encontrada, desde que todo o pessoal-chave envolvido na determinação de políticas, práticas e procedimentos esteja ciente e empenhado em acreditar nesse caminho (ATTIE, 1986, p. 212).

É importante conscientizar os colaboradores de que o controle interno visa favorecer o sistema de gestão não apenas como uma ferramenta de prevenção a fraudes, mas como uma forma de detectar possíveis erros de operação ou até mesmo planejamento.

No caso do planejamento inadequado de certas operações, o controle interno identifica onde os recursos não estão sendo usados com eficiência e possibilita a adaptação do processo em questão. Lembrando, ainda, que tão importante quanto ter um bom sistema de controle interno, é saber adaptá-lo as características e necessidades da empresa e influenciar seus colaboradores no sentido de tirar o máximo proveito desta ferramenta.

Para as pequenas empresas cabe o cuidado especial de garantir a formalidade das operações e informações, já que o processo de controle só ocorre adequadamente quando é amparado por um sistema de informações gerenciais que atenda às necessidades do planejamento estratégico.

Para Crepaldi (1998) o ciclo do controle é formado pelos seguintes processos:

DECISÃO → AÇÃO → INFORMAÇÃO → CONTROLE

Ou seja, as quatro situações ocorrem em seqüência e dependem umas das outras para que a empresa obtenha os resultados esperados. Uma decisão muito bem posicionada pode ser prejudicada por falta ou ineficiência da ação, ou sofrer errôneas avaliações posteriores, caso as informações coletadas após a ação não apresentem as características que a classifiquem

como informação confiável, fato que deveria ser detectado no sistema de controle interno, garantindo a qualidade do processo desde a decisão que o originou.

## 2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL

Durante muito tempo a contabilidade focou-se na proteção do investidor e nas obrigações fiscais e legais da organização, ou seja, voltou-se aos usuários externos da informação contábil. Porém, o gestor da organização percebeu que faltavam informações adequadas para o processo decisório e que estas informações estavam ao seu alcance. Surge assim a contabilidade gerencial, com o objetivo de atender às expectativas por informações que fundamentasse o gestor em sua tomada de decisão.

A seguir são apresentados alguns conceitos de contabilidade gerencial, sua importância e o papel do controller.

### 2.4.1 Conceitos e Objetivos

O processo de tomada de decisão termina com a escolha da melhor ação a ser implementada. Para se alcançar esse ponto é necessário que se passe pelas fases de definição do problema, obtenção dos fatos, formulação de alternativas, ponderação e decisão. Em todas essas etapas a informação contábil é de grande importância. Alguns problemas existem somente quando os relatórios contábeis são analisados regularmente e, com o orçamento elaborado com base nas informações históricas e projeções contábeis, pode-se formular e testar as alternativas para se chegar à decisão mais acertada.

Pode-se definir contabilidade como um sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisão. É comumente analisada como uma série de atividades ligadas mediante um conjunto progressivo de passos,

começando com a observação, a coleta, o registro, a análise e, finalmente, a comunicação da informação aos usuários (FIGUEIREDO, 1995, p.32).

As empresas necessitam de controles precisos e de informações oportunas sobre seu negócio para adequar as suas operações às novas situações. Observa-se que durante anos a contabilidade foi vista apenas como um sistema de informações tributárias; na atualidade ela passa a ser vista também como um instrumento gerencial que se utiliza de um sistema de informações para registrar as operações da organização, para elaborar e interpretar relatórios que mensurem os resultados e forneçam informações necessárias para tomadas de decisões e para o processo de gestão: planejamento, execução e controle.

A contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório (IUDÍCIBUS, 1993, p.15).

Neves (1997) acredita que a contabilidade gerencial é uma resposta aos anseios do profissional contabilista à necessidade de participar efetivamente do processo de tomada de decisões.

As empresas de pequeno porte normalmente são administradas pelos próprios sócios, que têm formação técnica ligado ao seu negócio, mas sem a formação administrativa de gestão, tais como administração, finanças, economia, marketing etc. Isto tem levado a um grande número de falências, concordatas e fechamento das pequenas empresas nos seus primeiros anos de vida.

O Sebrae (Sebrae, 2007) em pesquisa recente, mostrou que são poucas as micro e pequenas empresas que alcançam o 6º ano de vida, trazendo desemprego, perda do investimento do empresário, prejuízo à economia como um todo e a frustração pessoal. Tudo isso por falta de um planejamento prévio do negócio, por deficiência e falta de conhecimento da gestão diária do negócio e outros motivos como crédito e incentivo do governo.

Cabe ao gestor a decisão de manter uma contabilidade voltada às obrigações tributárias ou tornar a sua contabilidade uma fonte de informações para que possa tomar decisões seguras e coerentes com seu negócio.

## 2.4.2 A importância da Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial é um poderoso instrumento para a administração de uma empresa. Seus relatórios abrangem os diferentes níveis hierárquicos e funcionam como ferramentas indispensáveis nas tomadas de decisão, causando forte influência no processo de planejamento estratégico e no orçamento.

Seus relatórios podem ser personalizados e adaptados para atender a cada tipo de empresa, dependendo da necessidade de seus usuários, abrangendo a entidade como um todo ou realizando controles específicos.

Segundo Drucker (1998), todas as empresas, independentemente de seu porte, deveriam utilizar a contabilidade gerencial para direcionar seus negócios, utilizando-a também como um instrumento de análise de desempenho e de monitoramento dos resultados alcançados, pois tal prática proporcionará segurança nas operações presentes e futuras.

O profissional mais indicado para exercer a contabilidade gerencial é o *Controller*. Este profissional é capacitado para desenvolver e implantar a contabilidade gerencial na organização e treinar os usuários da informação contábil para otimizar sua utilização, favorecendo a participação do usuário no processo decisório.

## 2.4.3 O papel do *Controller*

A função do *controller* está relacionada à capacidade de organizar e reportar dados relevantes aos gerentes, para tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa. O *controller* torna-se, portanto, o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema integrado de informações (CREPALDI, 2004).

Esse sistema integrado de informações capacita os gestores a planejarem, executarem e controlarem adequadamente a atividade de uma empresa utilizando com eficácia os recursos

que lhe são colocados à disposição. O *controller* é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações de uma empresa.

Segundo Horngren (1985), as funções desempenhadas pelo *controller* exigem uma formação diferente daquela exigida para o profissional que atua em outras áreas da contabilidade. É necessário que o *controller* possua bons conhecimentos matemáticos e estatísticos, de pesquisa operacional e técnicas de planejamento. Espera-se ainda que o *controller* apresente os seguintes atributos: mente analítica, versatilidade, boa fundamentação econômica e, principalmente, visão dos processos da empresa para que possa coordenar a montagem da área.

Algumas correntes acreditam que o papel do *controller*, envolve a síntese e análise das informações geradas, e não a responsabilidade por sua elaboração. Sua função básica seria garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade.

Para que isso ocorra é fundamental que exista uma contabilidade atualizada e elaborada dentro das normas e técnicas contábeis. Garantindo assim a precisão das informações e permitindo que os relatórios gerados pela controladoria estratégica possibilitem aos gestores uma visão mais ampla do negócio, sem perder o foco em sua própria organização.

### 3 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo são abordados os aspectos relacionados ao estudo de caso efetuado. Após caracterizar a empresa estudada, são apresentadas as principais rotinas internas e suas deficiências, assim como as sugestões de controle interno que poderiam auxiliar na solução das falhas encontradas.

#### 3.1 A EMPRESA

Com o objetivo de manter o sigilo das informações contábeis e financeiras da empresa estudada, seu nome será substituído por Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratório. Criada em 2004 para atender a demanda existente para produtos de laboratório, a empresa dedica-se a encurtar a distância entre a indústria de produtos científicos e o consumidor final de produtos para laboratório.

