

DAVID DA SILVA DA PAZ

**CONTROLES GERENCIAIS: PROPOSTA DE OTIMIZAÇÃO DO SISTEMA DE
CONTROLES INTERNOS DE EMPRESA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE
LOGÍSTICA DO ESTADO DO PARANÁ – ESTUDO DE CASO: EMPRESA XIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do Título de MBA de Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus pelas bênçãos derramadas em minha vida.

A minha mãe pela educação e valores que até hoje me ensina.

Aos meus mestres e colegas de trabalho pela participação na minha formação
acadêmica e profissional.

Ao professor Blênio Cesar Severo Peixe, pela excelente orientação nos trabalhos.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos aqueles que me compreenderam, incentivaram e me apoiaram em todos os momentos, e também para os que acreditam que para se construir um mundo melhor, não é necessário destruir o que já existe.

PENSAMENTO

É fácil ser bem sucedido em tempos de decadência (Miyamoto Musashi)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - O papel do controle dentro do processo de administração	12
Figura 2 - O controle dentro do ciclo de gestão.....	13
Figura 3 - Alinhamento dos componentes do Controle Interno – COSO	26
Figura 4 - Relacionamento entre Objetivos e Componentes.....	31
Figura 5 - Perspectivas do Balanced Scorecard	41
Figura 6 - Modelo de Gestão por Exceção Quantificada.....	42
Figura 7 - Matriz SWOT	43
Figura 8 - Organograma da Empresa Xis.....	50
Figura 9 - Organograma - Empresa Xis: Área de Operações	50
Figura 10 - Organograma Empresa Xis: Área Comercial	51
Figura 11 - Organograma - Empresa Xis: Área de Gestão de Pessoas.....	51
Figura 12 - Organograma - Empresa Xis: Área Econômico Financeira.....	52
Figura 13 - Organograma - Empresa Xis: Área de Tecnologia.....	52
Figura 14 - Organograma - Empresa Xis: Área de Administração de Recursos	52
Figura 15 - Balanced Scorecard da Empresa Xis.....	55
Figura 16 - Sistema Logístico da Empresa Xis.....	58
Figura 17 - <i>Balanced Scorecard</i> alinhado à estratégia da Empresa Xis	80

RESUMO

PAZ, D. S. **Controles Gerenciais: Proposta de Otimização do Sistema De Controles Internos de Empresa de Prestação de Serviços de Logística do Estado do Paraná – Estudo de Caso: Empresa Xis.** Na atual conjuntura mundial, afetada pelos efeitos de uma crise financeira, são recentes os escândalos envolvendo grandes corporações. Assim, as entidades se inserem em um ambiente competitivo com alta variedade de opções para a tomada de decisão, onde a incerteza é uma variável que deve ser ponderada em todos os aspectos, com a possibilidade de, além de prejudicar entidades, sócios e administradores, se prejudique o ambiente por elas influenciado. Alguns governos tomaram medidas para coibir situações de fraudes, o que exige dos gestores modelos de controle que, além de atender à legislação vigente, não percam suas características gerenciais. A questão proposta é se a estrutura dos controles internos pode garantir a conformidade das transações segregando as atividades da empresa e contribuir para a sua validação. No aspecto social, este trabalho pode auxiliar as entidades no cumprimento de suas atribuições, contribuindo para o processo de gestão. Pela perspectiva econômica, espera-se promover a eficiência dentro das organizações. Pela perspectiva de ordem pessoal, este trabalho se justifica pela experiência pessoal do pesquisador, que acompanha e executa diariamente procedimentos operacionais, administrativos e contábeis voltados para otimização das operações e principalmente das informações financeiras de uma instituição, presente em todo país, sujeita a inspeções de órgãos de controle externo do governo federal. O objetivo deste trabalho se focou na verificação da aplicabilidade gerencial de conceitos de controle interno. Como metodologia, foi utilizado um estudo de caso no qual foram analisados conceitos de controle interno, auditoria, logística, e a aplicabilidade de controles internos gerenciais a uma empresa do segmento de logística. Assim, foi alcançado um sistema de controle gerencial alinhado à estratégia da empresa e à legislação vigente. Desta forma, o objetivo geral foi alcançado, demonstrando que os conceitos de controle interno podem ter aplicabilidade gerencial, assim como podem obedecer a legislação vigente.

Palavras-chave: Controle Interno; Gestão; Auditoria; Logística.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	II
DEDICATÓRIA	III
PENSAMENTO	IV
LISTA DE FIGURAS	V
RESUMO	VI
SUMÁRIO	VII
1. INTRODUÇÃO	9
2. REVISÃO DE LITERATURA	11
2.1. O CONCEITO DE CONTROLE.....	12
2.2. CONTROLE EXTERNO E CONTROLE INTERNO.....	14
2.2.1 Controle Externo.....	14
2.2.2 Controle Interno.....	15
2.2.3 Principais Conceitos de Controle Interno	16
2.2.4 Origem do Controle Interno	18
2.2.5 Princípios de controle interno	19
2.3. CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO.....	21
2.3.1 Controle interno administrativo.....	22
2.3.2 Controle interno contábil.....	22
2.4. CONTROLES GERENCIAIS	25
2.4.1 Avaliação dos controles gerenciais	27
2.4.2 Tomada de decisão.....	28
2.4.3 Riscos corporativos	28
2.4.4 Controles gerenciais e gerenciamento de riscos.....	29
2.5. AUDITORIA.....	31
2.5.1 Auditoria interna	32
2.5.2 Auditoria externa	33
2.5.3 Auditoria e Controle Interno.....	34
2.6. NATUREZA DA AUDITORIA.....	35
2.6.1 Auditoria operacional.....	38
2.6.2 Auditoria de gestão.....	39
2.6.3 Ferramentas para avaliação de desempenho	40
2.7. CADEIA DE SUPRIMENTOS E LÓGISTICA	43
2.7.1 A cadeia de suprimentos integrada	44
2.7.2 Logística	44
3. METODOLOGIA DO TRABALHO	46
3.1. TIPO DA PESQUISA.....	46
3.2. NATUREZA DA PESQUISA.....	46
3.3. QUANTO À ABORDAGEM, TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS	47
3.4. LEVANTAMENTO DOS DADOS.....	47
3.5. ANÁLISE E CONSOLIDAÇÃO DOS DADOS.....	48
3.6. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL.....	48
4. ESTUDO DE CASO	48
4.1. A EMPRESA	49
4.1.1 Estrutura da Empresa.....	49
4.1.2 Características da empresa e dos serviços prestados	53
4.1.3 Avaliação de desempenho	54
4.1.4 Principais Clientes.....	55

4.1.5	Principais Fornecedores	56
4.1.6	Principais Concorrentes	57
4.1.7	Logística da empresa	57
4.2.	ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA ..	58
4.2.1	Controles internos divididos por área	59
4.3.	ATIVIDADES DA ÁREA DE AUDITORIA	62
4.3.1	Auditoria Interna	62
4.3.2	Auto-Auditoria.....	63
4.3.3	Processo de Auditoria Interna	65
4.4.	MAPEAMENTO DOS PRINCIPAIS PONTOS.....	67
4.4.1	Princípios de controle interno	67
4.4.2	Restrições previstas no sistema de controles internos.....	68
4.4.3	Componentes do sistema de controles internos.....	69
4.4.4	Classificação do sistema de controles internos.....	73
4.5.	ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS GERENCIAIS.....	74
4.5.1	Pontos fortes observados.....	76
4.5.2	Oportunidades de melhoria	77
4.6.	PROPOSTA DE SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS GERENCIAIS	79
5.	CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	81
6.	REFERÊNCIAS.....	83

1. INTRODUÇÃO

A estrutura organizacional, complexidade e riscos envolvidos no processo de tomada de decisão, alta variedade de produtos e serviços disponíveis, volume de recursos financeiros despendidos na obtenção e utilização de recursos, aliados ao atual momento de incerteza e crise financeira global, criam um cenário onde o processo de tomada de decisão na administração das entidades torna-se uma ação de risco, fator este relevante para o futuro, tanto dos gestores quanto das entidades.

Tais decisões, se tomadas unicamente tendo como base a intuição dos administradores, podem causar prejuízos de ordem financeira, econômica, social e institucional para as entidades e para seus *stakeholders*, podendo comprometer a sustentabilidade e continuidade da entidade e do meio na qual ela se insere.

Desta forma, torna-se imprescindível que os gestores tenham ao seu dispor informações que possam supri-los de suficiente segurança para tomar a decisão correta, racional e eficiente, uma vez que o processo de tomada de decisão necessita do maior volume de informações, úteis e indispensáveis, de modo que as decisões tomadas não prejudiquem as entidades, seus gestores e seus *stakeholders*.

Os casos de problemas envolvendo decisões equivocadas na administração das empresas têm se tornado mais perceptivos nos últimos anos, em especial aos casos *Enron*, *WorldCom*, *Tyco*, entre outros, os quais no final do século passado e início deste século atraíram negativamente as atenções do mundo todo, ficou comprovada a necessidade de estabelecer ações que pudessem evitar maiores prejuízos e recuperassem a credibilidade do mercado. e tirou toda a credibilidade de uma das maiores empresas de auditoria do planeta.

Nesta conjuntura, o congresso americano de forma quase que unânime aprovou a Lei *Sarbanes-Oxley*, que exige um novo ambiente de governança corporativa às empresas, e dessa forma gerou-se um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores a fim de coibir práticas lesivas que possam expor as sociedades empresárias a elevados níveis de risco. Com base nessa nova legislação, foram desenvolvidos modelos de controles internos e de gerenciamento de riscos corporativos que atendessem às exigências da lei,

exigências essas que afetam não só as empresas americanas, mas também as estrangeiras que negociam suas ações no mercado mobiliário americano.

Ainda, deve-se ter em mente que, mesmo que a informação não tenha sido manipulada, ela pode se apresentar insuficiente ou ausente sobre determinados assuntos, o que poderá levar o gestor a tomar uma decisão equivocada, com embasamento incompleto ou falho. Assim, ao se considerar que os controles internos constituem o plano de ação ordenado da entidade, que visam ações de maior eficiência e eficácia, a estrutura dos controles internos pode garantir a conformidade das transações segregando as atividades da empresa?

Embora que, na maioria das vezes, seja visto como fonte de informações para os órgãos fiscalizadores, o sistema de controles internos pode vir a constituir rica fonte de informações gerenciais, a ser utilizadas pelos mais diversos níveis das entidades, em qualquer esfera das entidades (tática, estratégica e operacional). Assim, a estrutura das informações geradas pelo Sistema de Controles Internos deverá contribuir para a validação das transações, uma vez que fornece informações de cunho relevante para a gestão, além de validar o desempenho da gestão no que se refere ao cumprimento das diretrizes da entidade.

No que se refere à relevância social, pode-se destacar que, ao ser detectado a importância do Controle Interno para o nível de qualidade dos processos, tem-se a possibilidade de auxiliar as entidades no cumprimento de suas atribuições, provocando uma postura mais criativa e responsável do gestor no assessoramento à administração, contribuindo para o processo de gestão.

Pela perspectiva econômica, espera-se promover a eficiência dentro das organizações, através da otimização dos processos e a racionalização dos recursos, com isso garantindo o aumento da sustentabilidade.

Sob a perspectiva de ordem pessoal, justifica-se pela experiência pessoal do pesquisador, que atua na área de controle financeiro, onde acompanha e executa diariamente procedimentos operacionais, administrativos e contábeis voltados para otimização das operações e principalmente das informações financeiras de uma instituição, presente em todo país, sujeita a inspeções de órgãos de controle externo do governo federal.

O objetivo deste trabalho está focado na verificação da aplicabilidade gerencial dos conceitos de controle interno difundidos mundialmente. Espera-se atingir tal objetivo através da aplicação teórica e prática dos conceitos de controle

interno defendidos em modelos expostos em obras sobre a matéria, e naqueles divulgados por órgãos relacionados ao assunto, como o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO*.

Inicialmente, serão analisados diversos conceitos de controle interno, a fim de se relacionar o controle interno com o processo de tomada de decisão, definindo tal controle. A seguir, serão analisados os conceitos básicos de auditoria, logística, e a metodologia utilizada no trabalho.

Após, serão descritas as características da empresa objeto deste trabalho, considerando a sua estrutura, características, mercado, estrutura e análise do sistema de controles internos. Ainda, será descrito um caso dessa entidade, a qual será submetida à aplicação do conceito de controles internos gerenciais, onde será feita a verificação de qual a melhor base para a elaboração de um sistema de controles internos adequado ao funcionamento da entidade e a sugestão de implantação de tal sistema.

Como referenciais teóricos serão utilizados obras sobre o tema, atividades *in loco* dentro da entidade objeto, para se obter conhecimento sobre sua estrutura, rotina e atividades, bem como pesquisas sobre: a legislação vigente aplicável, e exigências dos órgãos de controle no âmbito federal, estadual e municipal.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Esta revisão foi desenvolvida destacando-se os seguintes itens: Controle e Processo Decisório, Definição de Sistema de Controles Internos, Características do Sistema de Controles Internos, Controles Gerenciais e Auditoria. Seu objetivo é embasar teoricamente este trabalho, de modo que as soluções apresentadas no estudo de caso tenham fundamentos técnicos e científicos suficientes que comprovem a eficiência e eficácia dos modelos propostos.

