

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA PAULA MARTINS

**CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO DE CONTROLE
EMPRESARIAL COM ENFOQUE EM GESTÃO DA QUALIDADE**

Florianópolis
2006

ANA PAULA MARTINS

**CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE
EMPRESARIAL COM ENFOQUE EM GESTÃO DA QUALIDADE**

Trabalho de conclusão de curso para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor Orientador: **Rogério João Lunkes, Dr.**

Florianópolis
2006

ANA PAULA MARTINS

**CONTROLES INTERNOS COMO FERRAMENTA DE GESTÃO E CONTROLE
EMPRESARIAL COM ENFOQUE EM GESTÃO DA QUALIDADE**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado e aprovado em sua forma final pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina em 14 de agosto de 2006.

Prof.^a Elisete Dahmer Pfitscher, Dr.^a.
UFSC – Florianópolis
Coordenadora de Monografia em Exercício

Banca Examinadora:

Prof.^o Rogério João Lunkes, Dr.
UFSC – Florianópolis
Professor Orientador

Prof.^o Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.
UFSC – Florianópolis
Membro

Prof.^a Eleonora Milano Falcão Vieira, M.Sc.
UFSC – Florianópolis
Membro

*Dedico este trabalho à minha mãe Edisia,
Minha maior incentivadora.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Edisia, minha mãe, por seu amor, carinho e dedicação, por todos os seus esforços para que eu pudesse chegar até aqui, e acima de tudo por jamais deixar de acreditar em meus sonhos e incentivar-me a seguir em frente apesar de todas as dificuldades encontradas ao longo de todos esses anos de graduação.

Agradeço a meu filho querido, Yuri, por trazer-me de volta à esperança em todos os momentos em que não me restavam mais forças para continuar e por ser sem dúvida a minha grande fonte de inspiração.

Agradeço ao meu esposo João pelo apoio, paciência e compreensão.

Agradeço aos meus amigos, e em especial a um, que apesar de distante sempre esteve presente como um anjo da guarda, sendo para mim um referencial profissional e de vida.

Agradeço a Pauta e aos seus funcionários, em especial aos colegas Eduardo, Marcelo, Daiane, Giani e Miriam por tornarem possível a realização deste trabalho.

Agradeço ao meu orientador Rogério, um grande profissional pelo qual eu tenho enorme respeito e admiração por compartilhar comigo seus ensinamentos e por ter contribuído de maneira significativa na minha formação acadêmica.

Nunca, jamais desanimeis, embora venham ventos contrários.

(Santa Paulina)

RESUMO

MARTINS, Ana Paula. *Controles internos como ferramenta de gestão e controle empresarial com enfoque em gestão da qualidade.* 59 folhas. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina. 2006.

O tema do trabalho refere-se à utilização de controles internos como ferramenta de gestão e controle empresarial com enfoque em sistema de gestão da qualidade. Em um ambiente cada vez mais competitivo, a necessidade de adoção de um sistema que auxilie a administração no controle de suas atividades se torna evidente, a busca por padrões e modelos de gestão acaba sendo inevitável, sendo o planejamento e controle primordiais para qualquer que seja o sistema adotado. Buscando atingir mais eficiência e trazer melhorias aos seus processos, agregando desta forma um diferencial competitivo, as organizações têm apostado nas certificações da qualidade. O objetivo do trabalho é verificar se a implementação de um sistema de gestão da qualidade pode aprimorar e trazer melhorias aos controles internos das organizações. Para atingir o objetivo proposto foram utilizados estudos descritivos, com uma abordagem qualitativa, com procedimentos de pesquisas bibliográficas e a realização de um estudo de caso. Após realização da pesquisa conclui-se que a certificação ISO 9001:2000 contribui de maneira significativa para o sistema de controles internos.

Palavras-chave: *Controles internos. Planejamento. Gestão da Qualidade.*

ABSTRACT

MARTINS, Ana Paula. *Internal controls as tool of management and enterprise control with approach in management of the quality*. 59 sheets. Monograph (Course of Countable Sciences) - Federal University of Santa Catarina. 2006.

The subject of the work mentions the use of internal controls as tool of management and enterprise control with approach in system of management of the quality. In an environment each day more competitive , the necessity of adoption of a system that assists the administration in the control of its activities becomes evident, and the search for standards and management models is unavoidable , being the planning and its controls primordial whatever is the adopted system. Searching to reach more efficiency and in such a way to bring improvements to its processes, adding a competitive differential, the organizations are trying to achieve their certifications of the quality. The objective of the work is to verify if the implementation of a system of management of the quality can improve and bring improvements to the internal controls of the organizations. To reach the considered objective descriptive studies had been used, with a qualitative boarding, procedures of bibliographical research and the accomplishment of a case study. After the research we can conclude that ISO 9001:2000 certification has significative contribution to the internal control system.

Key-words : *Internal controls. Planning. Management of the Quality.*

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Planejamento como ponto de ligação entre situação atual e situação desejada	16
Figura 2 O Controle como quarta etapa do processo administrativo	19
Figura 3 O ciclo do controle	20
Figura 4 O papel do Controller	31
Figura 5 Organograma da empresa	39
Figura 6 Resultado da função dos controles internos	43
Figura 7 Demonstrativo do cumprimento das políticas	44
Figura 8 Demonstrativo do alcance dos objetivos	44
Figura 9 Demonstrativo da proteção do patrimônio	45
Figura 10 Demonstrativo sobre a exatidão e confiabilidade de dados e informações	45
Figura 11 Demonstrativo quanto à segregação de funções	46
Figura 12 Demonstrativo integridade e honestidade do quadro de pessoal	46
Figura 13 Demonstrativo procedimentos internos	47
Figura 14 Demonstrativo manuais internos	47
Figura 15 Demonstrativo comunicação interna	48
Figura 16 Demonstrativo eficiência operacional	48
Figura 17 Demonstrativo motivação	49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	10
1.2 TEMA E PROBLEMA	11
1.3 OBJETIVOS.....	11
1.3.1 Objetivo Geral	11
1.3.2 Objetivos Específicos	12
1.4 JUSTIFICATIVA	12
1.5 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	13
1.5.1 Caracterização da pesquisa	13
1.5.2 Estudo de caso	14
1.6 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	15
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2.1 PLANEJAMENTO	16
2.1.1 Conceito.....	16
2.1.2 Planejamento e a empresa	17
2.2 CONTROLES INTERNOS	18
2.2.1 Conceito.....	18
2.2.2 Elementos básicos	21
2.2.2.1 Controles pessoais e controles materiais	21
2.2.2.2 Controles contábeis e controles administrativos	22
2.2.3 Objetivos.....	23
2.2.4 Erros	25
2.2.5 Fraudes	25
2.2.6 Características.....	26
2.2.7 Controles internos e a empresa.....	29
2.3 GESTÃO DA QUALIDADE – ISO 9001:2000.....	34
2.3.1 Conceito.....	34
2.3.2 Abordagem de processos	34
2.3.3 Documentação, controle e registros.....	35

2.3.4 Responsabilidade e planejamento.....	35
2.3.5 Auditorias internas: medição, análise e melhoria.....	36
2. 3.6 Sistema de gestão da qualidade e controles internos.....	36
3 ESTUDO DE CASO	38
3.1 A EMPRESA	38
3.1.1 Histórico	38
3.1.2 Localização.....	38
3.1.3 Organograma	39
3.1.4 Missão.....	39
3.1.5 Visão.....	39
3.1.6 Política.....	40
3.1.7 Os seis mandamentos éticos da Pauta Distribuidora	40
3.1.8 Elementos do sistema de gestão da qualidade	41
3.2 AMOSTRA.....	41
3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS	42
4 CONCLUSÃO.....	51
4.1 QUANTO AO ALCANCE DOS OBJETIVOS.....	51
4.2 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	51
4.3 RECOMENDAÇÕES.....	52
REFERÊNCIAS	53
APÊNDICE	55

1 INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

A globalização tem introduzido diversas mudanças no ambiente empresarial, forçando as empresas a buscarem melhores práticas de gestão que garantam não só a obtenção de resultados econômicos positivos como também sua permanência no mercado. Neste ambiente de constantes inovações as empresas sentem a necessidade de se organizar, focando o aperfeiçoamento dos seus negócios e garantindo maior eficácia empresarial. Os gestores e a alta administração se deparam com a necessidade do planejamento e controle conscientizando-se de que estas são ferramentas essenciais para continuidade do seu negócio.

Este cenário de rápidas mudanças requer das empresas o uso de eficientes controles que além de preservar seu patrimônio, possibilitem uma integração eficaz entre as mais diversas áreas da empresa, garantindo que sejam geradas informações precisas e importantes para a tomada de decisão. Para suprir esta necessidade à área contábil que a principio estava focada no registro das operações passou a ser também uma provedora de informações para a tomada de decisão através da contabilidade gerencial.

Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais, sendo voltada para 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).

No contexto dos negócios cada vez mais competitivos os controles internos tornaram-se uma ferramenta indispensável no processo de gestão das organizações prevenindo os erros, apontando fraudes, passando a oferecer assim informações cada vez mais confiáveis para auxiliar a tomada de decisão. Segundo Gray (1977, p. 29):

O controle é a ação administrativa destinada a garantir a conformidade aos planos elaborados. Por mais valiosas que sejam nossas atividades de planejamento, não alcançaremos nossos objetivos se não seguirmos um caminho de acordo com o plano.

O constante crescimento das organizações torna cada vez mais necessário à implementação de controles internos visando obter maior confiabilidade e fidedignidade das informações geradas, garantindo que sejam executados com eficiência os procedimentos que levarão ao alcance dos objetivos gerais da empresa.

1.2 Tema e problema

Saber onde se quer chegar e qual o caminho a seguir é fundamental para qualquer entidade, bem como garantir que o trajeto definido seja trilhado com precisão. Toda empresa é criada com uma finalidade e para atingir determinados objetivos, assim é necessário escolher um caminho a seguir, ou seja, é necessário um planejamento prévio. Uma vez definido o planejamento é preciso assegurar que o plano será cumprido e de que todas as rotinas, os procedimentos e os métodos serão seguidos para que se atinjam os objetivos inicialmente planejados evitando os desperdícios, de uma forma coerente e eficaz. Segundo Chiavenato (1989, p. 94):

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.

Em um ambiente cada vez mais globalizado e competitivo, é fundamental que as empresas possuam um prático e eficiente sistema de controles internos que assegurem uma gestão eficiente de todos os seus mecanismos e que gerem informações precisas e confiáveis para a tomada de decisões.

Em virtude do tema proposto surge o seguinte questionamento: Os controles internos podem promover maior eficiência aos processos, tornando-se um diferencial competitivo para as organizações?

1.3 Objetivos

Com a realização deste trabalho, busca-se atingir os seguintes objetivos propostos:

1.3.1 Objetivo Geral

- Verificar se a implementação do programa de Gestão da Qualidade – ISO 9001:2000 contribuiu para o aperfeiçoamento do sistema de controles internos de uma empresa de informática.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para que se possa atingir o objetivo geral deste trabalho, vários objetivos específicos terão de ser alcançados:

- definir o ciclo administrativo;
- conceituar e descrever elementos básicos de controles internos;
- conceituar e descrever elementos de um sistema de Gestão da Qualidade;
- identificar através de aplicação de questionário se houveram mudanças significativas e a obtenção de melhorias no sistema de controles internos após a implementação da ISO 9001:2000 em empresa de informática.

1.4 Justificativa

Com as constantes mudanças no cenário empresarial cada vez mais globalizado, a contabilidade que a princípio se preocupava apenas em gerir e manter os registros das operações financeiras, na administração e captação de recursos financeiros, atualmente passou a se preocupar com os objetivos gerais da empresa, sendo a responsável em preparar e emitir relatórios com subsídios que permitam avaliar e prever o impacto dos resultados das decisões tomadas pelas mais diversas áreas da empresa. Analisando não só o reflexo das decisões passadas, mas auxiliando a projetar o futuro.

Quanto mais se desenvolvem as empresas e a economia em geral, mais se faz necessário à inserção de controles internos que auxiliem o processo de gestão. Assumindo um papel importante dentro das empresas essa ferramenta tornou-se essencial para a manutenção das atividades empresarias.

Segundo Crepaldi (1998, p. 47):

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.

Neste contexto, os controles internos têm a tarefa de registrar, controlar e gerir as operações da empresa, fornecendo informações suficientes para a análise e acompanhamento do desenvolvimento econômico-financeiro da empresa.

A gestão eficiente dos controles internos é fundamental para que as metas e objetivos traçados pela empresa sejam atingidos. De acordo com Braga (1989, p. 230):

O planejamento e o controle estão inter-relacionados. O planejamento é necessário para a fixação de padrões e metas. O controle permite obter informações com rapidez, comparar os planos com os desempenhos reais e fornecer um meio para a realização de um processo de feedback no qual o sistema pode ser transformado para que se atinja uma mais perfeita atuação.

Percebe-se que o planejamento e o controle são elementos fundamentais para gestão de qualquer entidade. O planejamento irá definir quais os objetivos gerais da empresa e o controle será o processo que vai assegurar que estes objetivos sejam atingidos, monitorando o desempenho no decorrer de toda a trajetória, comparando os resultados com o que fora inicialmente planejado, possibilitando que sejam feitas correções, se necessário, desta forma garantindo a obtenção de um resultado satisfatório.