Seus principais clientes são as universidades, laboratórios de pesquisa e análises clínicas, farmácias de manipulação, indústrias farmacêuticas e cosméticas. Esses clientes consomem produtos como equipamentos e acessórios de laboratório, mobiliários, produtos químicos e materiais de uso e consumo ligados à atividade laboratorial.

Situada em Florianópolis (SC) desde sua fundação, a empresa compra seus produtos de indústrias localizadas em todo o território nacional e atende pedidos de diversos Estados.

Possui atualmente 16 funcionários, sendo que 3 trabalham no setor financeiro e administrativo, 3 funcionários no comercial, 4 trabalham no estoque, 2 na entrega e instalação dos produtos e 4 funcionários na assistência técnica. Seu proprietário atua como principal executivo e é responsável por tomar as decisões gerenciais mais importantes, ditando o rumo da empresa.

Devido aos conhecimentos técnicos ligados aos produtos que comercializa, o proprietário também tem grande participação na parte operacional, principalmente na prestação de serviços de manutenção e pós-venda.

Por lidar com aparelhos de uso muito específicos a empresa possui uma completa assistência técnica e suporte pós-venda para todos os equipamentos comercializados, bem como equipamentos adquiridos em outros locais.

### 3.2 VISÃO

Sendo especialista em produtos e serviços para laboratórios, a Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratório proporciona a seus clientes o suporte necessário ao desenvolvimento dos seus projetos. A Empresa Modelo visa, através de uma inovação contínua e um serviço de excelência com equipamentos de alta qualidade, liderar o mercado nacional de equipamentos e serviços para laboratório.

### 3.3 MISSÃO

Quando o investimento é mais que uma simples aquisição de equipamento, a Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratório têm como missão oferecer as melhores soluções de laboratório e de indústria para os seus clientes.

Mais que um fornecedor, a Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratório é um potencial parceiro de negócio dos seus clientes, que está fortemente empenhado em resolver os seus desafios. Acredita que a qualidade dos seus produtos e serviços é a chave para o sucesso dos seus parceiros.

### 3.4 ORGANOGRAMA

A empresa estudada forneceu o seguinte organograma, usado para demonstrar a hierarquia de sua estrutura interna. A posterior análise vai verificar se esta estrutura organizacional é ideal para um bom funcionamento dos controles internos.

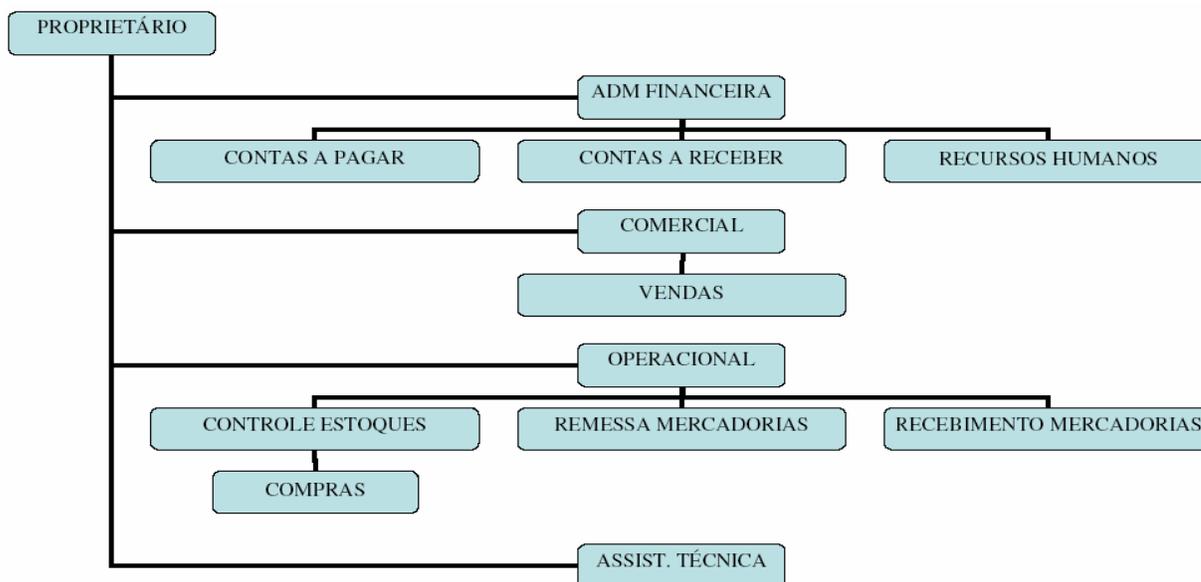


Figura 1: Organograma do Quadro Funcional

Fonte: Construído com base nos dados empíricos.

### 3.5 DESCRIÇÃO DO ESTUDO

O pesquisa teve como objetivo geral estudar a importância da utilização do controle interno e sua importância na gestão de uma pequena empresa do ramo de produtos e serviços para laboratório, identificando problemas em suas rotinas e sugerindo quais controles internos poderiam ser aplicados para resolver os problemas encontrados.

A empresa escolhida para o estudo apresenta uma característica considerada fundamental para o estudo de caso: o alto volume de mercadorias e documentos que circulam internamente. Esse volume é alto devido à quantidade de mercadorias que a empresa recebe e

envia para demonstração, as mercadorias recebidas e enviadas para conserto e as mercadorias recebidas como brinde e/ou prêmio de seus fornecedores.

Essa movimentação excessiva de mercadorias e documentos que as acompanham, gera um ambiente favorável aos erros e fraudes comuns a pequenas empresas em fase de desenvolvimento. Essa realidade permite a sugestão de diversos controles internos que poderiam ser aplicados à rotina da empresa no sentido de auxiliar o gestor a obter a maximização dos recursos movimentados.

Para atingir o objetivo almejado, foi realizada uma visita à empresa visando analisar o ambiente organizacional e a cultura interna criada durante os três anos de funcionamento da empresa. A visita serviu também para checar previamente qual o grau de formalidade aplicado as operações, se existem controles internos e como os funcionários lidam com as ferramentas de controle interno caso elas já sejam aplicadas.

Foram ainda levantados os procedimentos de controle existentes nos diversos setores da empresa, como estes são conferidos e qual a participação do proprietário na verificação dos controles. Lembrando que para respeitar o Princípio da Entidade, alguns controles internos devem ser aplicados às atividades exercidas pelo proprietário e estes só poderiam ser analisados pelo contador ou por um serviço de Auditoria Externa.

Para formalizar o estudo de caso e garantir a precisão das informações coletadas, foi realizada, em um segundo momento, a aplicação de um questionário aos 16 funcionários da empresa e seu proprietário, com questões de múltipla escolha relacionadas às atividades exercidas por cada funcionário (APÊNDICE A). Os colaboradores foram instruídos a responder apenas as questões que dizem respeito à suas atividades específicas, devendo assinalar a opção **Não se Aplica** às perguntas que não condizem com suas responsabilidades.

Para evitar respostas tendenciosas e garantir a sinceridade no preenchimento do questionário, foi solicitado que os funcionários não se identificassem. Tal medida possui caráter mais psicológico do que prático, pois como cada funcionário vai responder apenas as questões relacionadas à suas atividade, ficaria fácil identificar cada um.

Na seqüência foram estudados os resultados obtidos com os questionários, os documentos enviados à contabilidade, os procedimentos práticos presenciados durante a visita e as informações adicionais fornecidas pelo proprietário.

Essa combinação de dados e informações serviu para detectar os problemas de controle interno e baseado na fundamentação teórica, formular sugestões de controles internos voltados a uma melhor gestão dos recursos disponíveis na empresa.