Assim espera-se definir o Sistema de Controle Interno através da exposição dos principais conceitos de controle interno, origem do controle interno e definição dos princípios de controle interno.

2.1. O CONCEITO DE CONTROLE

O controle relaciona-se ao processo de tomada de decisão, na medida em que é necessário para a verificação da eficiência e aplicabilidade das decisões tomadas nas entidades.

Martins (2008, p. 305) afirma que “Controlar significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”.

Para Rosa Filho (2005, p. 45) “o controle é uma etapa do processo da gestão, no qual identifica os fatos ocorridos internos e externamente e direciona ações corretivas para alcançar os objetivos propostos. Então podemos dizer que o controle trata-se de um processo de verificação relativo aos eventos e as transações que ocorrem junto às instituições.”

Maximiano (2007, p. 91) acrescenta que “o processo de controle está ligado à realização de objetivos. Para realizar objetivos, é preciso dispor de informações sobre os próprios objetivos e sobre as atividades que procuram realizá-los (...) o processo de controle produz e usa informações para tomar decisões. As informações e decisões de controle permitem manter qualquer sistema orientado para o objetivo”. A figura a seguir ilustra o papel do controle dentro do processo de administração:

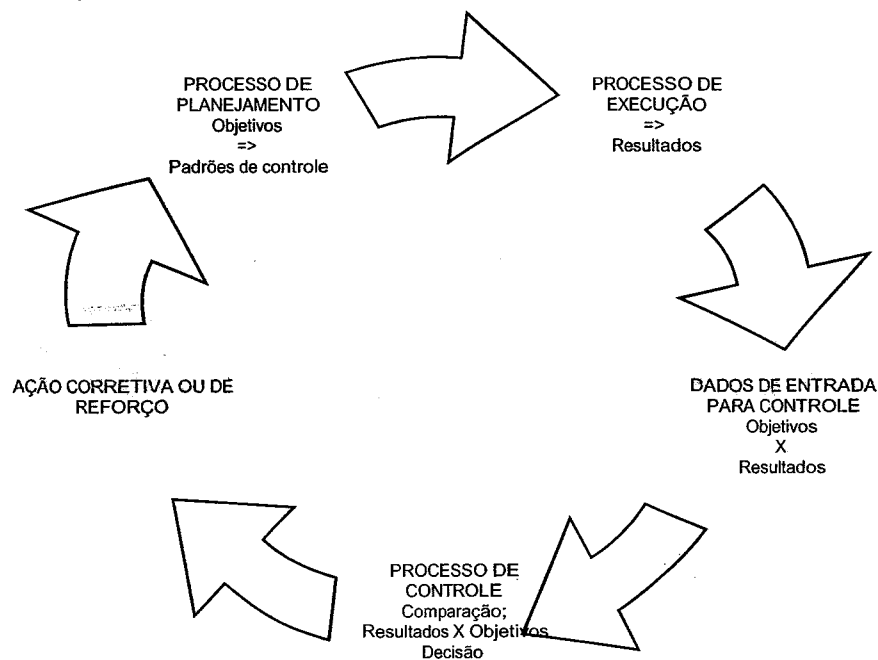


Figura 1 - O papel do controle dentro do processo de administração
 Fonte: Maximiano (2007, p. 92) – Adaptado pelo autor

Para Chiavenato (2006, p. 50 - 51), o controle é uma função da administração. Para o autor, controle “consiste na verificação para certificar se as coisas ocorrem em conformidade com o plano adotado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos”.

Hornigren *et. al.* (2004, p. 290), definem controle como a ação de “tomar medidas que implementem as decisões de planejamento e decidir como avaliar o desempenho e qual *feedback* proporcionar para ajudar nas tomadas de decisão futuras”.

Dentro da de pensamento que integra as definições de Maximiano, Chiavenato e Hornigren *et. al.*, a Fundação Nacional da Qualidade (FNQ), insere o controle dentro do ciclo de gestão, uma vez que o considera dentro do processo administrativo, e também após o ciclo, dentro dos itens de avaliação. A figura ilustra esta definição:

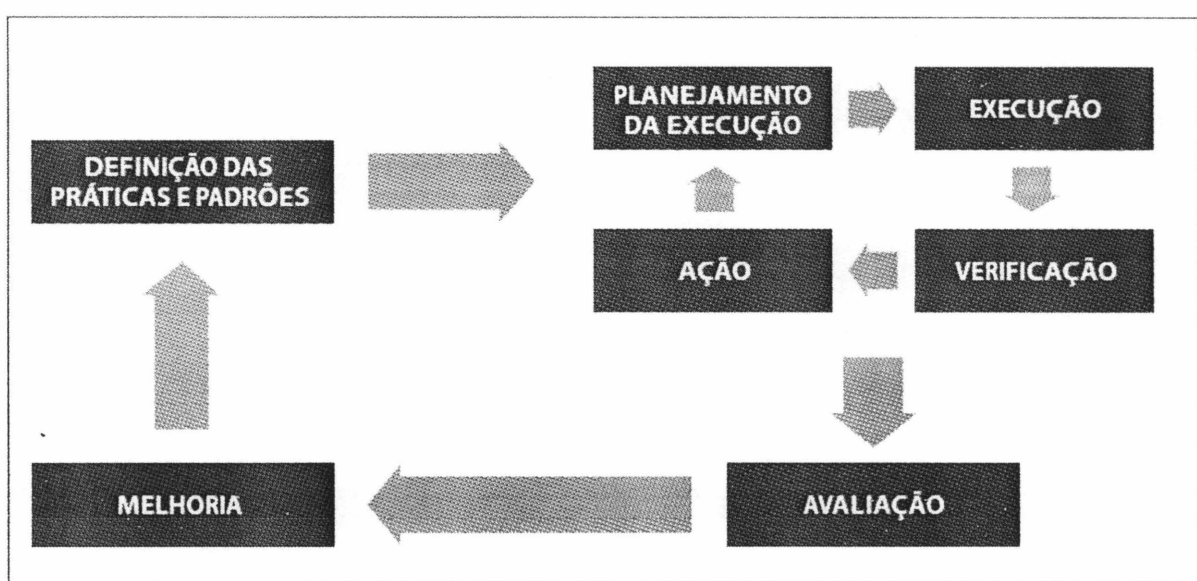


Figura 2 - O controle dentro do ciclo de gestão

Fonte: Fundação Nacional da Qualidade, 2009, p. 21.

Catelli *et. al.* complementam:

O papel da etapa controle é assegurar, por meio da correção de ‘rumos’, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados. O produto obtido consiste de ações corretivas, por meio de um processo de identificação das transações realizadas, de comparação dos resultados realizados com os planejados, de identificação das causas dos desvios e de decisão quanto às ações a serem implementadas. (CATELLI *et. al.* (2001, p. 295-296)

Considerando as exposições anteriores, verifica-se que o controle está constitui a verificação de como as decisões repercutem nos resultados da empresa, ou seja, é a comprovação de que aquilo que foi feito realmente de acordo com o planejamento, e está intimamente ligado ao processo de tomada de decisão.

2.2. CONTROLE EXTERNO E CONTROLE INTERNO

Em se considerando que se o processo de tomada de decisão de uma empresa forma-se a partir de fatores internos e externos, o controle também sofre influências internas e externas, podendo ser classificado como controle interno ou controle externo.

2.2.1 Controle Externo

Embora esteja se associe a idéia de órgãos da administração pública, o controle externo também é aplicável aos entes da administração pública direta ou indireta e a entidades submetidas a órgãos reguladores.

Em se considerando os órgãos da administração pública, o controle externo está definido no art. 71 da Constituição Federal, que diz: "O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União". É o exercício da função fiscalizadora dos representantes do povo sobre a administração pública.

São exemplos de órgãos que exercem o controle externo sobre os entes da administração pública, direta ou indireta: Tribunais de Contas, Controladoria Geral da União, Ministério Público. Pelo lado das empresas que atuam em atividades regulamentadas, os órgãos que exercem o controle externo são as agências de regulamentação, tais como a Aneel, Anatel, Susep, Previc, etc.

Os Tribunais de Contas possuem ampla autonomia e independência funcional, para o exercício de suas funções de, entre outras, exercer a fiscalização dos atos de gestão e julgar as contas dos administradores e demais responsáveis

por dinheiros, bens e valores públicos e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário.

A partir da leitura do Art. 71 da Constituição, percebe-se a extensão da competência dos Tribunais de Contas, acrescentando-se a isso as novas atribuições decorrentes da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Cabe destacar que, nos termos do § 2º do artigo 57 da referida Lei Complementar, os Tribunais de contas não entrarão em recesso enquanto existirem contas de Poder ou órgão referido no art. 20, pendente de parecer prévio.

O controle externo visa assegurar que a entidade esteja em consonância com as leis, regulamentações e regras definidas pelos órgãos de controle. Constituem elementos do controle externo: auditorias efetuadas pelos órgãos de controle ou regulamentação.

2.2.2 Controle Interno

O controle interno é constituído por elementos que visam assegurar não somente o cumprimento os objetivos do controle externo, como também outros indicadores como; a eficácia e a eficiência da entidade, padrões de trabalho, etc.

O sistema de controles internos de uma entidade é o plano sistemático que visa alinhar os procedimentos e rotinas inerentes às atividades das entidades, de forma a garantir a consecução de seus objetivos. Tal sistema tem como incumbência, prover com razoável segurança de que as atividades da empresa estejam sendo desempenhadas sem comprometer sua sustentabilidade, sem prejuízo ao seu desempenho, mesmo que a entidade seja sem fins lucrativos, além de orientar os gestores sobre as diretrizes a serem observadas pela administração no processo de tomada de decisão.

Ferreira (2009, p. 107) acrescenta que “um sistema de controles internos que funcione adequadamente reduzirá acentuadamente a ocorrência de erros e fraudes, além de permitir a descoberta dos que venham a ser cometidos (...). O auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, a oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria”.

Crepaldi (2000, p. 212) observa que “(...) não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado o sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias”. Esta definição já expõe a necessidade de atualização ou avaliação periódica do sistema de controle interno, de modo que o mesmo não se torne obsoleto.

Adicionalmente, as definições expostas limitam o escopo do sistema de controle interno para um leque bastante amplo, indo além das questões estritamente contábil-financeiras e abrangendo também questões como: a execução das políticas gerais da entidade; a prática dos seus valores; o cumprimento de leis, regulamentos, normas, etc.; a publicação de dados financeiros e de quaisquer outros com precisão e confiabilidade; o emprego eficiente, eficaz e econômico de recursos financeiros, humanos, etc.; a observância de questões sociais, incluindo as relativas ao meio ambiente e à comunidade em que se insere a organização; e a manutenção de um relacionamento justo com seus *stakeholders*. Também incluem a necessidade de teste, revisão e atualização de tal sistema, com a finalidade de se saber se suas diretrizes são atuais (aplicáveis a atual situação da entidade), pertinentes (referem-se às atividades da entidade), consistentes (sua aplicação deve ser uniforme, exceto se por força maior) e, principalmente, relevantes (análise custo benefício).

Conforme as exposições anteriores, o sistema de controles internos deve ser um plano organizado e integrado de métodos que garantam a proteção ao patrimônio, a confiabilidade e tempestividade dos registros e demonstrações contábeis e a eficácia operacional de uma entidade, sendo que, para que seja efetivamente funcional, tal sistema deverá ser testado periodicamente a fim de se verificar se está sendo plenamente seguido e se seus preceitos estão de acordo com a realidade da entidade.

2.2.3 Principais Conceitos de Controle Interno

O controle interno constitui um compêndio de orientações que guiam as atividades das entidades para que possam alcançar seus objetivos.

Para Silva (2009, p. 16), controle interno é “o conjunto de normas e procedimentos criados pela entidade para salvaguardar o patrimônio”.

Para Crepaldi (2000, p. 204), “controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. O mesmo autor ainda acrescenta:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação com a proteção do patrimônio da empresa e integridade dos registros contábeis. Controles Administrativos: Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa. (CREPALDI, 2000, p. 205)

Para Franco e Marra (2001, p. 267), os controles internos podem ser definidos como “(...) todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio”.

Santos e Muraro expõem que controle interno é:

(...) um conjunto de todos os planos operacionais e organizacionais, sistemas, políticas, procedimentos e práticas, a fim de atingir o objetivo básico de assegurar a disciplina e a conduta eficiente dos negócios e, especificamente: a) assegurar que os ativos das organizações sejam resguardados de perdas de qualquer tipo; b) assegurar a confiabilidade e a exatidão das informações contábeis e financeiras geradas dentro da empresa, assim como a integridade dos relatórios financeiros; c) promover a eficiência operacional em todos os departamentos da empresa; d) informar e encorajar a aderência de todos os funcionários às políticas emitidas pela direção da organização (...). (SANTOS e MURARO, 2008 p. 3).