1.5 Metodologia de pesquisa

1.5.1 Caracterização da pesquisa

A pesquisa caracteriza-se segundo uma metodologia referente previsão e interpretação, ou seja, o plano de execução, segundo Beuren (2003, p. 95):

A pesquisa apresenta-se como forma de investigação que tem como finalidade buscar respostas às indagações da sociedade por meio de procedimentos científicos. Supõe-se que a realidade não é o que mostram na aparência, não se revela na superfície e, além disso, esquemas explicativos não a esgotam.

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. De acordo com Beuren (2003, p.92):

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 quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva. Neste tipo de pesquisa estudam-se as características de uma determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. De acordo com Beuren (2003), nesses estudos os fenômenos são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Conforme Triviños (1995), a abordagem descritiva permite que os fatos e fenômenos de determinada realidade sejam descritos com exatidão e com o máximo de clareza possível. Os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem a interferência do pesquisador. Também são estudados os fenômenos do mundo físico e humano, sem manipulá-los. Entretanto, devem ser consideradas as diferenças individuais dos informantes, não incorrendo em generalizações infundadas. Nos estudos descritivos tem-se a possibilidade de fazer uso do recurso de estudo de caso.

Com relação aos procedimentos, a pesquisa será realizada por meio de um estudo de caso, com o objetivo de aprofundar os conhecimentos em determinado assunto, por meio da aplicação de um questionário onde serão coletados os dados para análise.

1.5.2 Estudo de caso

De acordo com Beuren (2003, p.95), o estudo de caso “... é definido como um estudo concentrado de um único caso. Esse estudo tem a preferência por pesquisadores que pretendem aprofundar conhecimentos sobre determinada situação específica”.

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.

Também, segundo o mesmo autor, o método do estudo de caso também 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 casos 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.

Cabe ressaltar a importância que nesse método de estudo, o caso escolhido tenha efetivamente condições de alcançar os objetivos propostos, sendo relevante para a transparência do problema e aprofundamento do tema.

1.6 Limitação da pesquisa

Existem inúmeros métodos e conceitos que podem ser aplicados no planejamento, controle e gerenciamento das atividades e do patrimônio das organizações, é importante destacar que este trabalho tem como foco a realização de um estudo de caso, em um contexto específico onde são levadas em consideração as características da empresa que está sendo analisada, em decorrência disso, não se recomenda à generalização dos resultados encontrados.

1.7 Organização do trabalho

No primeiro capítulo apresentam-se a introdução onde são feitas considerações a cerca de planejamento e controle empresarial e sistemas de gestão, são descritos o tema e problema, bem como a justificativa para escolha do tema, são ainda apresentados os objetivos gerais e específicos e, por fim os procedimentos metodológicos utilizados para o levantamento das informações, que serviram de fundamento para as análises.

No segundo capítulo, discute-se uma revisão bibliográfica dos assuntos pertinentes ao objetivo do estudo, com noções de planejamento, controles internos e Gestão da Qualidade.

Em seguida, no terceiro capítulo, apresentam-se a caracterização da empresa e a descrição da realidade investigada, bem como a análise dos dados obtidos através do estudo de caso.

No último capítulo são apresentadas as considerações finais e as referências bibliográficas utilizadas na construção do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Planejamento

No presente capítulo apresenta-se uma visão de planejamento, considerando seu conceito e seus objetivos.

2.1.1 Conceito

De acordo com Braga (1989, p. 228): “o planejamento empresarial constitui um processo sistemático e contínuo de tomada de decisões no presente com vistas à consecução de objetivos específicos no futuro”.

Pode-se dizer que o planejamento empresarial é a base para realização das ações efetivas da empresa. A organização define quais são as suas metas e seus objetivos baseados em sua cultura organizacional, uma vez definidos os objetivos são feitas escolhas e traçados os caminhos que devem ser percorridos para o alcance destes objetivos. O planejamento dentro de uma organização serve para orientar a trajetória da empresa, definir onde se deseja chegar e de que forma pretende-se chegar, gerindo e controlando suas ações. Para Chiavenato (2000, p. 16):

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.

A figura 1 apresenta esta relação:

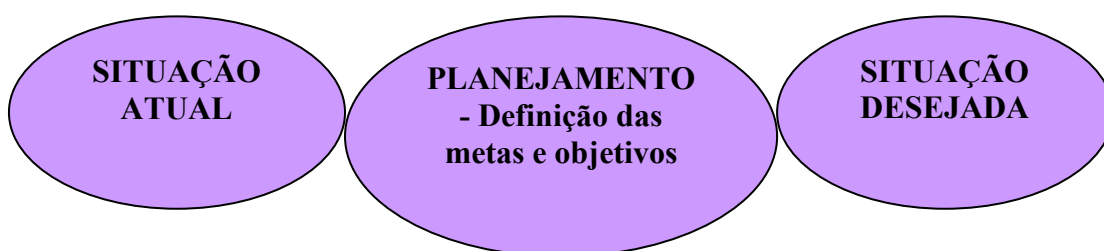


Figura 1 Planejamento como ponto de ligação entre situação atual e situação desejada
Fonte: Adaptado de Chiavenato (2000, p. 16).

As empresas não nascem ao acaso, elas são criadas com base em pretensões. Uns podem querer ser líder do mercado, outros apenas fazer parte dele com uma pequena fatia, as

intenções podem variar, porém independentemente de qual seja a razão de sua existência, a continuidade de qualquer entidade depende da forma com que ela planeja, executa e controla as suas atividades. Neste contexto o planejamento pode ser considerado como o processo que possibilita a empresa se organizar e controlar seus negócios. Para Braga (1989, p. 228), planejar significa definir antecipadamente:

- Os objetivos das ações preestabelecidas (o que se deseja alcançar);
- A forma pela qual as ações serão desenvolvidas (como será feito);
- Os meios físicos, tecnológicos, humanos etc., e os recursos financeiros necessários (com o que e por quanto será feito);
- Os prazos de execução e as épocas de conclusão de cada etapa do plano (quando será feito); e
- Os responsáveis pela execução das etapas do plano (por quem será feito).

Dentro de uma organização o planejamento define o que a empresa pretende fazer, de que forma, quando e quem irá fazê-lo de uma forma macro e também em cada área da empresa. O gerente do setor de compras, o de vendas, o de estoques, o da produção, etc., pode definir objetivos específicos e desenvolver planos e ações dentro do seu setor para atingir esses objetivos, no entanto, os objetivos devem ser condizentes com a realidade da empresa e serem compatíveis com o objetivo geral da empresa.

De acordo com Nakagawa (1993, p. 48):

O planejamento é o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro.

Pode-se verificar que o planejamento engloba toda a sistemática empresarial, sendo elemento primordial para a definição das metas e objetivos e para tomada de decisão com relação à realização da escolha das alternativas possíveis e viáveis que a empresa pode trilhar.

2.1.2 Planejamento e a empresa

O planejamento para as empresas é de importância vital para seu desempenho e continuidade no mercado. O planejamento está diretamente relacionado com a tomada de decisão que parte da alta administração e influencia todas as áreas da empresa. Para Chiavenato (2000, p. 16), “a necessidade do planejamento reside na racionalidade que imprime às decisões [...] por meio do planejamento, as ações da empresa tornam-se racionais, isto é, mais adequadas aos fins propostos”.

Para Atkinson et al (2000, p. 573), o planejamento da empresa possui dois aspectos importantes a saber:

- a) a empresa deve decidir em quais mercados atuar e como competir nestes mercados. Esse processo de planejamento define a natureza da escolha do relacionamento entre o cliente e a organização[...]
- b) a empresa deve planejar os processos específicos que usará para corresponder às exigências de seus clientes. Os processos específicos projetados e usados pela empresa definem a natureza da relação entre ela, seus funcionários e fornecedores e refletem às exigências da comunidade e do proprietário[...]

O planejamento pode ser considerado o marco inicial para o desenvolvimento das atividades empresariais, definindo em que mercados a empresa pretende atuar e orientando de que forma se dará seu relacionamento com os seus clientes, com os seus fornecedores e o meio ambiente em busca dos objetivos traçados.

2.2 Controles Internos

No presente capítulo apresenta-se uma visão dos controles internos, considerando o conceito, os tipos, objetivos e suas características.

2.2.1 Conceito

O mundo empresarial passa por constantes modificações que vêm tornando os mercados cada vez mais exigentes e competitivos. Isso requer das empresas uma capacidade imediata de adaptar-se às novas condições mantendo a qualidade e sem prejuízos para o seu negócio. Cientes desta necessidade as empresas passam a se preocupar com o processo de controle de suas atividades, conscientizando-se da importância que estes elementos tem sobre o desenvolvimento do negócio. De acordo com Atkinson *et al* (2000, p.581), “controle é o conjunto de métodos e ferramentas que os membros da empresa usam para mantê-la na trajetória para alcançar seus objetivos[...]”.

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”.

Atualmente dentro das organizações a tarefa de controlar suas atividades tem se tornado imprescindível para mantê-la no mercado e assegurar que seus objetivos sejam atingidos. De acordo com Braga (1989, p. 227), “controlar é avaliar os resultados das

atividades”. Nas organizações os sistemas que permitem organizar, avaliar e controlar as atividades financeiras, contábeis e operacionais são os chamados controles internos.

Para Almeida (1996 p. 50), “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

Já Crepaldi (1998, p. 41) os define:

Como o sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de:

- salvar os ativos;
- verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- desenvolver a eficiência nas operações;
- comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

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 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, conforme figura 2:

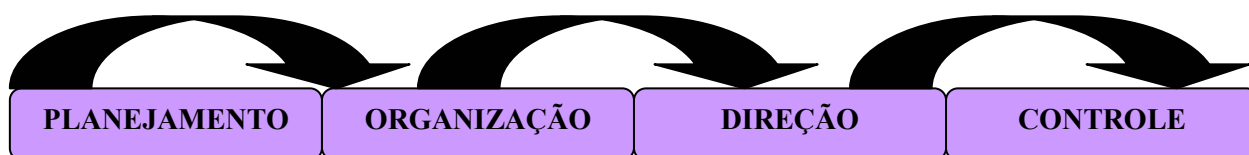


Figura 2 O Controle como quarta etapa do processo administrativo
Fonte: Adaptado de Chiavenato (2000, p. 54).

Assim percebe-se que o papel da administração é fundamental para processo de implementação e manutenção dos controles internos, cabendo a esta a tarefa de transmitir aos seus colaboradores qual a política da empresa, quais são as suas metas e os seus objetivos de

uma forma clara. Isso irá permitir que todos os envolvidos no processo compreendam de que forma estão inseridos dentro da organização e qual a sua importância. É importante ainda que a alta administração dê a estes colaboradores as condições ideais para desenvolvimento das suas atividades de forma que todos estejam sempre caminhando em busca a alcançar o que foi planejado. Para Franco e Marra (1991, p. 207):

Por controles internos entendemos todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativas, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Pode-se afirmar então, que o uso de controles internos dentro das organizações têm como finalidade controlar o desenvolvimento de suas atividades, garantindo que o que foi planejado pela alta administração seja cumprido de maneira eficaz por todos os envolvidos, alinhando os processos e procedimentos, e avaliando o seu desempenho ao longo dos tempos corrigindo as possíveis falhas buscando sempre o aprimoramento de suas atividades, conforme figura 3:

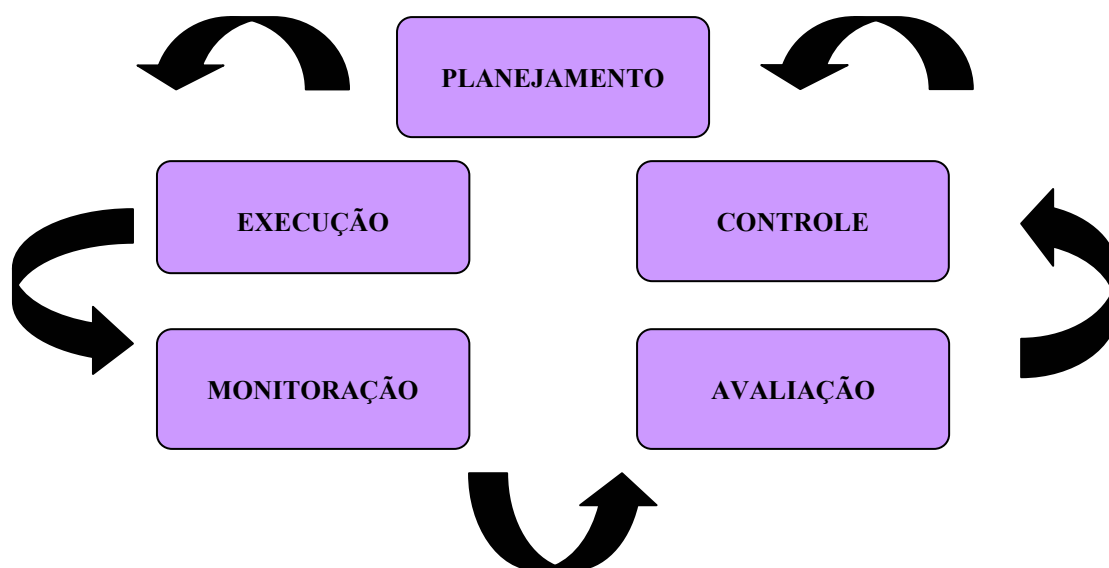


Figura 3 O ciclo do controle
Fonte: Adaptado de Atkinson et al (2000, p. 582)

De acordo com Atkinson et al (2000, p. 582), o processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco variáveis:

- Planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários e na identificação dos processos que os completam.
- Executar, que consiste em implementar o plano.
- Monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.
- Avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivos e decidir sobre ações corretivas.
- Corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

Os controles internos são importantes para as organizações à medida que asseguram que o que foi planejado foi seguido cumprindo os objetivos pretendidos, sendo que cada organização irá desenvolver e implementar aqueles controles que melhor se enquadrem com a sua realidade.