### 3.6 RESULTADOS OBTIDOS

A análise foi dividida em 12 atividades consideradas mais importantes na rotina da empresa e cada uma recebeu uma seqüência variável de questionamentos. O objetivo das questões elaboradas foi detectar qual é o nível de percepção sobre controles internos que os colaboradores possuem e quais rotinas de controle já são aplicadas na empresa.

Primeiramente são apresentados os resultados obtidos em cada uma das atividades pesquisadas, os problemas encontrados e soluções propostas. Em seguida é analisada a empresa de forma global, fazendo um balanço geral de seus controles internos.

#### *a) Controles Internos*

Foram formuladas 10 questões sobre os controles internos já existentes na empresa, sua implantação e a visão que os colaboradores possuem do assunto (Questões 1 a 10 do Apêndice A).

O resultado mostrou que a empresa não possui uma política bem definida de controles internos, não possui manual de procedimentos ou treinamento, mas que seus colaboradores possuem uma visão positiva desta prática; já que todos os entrevistados acreditam na melhora da produtividade de seu setor caso fossem implantados controles eficientes.

A medida mais adequada para iniciar o processo de correção seria a elaboração de um manual de procedimentos internos, definindo as responsabilidades e limitações de cada setor e

função. Com a colaboração dos funcionários é possível identificar quais são as áreas mais problemáticas e possíveis soluções.

O Gráfico 1 mostra a porcentagem de funcionários que receberam algum tipo de treinamento relacionado aos controles internos:

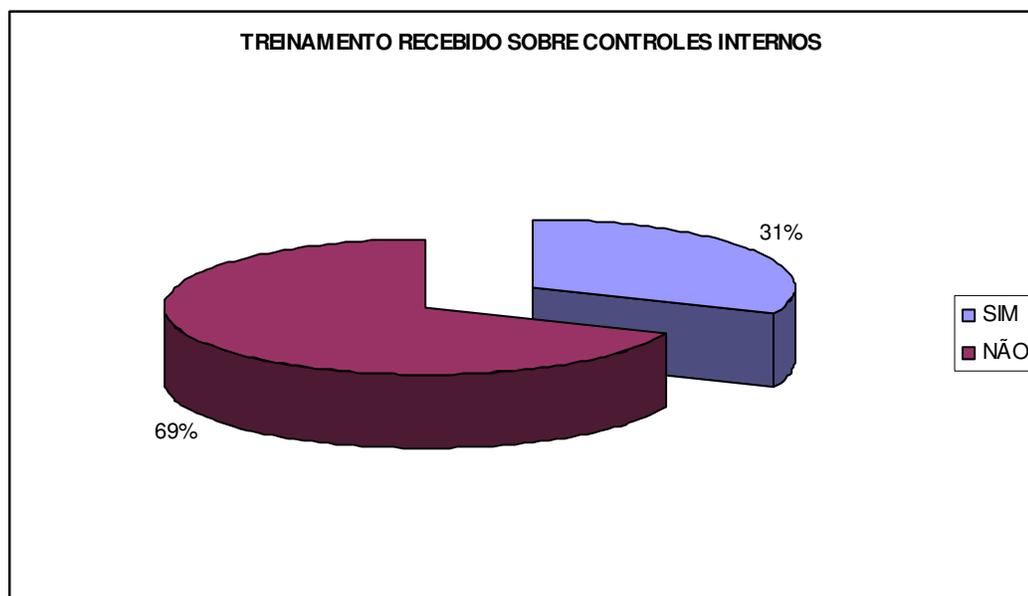


Gráfico 1: Treinamento Recebido sobre os Controles Internos da Empresa  
Fonte: Elaborado pelo autor

Dentre os 16 colaboradores apenas 31% recebeu treinamento relacionado aos controles internos aplicados na empresa. Lembrando que a implantação de novos procedimentos e controles internos deve ser acompanhada de treinamento constante. Neste caso facilitado pela pré-disposição dos colaboradores em lidar com novas formas de controle interno.

#### b) *Fundo de Caixa*

Foram efetuadas 11 questões, apresentadas no Quadro 2 (Questões 11 a 21 do Apêndice A) relacionadas à existência e operação do fundo de caixa e as respostas mostram que a empresa não possui um controle adequado sobre os valores recebidos em dinheiro e os pagamentos efetuados através do fundo de caixa.

<b>FUNDO DE CAIXA</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
As transações efetuadas por caixa são registradas em relatório específico? Como livro caixa?	3	0	13	16
Os valores mantidos em espécie são guardados em local único?	0	3	13	16
Existe apenas um responsável pelos valores mantidos em caixa?	0	3	13	16
É realizada a contagem periódica dos valores em caixa?	3	0	13	16
Existe algum valor limite para o saldo de caixa?	0	3	13	16
É determinado algum valor máximo para pagamento de despesa via caixa?	0	3	13	16
É determinado algum valor máximo recebimento de clientes via caixa?	0	3	13	16
O saldo de caixa confere com o valor apresentado pela contabilidade?	0	3	13	16
Os recebimentos de clientes, em dinheiro, são conciliados periodicamente com os controles de contas a receber?	0	3	13	16
São emitidos recibos para os recebimentos de clientes?	5	0	11	16
O proprietário efetua algum tipo de controle sobre o saldo de caixa?	0	3	13	16

Quadro 2: Avaliação por Atividade: Fundo de Caixa

Fonte: Elaborado pelo Autor

Os maiores problemas encontrados foram a existência de vários fundos de caixa e, conseqüentemente, o acesso aos fundos por mais de uma pessoa. Mesmo efetuando a contagem de seus saldos ela não possui controle destes valores.

Não são adotados limites máximos para pagamentos de contas e despesas ou procedimentos padrão com relação ao valor máximo que deveria ser mantido em caixa

As soluções imediatas para o controle de caixa são: unificação dos caixas e delegação de responsabilidade e acesso para apenas uma pessoa. Outras medidas são: adoção de um valor limite para pagamento de despesas, já que os recursos em caixa deveriam ser usados para pequenas despesas; adoção de um relatório preciso de controle de caixa e conciliação com o saldo apresentado pela contabilidade.

### c) *Conta Corrente*

As questões correspondentes a este item visam mostrar o controle que a empresa tem sobre seus numerários e contas bancárias. As principais questões e suas respectivas respostas são mostradas no quadro abaixo:

<b>CONTA CORRENTE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Além do proprietário mais alguma pessoa possui acesso as senhas bancárias?	3	0	13	16
Todas as transações efetuadas por banco são autorizadas pelo proprietário?	0	3	13	16
Os extratos bancários são verificados diariamente pelo proprietário ou responsável pela conta corrente?	3	0	13	16
Os extratos bancários são verificados semanalmente pelo proprietário ou responsável pela conta corrente?	3	0	13	16
Existem autorizações de pagamento formalizadas?	3	0	13	16
Todas as despesas pagas possuem Nota Fiscal ou duplicata que a comprove?	0	3	13	16
Além do proprietário mais alguma pessoa possui autorização para assinar cheques em nome da empresa?	0	3	13	16
É determinado algum valor máximo para pagamento de despesas?	0	3	13	16
Os saldos de conta corrente são conciliados com o razão contábil?	0	3	13	16

Quadro 3: Avaliação por Atividade: Departamento Financeiro

Fonte: Elaborado pelo Autor

Foram identificadas algumas falhas com relação ao uso das contas correntes, como por exemplo: a existência de autorizações informais para pagamentos, acesso as senhas não é restrito a uma única pessoa, não utilização de formulário específico para demonstrar as movimentações via conta corrente e utilização da conta corrente da empresa pelo sócio, como pessoa física.

O controle existente se restringe a verificação diária do extrato, conferindo o saldo de pagamento e recebimentos com o saldo final de conta corrente; mesmo que as despesas pagas não tenham sido devidamente autorizadas pelo proprietário.