Em definição que abrange todo o processo empresarial, Rossi (1997, p. 11-12) coloca que “o Controle Interno não se atém apenas aos aspectos relacionados com as funções de contabilidade e finanças, mas sim, a todos os aspectos das operações de uma empresa”.

O COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - (COSO, 2008, p. 5) define que o “controle interno é um processo efetuado por um conselho de diretores, gestores e outras pessoas ligadas à entidade, designados para prover de razoável garantia referente à realização dos

objetivos nas categorias de eficiência e eficácia das operações; confiabilidade das demonstrações contábeis; e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis”¹.

Considerando as definições anteriormente expostas, verifica-se que o sistema de controles internos deve ser o plano de organização e informações de uma entidade, com a função primária de definir a forma pela qual as atividades da entidade serão desempenhadas. Deverá também, proteger seus ativos, tangíveis e intangíveis, a fim de garantir a sustentabilidade e continuidade da entidade, em consonância às normas vigentes e com a correta aplicação dos princípios contábeis e administrativos. Ainda, tais controles devem promover a eficiência e a eficácia das operações, bem como serem fonte de motivação dos colaboradores.

2.2.4 Origem do Controle Interno

O controle interno teve sua origem no momento em que o primeiro empreendedor necessitou, devido ao crescimento inesperado do seu negócio, delegar a outra pessoa algumas de suas responsabilidades.

Em uma pequena empresa, por exemplo, é possível que o proprietário possa gerir o negócio e efetuar todas as atividades de gerenciamento dos recursos da empresa – contratação, treinamento, folha de pagamento, contato com clientes e fornecedores, por exemplo. Entretanto, com o crescimento da empresa, é necessário que o empresário delegue responsabilidade a outras pessoas, uma vez que fica praticamente impossível de uma só pessoa conseguir gerenciar a empresa, sob pena de se deixar de efetuar atividades importantes para fazer aquelas que, embora sejam essenciais para a manutenção da empresa, agregariam mais valor se fossem feitas por outras pessoas, competentes, designadas pelo proprietário.

Um exemplo de uma organização que cresceu além das possibilidades de administração de uma pessoa só foi o povo judeu durante a fuga do Egito. Na Bíblia, livro do Êxodo, capítulo 18, versículos 13 a 27, são relatados os conselhos de Jetro, sogro de Moisés, que notava as dificuldades do genro em atender o povo e fazer os julgamentos. Assim Jetro o aconselhou:

¹ No original: “*Internal control is a process, effected by an entity’s board of directors, management and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: Effectiveness and efficiency of operations, Reliability of financial reporting, and Compliance with applicable laws and regulations*”.

Não é bom o que fazes, pois tu desfalecerás, bem como este povo que está contigo: pois isto é pesado demais para ti; tu não podes fazer tudo sozinho. Eu te aconselharei e Deus seja contigo. Representa o povo perante Deus. Leva a Deus as *suas* causas, ensina-lhes os estatutos e as leis, e faze-lhes saber o caminho em que devem andar e a obra que devem fazer. Procura dentre o povo homens capazes e tementes a Deus, aos quais aborreça a avareza. Põe-nos sobre elas, por chefes de 1.000, chefes de 100, chefes de 50 e chefes de 10, para que julguem este povo em todo o tempo. Toda causa grave, trazê-la-ão a ti, mas toda causa pequena eles mesmos a julgarão. Será mais fácil para ti e eles levarão a carga contigo. Se fizeres isso e assim Deus to mandar, poderás então suportar e assim, todo este povo tomará em paz ao seu lugar (ÊXODO, 18, 13-27).

Considerando que, no momento em que o proprietário da empresa, no momento de delegar atividades para outras pessoas faz as recomendações que julga necessárias para o bom andamento dos negócios, seriam estas recomendações o controle interno inicial da empresa. Após, conforme a necessidade, tais recomendações podem ser revistas, atualizadas e aprimoradas.

2.2.5 Princípios de controle interno

Entendem-se como princípios, as regras, leis ou fatos de uma técnica ou ciência. A partir da sua aplicação, pode-se estabelecer índices para medir resultados e efetuar comparações.

No caso da ciência, tome-se como exemplo a definição de princípios contábeis de Ferreira (2009, p. 410): “Por ser uma ciência social e, portanto, não exata, a Contabilidade necessita de princípios por meio dos quais sejam convencionados critérios uniformes de adoção obrigatória na sua execução. Se por exemplo, um contabilista adotasse o regime e competência e outro, o regime de caixa, seria impraticável a comparação dos resultados das entidades envolvidas nos períodos considerados”.

Silva e Tristão, tomando como exemplo o caso de empresas que buscam financiamentos, acrescentam que o

(...) processo de ‘abertura dos livros’ serviu também para mostrar que cada entidade tinha uma forma diferente de representar a realidade econômica. A existência de maneiras diferentes de expressar uma realidade não representa, para cada entidade individualmente e seus usuários internos, um problema. Todavia, (...) é importante que duas empresas de um mesmo

setor representem os fatos de maneira semelhante, pois somente assim será possível compará-las. (SILVA E TRISTÃO, 2000, p.17)

O Senado Federal, através do seu site, divulga os princípios de controle interno, a serem observados pelos entes da administração pública, tanto direta quanto indireta:

Relação custo/benefício: consiste na minimização da probabilidade de falhas/desvios quanto ao atendimento dos objetivos e metas. Este conceito reconhece que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que possa proporcionar;

Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: a eficácia dos controles internos está diretamente relacionada com a competência e integridade do pessoal;

Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: visam assegurar maior rapidez e objetividade às decisões, fazendo-se necessário um regimento/estatuto e organograma adequado, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente às necessidades da organização; e manuais de rotinas/procedimentos claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade;

Segregação de funções: a estrutura de um controle interno deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e a execução, controle e contabilização das mesmas, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

Instruções devidamente formalizadas: para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

Controles sobre as transações: é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade do órgão/entidade e autorizados por quem de direito;

Aderência às diretrizes e normas legais: é necessária a existência, no órgão/entidade, de sistemas estabelecidos para determinar e assegurar a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos internos. (Senado Federal. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/controles_internos_02_principios.asp]. Acesso em 03 de fevereiro de 2010, às 15:34).

Verifica-se que, embora os princípios de controle interno definidos pelo Senado Federal sejam direcionados aos entes da administração pública, tais princípios são também aplicáveis às demais entidades, uma vez que se enquadram dentro das definições anteriormente expostas.

Atualmente, dentro das várias estruturas de controle interno existentes, destaca-se a proposta pelo *Committee of Sponsoring Organization of Tradeway Commission – COSO*. Esta estrutura possui grande aceitação entre as empresas, e

é a mais utilizada e recomendada pelas companhias em fase de implantação da lei *Sarbanes-Oxley*, pois possui as características exigidas pela legislação americana.

A lei *Sarbanes-Oxley* foi a resposta do governo americano para tentar coibir fraudes e escândalos, e introduziu diversas exigências relativas à governança corporativa para as empresas que negociam ações no mercado.

O modelo proposto pelo COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - relaciona os cinco componentes do controle interno, divididos em vinte princípios básicos:

Ambiente de controle: 1. Integridade e valores éticos (...); 2. Corpo de diretores(...); 3. Filosofia e Estilo de Operação dos Gerentes (...); 4. Estrutura Organizacional (...); 5. Demonstrações Contábeis Adequadas (...); 6. Autoridade e Responsabilidade (...); 7. Recursos Humanos (...). **Avaliação de Riscos:** 8. Objetivos das Demonstrações Contábeis (...); 9. Riscos das Demonstrações Contábeis (...); 10. Risco de fraude (...). **Atividade de Controle:** 11. Integração com a Avaliação de Risco (...); 12. Seleção e Desenvolvimento de Atividades de Controle (...); 13. Políticas e Procedimentos (...); 14. Tecnologia de Informação (...). **Informação e Comunicação:** 15. Informação das Demonstrações Contábeis (...); 16. Informação do Controle Interno (...); 17. Comunicação Interna (...); 18. Comunicação Externa (...). **Monitoramento:** 19. Monitoramento Contínuo e Avaliação Independente (...); 20. Relatório de Deficiências² (COSO, 2008. p. A1-A3).

Embora o modelo COSO possua mais princípios do que os definidos pelo Senado Federal, verifica-se que não há contradição entre um e outro.

2.3. CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO

Como características do controle interno, o mesmo pode ser classificado conforme a área ao qual se subordina. Normalmente, é classificado em controle interno contábil e controle interno administrativo.

O primeiro aplica-se às políticas contábeis a que a entidade está sujeita.

² No original: **Control Environment:** 1. Integrity and Ethical Values (...); 2. Board of Directors (...); 3. Management's Philosophy and Operating Style (...); 4. Organizational Structure (...); 5. Financial Reporting Competencies (...); 6. Authority and Responsibility (...); 7. Human Resources (...). **Risk Assessment:** 8. Financial Reporting Objectives (...); 9. Financial Reporting Risks (...); 10. Fraud Risk (...). **Control Activities:** 11. Integration with Risk Assessment (...); 12. Selection and Development of Control Activities (...); 13. Policies and Procedures (...); 14. Information Technology (...). **Information and Communication:** 15. Financial Reporting Information (...); 16. Internal Control Information (...); 17. Internal Communication (...); 18. External Communication (...). **Monitoring:** 19. Ongoing Monitoring and Separate Evaluations (...); 20. Reporting Deficiencies.

O segundo, por sua vez, aplica-se às políticas administrativas da entidade, podendo se estender desde os processos de suporte até as atividades-fim das entidades.

2.3.1 Controle interno administrativo

Os controles internos administrativos englobam os controles voltados para as rotinas administrativas da entidade, e incluem métodos e procedimentos que buscam a eficiência e eficácia operacional.

Para Ferreira (2009, p.106) controles internos administrativos “compreendem o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na promoção da sua eficácia operacional (eficácia na gestão do patrimônio)”.

Normalmente esses controles não se relacionam de forma direta aos registros contábeis e financeiros e podem conter: análises estatísticas, estudos de tempos e movimentos, relatórios de desempenho, controle de qualidade, treinamento de pessoal, análises das variações entre os valores orçados e executados, controle dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente, organogramas, política de investimentos, relatório de enquadramento de investimentos, etc.

2.3.2 Controle interno contábil

O controle interno contábil abrange as características do sistema controle interno que englobam ou podem afetar diretamente a contabilidade das entidades. Os controles contábeis mais utilizados são o plano de contas da entidade e o seu manual de contabilidade.

A Contabilidade é de vital importância para qualquer entidade, e muito mais ainda para aquelas em que o ramo de atividade é altamente competitivo. Considerando-se o objetivo principal da contabilidade:

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de

natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização (...). O objetivo principal da contabilidade (...) é o de permitir (...) a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente (FIPECAFI, 2006, p 48-49).

A afirmação acima sintetiza o tipo de informação que se deseja extrair dos demonstrativos contábeis, para fins de utilização dos usuários, internos e externos à entidade.

Para cumprir tal função, a contabilidade necessita de atributos que a torne confiável e útil para os gestores. Desta forma, ela é influenciada interna e externamente para a consecução de seus objetivos.

Considerando a exposição de FIPECAFI (2006, p. 49) de que “A contabilidade pode, sim, ajudar na avaliação de tendências” (FIPECAFI, 2006, p. 49), e de Matarazzo (2007, p. 15) de que “as demonstrações financeiras fornecem uma série de dados sobre a empresa (...)”, percebe-se que a contabilidade é uma rica fonte de informações acerca do desempenho econômico-financeiro de qualquer entidade.

Externamente, influenciam a contabilidade as diretrizes emanadas pelos órgãos reguladores, sendo em primeira instância no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – e, no caso de entidades que atuem em atividade regulada, às determinações contábeis de entidades como: Banco Central do Brasil – Bacen – para as atividades de instituições financeiras, Superintendência de Seguros Privados – Susep – para as atividades desempenhadas por entidades seguradoras, Agência Nacional de Energia Elétrica – Aneel – para as atividades relacionadas à energia elétrica, Agência Nacional de Telecomunicação – Anatel – para as atividades relacionadas à telecomunicações.

Internamente, a contabilidade é influenciada pelas políticas de contabilização inerentes a empresa, ou seja, os seus controles internos contábeis. A partir de 2008, com o alinhamento das práticas contábeis brasileiras com o modelo *IFRS – International Finance Reports* – utilizado pelo *IASB – International Accounting Standards Board* – tais controles se imbuem de importância extrema, uma vez que, a contabilidade passa a se ater a características qualitativas da informação contábil. Para o CPC (CPC, 2008, p.10), estas características “são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. As quatro principais características qualitativas são: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade”.