2.2.2 Elementos básicos

2.2.2.1 Controles pessoais e controles materiais

Os controles na organização são exercidos sobre as coisas, ou seja, sobre os materiais, os equipamentos, os métodos, os processos, os procedimentos, as rotinas entre outros, e também sobre as pessoas, que são essencialmente os colaboradores da empresa em qualquer escala. Temos então duas formas diferentes de controles, que Chiavenato dividiu e nomeou de “controles pessoais” e “controles materiais”.

Os controles pessoais visam ao comportamento e desempenho das pessoas. É o caso do controle exercido pelo próprio superior que deve supervisionar o trabalho dos subordinados. São também chamados controles humanos, por se tratar de variável humana, sujeita às diferenças individuais de personalidade e comportamento. Os controles materiais, também chamados controles não-humanos, são efetuados sobre elementos materiais, físicos ou mecânicos, como máquinas, equipamentos, instalações, e costumam ser feitos através de processos eletrônicos, elétricos ou mecânicos de monitoramento. CHIAVENATO (1989, p. 97).

Os controles podem ser efetuados de diversas maneiras seja sobre as coisas ou sobre as pessoas, existindo inúmeros meios para efetuá-los. Geralmente, as empresas criam e desenvolvem manuais internos, ou procedimentos internos que definem e orientam as suas atividades e rotinas, devendo ser seguidos por seus colaboradores. De acordo com Franco e Marra (1991, p. 207):

São meios de controle interno todos os registros, livros, fichas, mapas, boletins, papéis, formulários, pedidos, notas, faturas, documentos, guias, impressos, ordens internas, regulamentos e demais instrumentos de organização administrativa que formam o sistema de vigilância, fiscalização e verificação utilizado pelos administradores para exercer o controle sobre todos os fatos ocorridos na empresa e sobre todos os atos praticados por aqueles que exercem função direta e

indiretamente relacionadas com a organização, o patrimônio e o funcionamento da empresa.

Percebe-se então, que ao referir-se a controles internos de uma maneira ampla, deve-se levar em consideração essas duas variáveis, os elementos físicos e materiais e o fator humano. Os registros físicos são essenciais, bem como o fator humano é imprescindível para o bom desempenho de qualquer sistema de controles internos. As pessoas, aquelas que fazem parte e operam os sistemas de controles internos, são consideradas peças fundamentais do processo. Por mais rígidos e eficazes que sejam os controles materiais, é preciso se ater ao fato de que sempre haverá de alguma forma uma interferência humana que pode comprometer todo o sistema. Assim sendo, o fator humano, também precisa ser monitorado e controlado, evitando os possíveis desvios, as falhas e os erros que possam levar ao fracasso dos sistemas de controles internos.

Para o desenvolvimento de qualquer sistema de controles internos um elemento que deve estar claramente definido é a segregação das funções, ou seja, quem irá executar o que, e de que forma se fará o controle das operações. A distribuição das funções dentro de uma organização deve ser tal que impeça que uma mesma pessoa tenha acesso ilimitado a diferentes níveis e ferramentas de controle, sem que haja qualquer supervisão, pois isso facilitaria as falhas e os erros, ou até mesmo as fraudes dentro do sistema, não se fazendo cumprir, portanto, um dos objetivos básicos dos controles é que resguardar o patrimônio da entidade.

2.2.2.2 Controles contábeis e controles administrativos

Os controles internos podem ser ainda, vistos sobre dois aspectos diferenciados dentro das empresas conforme suas características e a finalidade a que se destinam, eles são divididos em controles contábeis e controles administrativos.

Para Lopes de Sá (1998, p. 106):

Controles contábeis entendem sejam aqueles que se relacionam diretamente com o patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis (que eles dizem ser demonstrações financeiras). Controles administrativos entendem sejam os concernentes basicamente à eficiência operacional e à vigilância gerencial, e que só indiretamente são referidos nos registros contábeis.

Conforme Garcia (1998, p. 16 e 17), os controles administrativos abrangem:

Procedimentos relacionados com a eficiência operacional e observância das políticas traçadas pela Administração. Relacionam-se em geral, com registros estatísticos, estudo de tempos e movimentos, avaliação de desempenho, controle físico e de qualidade, análise mercadológica, planos de treinamento e desenvolvimento de pessoal, e segurança operacional. [...] Os controles contábeis contêm: métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros contábeis em relação aos documentos probatórios e a obediência aos ditames dos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Pode-se dizer que os controles administrativos estão voltados mais para as atividades operacionais, enquanto que os controles contábeis se preocupam mais com as finanças e em resguardar o patrimônio da empresa, no entanto direta ou indiretamente ambos buscam atingir os mesmos resultados e garantir que o planejamento seja cumprido. Segundo Attie (1992, p. 201 e 202):

- Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios daquelas ligadas às operações ou custódia de valores; e controles físicos sobre estes valores.
- Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

O sistema de controles internos abrange, portanto, os aspectos contábeis e administrativos da empresa, extraíndo de cada um as informações necessárias para a tomada de decisão e o gerenciamento das atividades da empresa. Embora o objetivo de um seja diferente do outro, ou seja, enquanto o objetivo primordial do controle contábil é proteger os ativos e dos controles administrativos é contribuir para o desenvolvimento das rotinas operacionais, ambos tem a mesma finalidade e responsabilidade que é a tarefa de gerar informações precisas e confiáveis que serão utilizadas pela alta administração para tomada de decisão.

2.2.3 Objetivos

O controle está presente em todas as áreas e em todos os níveis das empresas, de alguma forma controlando, fiscalizando e monitorando o desenvolvimento das suas atividades. De acordo com Franco e Marra (1991, p. 208):

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.

Para Attie (1998, p. 117), controles internos possuem quatro objetivos básicos:

- A salvaguarda dos interesses da empresa;
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- O estímulo à eficiência operacional; e
- A aderência às políticas existentes

O empenho da alta administração é fundamental para que os objetivos dos controles internos sejam alcançados, sendo tarefa desta conscientizar a todos sobre sua importância. A necessidade de controles está relacionada com todas as áreas da organização e somente a adequada aplicação dos controles internos em cada uma dessas áreas possibilitará que sejam atingidos os objetivos traçados pela empresa, com resultados positivos e sem desperdícios ou desvios.

De acordo com Chiavenato (2000, p. 54), o controle tem dois objetivos principais:

Correção as Falhas ou Erros: O controle serve para detectar falhas ou erros, seja no planejamento, na organização ou na direção e para apontar as medidas corretivas.
Prevenção de Novas Falhas ou Erros: Ao corrigir falhas ou erros, o controle indica os meios de evitá-los no futuro. Assim, funciona com o objetivo de melhorar gradativamente o processo administrativo.

Os controles internos trazem segurança para as empresas, sendo o instrumento que permite proteger seu patrimônio resguardando-se de possíveis erros e fraudes. A utilização de controles adequados e condizentes com a realidade de cada organização permite evitar os erros e apontar as fraudes, corrigindo as possíveis falhas que possam desviar a empresa do seu planejamento, buscando sempre o aprimoramento das atividades da empresa.

Para Oliveira (2002, p. 438 e 439), o controle possui as seguintes finalidades para a empresa:

- identificar problemas, falhas e erros que se transformam em desvios do planejado, com a finalidade de corrigi-los e de evitar sua reincidência;
- fazer com que os resultados obtidos com a realização das operações estejam, tanto quanto possível, próximos dos resultados esperados e possibilitem o alcance dos objetivos previamente estabelecidos;
- fazer com que a empresa trabalhe de forma mais adequada; e
- proporcionar informações gerenciais periódicas, para que seja rápida a intervenção no desempenho do processo.

Observa-se que fundamentalmente os objetivos dos controles internos visam sempre assegurar o cumprimento das metas estabelecidas e garantir a fidedignidade das informações geradas, com isso trazendo a segurança e a confiança de que as melhores decisões serão tomadas para o desenvolvimento da empresa. Sendo que o processo de tomada de decisão e o processo de controles estão intimamente interligados, é praticamente impossível que qualquer empresa não disponha de adequado sistema de controle interno que possibilite a continuidade do seu negócio uma vez que estes são essenciais na geração das informações de que esta necessita para conseguir gerir-se e manter-se atuante no mercado.

2.2.4 Erros

Os erros são as irregularidades que acontecem nos procedimentos e demonstrações contábeis, onde não há a finalidade de causar danos, mas que acontecem quase sempre devido à falta de preparo das pessoas que executam o serviço, ou por falhas nos próprios mecanismos de controle da empresa.

Segundo Lopes de Sá (1997, p. 221), “erro é uma ação involuntária, sem o intuito de causar dano”.

Portanto, os erros são falhas cometidas por desconhecimentos ou negligência que prejudicam a regularidade das informações geradas, porém sem a intenção de causá-las. Os controles internos visam prevenir que estes tipos de situações não ocorram garantindo a confiabilidade das informações geradas.

2.2.5 Fraudes

Por fraudes podem ser entendidos os atos praticados intencionalmente com a finalidade de prejudicar algo ou alguém.

De acordo com Lopes de Sá (1997, p. 25), “fraude é a lesão, o erro premeditado, feito propositadamente para lesar alguém”.

Neste sentido entendemos por fraudes os atos voluntários praticados com o intuito de ganhar vantagens causando prejuízos a terceiros. Aqui o papel dos controles internos é o de

padronizar e interligar ao máximo as atividades da empresa evitando que sejam burlados os procedimentos, ou criando mecanismos que possam detectar as irregularidades.

2.2.6 Características

Os controles possuem características específicas que devem ser adequadas à realidade de cada organização, levando sempre em consideração as peculiaridades de cada qual essas características serão moldadas permitindo o uso eficaz desta ferramenta.

Segundo Attie (1992, p. 202), 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; e
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional para a execução de suas atribuições.

Segundo as suas finalidades Crepaldi (1998, p. 42 e 43) dividiu os controles em três categorias a saber:

- Controles organizacionais, inclusive segregação de funções.
- Controle de sistemas de informação.
- Controle de procedimentos.

Nos tópicos a seguir abordam-se estas características no contexto geral da empresa.

2.2.6.1 Controles organizacionais e estruturais

O tamanho e o porte da empresa irá definir qual a estrutura organizacional que melhor se enquadra a ela. Quanto maior a organização mais difícil é a tarefa da alta gerência de acompanhar, administrar ou supervisionar pessoalmente as atividades, fazendo com que sejam delegadas e diluídas as responsabilidades. É, portanto, característica deste tipo de controle a função de delegar autoridade e designar responsabilidades dentro da empresa.

A estrutura organizacional irá definir as atribuições de cada função, buscando delegar responsabilidades sempre de uma forma coerente, obedecendo a critérios que permitam

designar corretamente a atividade que será desenvolvida por cada colaborador. No processo de definição da estrutura organizacional, segundo Crepaldi (1998, p. 43), a empresa irá considerar aspectos tais como:

- Atribuição de responsabilidades e delegação de autoridade claramente definidas;
- segregação de funções incompatíveis para evitar que sejam controladas por qualquer indivíduo ou departamento da organização;
- fornecimento de recursos, inclusive pessoal competente, em quantidade suficiente para o cumprimento das responsabilidades atribuídas;
- existência de sistema de medição e avaliação do desempenho.

Um dos elementos primordiais que deve ser levado em consideração quando da definição de qualquer estrutura organizacional é a segregação das funções, ou seja, quem irá efetuar determinada atividade e ainda quem será responsável pelo controle desta. Para Almeida (1996, p. 54), “a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, devido ao fato de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno”. O fato de um mesmo indivíduo ter acesso a sistemas incompatíveis pode acarretar em desvio de procedimentos, manuseio indevido de informações que podem burlar o sistema de controle interno tornando-o ineficaz.

A eficácia dos controles internos irá depender das pessoas que fazem uso desta ferramenta, ou seja, dos funcionários da empresa. Não basta ter um bom sistema de controle se as pessoas não souberem operá-lo de forma correta, por isso o nível de competência e integridade das pessoas deve ser verificado quando da atribuição de suas responsabilidades dentro da empresa. Segundo Almeida (1996, p. 51), as razões para se definirem atribuições são:

- assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados;
- detectar erros e irregularidades;
- apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

É função da administração de acordo com Crepaldi (1998), definir o perfil dos seus funcionários determinando quais são as habilidades exigidas para ocupar determinados cargos, fornecendo treinamento e capacitação constantes aos mesmos, estabelecendo uma

política de remunerações e promoções dentro da empresa e ainda adotando um sistema para avaliação de desempenho de seus colaboradores.