O acesso às senhas deve ser limitado a uma única pessoa. Alguns bancos oferecem a opção senhas distintas para funcionário e proprietário: o funcionário agenda o pagamento com uma senha e o proprietário autoriza com outra senha.

Neste setor existe uma questão um tanto delicada referente à forma como o proprietário utiliza a conta da empresa para pagar suas despesas pessoais. Cabe ao proprietário incluir no relatório de procedimentos internos itens que o impossibilitem de violar o princípio contábil da entidade. E, seguindo a idéia de segregação de funções, cabe ao colaborador responsável pelos pagamentos impedir que este fato ocorra.

d) *Compras*

O controle exercido neste departamento foi considerado bom após a análise das respostas obtidas nas Questões 35 a 42 do Apêndice A, apresentadas no Quadro 4.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - DEPART. COMPRAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Existe mais do que uma pessoa responsável pelos pedidos de compras?	10	0	6	16
Existe um cadastro atualizado de fornecedores?	7	3	6	16
São feitas cotações de preços periodicamente?	0	0	16	16
São feitas cotações de preços a cada nova compra?	0	0	16	16
São realizadas pelo menos 03 cotações para cada compra efetuada?	0	0	16	16
As solicitações de compras são autorizadas pelo proprietário?	3	7	6	16
As compras solicitadas são conferidas com a real necessidade de estoque?	7	0	9	16
O proprietário participa do acompanhamento de pedidos?	0	7	9	16

Quadro 4: Avaliação por Atividade: Departamento Compras

Fonte: Elaborado pelo Autor

Alguns fatores positivos foram a manutenção de um cadastro atualizado de fornecedores e cotações constantes de preço. Para cada nova compra de volume considerado médio, são feitas pelo menos três cotações de preço. Porém não são arquivadas as cotações, cópias ou segunda via, das ordens de compra enviadas ao departamento financeiro.

Outro fator considerado positivo foi a preocupação em otimizar os gastos com fretes e transportes das mercadorias, através de um controle paralelo de pedidos programados para as próximas semanas. Esse controle foi iniciativa de alguns funcionários e deveria ser formalizado e apresentado ao proprietário como sugestão de controle.

e) *Recebimento de Mercadorias*

A empresa mantém um grande estoque de mercadorias e possui uma boa organização física das mercadorias recebidas em relação às que já foram conferidas e encaminhadas para o

estoque final. Os recebimentos são aceitos apenas com a apresentação do documento que justifique sua entrada na empresa e a contagem física é feita em primeira instância.

Também possuem destino diferenciado as mercadorias recebidas para demonstração ou recebidas como brindes ou descontos de fornecedores. Os problemas relacionados ao recebimento de mercadorias são referentes a falta de documentação apropriada para acompanhar a movimentação física das mercadorias e a segregação de funções entre os funcionários responsáveis pelo recebimento das mercadorias, compras e contas a pagar, como mostra o Quadro 5.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECEBIMENTO DE MERCADORIAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Existe segregação de funções entre os responsáveis pelos pedidos e os responsáveis pelo recebimento das mercadorias?	0	7	9	16
Todas as mercadorias são recebidas mediante apresentação de Nota Fiscal?	7	4	5	16
A contagem física das mercadorias recebidas é feita por mais de uma pessoa ou setor?	7	0	9	16
Existe uma organização adequada para separar as mercadorias recebidas para revenda, das mercadorias recebidas para conserto ou demonstração?	11	0	5	16
As pessoas responsáveis pelo recebimento das mercadorias têm alguma participação no setor de compras ou contas a pagar?	7	3	6	16

Quadro 5: Avaliação por Atividade: Recebimento de Mercadorias

Fonte: Elaborado pelo autor

As respostas indicam que 70% dos colaboradores que participam do recebimento das mercadorias admitem estar envolvidos com outros setores como compras e contas a pagar. Essa rotina deve ser revisada, com a total desvinculação do responsável pelo recebimento de mercadorias, dos seguintes setores: compras, estoques e financeiro. Sendo que o relatório de contagem física dos bens recebidos deve ser enviado aos três setores citados para garantir a múltipla conferência da operação realizada.

Outro problema encontrado neste setor está relacionado ao recebimento de mercadorias para conserto. Grande parte das mercadorias são deixadas pelos clientes sem a respectiva Nota Fiscal, e estes (os clientes) não cobram da empresa o comprovante de que o produto será encaminhado para a assistência técnica, dificultando assim a mensuração do estoque de mercadorias recebidas para conserto e a validade da garantia desses produtos.

f) *Estoques*

O grande estoque mantido pela empresa e o número de pessoas que o movimentam abrem espaço para a existência de alguns problemas de controle neste setor. As questões respondidas no questionário e a visita in loco demonstram uma clara preocupação com os aspectos físicos dos bens que circulam pelo estoque, mas uma grande falha referente a documentação que evidencia essa movimentação.

O Quadro 6 mostra as questões apresentadas aos colaboradores e as respostas obtidas.

<b>AValiação por Atividade - Controle de Estoques</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
A movimentação das mercadorias em estoque é realizada por mais de uma pessoa?	13	0	3	16
Existe uma pessoa claramente responsável pelo controle de estoques?	0	13	3	16
As movimentações de estoques são feitas mediante apresentação de documentações apropriadas?	0	13	3	16
O inventário de estoques é conferido periodicamente com a contagem física dos bens?	7	0	9	16
AS mercadorias de terceiros, como bens recebidos em demonstração ou para conserto, são claramente separadas das mercadorias para revenda?	7	0	9	16
Existe um controle auxiliar para o estoque de mercadorias de terceiros?	0	7	9	16
O controle de mercadorias de terceiros é constantemente conciliado com o saldo contábil?	0	7	9	16
O proprietário participa do controle de estoques?	7	0	9	16
O proprietário recebe relatórios com saldo de estoques, frequentemente?	0	7	9	16
Existe segregação de funções entre os responsáveis pelo recebimento de mercadorias e o responsável pelo estoque?	0	7	9	16

Quadro 6: Avaliação por Atividade: Controle de Estoques

Fonte: Elaborado pelo autor

O gráfico abaixo ilustra a falta de uma política clara de movimentação do estoque, já que, de acordo com as resposta apresentadas, 81,25% dos 16 colaboradores da empresa admitem que as movimentações de estoque são feitas sem documentação apropriada e por mais de uma pessoa.