Dentro da característica Confiabilidade, é necessário que a informação contábil preze pela “Primazia da Essência Sobre a Forma” conforme o Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis

Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida (CPC, 2008, p.13)

Ainda, o CPC alerta para o fato de que

Demonstrações contábeis são freqüentemente descritas como apresentando uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira de uma entidade. (...) a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resultam em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações. (CPC, 2008, p. 15).

Percebe-se que, para que a informação contábil seja útil, ela deve representar, além da essência das transações, também a situação da empresa. Logo, se internamente a contabilidade é influenciada pelo seu sistema de controles internos, depreende-se que o controle interno contábil não poderá violar as diretrizes estipuladas pelo CPC.

Ferreira (2009, p.106) define controles internos contábeis como aqueles que “compreendem o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio e na promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros contábeis”.

Schmidt *et. al.*, (2006, p. 13 – 17) acrescentam que o controle interno contábil possui certos parâmetros que o distingue do controle interno administrativo, sendo eles: “Fidelidade da informação em relação aos dados (...); Segurança física (...); Segurança lógica (...); Confidencialidade (...); e Obediência à legislação”.

Assim, o controle interno contábil constitui o plano de contabilização da entidade, que deve salvaguardar seus ativos e preservar a fidedignidade das informações contábeis.

2.4. CONTROLES GERENCIAIS

As empresas e pessoas sempre necessitam de informações para suplementar suas decisões, no que se refere à produção, estratégia de mercado ou investimento. Normalmente, as decisões são tomadas tendo em mente, após o devido embasamento, qual a melhor opção para a empresa.

Os controles gerenciais podem se enquadrar tanto como controles internos contábeis quanto como controles internos administrativos.

Gomes e Salas (1997, p. 32 – 35), o controle pode ser observado considerando três perspectivas: racional, psicossocial e cultural.

Para Gomes e Salas (1997, p. 32), a perspectiva racional abrange os conceitos difundidos pela administração científica, como as propostas por Taylor e Fayol, uma vez que “encontra-se centrada no estudo dos sistemas de controle e, em especial, da contabilidade de gestão, como instrumentos explícitos e formalizados cuja implantação permite alcançar por si mesma a eficácia e a eficiência da organização”.

Em contraponto a perspectiva racional, Gomes e Salas (1997, p. 33) a perspectiva psicossocial abrange as “(...) teorias de relações humanas, processamento humano da informação e teoria de sistemas abertos. Esta corrente, ligada ao desenvolvimento da psicologia social e da sociologia e ao impacto da Escola de Relações Humanas (...) está baseada no estudo da influência das pessoas no exercício do controle organizacional”.

Pela perspectiva cultural, Gomes e Salas (1997, p.36), adicionam que a “(...) utilização de um sistema de controle deve incorporar uma maior compreensão dos valores organizacionais”, uma vez que “(...) é necessário que o desenho e a implantação de uma contabilidade de gestão sejam realizadas em função não somente dos aspectos técnicos mas do contexto e, dentro deste, da cultura organizacional em que se encontra a organização e as pessoas que a integram”.

Dentro dos contextos apresentados por Gomes e Salas, Horngren *et. al.* assim definem os sistemas de controle gerencial:

Os sistemas de controle gerencial normatizam sistemas de controle formais e informais. O sistema de controle gerencial formal de uma empresa inclui regras, procedimentos e medidas de desempenho e planos de incentivo precisos que regem o comportamento de gerentes e funcionários e consiste de vários sistemas. O sistema contábil gerencial é um sistema contábil formal que fornece informações a respeito de custos, receitas, e lucros, seguido dos sistemas de recursos humanos que fornecem informações sobre recrutamento, treinamento, absenteísmo, e acidentes, e sistemas de qualidade que fornecem informações sobre refugo, defeitos, retrabalho e entregas atrasadas. (HORNGREN *et. al.*, 2004, p. 221)

Um sistema de controle gerencial é um meio de agrupar e usar informações para auxiliar e coordenar as decisões de planejamento e controle por toda a organização e para direcionar o comportamento dos gerentes e funcionários. Os sistemas de controle gerencial eficazes são (a) estritamente alinhados com a estratégia da organização, (b) se encaixam na estrutura da organização e (c) motivam gerentes e funcionários a se empenhar no sentido de alcançar os objetivos da organização. (HORNGREN *et. al.*, 2004, p. 237)

O COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - interliga os conceitos de controle interno com os objetivos da organização. Assim, os cinco componentes do controle interno se correlacionam, sendo que todos possuem a mesma importância perante os demais: Monitoramento, Informação e Comunicação, Atividades de Controle, Avaliação de Riscos e Ambiente de Controle.

O alinhamento de tais componentes tem por finalidade aplicar os objetivos do controle interno: Eficácia e Eficiência das Operações, Confiabilidade dos Demonstrativos Contábeis, e Obediência a Legislação Aplicável, considerando as atividades e áreas / divisões da entidade.



Figura 3 - Alinhamento dos componentes do Controle Interno – COSO

Fonte: Elaborado pelo autor

Cada componente se aplica a todos os objetivos, ou seja, os componentes do sistema de controles internos sempre buscam a realização dos objetivos da

entidade. Por exemplo: os dados financeiros e não financeiros gerados a partir de fontes internas e externas, pertencem ao componente de informação e comunicação, são necessários para estabelecer a estratégia, administrar as operações comerciais com eficiência e eficácia, comunicar com eficiência e eficácia e certificar-se de que a organização esteja cumprindo as leis aplicáveis.

A partir das definições expostas anteriormente, um sistema de controle gerencial deve levar em conta, além dos ativos físicos das entidades, fatores de difícil medição, como seus ativos intangíveis e variáveis atreladas aos recursos humanos, como pessoal chave, clima organizacional.

2.4.1 Avaliação dos controles gerenciais

A avaliação dos controles gerenciais consiste em verificar se tais controles são aderentes com aquilo a que se propõe. Enquanto que os controles internos contábeis, administrativos e operacionais são avaliados através da aplicação dos testes de auditoria, os sistemas de controles gerenciais apenas podem ser avaliados mediante a verificação e comparação dos controles gerenciais com as políticas e estratégias da empresa.

Horngren *et. al.* discorrem sobre a forma de avaliação dos sistemas de controles gerenciais:

Para ser eficaz, os sistemas de controle gerencial devem estar firmemente alinhados com as estratégias e objetivos da empresa (...). O sistema de controle deve proporcionar aos gerentes informações a respeito das margens de contribuição sobre produtos individuais, auxiliando-os a tomar decisões de curto prazo e também relacionar as recompensas dos gerentes com o lucro de curto prazo (...). Os sistemas de controle gerencial devem ser desenvolvidos para adaptar a estrutura da empresa e definir, para os gerentes de área, responsabilidades no processo decisório. (...) O sistema de controle gerencial da empresa deve proporcionar (...) informações sobre o nível de satisfação dos clientes, participação no mercado, custos de produção e rentabilidade da linha de produto – informações que o ajudam a planejar e a controlar melhor as operações (...). Os sistemas de controle gerencial devem, também, motivar gerentes e funcionários (...). Os sistemas de controle gerencial precisam encaixar-se com a estrutura da organização (...). (HORNGREN *et. al.*, 2004, p. 221)

Martins reforça o fato de que gerentes e funcionários precisam ter conhecimento do sistema de controle interno, e estar familiarizados com ele. O autor alerta para o fato de que

O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar. O sistema representa um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade. Esses relatórios não podem ser, em hipótese alguma, de qualidade melhor do que a qualidade dos dados recebidos no início do processamento. Podem é ser pior, se seu manuseio não for absolutamente correto. Mas todos os dados iniciais quase sempre dependem de pessoas, e, se estas falharem ou não colaborarem, todo o sistema acabará por falir. MARTINS (2008, p. 357)

A partir de tais definições, verifica-se que para o perfeito funcionamento de um sistema de controle gerencial, necessita-se de alinhamento não só dos gerentes, mas de todos os colaboradores da empresa, sob risco não só de se emitir decisão baseado em informações imprecisas ou inexatas, mas também de se ter uma equipe não alinhada aos objetivos estratégicos da organização.

2.4.2 Tomada de decisão

Os gestores de entidades sejam com ou sem fins lucrativos, empresas ou órgãos do poder público, de um modo geral, se vêem diariamente diante de situações que exigem que sejam tomadas decisões para o andamento ou continuidade da entidade.

Segundo Souza e Clemente (2008, p. 2) “(...) empresa é uma entidade de capital cujo objetivo é a sua valorização (...). O objetivo da valorização da empresa é alcançado quando as decisões tomadas pela diretoria conduzem a um saldo líquido de ganhos”. Dentro deste enfoque, a decisão é peça chave para a valorização da empresa, pois delas advém o resultado das atividades.

2.4.3 Riscos corporativos

Embora por muitos anos o conceito de riscos estivesse ligado às atividades do ramo financeiro (risco financeiro) e aquelas diretamente relacionadas ao

extrativismo (risco ambiental), a partir dos anos 1990 passou-se a se considerar os conceitos de riscos corporativos de formas mais abrangentes.

Securato (1996; p.28) define risco como “a probabilidade de ocorrerem fracassos”.

Em uma abordagem quase matemática, Solomon e Pringle (1981; p. 37) definem que risco é “o grau de incerteza a respeito de um evento”.

O que se percebe é que embora a palavra risco esteja comumente associada à abordagem negativa, conceitualmente se associa a eventos possíveis, porém incertos, ou seja, uma empresa, no início de suas atividades, poderá incorrer no risco de prejuízo. Entretanto, ela estará sujeita ao risco de lucro. Desta forma, percebe-se que risco não é tão somente a possibilidade de que algo dê errado, mas sim de que algo pode ou não acontecer – incerteza.

Como exemplo de riscos, podemos citar os riscos relacionados à política do país; riscos relacionados ao mercado fornecedor e produtor; riscos relacionados à empresa e seus negócios.

2.4.4 Controles gerenciais e gerenciamento de riscos

O sistema de controles internos define o modo pelo qual as atividades da empresa são gerenciadas. Entretanto, dado que existem incertezas sobre a consecução dos objetivos e o acontecimento ou não de determinados eventos, as entidades necessitam de mecanismos que auxiliem no gerenciamento dos riscos inerentes às atividades.

Considerando a definição do COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratar com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor. O valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização. (...) O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas conseqüências. (...), ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso. (COSO, 2007, p. 3)

O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias, formuladas para identificar em toda a organização eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatível com o apetite a risco da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos (COSO, 2007, p. 4).

Como objetivos do gerenciamento de riscos, COSO (2007, p. 3) complementa que o “gerenciamento de riscos corporativos tem por finalidade: Alinhar o apetite a risco com a estratégia adotada (...); Fortalecer as decisões em resposta aos riscos (...); Reduzir as surpresas e prejuízos operacionais (...); Identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos (...); Aproveitar oportunidades (...); Otimizar o capital (...)”.

Utilizando-se da estrutura do sistema de controles internos proposta pelo COSO e adicionando a seus componentes os aspectos inerentes ao gerenciamento de riscos corporativos, cria-se um novo cubo que representa a estrutura do gerenciamento de riscos, composto por categorias de objetivos, componentes do gerenciamento de risco, e as unidades da organização.

As quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, de comunicação e conformidade) estão representadas nas colunas verticais. Os oito componentes nas linhas horizontais e as unidades de uma organização na terceira dimensão. Essa representação ilustra a capacidade de manter o enfoque na totalidade do gerenciamento de riscos de uma organização, ou na categoria de objetivos, componentes, unidade da organização ou qualquer um dos subconjuntos. (...) Os oito componentes não funcionarão de forma idêntica em todas as organizações. A sua aplicação em organizações de pequeno e médio portes, por exemplo, poderá ser menos formal e menos estruturada. Não obstante, as pequenas organizações podem apresentar um gerenciamento de riscos eficaz, desde que cada um de seus componentes esteja presente e funcionando adequadamente. (COSO, 2007, p. 7).



Figura 4 - Relacionamento entre Objetivos e Componentes

Fonte: COSO, 2007, p. 7

Assim, percebe-se que o controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, fazendo deste uma ferramenta de gestão eficiente. Dentro do modelo de gerenciamento de riscos corporativos proposto pelo COSO, verifica-se a existência de premissas inerentes ao sistema de controle interno. Assim, depreende-se que para este modelo, o controle interno é a base e parte integrante do gerenciamento de riscos.

2.5. AUDITORIA

A divisão da auditoria entre interna e externa se dá pela vinculação do auditor junto à entidade. A escolha do tipo da auditoria se dará em função do grau de independência demandado por aqueles que submeteram a entidade à auditoria.

A relação do grau de independência refere-se ao vínculo entre o auditor e o auditado. Por independência, entende-se como a qualidade do auditor não ser influenciado em seus trabalhos por fatores que possam fazê-lo emitir um parecer falho ou tendencioso.

A auditoria, não importa qual seja o seu objeto, tipo ou natureza, é executada através de procedimentos, os quais irão documentar e validar a execução auditoria e

dar suporte para a emissão de relatório de auditoria e o parecer sobre o objeto auditado.