2.2.6.2 Controle do sistema de informação

Sabe-se que é função dos controles internos gerar informações confiáveis e seguras para a alta administração que irão ser utilizadas no processo de gestão.

De acordo com Crepaldi (1998, p. 45):

Em todas as empresas, o planejamento e o controle das operações dependem do conhecimento que a administração tem das atividades e operações passadas, presentes e futuras. E salvo nas pequenas empresas, esse conhecimento dependerá, em maior ou menor grau, do sistema de informação.

Os administradores não têm como ter acesso direto e imediato a todas as áreas e atividades desenvolvidas no âmbito da empresa ao mesmo tempo, então baseados basicamente em dados fornecidos pelo sistema de informação os gestores tomam suas decisões. Sendo assim, o sistema de informações não pode ser falho e tem que contemplar todos os tipos de informações pertinentes ponderando a frequência com que estas informações são geradas, garantindo a qualidade da informação e avaliando constantemente as fontes de informação.

Para Oliveira (1999, p. 141):

O produto final do processo de controle é a informação. Portanto, o executivo deve procurar estabelecer um sistema de informações que permita constante e efetiva avaliação de cada um dos itens do processo estratégico. Antes de iniciar o controle e a avaliação dos itens da administração estratégica deve-se estar atento a determinados aspectos de motivação, capacidade, informação e tempo.

Segundo Braga (1989, p. 230):

Fundamentalmente, um sistema de controle consiste na obtenção de informações e nos processos daí decorrentes de registro, armazenagem, processamento, retorno e análise das informações, bem como o seu uso na modificação e no aperfeiçoamento do funcionamento da empresa.

Sendo assim é imprescindível que a empresa conte com adequado sistema de informações que garanta a integridade da informação e sua validade para a tomada de decisão.

2.2.6.3 Controle de procedimentos

O controle de procedimentos consiste na obediência as normas e políticas da empresa que são organizadas nos procedimentos internos e manuais desenvolvidos pela própria empresa. Os procedimentos internos contem as normas documentadas que regem as atividades realizadas na empresa e que devem ser seguidos por seus colaboradores. Estes procedimentos servem para padronizar e regulamentar os processos e mantê-los registrados.

O controle efetuado com base nos procedimentos busca garantir que as rotinas serão seguidas conforme devem ser, ou seja, como foram definidas pela alta administração. Os procedimentos podem ser entendidos como um guia para execução dos processos dentro da organização.

2.2.7 Controles internos e a empresa

Em tempos onde a concorrência é assídua e as mudanças nos cenários econômicos são constantes, ter eficientes controles nas empresas é essencial para que os seus gestores possam bem administrar seus recursos e encontrar alternativas para contornar os problemas causados pelas dificuldades que ora a economia possa apresentar, isto tudo baseado em um sistema de informações precisas e confiáveis que um bom sistema de controles internos pode oferecer.

Á medida que aumenta a complexidade interna na empresa e no ambientes em que ela atua, o processo de tomada de decisão tende a tornar-se, também, mais complexo. Para atender a essa situação de maneira adequada, o executivo necessita de sistemas de informações eficientes e eficazes, que processem o grande volume de dados gerados e produzam informações válidas (OLIVEIRA 2002, p. 50).

No entanto, os gestores precisam se ater ao fato de que não basta apenas ter um bom sistema de controles internos e esperar que resultados positivos sejam alcançados com a utilização das técnicas adequadas. É preciso antes de tudo, reconhecer que, para se obter sucesso na implantação de controles internos, o comprometimento das pessoas e suas ações individuais em cada nível de responsabilidade, bem como a relação interpessoal de todos os envolvidos é fundamental para se obtenha controles eficientes.

Um dos elementos primordiais para que se obtenha bons resultados com a utilização dos controles internos é a comunicação. De maneira geral, os gestores relutam em se comunicar, discutir ou repassar informações, muitas vezes se consideram auto-suficientes e

não percebem o quão importante é a atitude de repassar as informações adiante. Este comportamento é um sério impedimento para implantação do planejamento e conseqüentemente dos controles internos nas empresas.

Mosimann e Fisch (1999, p. 17) ressaltam que para uma empresa existir é necessário que haja:

- a) Pessoas capazes de se comunicarem;
- b) Pessoas dispostas a contribuir em uma ação conjunta; e
- c) Pessoas a fim de alcançarem um objetivo comum.

A comunicação é de importância central para o processo de planejamento e controle à medida que proporciona uma ligação entre vários pontos de decisão, comunicando, discutindo e repassando informações que irão levar a tomada de decisões coerentes com a realidade da empresa. A falta de comunicação pode levar a sérios problemas internos, tornando os processos ineficazes e gerando informações incorretas ou com pouca relevância para o processo decisório.

Os controles estão presentes em todas as áreas da empresa, no departamento de recursos humanos, no departamento de compras, no departamento de estoques entre outros, e são essenciais para o desenvolvimento e manutenção de cada uma destas áreas. Cada área da empresa tem controles específicos inerentes à atividade que se desenvolve. Estes controles juntos formam um sistema de informações que migram para outros setores da empresa auxiliando no processo de gestão.

Muitas empresas contam com a figura do *controller* que exerce a função de organizar e monitorar o sistema de informações que geram os dados relevantes para a tomada de decisão, Nakagawa (1993, p. 14) afirma que:

[...] este sistema capacita os gestores de uma empresa a planejarem, executarem e controlarem adequadamente as atividades de uma empresa, sejam elas de suporte ou operacionais, utilizando com eficiência e eficácia recursos que lhes são colocados a sua disposição. O *controller* é o gestor desse sistema, na qualidade de principal executivo de informações de uma empresa.

Os controles internos, fazem parte do sistema de informações das empresas, sendo fundamentais para o desenvolvimento destes, conforme figura 4.

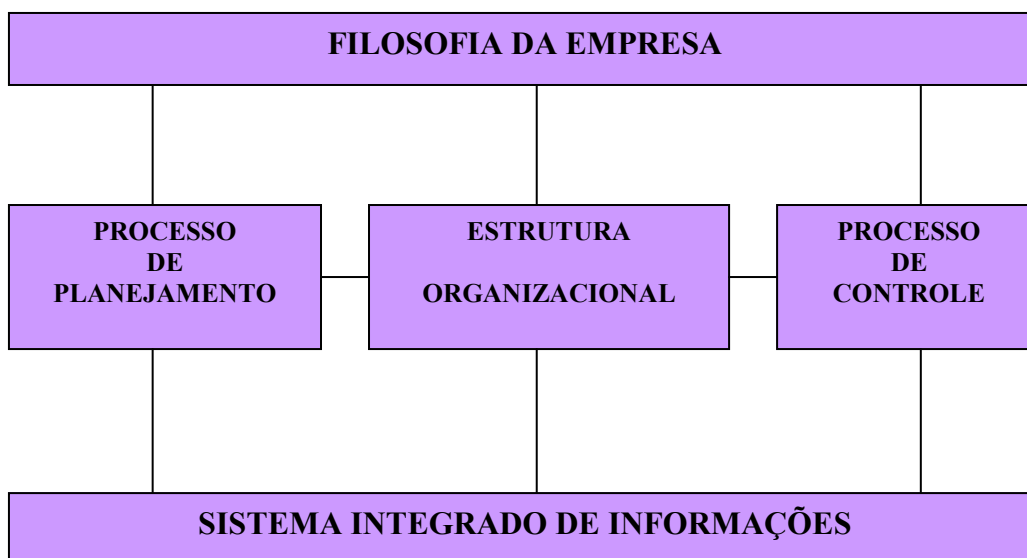


Figura 4 O papel do Controller
 Fonte: Nakagawa (1993, p. 17)

Nakagawa (1993, p. 14) define o sistema integrado de informações como:

O sistema que integra os padrões, orçamentos e a contabilidade caracteriza-se por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informações não apenas de caráter contábil e financeiro, como também de natureza física e qualitativa, e de interação da empresa com as variáveis de seu ambiente externo.

A informação, portanto, é elemento crucial do sistema de controles internos, e sendo a contabilidade uma das áreas que maior número de informações gera para a empresa, Gray (1977, p. 30) afirma:

Os dados contábeis são essenciais para a administração no estabelecimento de objetivos, na preparação de orçamentos adequados, e no fornecimento de informações para fins de planejamento e controle. Além de suas habilidades técnicas para projetar um sistema de acumulação de dados e concepção de relatórios cujos formatos e conteúdos sejam mais relevantes para certas necessidades administrativas, o responsável pela aplicação dos princípios da Contabilidade Gerencial na empresa deve saber a finalidade das informações por ele reunidas.

Pode-se dizer que a contabilidade é um dos principais sistemas de informação do sistema global de informações da empresa, fornecendo informações tanto para terceiros, através da contabilidade financeira, como para adoção de decisões estratégicas e operacionais, por meio da contabilidade de custos e gerencial. Qualquer que seja a informação gerada, só é possível obtê-la com adequados sistemas de controle interno.

Os controles internos são fortes instrumentos de proteção das atividades da empresa. Sua criação e desenvolvimento visam garantir que todos os processos possam funcionar perfeitamente, objetivando o cumprimento das metas empresariais. Uma das tarefas mais complexas na implementação dos controles internos seja talvez, a tarefa de levar o profissional a entender, como os novos conceitos e desafios são aplicados em sua atividade, uma vez que isso envolve um conjunto de procedimentos definidos por um plano organizacional de maneira clara e objetiva, visando um melhor desenvolvimento das atividades operacionais da empresa. É necessário que haja por parte destes indivíduos uma disposição para participar e de contribuir para a organização.

Como menciona, Crepaldi (1998, p. 44):

A certeza razoável de que estão sendo alcançados os objetivos de controle interno depende do grau de competência e integridade das pessoas, da independência das funções que lhes tenham sido designadas e da compreensão que têm dos procedimentos estabelecidos.

Por meio dos controles internos também se pode obter maior segurança no que se refere a furtos, desperdícios, não só de recursos como de tempo. Além de proporcionar serviços de qualidade para seus clientes internos e externos, os instrumentos destinados à vigilância da empresa na área de fiscalização e verificação administrativa permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se passam pela empresa e refletem diretamente em seu patrimônio.

Sabe-se que uma empresa não é igual à outra e que cada qual possui suas particularidades, por isso não basta apenas definir quais os tipos de controles a serem adotados. Antes é preciso avaliar se esses controles suprirão a necessidade real da empresa, para não se tornarem ineficazes e até mesmo ultrapassados.

Para muitas empresas, principalmente as de menor porte, os controles internos são considerados desnecessários. Existe uma cultura organizacional nestas empresas que os faz acreditar que ter funcionários de confiança basta, que os serviços estarão sempre em ordem, em perfeita regularidade, porém estas empresas ao fazer isso estão cometendo um grande erro. Sabe-se que nas empresas onde não existem procedimentos de controles internos são mais suscetíveis de ocorrer os erros involuntários, os desvios e os desperdícios. Lopes de Sá (1998, p. 54) menciona “[...] o gênio humano tem imaginado os mais diversos e ardilosos tipos de fraudes, de contravenção, de atentado a boa fé, alterando a natureza dos fatos, ludibriando e violando os mais elementares princípios de moral”.

Partindo do pressuposto de que, quanto maior é a empresa, maior e mais complexa é sua organização estrutural e o número de pessoas envolvidas em cada processo interno, podemos afirmar que são necessários controles mais eficientes, que funcionem de acordo com a sua estrutura e necessidade.

É função da alta administração e inserção de controles internos na empresa. Depois de formulado o planejamento e definida a política, os objetivos e as metas da empresa, os gestores precisam certificar-se de que serão tomadas todas as providências e que tudo se dará conforme o que fora planejado. Para isso são elaborados os procedimentos e manuais internos, são definidas as funções, delegadas as responsabilidades, organizadas as rotinas de todos os setores, visando que no desenvolver das atividades diárias os funcionários possam seguir as normas estabelecidas. Deve-se ressaltar ainda que não basta definir quais os controles a serem adotados na realização das atividades se os funcionários não estiverem capacitados para desenvolver tais funções. Neste caso os riscos de erros e falhas continuarão altos. É fundamental que todos na empresa conheçam os controles internos dentro de cada área para que se tornem eficientes e para que na ausência do encarregado, outra pessoa da mesma área possa dar continuidade à atividade evitando desta forma o acúmulo de tarefas. Conforme Chiavenato (2000, p. 54), “controle é a função administrativa que consiste em medir e avaliar o desempenho dos subordinados para assegurar que os objetivos da empresa sejam atingidos”.

Implementados os controles internos na organização é necessária uma avaliação constante destes, evitando que estes se tornem ineficazes ou que não atendam mais as necessidades da empresa.

Crepaldi (2000, p. 220) afirma que:

Tendo documentado o sistema de controle interno, deve-se proceder a sua avaliação crítica, para determinar sua eficácia e os pontos passíveis de melhoria. Muitas vezes, nesta etapa, conclui-se que o sistema não é eficaz; sendo assim, não se executarão os testes de cumprimento, pois ainda que o resultado seja satisfatório, não se atingirão os objetivos.