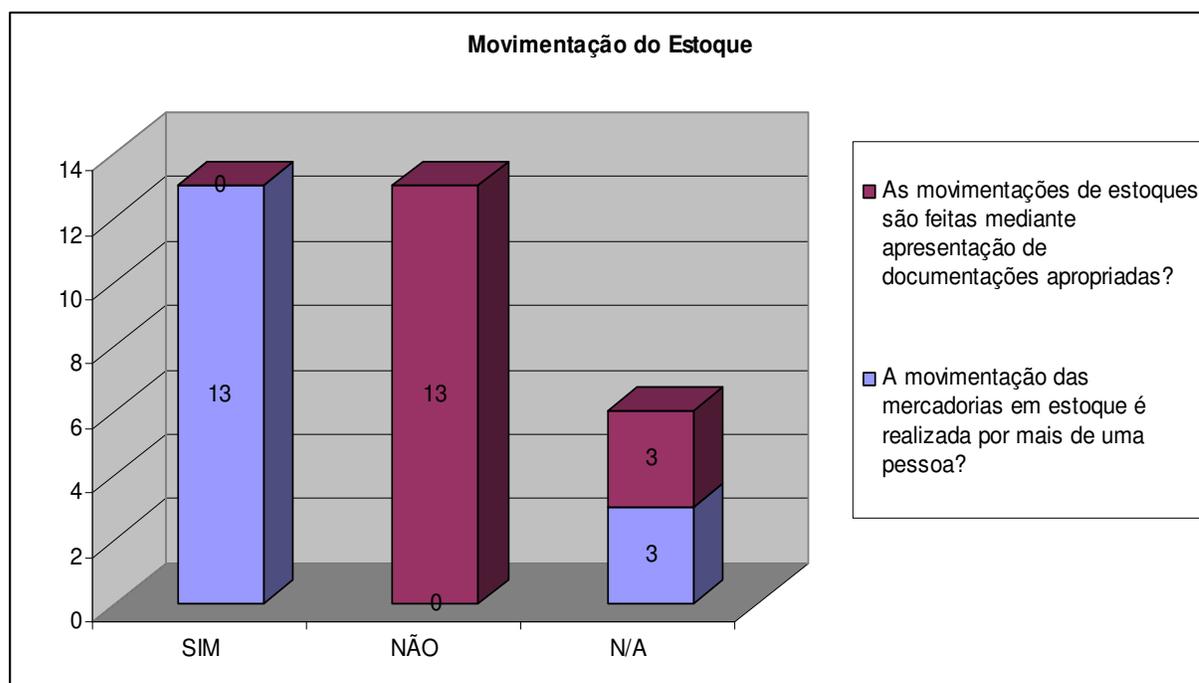


Gráfico 2: Movimentação do Estoque

Fonte: Elaborado pelo autor

Os colaboradores que trabalham diretamente com a reposição e manutenção dos estoques adotam a seguinte idéia: primeiro que entra, primeiro que sai, mas sem nenhuma fundamentação contábil referente ao método de avaliação de estoque PEPS (Primeiro que entra, primeiro que sai), e sim porque estão preocupados com a preservação física do bem.

Faltam planilhas e fichas de controle que indiquem a movimentação, sua justificativa e o responsável pela entrada ou saída da mercadoria. Além de uma pessoa unicamente responsável pelo controle de estoque que elimine o atual ambiente de informalidade que possibilita a movimentação de mercadorias sem que exista o respectivo registro contábil.

O inventário de estoque deve ser confrontado periodicamente com a contagem física das mercadorias e os valores encontrados devem ser repassados para a contabilidade para que se proceda a última verificação dos saldos.

#### g) *Remessa de Mercadorias*

As questões 64 a 66 do APÊNDICE 1, apresentadas no Quadro 7, referem-se ao setor de remessa de mercadorias que é formado por dois funcionários e apresenta alguns bons

resultados. O principal deles é a grande preocupação em manter o adequado registro das mercadorias entregues através de formulários e recibos de entrega. Os recibos são padronizados pela empresa e anexados à Nota Fiscal para posterior cobrança. Já os formulários são informais e elaborados pelos próprios colaboradores com o intuito de manter a organização de seu expediente.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - REMESSA DE MERCADORIAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Existe segregação de funções entre o responsável pelo controle de estoque e os responsáveis pela remessa de mercadorias?	0	9	7	16
Todas as mercadorias destinadas para remessa são acompanhadas de documentação que autorize sua movimentação?	0	13	3	16
São assinados comprovantes de recebimento para todas as mercadorias entregues?	9	0	7	16

Quadro 7: Avaliação por Atividade: Remessa de Mercadorias

Fonte: Elaborado pelo autor

A falha do setor está relacionada à segregação de funções. Ou seja, os funcionários responsáveis pela remessa de mercadorias não deveriam ter acesso aos estoques, mas apenas à área destinada às mercadorias que aguardam envio. Com acesso irrestrito ao estoque, os colaboradores retiram a mercadoria que será entregue, mas não efetuam a baixa do estoque.

#### *h) Vendas*

As questões sobre vendas possibilitam verificar se as mesmas são feitas de forma adequada para um controle eficiente. Foi verificada, através das questões 67 a 74 do APÊNDICE 1, a existência de segregação de funções, ou seja, o departamento comercial não lida com os recebimentos de vendas, mas apenas com a emissão dos documentos que justificam a operação e possibilitam a cobrança do crédito.

O Quadro 8 mostra as questões apresentadas aos colaboradores e as respostas obtidas.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - VENDAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Existe segregação de funções entre os responsáveis pelos pedidos, faturamento, envio de mercadorias e recebimento?	0	2	14	16
Todas as mercadorias são vendidas com Nota Fiscal?	4	0	12	16
As condições de preço são autorizadas por mais de uma pessoa?	0	4	12	16
Existe uma política bem definida de preço e prazo?	0	4	12	16
Existe uma política bem definida de descontos concedidos?	0	4	12	16
Existe análise de crédito do cliente que compra mercadoria a prazo?	3	4	9	16
São emitidos relatórios de vendas?	4	0	12	16
Os relatórios de vendas são enviados a outros setores para conferência?	0	0	16	16

Quadro 8: Avaliação por Atividade: Vendas

Fonte: Elaborado pelo autor

A aprovação do crédito nas vendas a prazo obedece a critérios razoáveis de controle que foram criados com a experiência prática dos colaboradores e incorporados à rotina do departamento. Falta, porém, uma política clara de descontos e prazo de pagamento determinadas pelo proprietário, já que atualmente fica a cargo do setor negociar tais condições.

*i) Assistência Técnica*

O setor responsável pela assistência técnica dos produtos vendidos e prestação de serviço de manutenção, mesmo com a presença freqüente do proprietário, apresentou alguns graves problemas de avaliação custos, conferência de garantia e documentação pertinente.

As questões 75 a 81 do APÊNDICE 1 são apresentadas no Quadro 9 e mostram os resultados obtidos no setor responsável pela assistência técnica.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - ASSISTÊNCIA TÉCNICA</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Todas as mercadorias que passam pelo setor apresentam documento que justifique sua movimentação?	0	4	12	16
As mercadorias deixadas para conserto, ainda dentro do prazo de garantia, apresentam comprovante de compra e garantia?	0	4	12	16
Existe segregação de funções entre a assistência técnica e o responsável pelo recebimento do serviço?	4	0	12	16
As reposições de peças ou cumprimento de garantia são aprovados pelo proprietário?	0	4	12	16
Mercadorias com defeito de fabricação são devolvidas a seus fabricantes, para futura substituição?	4	0	12	16
Você considera que faz bom uso dos recursos disponíveis na empresa?	4	0	12	16
Você considera que os funcionários de seu setor, fazem bom uso dos recursos disponíveis na empresa?	4	0	12	16

Quadro 9: Avaliação por Atividade: Assistência Técnica

Fonte: Elaborado pelo autor

O primeiro problema é causado pela falha na avaliação dos produtos recebidos para conserto, pois muitos deveriam retornar ao fornecedor por apresentarem problemas sérios de fabricação, mas são consertados na própria empresa, que assume os custos com o serviço efetuado.

Esse procedimento deve ser totalmente reformulado visando o melhor aproveitamento dos recursos da empresa.

O segundo problema é consequência da não solicitação de documentos que comprovem a garantia dos produtos recebidos para conserto, fazendo com que serviços de manutenção sejam prestados sem a devida cobrança. A solução está no setor responsável pelos recebimentos de mercadoria, que deve aceitá-las apenas acompanhada de toda documentação necessária para comprovar a existência de garantia ainda vigente.

#### *j) Recebimento de Vendas*

O setor possui um bom controle dos recebimentos, dividindo os créditos em recebimentos à vista e a prazo. Os primeiros são devidamente acompanhados das notas

fiscais, recibos, comprovantes de cartão de débito ou crédito e os valores recebidos em dinheiro são imediatamente enviados ao caixa da empresa.

No caso dos recebimentos prazo, o setor conta com uma relação sempre atualizada de clientes com duplicatas em aberto, facilitando a identificação dos recebimentos. Conta ainda com apenas um colaborador do setor responsável por efetuar a baixa das duplicatas recebidas.