Em relação aos procedimentos de auditoria contábil, a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11 conceitua que:

11.1.2.1 - Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

11.1.2.2 - Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

11.1.2.3 - Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

- a) testes de transações e saldos; e
- b) procedimentos de revisão analítica (CFC, 1997)

Embora o conceito do CFC refere-se aos procedimentos de auditoria contábil, os mesmos podem ser também correlacionados aos demais tipos de auditoria, sendo que devem ser respeitadas as diferenças existentes entre os variados objetos da auditoria.

O processo de auditoria (tanto a contábil quanto das demais ramificações) divide-se basicamente em seis etapas: conhecimento da empresa / área auditada; planejamento de auditoria; aplicação dos testes; documentação testes; formação de opinião; e emissão de parecer (relatório).

2.5.1 Auditoria interna

A auditoria interna não é o controle interno da entidade, mas sim, parte desse controle. Como componente do sistema de controles internos, a auditoria interna tem por função avaliar permanentemente esse sistema. Sua efetividade deve assegurar que a administração possa monitorar o estado dos controles por ela instituídos, ajustá-los quando necessário e, enfim, manter a entidade na direção dos seus objetivos.

Para o Conselho Federal de Contabilidade, conforme a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12, a auditoria interna

compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. (CFC, 1993)

O Institute of Internal Auditors – IIA define que

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa. (AUDIBRA, 2003, p. 9)

Silva (2009, p. 15) define a auditoria interna como “um processo de trabalho voltado para avaliação administrativa, com base na verificação dos procedimentos operacionais”.

O escopo da auditoria interna diz respeito às áreas da entidade cobertas por suas atividades. Assim, em se considerando que o objetivo da auditoria interna é assessorar a administração por meio do fornecimento de informações acerca do estado do sistema de controles internos e em se considerando que o sistema de controles internos, por sua vez, está presente em toda a organização, o escopo da auditoria interna abrange toda e qualquer área das entidades.

2.5.2 Auditoria externa

A auditoria externa, por sua vez, constitui a verificação, por parte de auditores sem vínculo empregatício com a entidade, do sistema de controles internos ou de partes do sistema, a fim de cumprir exigências legais, como a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76, artigo 177, § 3º), determinações de órgãos ou agências reguladores tais como ANEEL, BACEN, CVM, CGU, entre outras.

A forma de auditoria externa mais difundida é a auditoria independente das demonstrações contábeis, que tem por finalidade a elaboração de um parecer sobre as demonstrações exigidas por lei. Entretanto, nada impede que a entidade utilize de auditores externos para efetuarem revisão dos controles internos, ou auditorias específicas, sendo o objeto e limitação dos trabalhos especificados contratualmente.

Assim como a auditoria interna, a auditoria externa constitui mais um elemento do controle interno da entidade.

2.5.3 Auditoria e Controle Interno

Considerando as definições de controle interno e auditoria, percebe-se que ambos estão intimamente ligados. A avaliação do sistema de controles internos da entidade é um dos componentes do risco de auditoria.

Segundo Ferreira (2009, p. 103) “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas”. O autor acrescenta que a análise do risco de auditoria deve levar em conta três componentes básicos:

1 – Risco Inerente – consiste na possibilidade de incorreção no saldo de uma conta em função da inexistência ou inadequação dos controles internos (...)
2 – Risco de controle – é o risco que a incorreção no saldo de uma conta não seja evitada ou detectada oportunamente pelo sistema de controles internos (...)
3 – Risco de Detecção – é o risco de aplicação dos procedimentos de auditoria levar o auditor a concluir pela inexistência de incorreção que de fato existe (...). O risco final é obtido pelo produto dos riscos inerente, de controle e de detecção”. (FERREIRA, 2009, P. 105)

Se o controle interno é a materialização do que o gestor deseja como meio de alcance dos objetivos, a auditoria (interna ou externa) é a confirmação ou certificação de que o planejamento definido pelos controles internos está de acordo com a realidade.

Para Ferreira (2009, p. 106) “o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos têm como principal objetivo determinar a natureza, a oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria”.

Schmit *et. al.* (2006, p. 13) complementam “diante da necessidade de apresentar o parecer das demonstrações contábeis, a auditoria externa aborda com maior ênfase o controle interno contábil, enquanto que a auditoria interna se preocupa mais com o controle interno administrativo”.

Assim, o controle interno constitui condição *sine qua non* para a realização de auditoria. O planejamento e a execução da auditoria são diretamente afetados pelo

controle interno, tendo em vista que os mesmos são realizados levando em consideração a eficiência e eficácia dos controles internos.

2.6. NATUREZA DA AUDITORIA

Considerando que a auditoria pode ser aplicada nas mais diversas áreas das entidades, são variadas as formas de sua aplicação. Cada modalidade de auditoria possui seus objetivos específicos, conforme seu objeto.

Embora os meios utilizados sejam diferentes, a auditoria, em síntese, possui como objetivo final, após a análise do objeto de auditoria, a emissão de relatório e parecer (opinião) de auditoria.

O relatório de auditoria contém os pontos avaliados pelo auditor, e as recomendações sobre as oportunidades de melhoria identificadas.

O parecer contém a opinião do auditor sobre a situação constatada, dirigido a seus contratantes, no caso de auditoria externa, e para a administração da empresa, no caso de auditoria interna. Conterá: as circunstâncias dos trabalhos; a forma de condução dos trabalhos; os motivos para discordância com a situação constatada (no caso de parecer adverso); e a opinião do auditor.

Ademais, a auditoria possui papel de agente de evidenciação das demonstrações contábeis. Segundo Ludicibus (2006, p. 128), os comentários do auditor no parecer de auditoria constituem uma forma de *disclosure* (evidenciação) – um dos objetivos principais da Ciência Contábil. Segundo o autor, esta forma de evidenciação é uma “fonte adicional de *disclosure* para a informação de (1) efeito relevante por ter utilizado métodos contábeis diversos dos geralmente aceitos; (2) efeito relevante por termos mudado de um princípio geralmente aceito para outro; (3) diferença de opinião entre o auditor e o cliente, com relação à aceitabilidade de um ou mais de um métodos contábeis utilizados nos relatórios (...)”.

Ainda, a auditoria pode ser dividida por foco de avaliação. Para Gil, (2000, p. 13), “(...) Auditoria é função organizacional de revisão, avaliação e emissão de opinião quanto ao ciclo administrativo (planejamento/execução/controle) em todos os momentos/ambientes das entidades. (...) a auditoria é exercida segundo dois focos: presente/passado (auditoria operacional); presente futuro (auditoria de gestão)”.
ainda, acrescenta que

a função administrativa 'auditoria' corresponde a teste, avaliação dos resultados dos testes, recomendação, opinião mudanças com agregação de valor junto a outras três funções administrativas: planejamento, execução, controle, nos momentos operacional, tático e estratégico consoante o ciclo de vida dos negócios – engenharia do produto; engenharia do processo, especificação do processo, em termos de seus 'processos' ou produtos'(GIL, 2002, p. 73-74).

A auditoria é aplicada em variadas formas, conforme sua finalidade, objeto, atuação e foco de avaliação.

Quanto à finalidade, a auditoria pode ser:

- a) auditoria de conformidade: é a modalidade de auditoria cujo propósito é verificar o cumprimento de leis, normas, regulamentos, etc. que regem o objeto a ser auditado;
- b) auditoria operacional: é a modalidade de auditoria cujo propósito é avaliar a eficiência, eficácia e economicidade no emprego dos recursos da organização.

Quanto ao objeto, a auditoria se divide em:

- a) auditoria contábil (ou financeira): é a modalidade de auditoria que avalia se as operações da entidade são reconhecidas contabilmente de modo tempestivo, consistente e preciso, de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade;
- b) auditoria orçamentária: é a modalidade de auditoria que avalia os aspectos orçamentários da entidade;
- c) auditoria tributária: é a modalidade de auditoria que avalia os aspectos tributários;
- d) auditoria administrativa: é a modalidade de auditoria que avalia os processos de aquisições de bens e serviços. Além disso, são também avaliados os aspectos referentes a processos licitatórios ou aquisições diretas, gestão de contratos, controles patrimoniais, recursos humanos;
- e) auditoria de tecnologia da informação ou auditoria de sistemas: é a modalidade de auditoria que avalia os aspectos relativos à tecnologia da informação quanto ao planejamento e organização, à aquisição e implementação, à entrega e implementação, e ao monitoramento. Abrange também aspectos relacionados à segurança da informação;

- f) auditoria ambiental: é a modalidade de auditoria que avalia o efeito e o impacto causado ao meio-ambiente pelas atividades da organização;
- g) auditoria de gestão: se ocupa dos processos e produtos já existentes acoplados ao planejamento estratégico e futuro da organização. A idéia é identificar os riscos, oportunidades e pontos de melhoria no contexto de continuidade das organizações;
- h) auditoria baseada em riscos: foca a gestão dos riscos corporativos, tema que após os escândalos financeiros e contábeis dos últimos anos ganhou notoriedade e expressão nos meios empresariais por garantir a segurança e transparência requerida pelos investidores internos ou externos às organizações.

No segmento de atuação, para Silva (2009, p. 15), a auditoria pode ser dividida em dois segmentos:

- a) a auditoria interna é a auditoria realizada por pessoas diretamente ligadas à entidade auditada.
- b) a auditoria externa é efetuada por profissionais de firmas especializadas. Entretanto, suas atividades se estendem para além dos serviços de auditoria, e podem incluir serviços de planejamento tributário, avaliação de controles internos, perícias e etc.

Ainda, os órgãos da administração pública, direta ou indireta, estarão sujeitos à auditoria do tipo governamental, que é a auditoria executada pela Controladoria Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno, e pelo Tribunal de Contas da União (TCU), no âmbito federal. No âmbito Estadual, os órgãos que executam a auditoria governamental são o Tribunal de Contas do Estado e o Ministério Público.

Verifica-se que as definições dos autores nos levam a dividir a auditoria em dois segmentos por atuação, sendo que estes segmentos são divididos em dois focos de avaliação, os quais determinam a natureza da auditoria.

Seja qual for o tipo, classificações, objeto, natureza ou modalidade da auditoria, ela é constituída basicamente por quatro macro-processos (ou fases), os quais são divididos de acordo com os procedimentos de auditoria necessários. São eles:

- a) planejamento: fase em que são selecionadas as atividades que potencialmente podem ter mais benefício com uma auditoria. A fase de

- planejamento se divide, por sua vez, em três segmentos: planejamento estratégico, que se materializa no Plano de Atividades de Auditoria; planejamento tático, que se materializa nos Planos de Auditoria; e planejamento operacional, que se materializa nos Programas de Auditoria;
- b) trabalho de campo: fase em que são coletadas as evidências de auditoria. Essa fase se materializa nos Papéis de Trabalho;
 - c) relatório: fase em que as oportunidades de aprimoramento identificadas durante o Trabalho de Campo são comunicadas e as recomendações são formuladas aos clientes de auditoria. Essa fase se materializa no Relatório Preliminar de Auditoria e no Relatório Final de Auditoria;
 - d) acompanhamento: fase em que as recomendações são monitoradas até a sua efetiva implementação. Essa fase se materializa nos Relatórios de Acompanhamento (*Follow-up*).

A auditoria, dessa forma, constitui um trabalho técnico que deve seguir a rigor os processos estipulados, sob pena de o trabalho ser desqualificado tecnicamente.

2.6.1 Auditoria operacional

A auditoria operacional é atividade de revisão e avaliação de processos, atividades e pessoas. Compreende o exame das atividades desempenhadas por uma empresa ou parte dela, de modo a confrontar se as atividades estão sendo realizadas da maneira que foram previstas no sistema de controles internos da entidade.

Ferreira, (2009, p. 421) define que a auditoria operacional “tem por objetivo a avaliação do desempenho administrativo, ou seja, o exame de como estão sendo geridos os recursos patrimoniais e humanos”.

Para Gil (2000, p. 13) a auditoria operacional é aquela em que o foco da auditoria é o momento passado / presente, ou seja, tem-se uma situação atual (presente), a qual se deseja saber se é real, a qual é testada ou validada através da análise de eventos passados.

Assim, o conceito de auditoria operacional pode ser descrito como a auditoria das operações passadas, que verifica se as mesmas foram executadas dentro do padrão determinado.

2.6.2 Auditoria de gestão

No âmbito da auditoria de gestão, incluem-se as modalidades de auditoria que avaliam o processo decisório dentro das entidades, ou seja, a auditoria de gestão irá se ocupar dos processos e produtos já existentes ligados ao planejamento estratégico e futuro da organização. A idéia é identificar os riscos, oportunidades e pontos de melhoria no contexto de continuidade das organizações.

Diferente da auditoria operacional a auditoria de gestão inclui o fator de análise futura dos resultados, processos e decisões de uma organização. Ainda que o processo de auditoria não seja totalmente modificado, a auditoria de gestão trabalha num ambiente mais de avaliação e projeção dos impactos futuros no negócio.