Baseando-se neste conceito verifica-se que os controles internos devem ser submetidos a avaliações constantes que levem a melhorias que devem torná-los cada vez mais eficazes e práticos, pois somente desta maneira eles estarão contribuindo com o sucesso da empresa, sendo não só uma ferramenta de controle estritamente, mas também uma ferramenta de gestão empresarial que auxilie a organização a manter-se capacitada frente aos desafios do mercado.

2.3 Gestão da Qualidade – ISO 9001:2000

2.3.1 Conceito

Diante dos novos desafios que são apresentados aos gestores constantemente e a demanda por mercados altamente competitivos, o foco principal é satisfazer e fidelizar seus clientes, por meio de um diferencial nos produtos e serviços ofertados. Com isso algumas organizações passaram a buscar certificações de gestão da qualidade. Pode-se dizer que sua adoção passou a ser reconhecida no mercado como uma garantia de qualidade para o consumidor, podendo ser vista, portanto, pelas empresas como um diferencial competitivo.

A ISO International Organization for Standardization – é uma organização internacional não governamental (ONG) que visa padronizar os Sistemas de Gestão da Qualidade implementados nas organizações em todo mundo. A sigla ISO deriva do termo isos que vem do Grego e significa igual ou padrão. Seu objetivo principal é garantir a qualidade dos produtos e serviços assegurando a satisfação do cliente e promovendo melhorias contínuas para organização.

As normas NBR ISO série 9000 compõem um conjunto de normas técnicas que tratam exclusivamente de gestão da qualidade. Segundo a NBR ISO 9000, gestão da qualidade é o conjunto de “atividades coordenadas para dirigir e controlar uma organização no que diz respeito à qualidade”.

De acordo com Umeda (1995, p. 4):

Originariamente, o controle da qualidade estava centralizado na qualidade dos produtos, mas com o passar do tempo passou-se a dar importância também à qualidade do trabalho executado e à qualidade do gerenciamento, motivo pelo qual começou a ter maior abrangência no campo de custo, atendimento, moral e segurança.

Portanto, ao optar pela implementação de um sistema de gestão da qualidade a empresa não está estritamente focada na qualidade do produto ou serviço, ela preocupa-se com a qualidade de todo o processo que ocorre até que o produto ou serviço seja fornecido. Desta forma é estabelecido um planejamento focado na melhoria constante em todos os aspectos da organização, pois existe a conscientização de que para obter-se um produto ou serviço com qualidade todas as etapas envolvidas no processo precisam ser bem executadas.

2.3.2 Abordagem de processos

A norma NBR ISO 9001, que define os elementos para o desenvolvimento e implementação do sistema de gestão da qualidade, é focada em processos, considerando que

este tipo de abordagem pode aumentar a satisfação do cliente uma vez que atende a todos os seus requisitos. Conforme NBR ISO 9001, “para uma organização funcionar de maneira eficaz, ela tem que identificar e gerenciar diversas atividades interligadas. Uma atividade que usa recursos e que é gerenciada de forma a possibilitar a transformação de entradas em saídas pode ser considerada um processo”.

Segundo Valls (2004, p. 172):

Um dos aspectos importantes da ISO 9001 é o seu enfoque por processos, cujo conceito básico prevê uma nova forma de estruturar e gerenciar as atividades (processos) e as próprias organizações, de forma sistemática e integrada, alinhando as expectativas dos clientes à eficácia da organização como um todo.

Ainda segundo a Norma a vantagem da abordagem de processo é o controle contínuo que ela permite sobre a ligação entre os processos individuais dentro do sistema de processos, bem como a sua combinação e interação.

2.3.3 Documentação, controle e registros

É requisito do sistema de gestão da qualidade, a elaboração de procedimentos documentados que regem as principais atividades desenvolvidas na organização, bem como a elaboração de um manual da qualidade e declarações documentadas da política e dos objetivos da qualidade. O sistema exige ainda que a organização mantenha devidamente registrados todos os documentos necessários para assegurar o planejamento, a operação e o controle eficaz de seus processos.

2.3.4 Responsabilidade e planejamento

A decisão de implementar um sistema de gestão da qualidade, é uma escolha estratégica que deve partir da alta administração. É de sua responsabilidade definir a política e os objetivos da qualidade por meio de planejamento prévio, bem como deixar evidente o seu comprometimento com a implementação e o desenvolvimento do sistema e a melhoria contínua de sua eficácia.

A Norma deixa claro, a preocupação com a segregação de funções, onde a alta direção deverá assegurar que as responsabilidades, autoridades e suas inter-relações serão definidas por toda a organização. Outro item abordado de muita significância é com relação à comunicação interna, onde a norma enfatiza a importância de assegurar que serão estabelecidos na organização processos de comunicação apropriados relativos à eficácia do sistema de gestão de qualidade.

2.3.5 Auditorias internas: medição, análise e melhoria

Definidos os processos, a política e os objetivos da qualidade a organização deve monitorar e medir os resultados obtidos, buscando melhorias constantes que possam tornar o sistema cada vez mais eficaz.

Está previsto na NBR ISO 9001, que em intervalos de tempos planejados a organização deve executar auditorias internas que visam determinar se o sistema de gestão da qualidade está conforme com as disposições planejadas e com os requisitos da Norma e do sistema de gestão da qualidade estabelecidos pela própria organização, e ainda se o mesmo está mantido e implementado eficazmente.

O sistema de gestão da qualidade é baseado na melhoria contínua dos processos e produtos, devendo sempre que apresentados problemas, serem realizadas ações corretivas e preventivas que eliminem a causa das divergências.

2.3.6 Sistema de gestão da qualidade e controles internos

Levando em consideração os conceitos apresentados de controles internos e os requisitos do sistema de gestão da qualidade, pode-se afirmar que estão duas ferramentas estão interligadas. Os procedimentos e manuais desenvolvidos pela gestão da qualidade nada mais são do que controles internos, que buscam como todos os outros minimizar custos, resguardar o patrimônio da empresa, otimizar os recursos, diminuir os desperdícios e evitar as possíveis irregularidades no processo, como os desvios, os erros e as fraudes, através de verificações constantes que são as chamadas auditorias da qualidade. As auditorias da qualidade buscam medir a eficiência destes controles internos com o passar dos tempos, verificando sua aplicabilidade, detectando possíveis falhas e propondo melhorias ao sistema.

Valls (2004, p. 174) afirma que:

Uma organização certificada com base na ISO 9001 não é perfeita, sem falhas nem problemas, mas certamente mantém sob controle seus principais processos, gerencia melhor seus recursos e oportuniza a satisfação dos seus clientes, pois está totalmente voltada para esses propósitos. A NBR ISO 9001 possibilita a previsibilidade, que minimiza os riscos e custos de operação, itens decisivos nos resultados econômicos e sociais de uma organização.

Desta forma, percebe-se que o sistema de gestão da qualidade está intimamente relacionado aos controles internos da organização, pode-se até afirmar que esse sistema de gestão baseia-se em controles, sendo esta a ferramenta que dá o suporte e que encadeia a

sucessão dos processos realizados pela organização, portanto como exposto por Valls, uma organização não pode ser considerada perfeita tão e somente por ser certificada, mas com certeza, o fato desta ser certificada dá certa garantia de que nela os processos são mantidos sob controle, avaliados, criticados e melhorados conforme a ótica do sistema de gestão da qualidade, que preza pela melhoria constante.

Para finalizar pode-se ainda dizer que essas duas ferramentas, os controles internos e o sistema de gestão da qualidade se completam, se tornando eficazes e agregando melhorias a organização quando utilizados em conjunto.

3 ESTUDO DE CASO

3.1 A empresa

A empresa Pauta Equipamentos e Serviços, é uma distribuidora de informática que atua há 15 anos no mercado regional do sul do Brasil. Seu desenvolvimento ao longo dos anos tem sido marcado por grande sucesso, explicado por seus fundadores como uma consequência natural da filosofia de trabalho da empresa e seus colaboradores, bem como da cumplicidade e apoio dos seus fornecedores e revendas parceiras de negócios. A empresa perpetua a busca da realização de seus objetivos investindo em estrutura e sobre tudo em capacitação profissional.

3.1.1 Histórico

A Pauta está no mercado desde 1991, desenvolvendo software de gestão e atuando na revenda de microcomputadores. A empresa iniciou suas operações como desenvolvedora de software, criando aplicativos de gestão empresarial para o segmento corporativo e utilizando diferentes plataformas. Em 1997, passou a revender computadores, serviços de instalação e manutenção, sempre tendo como clientes empresas do sul do Brasil. Em 2001 a Pauta passou a ser uma distribuidora multimarcas. Em sua trajetória a empresa ampliou ainda seu portfólio de produtos e passa a comercializar também partes de microcomputadores como motherboards, periféricos, gabinetes, notebooks, equipamentos para comunicação, redes e automação comercial. Para atender as exigências do mercado atua fortemente no mercado de valor, desde a prospecção, consultoria, desenho, acompanhamento e execução de soluções em T.I, além de treinamento ao canal de revendedores. Em 2002 a empresa promoveu significativas mudanças no seu organograma diretivo e gerencial, iniciou a implementação do Sistema Gerencial da Qualidade, de acordo com as normas da NBR ISO 9001:2000, direcionou esforços em trabalhos de pesquisa de satisfação dos revendedores, produziu catálogo próprio de produtos. Em 2003 realizou o lançamento de sua Home Page. Para 2006 está previsto o lançamento do seu canal de vendas pela Internet o e-commerce.

3.1.2 Localização

A Pauta Distribuidora dedica-se ao mercado regional, contando com sua Matriz, em São José –SC, a Assistência Técnica também em São José, além de duas filiais, uma em Curitiba, outra em Porto Alegre. Deste modo, a Pauta satisfaz as necessidades do mercado

promovendo a integração que só o distribuidor regional pode oferecer com agilidade e eficiência.

3.1.3 Organograma

O quadro funcional da empresa conta com aproximadamente 350 pessoas. O organograma da Pauta é apresentado na figura 5.

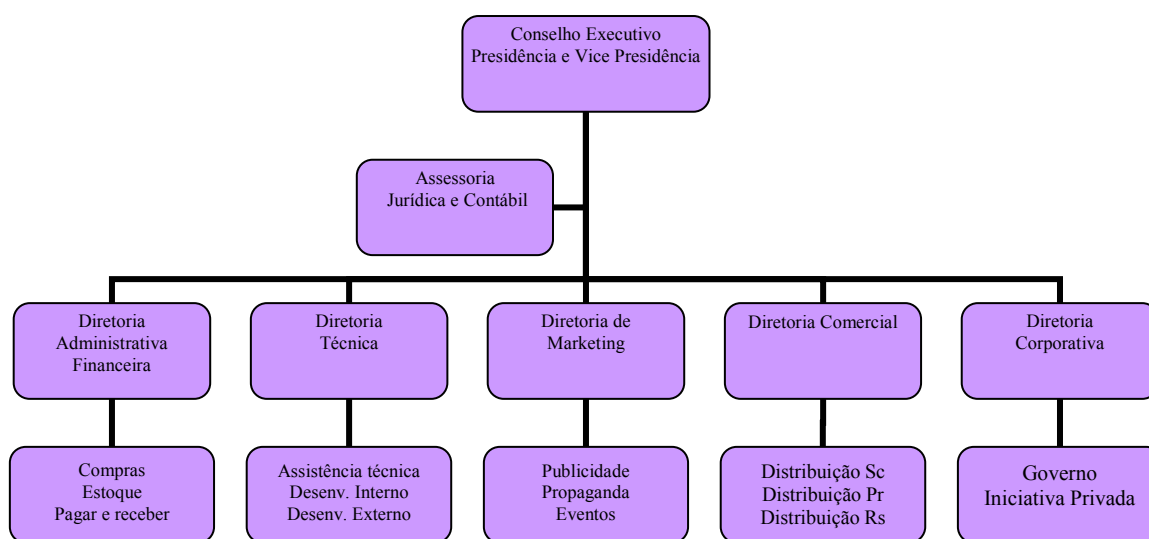


Figura 5 Organograma da empresa
Fonte: Pauta (2004).

3.1.4 Missão

“Ser uma empresa de soluções em informática que atenda as necessidades do mercado sul do Brasil, oferecendo qualidade a preços competitivos e serviços inovadores aos nossos revendedores varejistas e corporativo”.

3.1.5 Visão

“Crescer buscando estabelecer um novo conceito nas relações cliente-empresa, sendo a primeira opção em soluções em informática na região sul do Brasil”.

3.1.6 Política

“Melhorar continuamente os processos ofertando soluções em informática aos nossos clientes, promovendo a sua satisfação”.

3.1.7 Os seis mandamentos éticos da Pauta Distribuidora

A Pauta, em seu manual de ética cita os seis mandamentos éticos que considera essenciais para organização, além de especificar os elementos que considera importantes para que a empresa possa atingir um diferencial competitivo.