O Quadro 10 mostra as questões apresentadas aos colaboradores e as respostas obtidas.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECEBIMENTO DE VENDAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Existe segregação de funções entre vendedor e responsável pelo recebimento?	3	0	13	16
Todos os recebimentos são efetuados por um único setor?	3	2	11	16
Existe mais do que uma pessoa responsável pelo recebimento de vendas?	5	0	11	16
Existe um procedimento padrão para destinar os valores recebidos em caixa?	0	3	13	16
Todo valor recebido em caixa é depositado em conta corrente?	0	3	13	16
Todos os valores recebidos respeitam as condições de pagamento estabelecidas pelo vendedor?	3	0	13	16

Quadro 10: Avaliação por Atividade: Recebimento de Vendas

Fonte: Elaborado pelo autor

A principal falha ocorre com a inexistência de segregação de funções entre o setor de recebimentos e o de Contas a Receber, apresentado no próximo item.

#### *k) Contas a Receber*

Como foi apresentado anteriormente, o setor é administrado pelo mesmo funcionário que atua no setor de recebimentos. Essa prática deixa uma grande brecha para a ocorrência de fraudes, pois o funcionário pode efetuar a baixa de uma duplicata sem que realmente tenha ocorrido o recebimento.

O Quadro 11 mostra as questões 88 a 94 apresentadas aos colaboradores e as respostas obtidas com relação à atividade de contas a receber.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - CONTAS A RECEBER</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Os relatórios de contas a receber são conciliados com a contabilidade periodicamente?	0	3	13	16
As contas a receber são acompanhadas diariamente?	0	3	13	16
A baixa de títulos a receber é feita por mais de uma pessoa?	3	0	13	16
O sistema identifica qual funcionário foi responsável pela baixa do título?	3	0	13	16
A administração é informada sobre prorrogações de prazo ou negociações de títulos a receber?	3	0	13	16
O cadastro de clientes é atualizado constantemente?	0	3	13	16
Os créditos considerados incobráveis são informados ao proprietário?	3	0	13	16

Quadro 11: Avaliação por Atividade: Contas a Receber

Fonte: Elaborado pelo autor

Outras falhas apresentadas pelo setor de contas a receber foram identificadas com as respostas do questionário, são elas: falta de conciliação diária das contas a receber, atualização do cadastro de clientes não é feita regularmente e a contabilidade não recebe relatórios constantes das baixas efetuadas no sistema de contas a receber.

#### *l) Recursos Humanos*

O setor de recursos humanos não possui uma movimentação considerável, já que grande parte dos processos são efetuados pelo escritório de contabilidade, assim, as alterações de salário, bonificações e descontos são informados pelo proprietário e devidamente registrados pela contabilidade. O mesmo ocorre com as novas contratações e demissões.

Os pagamentos de salário são efetuados em dinheiro, mas sempre acompanhados de autorização do proprietário e conferidos com o valor informado pela contabilidade.

As questões 95 a 102 do APÊNDICE 1 são apresentadas no Quadro 12 e mostram os resultados referentes aos Recursos Humanos da empresa.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECURSOS HUMANOS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
As alterações de salário são autorizadas pelo proprietário?	3	0	13	16
Os funcionários recebem o salário em dinheiro?	16	0	0	16
Os funcionários assinam o recibo de salário assim que o recebem?	5	4	7	16
Os adiantamentos de salário são autorizados pelo proprietário?	7	0	9	16
Os descontos em folha são devidamente documentados?	3	0	13	16
Existe segregação de funções entre o departamento de recursos humanos e o departamento financeiro?	0	3	13	16
Existe um controle referente ao período aquisitivo de férias de cada funcionário?	0	3	13	16
O controle de ponto e hora extra funciona adequadamente?	0	16	0	16

Quadro 12: Avaliação por Atividade: Recursos Humanos

Fonte: Elaborado pelo autor

Os problemas detectados no questionário ficam por conta do sistema de ponto e hora extra. Segundo 85% dos funcionários o controle de horário não funciona adequadamente, mas nenhum dos funcionários emitiu opinião a respeito.

#### *m) Contabilidade*

As questões pertinentes à relação da empresa com o escritório de contabilidade evidenciaram que a empresa não utiliza sua contabilidade como ferramenta gerencial. A principal justificativa do gestor e proprietário é a falta de conhecimento técnico para analisar os relatórios contábeis fornecidos.

Segundo o gestor, as conciliações entre os registros contábeis e sua existência física ocorrem de forma pouco eficiente e a empresa não se beneficia das informações geradas pelo contador.

As questões 103 a 108 do APÊNDICE 1 são apresentadas no Quadro 13 e mostram os resultados referentes a Contabilidade da empresa.

<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - CONTABILIDADE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
Os documentos enviados a contabilidade externa, são conferidos antes do envio?	0	3	13	16
O proprietário verifica a documentação que será enviada a contabilidade?	0	3	13	16
Cada setor envia sua documentação separadamente?	0	10	6	16
O proprietário mantém contato constante com o serviço de contabilidade?	0	3	13	16
A contabilidade envia balancetes mensais para conferência?	0	3	13	16
Os saldos gerenciais são conferidos periodicamente com os saldos contábeis?	0	3	13	16

Quadro 13: Avaliação por Atividade: Contabilidade

Fonte: Elaborado pelo autor

O gestor admite também que não confere a documentação enviada à contabilidade, com exceção das Notas Fiscais usadas para apurar o faturamento e dos documentos relativos à folha de pagamento mensal, tornando a relação entre cliente e contador pouco atrativa.

### 3.7 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE O ESTUDO DE CASO

Com o estudo que resultou na fundamentação teórica dos conceitos e ferramentas de controle interno, a visita *in loco* da empresa, análise documental e a aplicação do questionário foi possível sugerir algumas mudanças nos controles internos atualmente aplicados à Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratório visando uma gestão mais precisa dos recursos disponíveis.

A principal evidência de fragilidade do Controle Interno percebida durante todo o estudo de caso foi a inexistência de uma segregação de funções adequada. De acordo com o princípio da segregação de funções, nenhum setor deve controlar todas as fases de uma operação, possibilitando a verificação cruzada de uma operação. Ou seja, pessoas e setores independentes podem conferir, em diversas etapas, o andamento de uma operação, reduzindo drasticamente a ocorrência de erros ou fraudes.

Com um número adequado de funcionários, 16 no total, e a presença constante do proprietário, a empresa tem condições de organizar um sistema administrativo e operacional confiável apenas com alguns ajustes de procedimentos e estrutura interna.

Como já foi apresentado, o primeiro passo seria elaborar um manual de procedimentos internos com o objetivo de formalizar as mudanças e as rotinas da empresa. O passo seguinte seria reorganizar os setores de forma a delegar algumas responsabilidades específicas para cada colaborador e garantir a completa segregação de funções, pois a atual estrutura e organização interna impedem o aproveitamento das capacidades individuais e aumenta os riscos de erros e fraudes nos processos.

O gestor deve também criar mais consciência da importância gerencial dos relatórios e informações contábeis no planejamento e gestão estratégica de seu negócio. Firmando um relacionamento mais próximo com o serviço terceirizado de contabilidade e explorando todos os benefícios que este pode lhe oferecer.

São passos importantes para o desenvolvimento de uma pequena empresa que apresenta um bom ritmo de crescimento, alta demanda por seus produtos e serviços e uma equipe flexível e aberta a mudanças.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste tópico são apresentadas as conclusões quanto a problemática apresentada, quanto ao alcance dos objetivos, resultantes do levantamento teórico e estudo de caso apresentado e as recomendações para futuros trabalhos de pesquisa.

### 4.1 QUANTO À PROBLEMÁTICA

A problemática do trabalho, resumida na questão: **qual é a importância do controle interno na gestão da pequena empresa?**, mostrou a necessidade da utilização dos controles internos na gestão da pequena empresa.