Gil (2002, p. 228) define que “Auditoria – função administrativa do exercício universal, ou seja, praticada por todos os executivos e profissionais especializados – tem poder e força para efetuar transformações organizacionais quando de sua utilização em ‘processo/produto’ das atividades fim e meio dos negócios”.

O mesmo autor acrescenta como objetivos da auditoria de gestão:

- Participação da auditoria interna em todos os momentos empresariais;
- Contribuição da auditoria interna para a manutenção da organização na vanguarda tecnológica e do segmento econômico de que participa;
- Avaliação do posicionamento/situação futura da organização via auditoria de simulações e previsões organizacionais;
- Selar o leque de opções de auditoria;
- Estimular os líderes empreendedores;
- Institucionalizar os critérios de rodízio/polivalência/negociação/participação no ambiente auditoria/empresa;
- Avaliação das iniciativas empresariais propostas. (GIL, 2000, p. 39-40)

Horngren *et. al.* exemplificam uma forma de auditoria de gestão, conforme as definições de Gil:

Uma auditoria depois do investimento proporciona à gerência *feedback* sobre o desempenho de um projeto, para que os gerentes possam comparar os resultados reais aos custos e benefícios esperados quando o projeto foi selecionado. Suponha que os resultados reais (...) sejam muito mais baixos que o esperado. A gerência deve então investigar para determinar se esse resultado ocorreu porque as estimativas originais foram extremamente otimistas ou por causa de problemas de implementação. (HORNGREN *et. al.* 2004, p. 200)

Com base nas exposições anteriores, a auditoria de gestão constitui uma forma de se avaliar o desempenho dos gestores, a partir da análise dos resultados das decisões tomadas. Para tanto, torna-se necessária a adoção de ferramentas que possibilitem ao auditor a verificação do planejamento inicial com as decisões tomadas.

2.6.3 Ferramentas para avaliação de desempenho

As ferramentas de avaliação de desempenho são técnicas utilizadas para se medir os resultados obtidos pelas entidades em determinado período de tempo. Entre as ferramentas mais utilizadas, pode-se citar: *Balanced Scorecard* (BSC), Gestão por Exceção Quantificada, Balanço Intelectual e Matriz SWOT (*Strengths, Weaknesses, Oportunities and Threats*). Em geral, as empresas utilizam-se uma dessas ferramentas, no entanto, não há restrição quanto à utilização de duas ou mais ferramentas, de maneira conjunta ou isolada.

O *Balanced Scorecard* é uma metodologia de gestão estratégica desenvolvida por Robert Kaplan e David Norton voltada ao alinhamento das metas à estratégia da empresa, promovendo o efetivo esclarecimento, divulgação, tradução e cumprimento destas metas e comprometendo a corporação como um todo com este objetivo em comum. O *Balanced Scorecard* tem como objetivo acompanhar as seguintes perspectivas: Aprendizado e Crescimento; Processos Internos; Clientes; e Financeira. Pacheco (2005, p. 80) o define como “um sistema de avaliação de desempenho empresarial cujo principal diferencial é reconhecer que os tradicionais indicadores financeiros, por si mesmos, não são suficientes para isso (...)”. Horngren *et al.* (2007, p. 421), acrescentam que “(...) traduz a missão e a estratégia de uma organização em um conjunto de indicadores de desempenho que proporcionam uma

estrutura para implementação da estratégia (...). Graficamente, pode ser representado por:

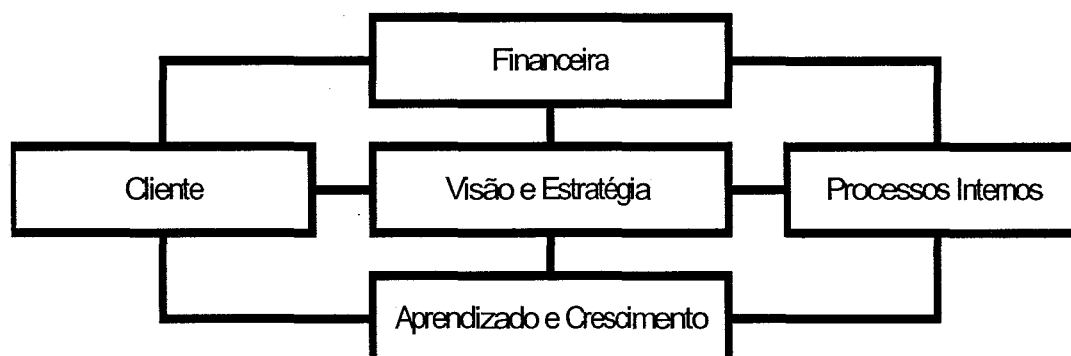


Figura 5 - Perspectivas do Balanced Scorecard

Fonte: Elaborado pelo autor.

Assim, o *Balanced Scorecard* constitui uma ferramenta de avaliação da empresa através de indicadores não só quantitativos, mas também qualitativos.

O modelo Gestão por Exceção Quantificada é um modelo proposto por Gil (2002, p. 40), em que “a gestão faz-se pelo fundamento ‘tratamento das exceções’ como caminho para atender às restrições orçamentárias, de escassez de recursos, de tempo e prazos a cumprir na condução das linhas de negócios da pessoa jurídica expandida”.

Trata-se de uma ferramenta de análise de negócios que representa o momento tático da gestão de negócios. Este modelo estrutura e define a ação, evento ou indicador em termo das exceções: fatores críticos de sucesso (FCS), ação de otimização (AO), indicador de desempenho (ID), ponto de falha (SPOF), medida de proteção (MP) e indicador de falha (IF), sempre focando vantagens, necessidades e restrições dos termos. Gil complementa que

Essas exceções são enxergadas ou vistas sob a ótica das tarefas que formatam o amanhã dos negócios em níveis macrofuncionais (...) de natureza ‘fatores críticos de sucesso (FCS) e ‘pontos de falha’, (SPOF’s – *single point of failure*), essas exceções são garimpadas nas macroentidades: missão do negócio; plano estratégico; plano tático; políticas; diretrizes; objetivos; estabelecidas por área; linha do negócio; sistema a cada período definido (...)” (GIL, 2002, p. 40-41).

Gil demonstra tal modelo através de uma matriz, reproduzida a seguir:

Área Organizacional	Industrial	Vendas	Filiais	Administração	Contábil Financeira	Informática
Natureza da Exceção						
Fatores Críticos de Sucesso						
Pontos de Falha						

Figura 6 - Modelo de Gestão por Exceção Quantificada

Fonte: Gil (2002, p. 268)

O Balanço Intelectual é o demonstrativo organizacional que avalia o capital intelectual da organização. Sua análise é importante, pois, conforme Pacheco (2005, p. 82-83) “o modelo contábil atual não procura avaliar uma empresa em sua totalidade. Em vez disso, registra cada um de seus ativos por uma quantia apropriada aos padrões nacionais ou internacionais sob os quais as demonstrações contábeis foram preparadas (...)”.

Em que pese que o capital intelectual de uma organização, na maioria dos casos, possa ser o maior responsável pela diferença entre o valor contábil e o de mercado de uma entidade, ainda não há uma forma universal ou padronizada para a avaliação de tais ativos intangíveis. As organizações que optam por fazer este tipo de avaliação não seguem os mesmos padrões umas das outras – até mesmo porque inexistente um padrão pré-definido para este tipo de avaliação – e avaliam tais ativos conforme a sua situação, pois um dos maiores problemas para se registrar um ativo intangível, é sem dúvida, a falta de uniformidade nos critérios.

Por sua vez, a análise *SWOT* é uma ferramenta utilizada para fazer análise de cenário (ou análise de ambiente), sendo usada como base para gestão e planejamento estratégico de uma corporação ou empresa, mas podendo, devido a sua simplicidade, ser utilizada para qualquer tipo de análise de cenário, desde a criação de um *blog* até a gestão de uma multinacional. A análise *SWOT* é um sistema simples para posicionar ou verificar a posição estratégica da empresa no ambiente em questão, e normalmente é apresentado pela forma de uma matriz que considera a origem do fator e sua influência sobre a consecução dos objetivos da organização.

		Na conquista do objetivo	
		Ajuda	Atrapalha
Origem do fator	Interna (Organização)	<i>Strenghts</i> (Forças)	<i>Weakenesses</i> (Fraquezas)
	Externa (Ambiente)	<i>Oportunities</i> (Oportunidades)	<i>Threats</i> (Ameaças)

Figura 7 - Matriz SWOT

Fonte: Elaborado pelo autor

A junção das metodologias citadas anteriormente resulta em uma matriz que abrange os principais fatores para a avaliação da gestão nas empresas. Os vetores “Força”, “Fraqueza”, “Oportunidades” e “Ameaças” da análise *SWOT* são analisados considerando: os indicadores e as perspectivas em que estão inseridas no *Balanced Scorecard*; a natureza da exceção, segundo o Modelo DEQ; e pela sua mensuração em termos de capital intelectual, conforme o Balanço Intelectual da empresa.

Esta análise integral da gestão da entidade cobre uma gama maior de eventos que afetam a gestão, e tem como vantagem o fato de que os fatores que não são cobertos por um modelo serem cobertos por outro.

2.7. CADEIA DE SUPRIMENTOS E LOGÍSTICA

A cadeia de suprimentos representa todo o processo ou fluxo que um ou mais *inputs* seguem até se transformarem em *outputs* – ou produto final – dentro do processo produtivo. Como exemplo de *inputs*, temos as matérias-primas, materiais consumidos durante a prestação de serviços, mão-de-obra, etc. Os *outputs* são os produtos ou serviços gerados, que a partir de sua fabricação, estão prontos para venda.

Para Simchi-Levi *et al*:

Em uma cadeia de suprimentos típicas, matérias-primas são compradas, produtos são manufaturados em uma ou mais fábricas, transportados para

depósitos para fins de armazenamento temporário e então transportados para varejistas e clientes. (...) A cadeia de suprimentos, também chamada de rede logística, consiste em fornecedores, centros de produção, depósitos, centros de distribuição, varejistas, além das matérias-primas, estoques de produtos em processo e produtos acabados que se deslocam entre as instalações (SIMCHY-LEVI et. al., 2010, p.34).

Dentro deste enfoque apresentado, vê-se na cadeia de suprimentos importante função dentro da entidade, uma vez que aborda todo o processo produtivo, desde a aquisição de matéria-prima, passando pela sua transformação até a venda.

2.7.1 A cadeia de suprimentos integrada

A cadeia de suprimentos integrada é um fluxo de informações, produtos, serviços, recursos financeiros e conhecimento.

Para Bowersox *et. al.*

O contexto de uma cadeia de suprimentos integrada é a colaboração entre muitas empresas dentro de uma estrutura dos principais fluxos e restrições de serviços (...). O arranjo geral de uma cadeia de suprimentos (...) conecta, de modo lógico e logístico, uma empresa e sua rede de distribuidores e fornecedores aos clientes. A mensagem transmitida (...) é que o processo integrado de criação de valor deve ser alinhado e administrado desde a compra até de matéria-prima até a entrega do produto/serviço ao consumidor final. (BOWERSOX *et. al.* 2007, p. 5-6)

Dentro deste contexto, a cadeia de suprimentos integrada envolve o fluxo que se inicia desde a compra de materiais junto aos fornecedores, até a venda ao consumidor final, passando pelo processo interno da entidade, permeando as atividades de compras, atendimento às expectativas do cliente, fabricação e logística.

O objetivo geral da cadeia de suprimento, é o de, de forma integrada, aumentar a participação no mercado, eficiência geral, melhoria contínua e competitividade.

2.7.2 Logística

A logística possui papel fundamental na gestão das empresas. Sua função vai além de satisfazer as necessidades da entidade, mas também as de seus clientes.

Assim, possuir gestão de logística adequada é fator de sucesso para se atingir os objetivos.

Bowersox *et. al.* (2007, p. 4) definem logística como “(...) o trabalho necessário para transportar e posicionar o estoque ao longo da cadeia de suprimentos. Como tal, a logística é um subconjunto e ocorre dentro do quadro mais abrangente da cadeia de suprimentos”.

A Aslog - Associação Brasileira de Logística - (Disponível em http://www.aslog.org.br/novo/a_aslog.php, acesso em 10/07/2010 às 19:03) define: “Logística é uma parte da cadeia de abastecimento que planeja, implementa e controla com eficácia o fluxo e a armazenagem dos bens, dos serviços e das informações entre o ponto da origem e o ponto de consumo destes itens, a fim de satisfazer todas as exigências dos consumidores em geral.”

Atualmente, logística está associada aos conceitos de *Supply Chain Management*, ou Gestão da Cadeia de Suprimentos. Ballou (2006, p. 29) define a cadeia de abastecimento ou de suprimento como “(...) um conjunto de atividades funcionais (transporte, controle de estoques, etc.) que se repetem inúmeras vezes ao longo do canal pelo qual matérias-primas vão sendo convertidas em produtos acabados, aos quais se agrega valor ao consumidor”.

Para Ballou (2006, p. 33), a logística “(...) trata da criação de valor – valor para o cliente e fornecedores da empresa, e valor para todos aqueles que têm nela interesses diretos”.