Os seus mandamentos éticos são:

- Valorizar a INFORMAÇÃO, sustentando suas decisões e ações em fatos e dados verdadeiros e exatos, comportando-se sempre com humildade científica e agindo com competência.
- Comportar-se com DIGNIDADE, respeitando os outros, a si próprio e aos parceiros comerciais, levando em consideração que as pessoas são diferentes e que os interesses da Empresa estão acima dos interesses individuais.
- Agir de forma moralmente correta, zelando pela INTEGRIDADE pessoal e profissional, pela REPUTAÇÃO própria e da Empresa.
- Agir com LEALDADE, cumprindo fielmente o Manual de Ética, o Manual da Qualidade, a Missão, os Objetivos, a Política da Qualidade e as Normas da Empresa.
- Ter CONFIANÇA em si próprio, na Empresa, em sua MISSÃO e na Direção.
- Ser uma das Empresas mais RENTÁVEIS do setor, possuindo elevado grau de comprometimento de seus colaboradores e proporcionando aos seus clientes, produtos e serviços com Qualidade Total, garantindo sua satisfação, preferência e fidelidade.

Para empresa, a diferença se faz pelo:

- Conceito ético aplicado
- Comprometimento
- Dedicção
- Conhecimento
- Uso do conhecimento

- Criatividade no uso do conhecimento
- Habilidade no uso do conhecimento
- Planejamento
- Obstinação

Ao definir seus mandamentos éticos e atribuições de diferencial competitivo a empresa deixa claro seu engajamento e busca contínua pelo aperfeiçoamento de seu negócio.

3.1.8 Elementos do sistema de gestão da qualidade

O sistema de gestão da qualidade foi estruturado em níveis de documentos de forma que as informações possam ser distribuídas na quantidade e na linguagem necessárias aos usuários, permitindo assim uma maior agilidade no fluxo das informações.

O sistema é constituído e estruturado pelos seguintes documentos:

- Manual da qualidade – documento de nível estratégico que define as diretrizes do sistema de gestão da qualidade.
- Procedimentos sistêmicos – são os documentos de nível tático que detalham as diretrizes do manual de qualidade indicando como as atividades devem ser realizadas para garantir o atendimento aos objetivos do sistema. Os mesmos têm como finalidades
 - a) descrever as atividades da empresa em geral,
 - b) descrever como o sistema de gestão da qualidade é montado, mantido e corrigido,
 - c) orientar e explicar como as atividades da empresa devem ser seguidas, entendidas e aplicadas para que o sistema de gestão da qualidade funcione de forma satisfatória.
- Registros da qualidade – são os documentos que comprovam o funcionamento do sistema de gestão da qualidade. Servem de fonte de dados para a análise crítica do sistema de gestão da qualidade, demonstrando principalmente que os processos são realizados, analisados e melhorados continuamente.

3.2 Amostra

Como o objetivo deste trabalho é o de identificar as melhorias trazidas ao sistema de controles internos após a implementação da ISO 9001:2000, o foco da pesquisa foram os funcionários que estavam na empresa antes da implementação do sistema de gestão da

qualidade, e que ainda permanecem trabalhando na empresa. Sendo assim mesmo a empresa contando atualmente com um quadro funcional de aproximadamente 350 pessoas a pesquisa abrangeu 32 funcionários. Deve-se levar em consideração ainda, que no ano de 2002, ano em que ocorreu a certificação ISO 9001:2000, o quadro funcional da empresa era de aproximadamente 105 pessoas, sendo assim, a pesquisa contempla 33,33% da população da época.

3.3 Análise e interpretação de dados

A seguir é apresentado o resultado da pesquisa realizada com os colaboradores da empresa em estudo.

No primeiro questionamento apresentado foi perguntado se os controles internos são considerados essenciais para o desempenho das atividades. Para 77% dos questionados foi considerado que sim, já os outros 23% consideram que não. Chamou a atenção o fato de 23% responderem não, pois conforme levantamento bibliográfico a maioria dos autores consideram os controles internos essenciais para o desempenho das funções dentro da empresa, o que causa certa discordância apesar do número de questionados que responderam não, ser significativamente inferior aos que responderam sim. No entanto, buscando por razões que possam levar a tal afirmação, pode-se deduzir a falta de conhecimento destes colaboradores do que são os controles internos em seu sentido amplo e desta forma os mesmos não teriam como afirmar serem os controles internos essenciais.

Quando questionados a respeito de qual seria a função dos controles internos das empresas, a maioria, ou seja, 84% dos questionados consideraram todos os itens apresentados pela pesquisa, como sendo função dos controles internos o que demonstra razoável conhecimento dos pesquisados com respeito aos controles internos, conforme figura 6:

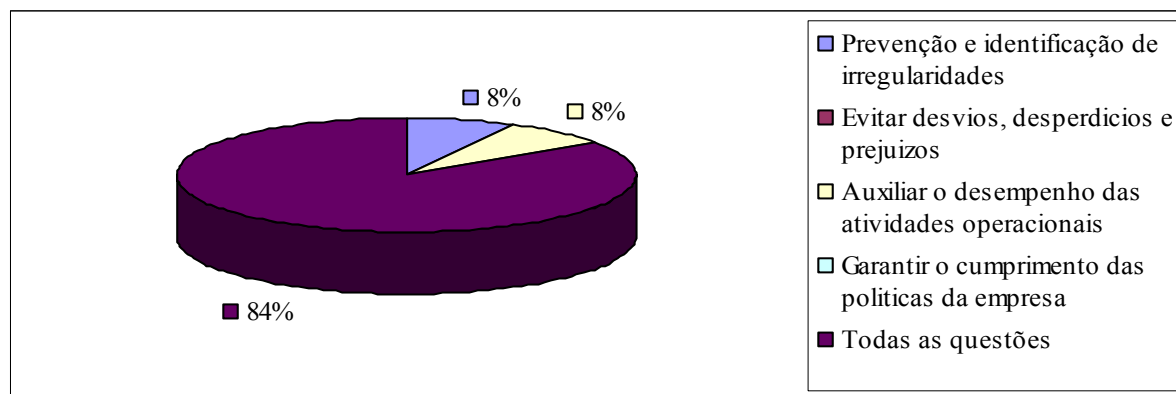


Figura 6 Resultado da função dos controles internos
Fonte: Autora (2006)

Foi perguntado aos funcionários se a implementação da ISO 9001 trouxe mudanças para sua rotina de trabalho. Para 85% dos questionados a implementação do Sistema de Gestão da Qualidade trouxe mudanças para sua rotina de trabalho, sendo que destes, 100% consideraram as mudanças trazidas positivas. Entre os pontos positivos apontados temos: maior conhecimento da empresa como um todo o que proporciona uma visão sistêmica e maior interação entre os processos dos diferentes departamentos, maior comprometimento dos funcionários na execução de suas atividades e responsabilidades, maior eficácia e efetividade na execução dos fluxos e processos, criação de novos canais de comunicação, benefícios de incentivo para funcionários, treinamento constante do quadro de funcionários, maior controles dos processos, padronização das atividades, melhorias à nível de sistema, controle mais eficaz dos documentos e facilidade para busca e recuperação de informações, definição de metas e objetivos com acompanhamento periódico. Nota-se que quase todos os pontos apontados, relaciona-se com as atribuições e objetivos dos controles internos, ou seja, desta forma é coerente afirmar que nestes aspectos a implementação do sistema de gestão da qualidade aperfeiçoou e desenvolveu os controles internos da organização.

Com relação ao papel e a efetividade dos controles internos e do sistema de gestão da qualidade para empresa, foi solicitado aos questionados através da questão número 6, que atribuíssem a diversos itens apresentados determinado grau de importância, em uma escala que variou de 0 a 100 em intervalos de 25. Os resultados obtidos são apresentados a seguir.

O cumprimento das políticas da empresa segundo levantamento bibliográfico realizado está diretamente relacionado com a eficácia do controle aplicado pela organização, conforme

demonstrado na figura 7 este item foi considerado pela maioria dos entrevistados como importante.

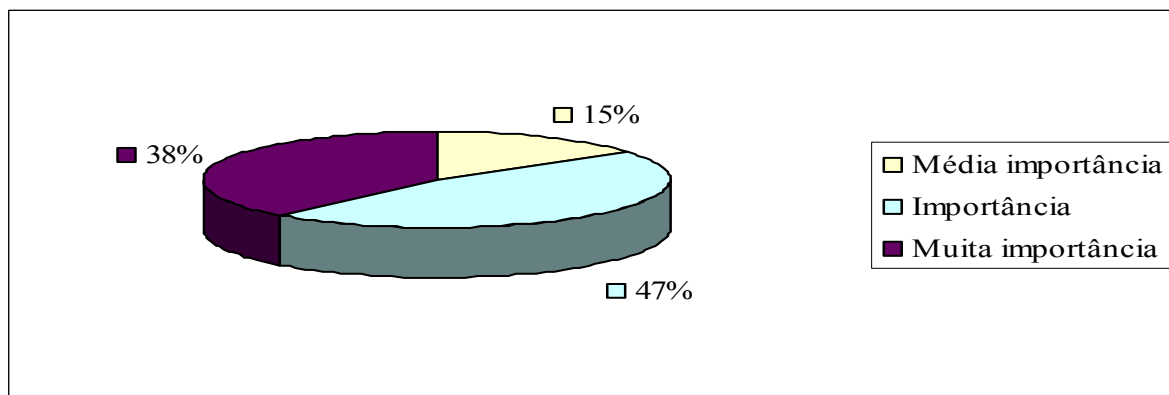


Figura 7 Demonstrativo do cumprimento das políticas
Fonte: Autora (2006)

Para que se alcancem os objetivos traçados e definidos através do planejamento realizado pela empresa é necessário que se tenha razoável controle sobre as atividades mantidas pela organização. Os resultados obtidos pela pesquisa e demonstrados na figura 8 comprovam esta afirmação, e atribuem desta forma ao sistema de controle e gestão adotados pela empresa a responsabilidade pela obtenção dos resultados planejados e almejados.

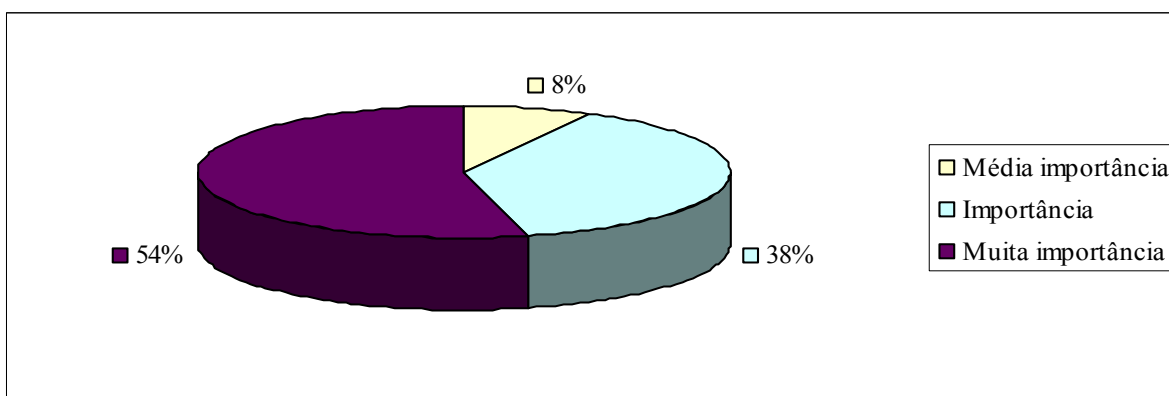


Figura 8 Demonstrativo do alcance dos objetivos
Fonte: Autora (2006)

Conforme apresentado pela pesquisa bibliográfica é objetivo do controle interno a guarda e proteção dos ativos da entidade. Nesse sentido a eficiência do sistema controle interno é que irá garantir e prevenir a ocorrência de erros, de fraudes, de falhas, e de desperdícios. Os entrevistados mostram-se conscientes da importância e dos reflexos da adoção de adequado sistema de controles internos atribuindo a este item na sua maioria grau

de importância relevante. Apenas 8% dos questionados atribuíram pouca importância a este item como vê-se na figura 9.

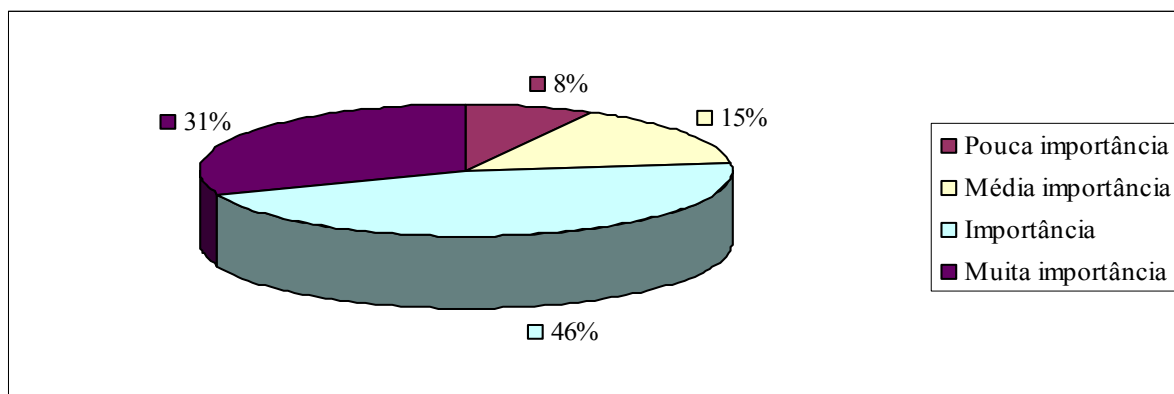


Figura 9 Demonstrativo da proteção do patrimônio

Fonte: Autora (2006)

A obtenção de informações exatas e confiáveis para tomada de decisão é extremamente importante, pois com base nas informações geradas é que são planejados e avaliados os rumos que têm sido traçados pela empresa, propondo as melhorias e realizando os ajustes necessários. Desta forma, se obtidas informações incorretas e inexatas as decisões se tornam não condizentes com a realidade e desta forma comprometem o desenvolvimento da organização. Conforme apresentado na figura 10, para 62% dos questionados os controles internos e o sistema de gestão da qualidade são importantes para este quesito, para os demais 38% são considerados muito importantes.