Os resultados obtidos com a aplicação do estudo de caso na Empresa Modelo Produtos e Serviços para Laboratórios, serviram como exemplo prático na resposta da questão formulada, ressaltando a importância do planejamento e aplicação dos controles internos na gestão empresarial.

### 4.2 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho, determinado como sendo: estudar a importância da utilização do controle interno na gestão de uma pequena empresa do ramo de produtos e serviços para laboratórios, foi atingido, uma vez que se verificou a necessidade de planejamento, controle e gestão na pequena empresa e a importância da aplicação de novos controles internos na empresa estudada.

Da mesma forma como ocorre nas empresas de grande porte, a pequena empresa necessita de sistemas formais de controle para garantir o alcance dos objetivos pré-estabelecidos e a conseqüente evolução do empreendimento.

A fundamentação teórica mostrou a importância do controle interno na administração das empresas que buscam um melhor aproveitamento de seus recursos e como estes devem ser usados para resguardar seus ativos contra erros ou irregularidades.

Já o estudo de caso indicou quais são os controles internos já utilizados na empresa, suas principais falhas e quais ferramentas de controle interno atendem as necessidades apresentadas pela empresa. Sugerindo ainda, como esses controles podem ser aplicados e quais são os resultados esperados de cada um deles.

#### 4.3 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Na realização de futuros trabalhos sobre este mesmo tema, recomenda-se a aplicação do estudo de caso, baseado no questionário elaborado neste trabalho, em duas ou mais empresas de mesmo porte e pertencentes ao mesmo setor, possibilitando ao pesquisador comparar os dados encontrados e analisar os diferentes reflexos dos controles internos em cada uma das empresas.

Sugere-se ainda a elaboração de um estudo de caso, seguindo os mesmos moldes do apresentado neste trabalho, porém em uma empresa de médio ou grande porte, permitindo assim, verificar quais as principais dificuldades de aplicação dos controles internos em uma empresa com um número consideravelmente maior de colaboradores.

## REFERÊNCIAS

ANSOFF, H. Igor. **Administração estratégica**. São Paulo: Atlas, 1983.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1986.

ATTIE, W. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

ALMEIDA, Willian. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.

BEUREN, I.M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica para uso dos estudantes universitários**. São Paulo: MacGraw-Hill do Brasil, 1983.

CHIAVENATO, I. **Iniciação à organização e controle**. São Paulo: MacGraw-Hill, 1989.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission): **Key concepts**. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 03 de julho de 2007.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Introdução à Administração**. São Paulo: Pioneira, 3º. ed., 1998.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil**. Normas de Auditoria. Procedimentos e papéis de trabalho. Programas de auditoria. Relatórios de Auditoria. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

HORNGREN, Charles T. **Introdução a contabilidade gerencial**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 16, de 20.12.91

LACOMBE, F.J.M.; HEILBORN, G.L.J. **Administração: princípios e tendências**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MEGGINSON, Leon C.; MOSLEY, Donald C; PIETRI, Paul H. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo: Harba, 1986.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1991.

SÁ, A. Lopes de. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

SEBRAE, Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequena Empresa. Estudos e Pesquisas. Disponível em: <http://www.old.sebrae.com.br/br/aprendasebrae/estudosepesquisas.asp> . Acesso em 29 set. 2007.

STAIR, Ralph M. **Princípios de sistemas de informação: uma abordagem gerencial**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1998.

STONER, James Arthur Finch; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5. ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1995.

THOMPSON JR., Arhur A; STRICKLAND, A. J. (Alonzo J.). **Planejamento estratégico: elaboração, implementação e execução**. São Paulo: Pioneira, 2000.

WRIGHT, Peter L.; KROLL, Mark J.; PARNELL, John A. **Administração estratégica: conceitos**. São Paulo: Atlas, 2000.

## APÊNDICE A

<b>QUESTIONÁRIO PARA AVALIAÇÃO DE CONTROLE INTERNO</b>						
<b>"EMPRESA MODELO PRODUTOS E SERVIÇOS PARA LABORATÓRIO"</b>						
		N/A =	NÃO SE APLICA			
<b>CONTROLES INTERNOS</b>						
		<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
01	Existe uma política formalizada de controle interno na empresa?	0	16	0	16	
02	Você recebeu algum treinamento ou instrução sobre a aplicação de controles internos?	5	11	0	16	
03	Você acredita que uma política de controles internos adequada possa melhorar a produtividade em seu setor?	16	0	0	16	
04	Na sua opinião, conhecer todos os processos da empresa facilita a aplicação de controles internos?	11	5	0	16	
05	Você considera que exista uma quantidade muito grande de erros nos processos em que você está envolvido?	2	14	0	16	
06	Você considera que exista fraude nos processos em que você está envolvido?	0	16	0	16	
		<b>ALTO</b>	<b>MÉDIO</b>	<b>BAIXO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>
07	Qual o grau de interesse dos funcionários, na sua opinião, a respeito dos controles internos?	0	9	7	0	16
08	Qual é o seu grau de interesse a respeito dos controles internos?	11	5	0	0	16
09	Na sua opinião qual é o nível de aproveitamento dos recursos da empresa?	3	11	2	0	16
10	Como você avalia seus conhecimentos sobre a atividade da empresa como um todo?	3	13	0	0	16
<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - DEPART. FINANCEIRO</b>						
<b>FUNDO DE CAIXA</b>						
		<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
11	As transações efetuadas por caixa são registradas em relatório específico? Como livro caixa?	3	0	13	16	

12	Os valores mantidos em espécie são guardados em local único?	0	3	13	16	
13	Existe apenas um responsável pelos valores mantidos em caixa?	0	3	13	16	
14	É realizada a contagem periódica dos valores em caixa?	3	0	13	16	
15	Existe algum valor limite para o saldo de caixa?	0	3	13	16	
16	É determinado algum valor máximo para pagamento de despesa via caixa?	0	3	13	16	
17	É determinado algum valor máximo recebimento de clientes via caixa?	0	3	13	16	
18	O saldo de caixa confere com o valor apresentado pela contabilidade?	0	3	13	16	
19	Os recebimentos de clientes, em dinheiro, são conciliados periodicamente com os controles de contas a receber?	0	3	13	16	
20	São emitidos recibos para os recebimentos de clientes?	5	0	11	16	
21	O proprietário efetua algum tipo de controle sobre o saldo de caixa?	0	3	13	16	
	<b>CONTA CORRENTE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
22	Além do proprietário mais alguma pessoa possui acesso as senhas bancárias?	3	0	13	16	
23	Todas as transações efetuadas por banco são autorizadas pelo proprietário?	0	3	13	16	
24	Algum funcionário possui autorização para abrir ou encerrar uma conta bancária?	0	3	13	16	
25	Os extratos bancários são verificados diariamente pelo proprietário ou responsável pela conta corrente?	3	0	13	16	
26	Os extratos bancários são verificados semanalmente pelo proprietário ou responsável pela conta corrente?	3	0	13	16	
27	Existem autorizações de pagamento formalizadas?	3	0	13	16	
28	Todas as despesas pagas possuem Nota Fiscal ou duplicata que a comprove?	0	3	13	16	
29	Os recebimentos de clientes em conta corrente são conciliados periodicamente com os controles de contas a receber?	0	3	13	16	
30	Além do proprietário mais alguma pessoa possui autorização para assinar cheques em nome da empresa?	0	3	13	16	