Ainda, logística pode ser definida como:

Logística: do francês *Logistique*, parte da arte da guerra que trata do Planejamento e da realização de projeto e desenvolvimento, obtenção, armazenamento, transporte, distribuição, reparação, manutenção e evacuação de material (para fins operativos e administrativos); Recrutamento, incorporação, instrução e adestramento, designação, transporte, bem estar, evacuação, hospitalização e desligamento de pessoal; Aquisição ou construção, reparação, manutenção e operação de instalações e acessórios destinados a ajudar o desempenho de qualquer função militar; Contrato ou prestação de serviços (HOLLANDA, 1986, p.1045)

Considerando o exposto anteriormente, a logística trata das atividades de movimentação e armazenagem que facilitam o fluxo dos produtos desde o ponto onde se fez a aquisição até o ponto de consumo, assim como os fluxos de informação, que aloca os produtos em movimento, com o propósito de

providenciar níveis de serviço adequados ao cliente, a um custo razoável. Dentro deste contexto, a logística desempenha papel preponderante na cadeia de suprimentos.

3. METODOLOGIA DO TRABALHO

Este trabalho está estruturado de forma a, inicialmente, explanar sobre os conceitos de controle interno, os fundamentos da administração, e a correlação entre o sistema de controles internos com a problemática do processo de tomada de decisão.

Segundo Gil (2010, p. 26) este estudo pode ser classificado segundo diversas maneiras: “área de conhecimento, a finalidade, o nível de explicação, e os métodos adotados”.

Pelo critério da área do conhecimento, pode ser classificada dentro do ramo das ciências sociais aplicadas. Considerando sua finalidade, pertence ao ramo da pesquisa aplicada. Segundo Gil (2010, p. 26) “pesquisa aplicada abrange estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem”.

3.1. TIPO DA PESQUISA

No que concerne aos objetivos gerais desta pesquisa, ela pode ser classificada como exploratória. Gil (2010, p. 27) define a pesquisa exploratória como as que “têm como propósito proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

3.2. NATUREZA DA PESQUISA

Considerando que a pesquisa é exploratória e seus os objetivos, foi escolhido um estudo de caso para evidenciar os resultados deste trabalho, fator este que torna necessária a utilização de técnicas de pesquisa bibliográfica e documental.

Para Gil (2010, p. 37), o estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”.

3.3. QUANTO À ABORDAGEM, TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS

Considerando os procedimentos técnicos deste trabalho, a pesquisa pode ser definida como sendo bibliográfica e documental.

Para o desenvolvimento deste trabalho, optou-se pela pesquisa bibliográfica, que se utiliza do conhecimento de autores das áreas correlatas aos assuntos abordas, sendo elas: contábil, auditoria, logística, administração e economia, assim como a pesquisa documental, uma vez que será efetuado um estudo de caso sobre o tema.

Define-se como pesquisa bibliográfica pelo fato de ser “elaborada com base em material já publicado” (Gil, 2010, p. 29).

Por pesquisa documental, se dá pelo fato de que “vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação, etc.” (Gil, 2010, p.30), pois além da literatura disponível acerca do tema, serão analisados os documentos que registram os controles internos disponíveis para exame na empresa objeto deste trabalho.

Considerando que a pesquisa possui caráter bibliográfico, as técnicas utilizadas para desenvolver o problema proposto e operacionalizar o método optado para a pesquisa serão: levantamento de dados, leitura de livros, artigos de revistas especializadas, leitura de trabalhos científicos sobre os assuntos expostos.

3.4. LEVANTAMENTO DOS DADOS

Os dados foram levantados, considerando a bibliografia disponível sobre o assunto, as fontes disponíveis na internet e a documentação disponível na empresa para consulta.

A documentação disponibilizada pela empresa inclui guias de procedimentos, memorandos, relatórios, códigos de ética e de conduta e o planejamento estratégico dos anos em que o trabalho foi efetuado.

3.5. ANÁLISE E CONSOLIDAÇÃO DOS DADOS

Os dados coletados foram analisados de forma que busquem coerência com os demais dados levantados. As técnicas utilizadas para a coleta de dados foram a observação e a análise de documentos disponíveis para consulta.

3.6. DELIMITAÇÃO ESPACIAL E TEMPORAL

O trabalho será delimitado espacialmente na sede da empresa, localizada na cidade de Curitiba, Estado do Paraná, e temporalmente, no intervalo de tempo compreendido entre os anos de 2007 e 2010.

4. ESTUDO DE CASO

A empresa Xis foi escolhida para ser objeto deste trabalho por possuir controles internos defasados. A substituição dos procedimentos previstos nos controles internos por outros de maior eficiência, porém sem a devida aprovação das áreas gestoras, incorre em desobediência aos controles internos estabelecidos.

A defasagem entre os controles internos e os praticados, geram constantes pontos de auditoria e frequentes reincidências. Entretanto, não há registro de recomendações da auditoria interna para alteração formal do controles, nem solicitação das áreas gestoras para efetuar tais alterações. Dessa forma, o sistema de controles internos da empresa, mesmo com a possibilidade de que o mesmo possa ser alterado em caso de necessidade, torna-se defasado com o decorrer do tempo.

4.1. A EMPRESA

A empresa Xis é constituída na forma de Sociedade Anônima de capital fechado, que possui estrutura adequada às atividades demandadas. Em cada estado possui uma central de serviços que concentra as atividades de suporte para que as unidades de operações, atendimento e vendas possam cumprir as atividades chave da empresa.

A empresa possui em sua identidade corporativa os seguintes princípios:

Missão: Fornecer soluções acessíveis e confiáveis para conectar pessoas, instituições e negócios, no Brasil e no mundo.

Visão: Ser uma empresa de classe mundial.

Valores: Ética, pautada na transparência em seus relacionamentos e em boas práticas de governança; Meritocracia, pela valorização dos empregados por seu conhecimento e competência; Respeito às pessoas, com tratamento justo e correto à força de trabalho; Compromisso com o cliente, garantindo o cumprimento da promessa de eficiência de seus produtos e serviços; e Sustentabilidade, buscando sempre o equilíbrio entre os aspectos social, ambiental e econômico, para garantir a lucratividade, respeitando as pessoas, a sociedade e o meio ambiente no qual a empresa está inserida.

4.1.1 Estrutura da Empresa

A estrutura da empresa é dividida em seis áreas de atividades, a saber: financeira; tecnologia; administração de recursos; gestão de pessoas; comercial; e de operações. A estrutura simplificada da empresa é retratada no organograma a seguir:



Figura 8 - Organograma da Empresa Xis

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria Operacional engloba as atividades de prestação de serviços de Logística e Encomendas (serviços ao cliente); e Transportes (Logística própria), e se desdobra conforme a seguir:

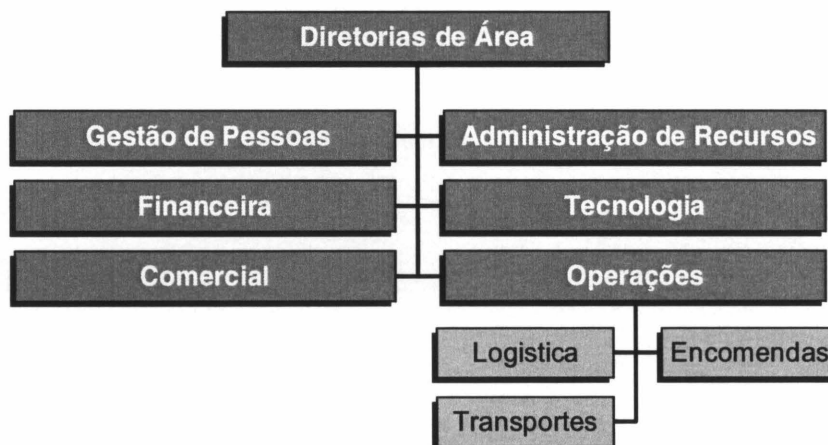


Figura 9 - Organograma - Empresa Xis: Área de Operações

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria Comercial é responsável pelas atividades de Atendimento, Vendas, Marketing e Prospecção de clientes, sendo o seu detalhamento:



Figura 10 - Organograma Empresa Xis: Área Comercial

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria de Gestão de Pessoas acumula as atividades de Recursos Humanos (recrutamento, seleção, folha de pagamento e demissão de funcionários), gestão dos planos de saúde e contratos com empresas médicas, assim com as atividades relacionadas à educação profissional necessária aos funcionários (treinamentos específicos). Seu desdobramento é representado graficamente por:

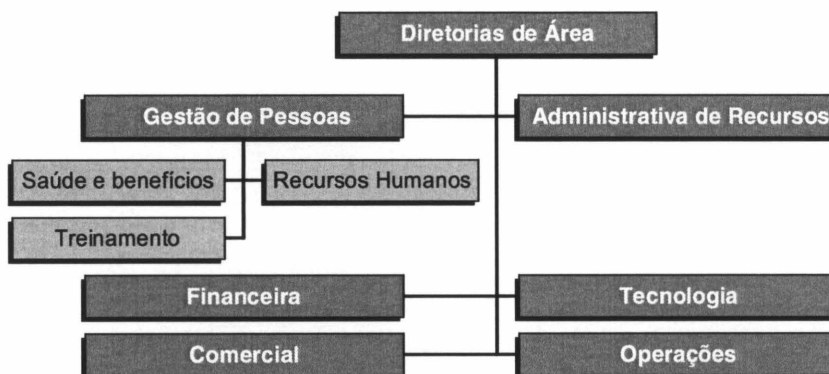


Figura 11 - Organograma - Empresa Xis: Área de Gestão de Pessoas

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria Financeira gerencia as atividades de Contas a Receber, Contas a Pagar, Contabilidade, Estudos Econômicos (Viabilidade e Orçamento), Manutenção do Cadastro de Fornecedores e Clientes e pelo Controle Financeiro, e seu organograma é apresentado a seguir:

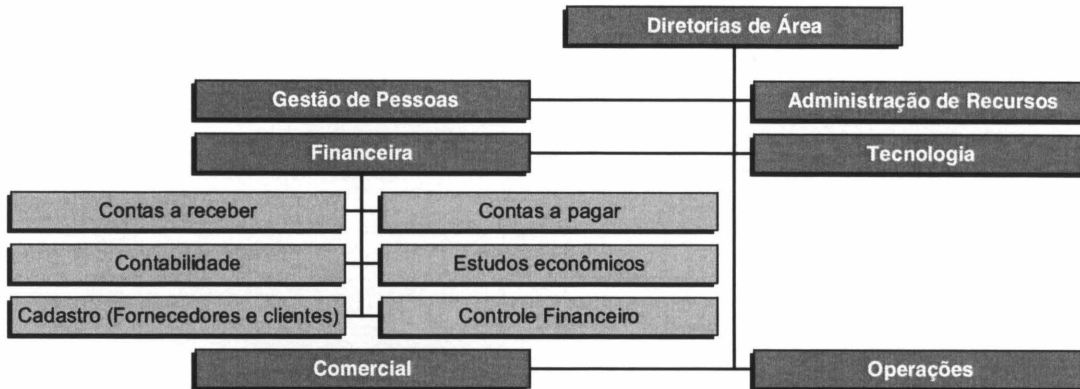


Figura 12 - Organograma - Empresa Xis: Área Econômico Financeira

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria de Tecnologia é encarregada de todas as atividades relacionadas à Tecnologia de Informação, Banco de Dados e Engenharia de Infra-estrutura, e possui estrutura conforme organograma a seguir:

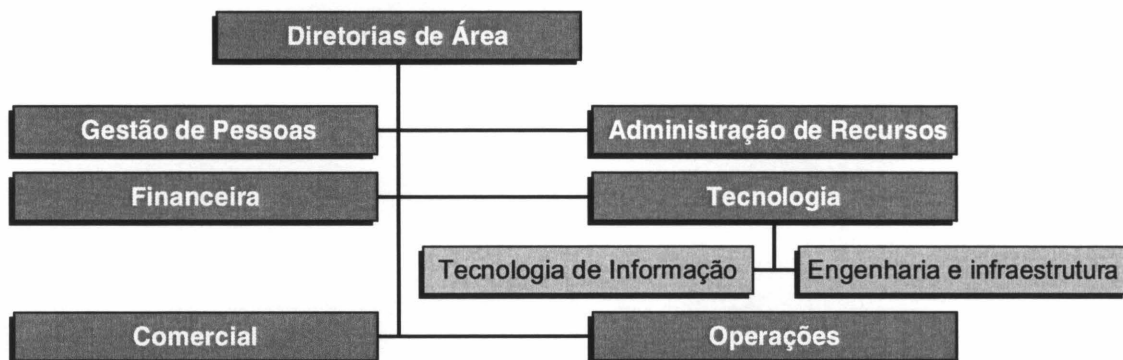


Figura 13 - Organograma - Empresa Xis: Área de Tecnologia

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

A Diretoria Administração de Recursos acumula as atividades relacionadas a Compras, Suprimentos, Segurança Patrimonial e Contratação de Serviços. É estruturada conforme a seguir:

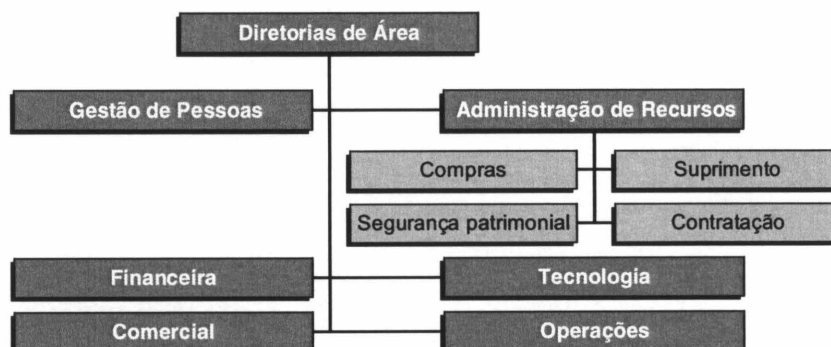


Figura 14 - Organograma - Empresa Xis: Área de Administração de Recursos

Fonte: organograma da empresa – adaptado pelo autor.