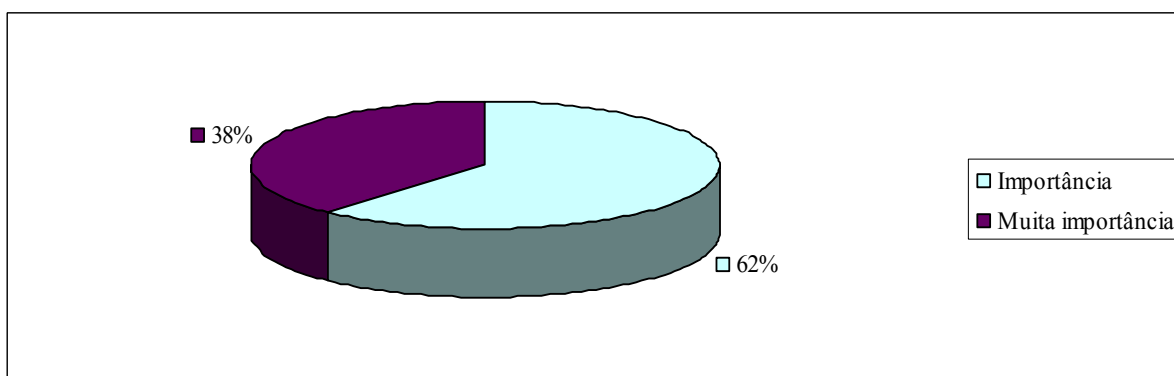


Figura 10 Demonstrativo sobre a exatidão e confiabilidade de dados e informações

Fonte: Autora (2006)

Com relação ao item segregação de funções a opinião dos questionados oscilou entre 38% média importância, 54% importância, e a uma minoria de 8% consideraram muito importante, conforme figura 11. Levando-se em consideração os dados da pesquisa, vê-se que com relação a este quesito a opinião dos funcionários da empresa está um pouco distante do

que seria o considerado o ideal. Pois conforme afirmado anteriormente, a delegação das funções e atribuições dentro da organização é fundamental ao sistema de controles internos, principalmente se levarmos em consideração o aspecto humano relacionado à operacionalização das atividades. As pessoas designadas para determinados cargos precisam ser não só qualificadas como também idôneas, sendo a segregação das funções, portanto um item ao qual esperava-se que fosse atribuído pela maioria dos questionados o grau de importância mais elevado.

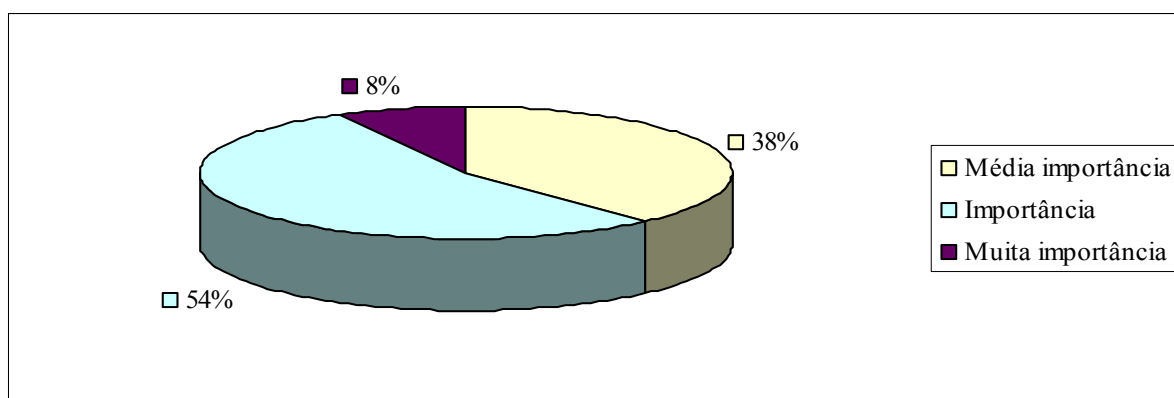


Figura 11 Demonstrativo quanto à segregação de funções

Fonte: Autora (2006)

A idoneidade das pessoas que são responsáveis e fazem parte do sistema de controles internos da empresa é sem dúvida imprescindível para o sucesso do sistema. Para 54% dos questionados a integridade e honestidade do quadro de pessoal é considerada muito importante. Para 23% importante, para 15% foi atribuída media importância e para 8% pouca importância, conforme figura 12.

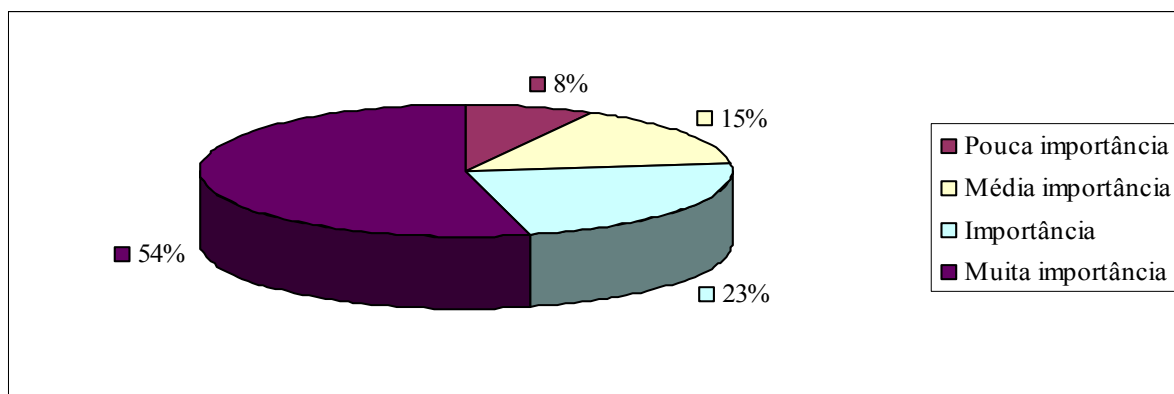


Figura 12 Demonstrativo integridade e honestidade do quadro de pessoal

Fonte: Autora (2006)

Os procedimentos são um dos controles internos mais completos do sistema de gestão da qualidade, pois neles estão relacionadas às exigências e peculiaridades de cada setor da

empresa, indicando de forma sistematizada como devem ser realizados os processos e atividades de cada função dentro de determinado setor. O procedimento interno é, portanto, considerado pelos funcionários um guia. Isto pode ser comprovado na figura 13, onde verificou-se que todos os questionados consideraram esse elemento com relevante grau de importância.

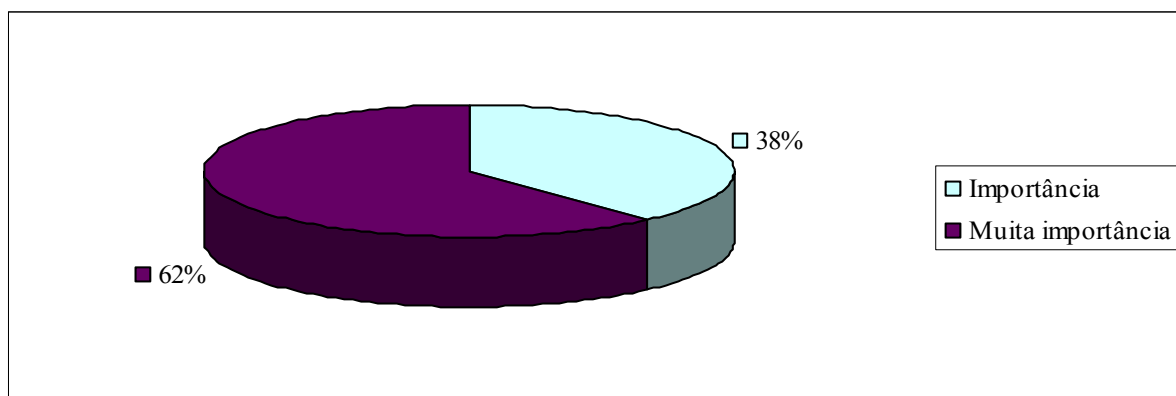


Figura 13 Demonstrativo procedimentos internos
Fonte: Autora (2006)

Aos manuais internos, que no caso da empresa seriam o manual da qualidade e o manual de ética foi atribuído por 46% dos questionados médio grau de importância, para 31% importância e para o restante, ou seja, 23% muita importância conforme figura 14.

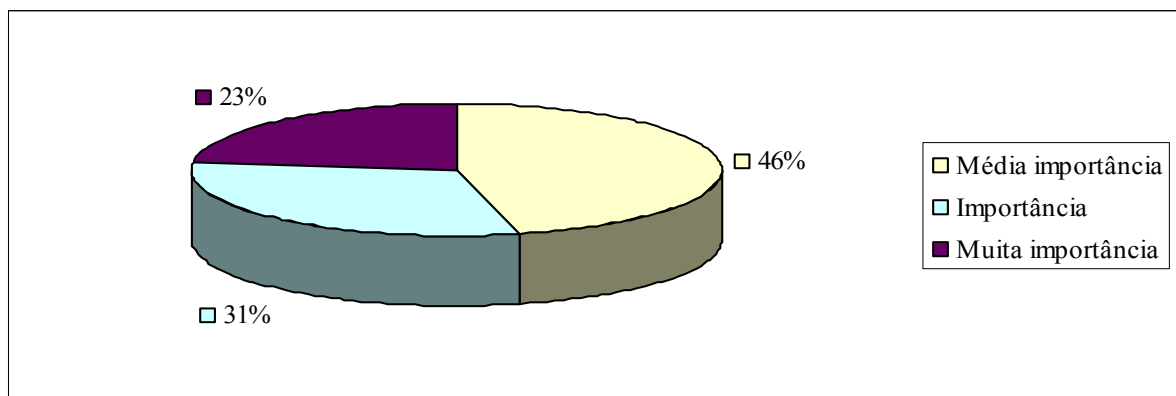


Figura 14 Demonstrativo manuais internos
Fonte: Autora (2006)

Grande parte dos questionados, consideraram a comunicação interna muito importante para efetividade dos controles internos e do sistema de gestão da qualidade, o que condiz com a pesquisa realizada onde afirma-se ter a comunicação entre os colaboradores um papel fundamental para o sistema. Os resultados são apresentados na figura 15.

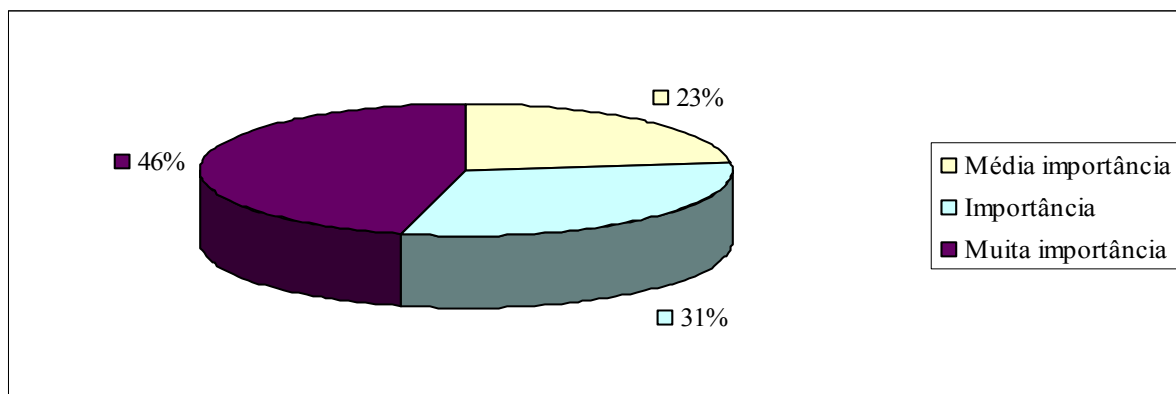


Figura 15 Demonstrativo comunicação interna
Fonte: Autora (2006)

Os controles internos estão diretamente relacionados com a eficiência operacional, ou seja, com a eficiência dos processos executados na empresa. Conforma figura 16 este item é considerado pela maioria dos questionados, importante ou muito importante.