31	As aplicações financeiras são efetuadas com autorização da administração?	3	0	13	16	
32	É determinado algum valor máximo para pagamento de despesas?	0	3	13	16	
33	Os saldos de conta corrente são conciliados com o razão contábil?	0	3	13	16	
34	São efetuadas cópias de cheque quando o pagamento acontece por este meio?	3	0	13	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - DEPART. COMPRAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
35	Existe mais do que uma pessoa responsável pelos pedidos de compras?	10	0	6	16	
36	Existe um cadastro atualizado de fornecedores?	7	3	6	16	
37	São feitas cotações de preços periodicamente?	0	0	16	16	
38	São feitas cotações de preços a cada nova compra?	0	0	16	16	
39	São realizadas pelo menos 03 cotações para cada compra efetuada?	0	0	16	16	
40	As solicitações de compras são autorizadas pelo proprietário?	3	7	6	16	
41	As compras solicitadas são conferidas com a real necessidade de estoque?	7	0	9	16	
42	O proprietário participa do acompanhamento de pedidos?	0	7	9	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECEBIMENTO DE MERCADORIAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
43	Existe segregação de funções entre os responsáveis pelos pedidos e os responsáveis pelo recebimento das mercadorias?	0	7	9	16	
44	Existe um controle específico para as mercadorias já solicitadas, mas que ainda não foram recebidas?	7	0	9	16	
45	As mercadorias recebidas são conferidas pelas mesmas pessoas que as solicitaram?	7	0	9	16	
46	Todas as mercadorias são recebidas mediante apresentação de Nota Fiscal?	7	4	5	16	
47	A contagem física das mercadorias recebidas é feita por mais de uma pessoa ou setor?	7	0	9	16	

48	Existe uma organização adequada para separar as mercadorias recebidas para revenda, das mercadorias recebidas para conserto ou demonstração?	11	0	5	16	
49	São emitidas Notas Fiscais das Mercadorias recebidas para conserto?	0	13	3	16	
50	As pessoas responsáveis pelo recebimento das mercadorias têm alguma participação no setor de compras ou contas a pagar?	7	3	6	16	
51	Todas as mercadorias recebidas fora da especificação são devolvidas?	7	4	5	16	
52	Existe documentação apropriada para o controle das mercadorias devolvidas?	0	11	5	16	
53	O proprietário acompanha o recebimento das mercadorias?	0	7	9	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - CONTROLE DE ESTOQUES</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
54	A movimentação das mercadorias em estoque é realizada por mais de uma pessoa?	13	0	3	16	
55	Existe uma pessoa claramente responsável pelo controle de estoques?	0	13	3	16	
56	As movimentações de estoques são feitas mediante apresentação de documentações apropriadas?	0	13	3	16	
57	O inventário de estoques é conferido periodicamente com a contagem física dos bens?	7	0	9	16	
58	AS mercadorias de terceiros, como bens recebidos em demonstração ou para conserto, são claramente separadas das mercadorias para revenda?	7	0	9	16	
59	Existe um controle auxiliar para o estoque de mercadorias de terceiros?	0	7	9	16	
60	O controle de mercadorias de terceiros é constantemente conciliado com o saldo contábil?	0	7	9	16	
61	O proprietário participa do controle de estoques?	7	0	9	16	
62	O proprietário recebe relatórios com saldo de estoques, frequentemente?	0	7	9	16	
63	Existe segregação de funções entre os responsáveis pelo recebimento de mercadorias e o responsável pelo estoque?	0	7	9	16	

	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - REMESSA DE MERCADORIAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
64	Existe segregação de funções entre o responsável pelo controle de estoque e os responsáveis pela remessa de mercadorias?	0	9	7	16	
65	Todas as mercadorias destinadas para remessa são acompanhadas de documentação que autorize sua movimentação?	0	13	3	16	
66	São assinados comprovantes de recebimento para todas as mercadorias entregues?	9	0	7	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - VENDAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
67	Existe segregação de funções entre os responsáveis pelos pedidos, faturamento, envio de mercadorias e recebimento?	0	2	14	16	
68	Todas as mercadorias são vendidas com Nota Fiscal?	4	0	12	16	
69	As condições de preço são autorizadas por mais de uma pessoa?	0	4	12	16	
70	Existe uma política bem definida de preço e prazo?	0	4	12	16	
71	Existe uma política bem definida de descontos concedidos?	0	4	12	16	
72	Existe análise de crédito do cliente que compra mercadoria a prazo?	3	4	9	16	
73	São emitidos relatórios de vendas?	4	0	12	16	
74	Os relatórios de vendas são enviados a outros setores para conferência?	0	0	16	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - ASSISTÊNCIA TÉCNICA</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
75	Todas as mercadorias que passam pelo setor apresentam documento que justifique sua movimentação?	0	4	12	16	
76	As mercadorias deixadas para conserto, ainda dentro do prazo de garantia, apresentam comprovante de compra e garantia?	0	4	12	16	
77	Existe segregação de funções entre a assistência técnica e o responsável pelo recebimento do serviço?	4	0	12	16	

78	As reposições de peças ou cumprimento de garantia são aprovados pelo proprietário?	0	4	12	16	
79	Mercadorias com defeito de fabricação são devolvidas a seus fabricantes, para futura substituição?	4	0	12	16	
80	Você considera que faz bom uso dos recursos disponíveis na empresa?	4	0	12	16	
81	Você considera que os funcionários de seu setor, fazem bom uso dos recursos disponíveis na empresa?	4	0	12	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECEBIMENTO DE VENDAS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
82	Existe segregação de funções entre vendedor e responsável pelo recebimento?	3	0	13	16	
83	Todos os recebimentos são efetuados por um único setor?	3	2	11	16	
84	Existe mais do que uma pessoa responsável pelo recebimento de vendas?	5	0	11	16	
85	Existe um procedimento padrão para destinar os valores recebidos em caixa?	0	3	13	16	
86	Todo valor recebido em caixa é depositado em conta corrente?	0	3	13	16	
87	Todos os valores recebidos respeitam as condições de pagamento estabelecidas pelo vendedor?	3	0	13	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - CONTAS A RECEBER</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
88	Os relatórios de contas a receber são conciliados com a contabilidade periodicamente?	0	3	13	16	
89	As contas a receber são acompanhadas diariamente?	0	3	13	16	
90	A baixa de títulos a receber é feita por mais de uma pessoa?	3	0	13	16	
91	O sistema identifica qual funcionário foi responsável pela baixa do título?	3	0	13	16	
92	A administração é informada sobre prorrogações de prazo ou negociações de títulos a receber?	3	0	13	16	
93	O cadastro de clientes é atualizado constantemente?	0	3	13	16	
94	Os créditos considerados incobráveis são informados ao proprietário?	3	0	13	16	

	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - RECURSOS HUMANOS</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
95	As alterações de salário são autorizadas pelo proprietário?	3	0	13	16	
96	Os funcionários recebem o salário em dinheiro?	16	0	0	16	
97	Os funcionários assinam o recibo de salário assim que o recebem?	5	4	7	16	
98	Os adiantamentos de salário são autorizados pelo proprietário?	7	0	9	16	
99	Os descontos em folha são devidamente documentados?	3	0	13	16	
100	Existe segregação de funções entre o departamento de recursos humanos e o departamento financeiro?	0	3	13	16	
101	Existe um controle referente ao período aquisitivo de férias de cada funcionário?	0	3	13	16	
102	O controle de ponto e hora extra funciona adequadamente?	0	16	0	16	
	<b>AVALIAÇÃO POR ATIVIDADE - CONTABILIDADE</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>N/A</b>	<b>TOTAL</b>	
103	Os documentos enviados a contabilidade externa, são conferidos antes do envio?	0	3	13	16	
104	O proprietário verifica a documentação que será enviada a contabilidade?	0	3	13	16	
105	Cada setor envia sua documentação separadamente?	0	10	6	16	
106	O proprietário mantém contato constante com o serviço de contabilidade?	0	3	13	16	
107	A contabilidade envia balancetes mensais para conferencia?	0	3	13	16	
108	Os saldos gerenciais são conferidos periodicamente com os saldos contábeis?	0	3	13	16	