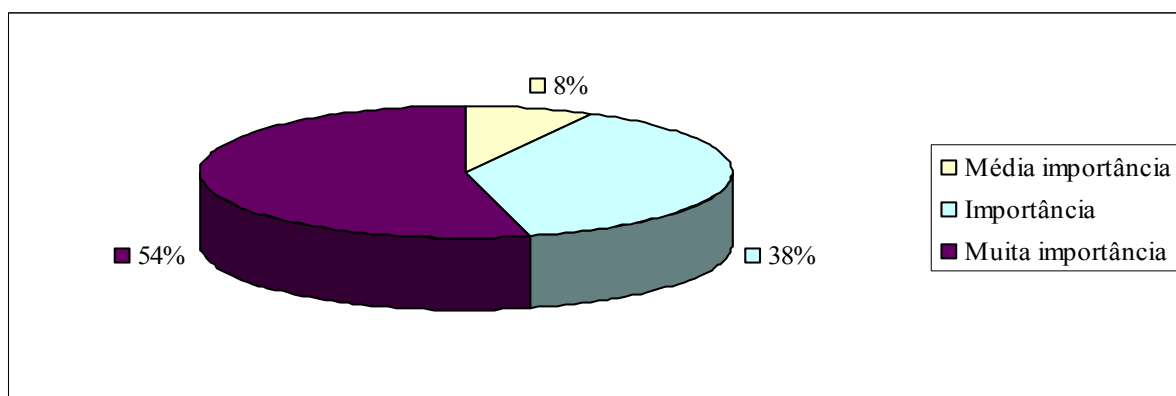


Figura 16 Demonstrativo eficiência operacional
Fonte: Autora (2006)

Com este item pretendia-se avaliar como os funcionários consideram os aspectos motivacionais na realização das suas atividades e como isso interfere na efetividade dos controles internos e do sistema de gestão da qualidade, pois acredita-se que funcionários motivados contribuem consideravelmente mais para eficácia dos controles internos e para o sistema de gestão da qualidade. Os resultados encontrados apresentam-se na figura 17.

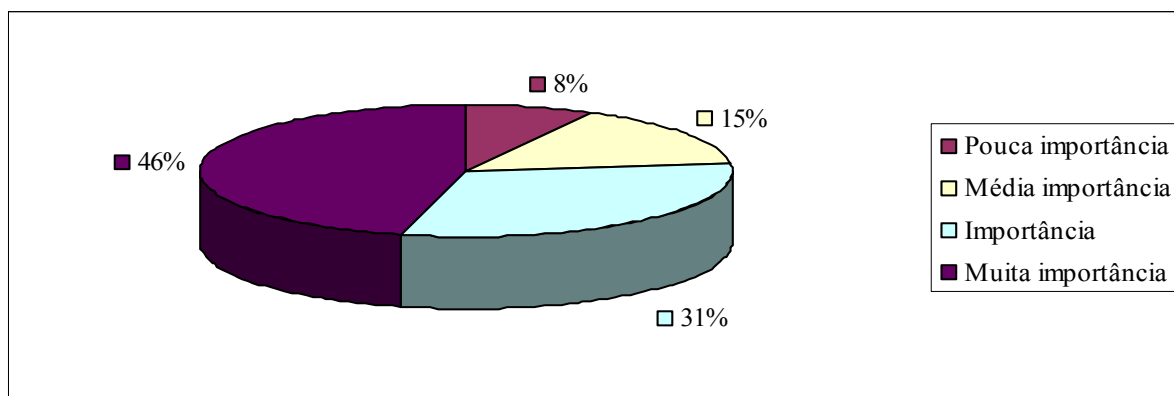


Figura 17 Demonstrativo motivação

Fonte: Autora (2006)

De uma forma em geral foram atribuídas pela maioria dos questionados, importância e muita importância aos itens apresentados, sendo considerados os mais importantes conforme resultado da pesquisa os itens: alcance dos objetivos, integridade e honestidade do quadro de pessoal, os procedimentos internos, a comunicação interna, a eficiência operacional e a motivação. Já considerados como importantes foram apresentados os itens: o cumprimento das políticas, a proteção do patrimônio, a exatidão e confiabilidade dos dados e informações e a segregação de funções. Apenas para o item manuais internos foi atribuído pela maioria dos questionados, grau de importância média. O resultado obtido por essa questão deixa claro que os controles internos e a gestão da qualidade são considerados ferramentas importantes para as organizações, conforme levantamento bibliográfico.

Aos questionados foi solicitado que avaliassem o sistema de controles internos da empresa antes e depois da implementação do sistema de gestão da qualidade. Com relação aos controles internos antes da implementação, diante das alternativas apresentadas, para 46% dos questionados existiam controles, porém estes eram falhos, e para os outros 54% os controles eram considerados bons, mas ainda podiam ser melhorados. A avaliação feita levando em consideração os controles mantidos atualmente com o advento do sistema de gestão da qualidade, levou a constatação de que para 46% dos questionados os controles são considerados bons, mais ainda podem ser melhorados e para os 54% restantes os controles são tidos atualmente como excelentes levando em consideração as características da empresa. Esta questão talvez seja, a que mais espelha a situação proposta por este trabalho. A similaridade dos percentuais obtidos nas duas questões, levou a uma interpretação mais minuciosa da questão, onde analisando questionário a questionário, verificou-se que os mesmos 46% que responderam num primeiro momento que os controles existiam porém eram

falhos, na questão seguinte responderam que atualmente estes controles são bons, mas que ainda podem ser aprimorados. Já os mesmos 54% que responderam a primeira questão como controles bons, mas podem ser melhorados, na questão seguinte responderam que os controles são excelentes levando em consideração as características da empresa. Desta forma torna-se evidente que houve melhorias, em graus distintos conforme opinião dos questionados, mas certamente elas aconteceram. A avaliação realizada sobre estes dois últimos questionamentos, poderiam validar a pesquisa por si só, uma vez que demonstram ser, para este caso específico, verdadeiras as suposições feitas a cerca da ligação entre sistema de gestão da qualidade e controles internos.

Levando-se em consideração a pesquisa como um todo, percebe-se que na empresa em estudo, existem e são mantidos controles internos, estes estão ligados e fazem parte do sistema de gestão da qualidade. Atendendo aos requisitos básicos e fundamentais de controles internos contribuem de forma atuante para a manutenção, e o desenvolvimento da organização, protegendo o patrimônio e gerando informações fidedignas para tomada de decisão. Um outro ponto, extremamente importante, considerado fundamental para o sucesso de qualquer sistema de controle interno, conforme pesquisa bibliográfica, é o fator humano. Os funcionários demonstram através da pesquisa estar totalmente conscientes do seu papel e importância no sistema, valorizando-o e respeitando-o, o que com certeza contribui para os resultados positivos e as melhorias alcançadas.

4 CONCLUSÃO

Neste último capítulo são abordados aspectos relacionados ao alcance dos objetivos, geral e específicos e apresentadas, as considerações finais e as recomendações para futuros trabalhos.

4.1 Quanto ao alcance dos objetivos

Com relação ao alcance do objetivo geral “verificar se a implementação do programa de Gestão da Qualidade – ISO 9001:2000 contribuiu para o aperfeiçoamento do sistema de controles internos em uma empresa de informática” e dos objetivos específicos: “definir o ciclo administrativo; conceituar e descrever elementos básicos de controles internos; verificar através de aplicação de questionário se houveram mudanças significativas e a obtenção de melhorias no sistema de controles internos após a implementação da ISO 9001:2000 em empresa de informática”, constatou-se que foram cumpridos todos os objetivos a medida em que foi sendo desenvolvido o presente trabalho monográfico, seja através do levantamento e pesquisa bibliográfica realizada, onde se atingiu os objetivos específicos, como também do estudo de caso realizado na empresa que permitiu o alcance do geral do trabalho.

4.2 Considerações finais

Vive-se atualmente num mercado extremamente competitivo, onde as mudanças de cenários são constantes, o que exige das empresas capacidade imediata de adaptação sem que haja prejuízos aos seus interesses. Para atender as exigências deste mercado, as empresas precisam inovar, agregando diferenciais e acima de tudo saber planejar e controlar suas atividades.

O controle interno é um instrumento indispensável para o desenvolvimento das organizações, tendo sua aplicabilidade um caráter preventivo e gerencial. A adoção de adequado sistema de gestão, que proporcione o uso eficaz desta ferramenta pode proporcionar inúmeros benefícios às entidades.

Buscou-se com a realização deste trabalho enfatizar pontos importantes para realização do controle interno, enfocando diversos aspectos sobre o desempenho e resultados que este trará as atividades contábeis, administrativas e operacionais das entidades. Destacou-

se sua importância com relação ao desenvolvimento de procedimentos que garantam a proteção dos ativos e geração de informações confiáveis pela contabilidade e pela empresa como um todo. Mais especificamente com relação aos controles administrativos focou-se a estratégia gerencial, bem como o cumprimento das políticas administrativas, relacionadas ao sistema de gestão da qualidade.

Enfatizou-se, portanto, a importância dos controles internos para a eficácia e eficiência das organizações, sendo este um elemento de controle e de gestão empresarial que fornece subsídios aos administradores que possibilitam a condução precisa e ordenada dos negócios da empresa.

4.3 Recomendações

Como recomendação para trabalhos futuros sugere-se aplicar o estudo aqui apresentado a empresas de outros segmentos a fim de obter mais subsídios para o problema apresentado e poder identificar de que forma os modelos de sistemas de gestão adotados pelas organizações integram e contribuem para o aprimoramento dos controles internos.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5 ed. São Paulo: Atlas 1996.
- ASSOCIAÇÃO DE NORMAS TÉCNICAS . **Sistemas de gestão da qualidade – fundamentos e vocabulário**: NBR ISO 9000. Rio de Janeiro, 2000.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, W. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1992.
- ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRAGA, R. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.
- CHIAVENATO, I. **Iniciação à administração geral**. 3 ed. São Paulo: MAKKON Books, 2000.
- CHIAVENATO, I. **Iniciação à organização e controle**. São Paulo: McGraw-Hill, 1989.
- CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2000.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 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.
- GARCIA, F. A. N. Controle interno inibidor de erros. **Pensar Contábil**. Ano I - n. ° 2. Nov. CRC-RJ, 1998.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GRAY, J.; JOHNSTON, K. S. **Contabilidade a administração**. São Paulo: McGraw Hill do Brasil, 1977.
- LOPES DE SÁ, A. **Curso de Auditoria**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- LOPES DE SÁ, A. **Perícia contábil**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1997.
- MOSIMANN, C.P.; FISCH, S. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à controladoria**: conceito, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.
- OLIVEIRA, D.P.R. **Excelência na administração estratégica**: A competitividade para administrar o futuro das empresas. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

OLIVEIRA, D.P.R. **Sistemas, organizações e métodos**: uma abordagem gerencial. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

TRIVIÑOS, A.N.S. **Introdução e pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação: o positivismo, a fenomenologia, o maxismo. Atlas. (1995)

UMEDA, M. **99 Perguntas e 99 respostas sobre o TQC no estilo Japonês**. Belo Horizonte: UFMG, 1995.

VALLS, V. M. **O enfoque por processos da NBR ISO 9001 e sua aplicação nos serviços de informação**. Disponível em: < <http://www.ibict.br/cionline/viewarticle.php?id=303>>. Acesso em 22 maio. 2006.

APÊNDICE

APÊNCIDE A: Questionário**Controles internos como ferramenta de gestão e controle empresarial com enfoque em gestão da qualidade.**

Estudo de Caso: Pauta Equipamentos e Serviços Ltda.

1. Você considera os controles internos (manuais, procedimentos, rotinas) essenciais para o desempenho de suas atividades?

Sim Não

2. Em sua opinião é função do controle interno das empresas:

- A prevenção e identificação de irregularidades (erros e fraudes)
 Evitar desvios, desperdícios e prejuízos
 Auxiliar o desempenho das atividades operacionais
 Garantir o cumprimento das políticas da empresa
 Todas as anteriores

3. Com a implementação da ISO em 2002 ocorreram mudanças em sua rotina de trabalho?

Sim Não

4. Caso a resposta à questão anterior seja sim, como você avalia estas mudanças:

Positivas Negativas Pontos positivos e negativos

5. Aponte quais são os pontos positivos e negativos (caso haja) relativos à implementação de um sistema de gestão da qualidade do seu ponto de vista, levando em consideração os controles internos.

6. Atribua grau de importância aos itens abaixo considerando o papel e a efetividade dos controles internos e do sistema de gestão da qualidade para organização:

Itens	Grau de Importância				
	Nenhuma Importância	Pouca importância	Media importância	Importância	Muita importância
Cumprimento de políticas					
Alcance de objetivos					
Proteção do patrimônio					
Exatidão e confiabilidade de dados e informações					
Segregação de funções					
Integridade e honestidade do quadro de pessoal					
Procedimentos internos					
Manuais internos					
Comunicação interna					
Eficiência Operacional					
Motivação					

7. De uma forma geral como você avaliaria o sistema de controles internos da empresa antes da implementação da ISO?

- Não existia qualquer tipo de controle antes da certificação.
- Existiam controles, porém estes eram falhos.
- Os controles eram bons, mas ainda podiam ser melhorados.
- Os controles eram excelentes levando em consideração as características da empresa.

8. Atualmente, como você avaliaria o sistema de controle interno baseado nos princípios do sistema de gestão da qualidade?

- Não existe qualquer tipo de controle.
- Existem controles, porém estes ainda são falhos.
- Os controles são bons, mas ainda podem ser melhorados.
- Os controles são excelentes levando em consideração as características da empresa.