Todas as Diretorias são subordinadas à Diretoria Geral, que é assessorada nas atividades de Planejamento Estratégico, Relacionamento Institucional e Jurídica. Entretanto, não há impedimentos que as Diretorias de Área façam consultas diretamente às Assessorias. Sendo o assunto considerado como exclusividade da Diretoria Geral ou dos Conselhos Fiscal ou de Administração.

A Diretoria Geral se subordina à presidência, que por sua vez se subordina ao Conselho de Administração, e este, ao Conselho Fiscal.

Também subordinada ao Conselho Fiscal, está a Auditoria, que coordena as atividades de auditoria interna, externa e operacional da empresa, além de tratar das atividades de avaliação dos controles internos da empresa.

4.1.2 Características da empresa e dos serviços prestados

Por se tratar de empresa de transporte nacional de encomendas possui unidades, tanto próprias quanto em regime de franquias (*franchising*), em todas as unidades federativas do Brasil. Como atividades secundárias, presta serviços de logística integrada e distribuição de mala direta, periódicos e impressos em geral por região.

Sua presença em todos os estados da Federação e em praticamente todos os municípios do país lhe proporciona uma estrutura logística que atinge os mais variados pontos de distribuição dentro do território nacional.

O sistema de franquias somente é aplicado somente para unidades de captação de encomendas, sendo que as unidades de tratamento e distribuição, trabalham somente com pessoal próprio (exceto em situações de contingência, quando é utilizada mão-de-obra terceirizada).

A logística integrada é um serviço customizado, oferecido através de contratos com modelagens logística e comercial, totalmente adaptadas às necessidades de cada cliente, oferecendo soluções, consultoria logística e gerenciamento completo da cadeia de valor. As unidades prestadores do serviço de logística integrada são consideradas operacionais, razão pela qual não é aberto este serviço para prestação por franquias.

Neste segmento, a empresa gerencia atividades da cadeia de valor de clientes corporativos e / ou estratégicos, incluindo atividades como recebimento,

armazenagem, expedição, transporte, distribuição, logística reversa, em plena sintonia com a estratégia destes clientes, com o objetivo de gerar máximo benefício em relação as necessidades logísticas e comerciais.

O serviço de logística integrada é oferecido após a realização de aprofundado estudo da cadeia de valor do cliente e de seus métodos de trabalho , vinculado a uma modelagem de solução que resulte em melhorias no processo logístico e de marketing da empresa cliente.

Quaisquer tipos de serviços podem ser modelados em solução completa às necessidades de cada cliente em específico e cada cliente poderá ter uma solução diferenciada para minimizar custos, reduzir *lead times* e agregar valor a seus fluxos de mercadorias, financeiros e de informações.

A logística integrada oferece inúmeras vantagens para os clientes, como: ampla cobertura de distribuição no País, graças à presença nacional da empresa; vasta rede de unidades de captação / distribuição, que podem ser utilizadas como pontos de apoio para coleta e entrega; a infra-estrutura e *portfólio* de serviços de encomendas ampliado permitem a adoção de níveis de serviço de entrega diferenciados; solução de logística reversa eficiente e de cobertura nacional; ampliação do horário de coleta de encomendas nos armazéns; rastreamento na Internet, que permite acompanhar o fluxo de bens de sua empresa; otimização do processo logístico dos clientes provendo soluções de armazenagem, transporte e distribuição em qualquer local do Brasil.

Os prazos dos serviços são totalmente adaptados visando o atendimento das necessidades, segundo projeto de solução logística. Os preços dos serviços e as condições contratuais são acordados em processos de negociação da solução em foco, trabalhada conjuntamente com os clientes. A modelagem de preços leva em conta os serviços utilizados e a escala do negócio em direta relação com as estruturas logísticas alocadas no projeto.

4.1.3 Avaliação de desempenho

O desempenho das áreas da empresa é medido através de um *Balanced Scorecard* adaptado. Esta adaptação leva em consideração: índices financeiros, de relacionamento com o cliente, recursos humanos e desempenho operacional, entre

outros. O acompanhamento é feito mensalmente, com metas anuais, semestrais e mensais, as quais são definidas no início de cada exercício social.

Indicadores Estratégicos	Perspectiva
RPL - Rentabilidade do Patrimônio Líquido	Financeira
EVA - Valor Econômico Agregado	
Área Atendida pelas atividades da empresa	Cliente
Número de pessoas atendidas	
Imagem Institucional	
Expectativa dos Clientes	
IQO - Índice de Qualidade Operacional	Processos Internos
IGP - Índice de Gestão de Pessoas	Aprendizado e Crescimento

Figura 15 - Balanced Scorecard da Empresa Xis

Fonte: *Balanced Scorecard* da empresa Xis (adptado pelo autor).

Analisando a estrutura dos indicadores da empresa, verifica-se que existe alta ênfase na perspectiva clientes, seguida pelas perspectivas financeira, processos internos e Aprendizado e crescimento, respectivamente. A pouca ênfase nos processos internos se reflete nos processos, que não possuem a eficiência esperada – os resultados são alcançados, mas não com a alocação racional dos recursos. Em contrapartida, tenta-se melhorar a perspectiva de aprendizado e crescimento, sem alcançar os resultados esperados.

4.1.4 Principais Clientes

Os principais clientes da empresa, no segmento de logística, são: empresas de telefonia (fixa e celular), grupos educacionais particulares, e gráficas e editoras.

As empresas de telefonia utilizam do serviço de logística para armazenar os aparelhos telefônicos e para a coleta, transporte e devolução de aparelhos defeituosos.

Os grupos educacionais particulares utilizam da logística para o envio e distribuição de materiais didáticos para os pólos de educação e alunos espalhados pelo território nacional.

As gráficas e editoras utilizam dos serviços para o envio, transporte e distribuição de livros e materiais bibliográficos encomendados por clientes.

Os recebimentos dos clientes é feito de forma à vista (para pequenos clientes) ou através de faturas (para grandes clientes), as quais são compostas pelos

serviços prestados dentro de período de prestação de serviços definidos contratualmente (normalmente, ciclo de 30 dias). O vencimento da fatura é, salvo disposição contratual em contrário, de dez dias úteis após o último dia do período de prestação de serviços, e além do envio físico do boleto para pagamento, o mesmo também é disponibilizado na internet, mediante acesso com senha.

4.1.5 Principais Fornecedores

Os principais fornecedores da empresa Xis são:

- a) fornecedores de mão-de-obra terceirizada para trabalhos esporádicos ou para execução de trabalhos não relacionados com as atividades-fim da empresa (limpeza, vigilância, portaria, *courier*);
- b) oficinas mecânicas, para reparos especializados da frota de veículos próprios;
- c) fornecedores de peças para veículos, para suprimento de peças para reparos que podem ser feitos fora da oficina;
- d) empresas de serviços médicos, para atendimentos médicos de emergência;
- e) cooperativas de serviços médicos, para atendimentos médicos de rotina e cumprimento dos planos de assistência médica e odontológica aos empregados;
- f) proprietários dos imóveis locados, e imobiliárias que fazem a negociação dos imóveis;
- g) gráficas, para serviços de impressão.

Os fornecedores da empresa são normalmente pagos através de contrato, com prazo de pagamento que pode variar de quinze a trinta dias. Excepcionalmente, considerando o baixo valor da despesa ou a urgência na realização dos serviços, são autorizados pagamentos à vista.

4.1.6 Principais Concorrentes

Os principais concorrentes da empresa Xis são: transportadoras; cooperativas de *motoboys*; empresas de entrega de encomendas expressas; empresas prestadoras de serviços de logística integrada.

Uma estratégia para se tornar competitiva no mercado e se destacar da concorrência é a adoção de contratos com preço diferenciado por cliente. O modelo de serviço mais contratado é aquele em que é estipulando um valor fixo por mês para a cobertura dos custos fixos para determinada demanda de serviços. Nos casos de extrapolação do valor contratado, é cobrado valor adicional por encomenda.

4.1.7 Logística da empresa

O sistema logístico da empresa abrange todas as unidades, desde a captação até a entrega das encomendas.

São três tipos de unidade envolvidas na logística da empresa: captação, tratamento e entrega, sendo que apenas as unidades de captação admitem terceirização.

As unidades de captação se subdividem em: próprias, franqueadas e de logística integrada. As duas primeiras tratam de clientes de pequeno e médio porte; a última, dos clientes com grande volume diário de objetos. Nas unidades de captação são recebidas as encomendas, cobradas à vista ou registradas para faturamento (vendas à prazo). Também nas unidades de captação, é realizada uma pré-triagem de modo a acelerar a triagem efetiva nas unidades de tratamento.

Graficamente, o sistema logístico da empresa pode ser assim representado:

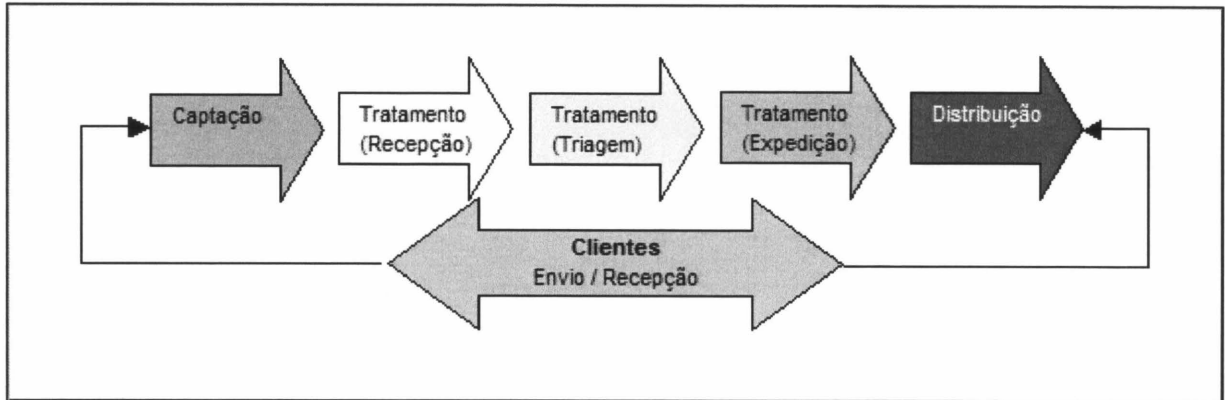


Figura 16 - Sistema Logístico da Empresa Xis

Fonte: Adaptado pelo autor.

As unidades de tratamento efetuam três atividades básicas: recepção, tratamento e expedição. A atividade de recepção compreende a recepção da carga originada das unidades de captação e de outras unidades de tratamento. A atividade de tratamento corresponde a triagem e acondicionamento da carga conforme o destino, que pode ser uma outra unidade de tratamento ou uma unidade de distribuição. Após a triagem, a carga é consolidada e expedida.

As unidades de distribuição recebem a carga das unidades de tratamento, realizando a triagem final das encomendas recebidas, de acordo com as rotas de entrega. Adicionalmente, podem realizar o serviço de coleta pré-agendada de encomendas.

4.2. ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS DA EMPRESA

Considerando que a empresa demanda de uma estrutura considerável para exercer suas atividades, seu sistema de controles internos é necessariamente composto por normas formais. Tais normas estão dispostas em forma de guias, segregados conforme as áreas responsáveis pelas atividades, contendo os controles internos inerentes a cada atividade.

Orientações adicionais são encontradas em memorandos e documentos de circulação interna. Considerando a importância e a relevância do assunto em questão e a continuidade da situação que gerou tais orientações, elas são incorporadas aos guias de procedimentos, mediante alterações feitas pelas áreas afetadas.

4.2.1 Controles internos divididos por área

Considerando a estrutura da empresa, os guias de procedimentos foram divididos por área. Dependendo da complexidade das atividades exercidas, uma área poderá ter mais do que um guia a ser observado.

Os guias da área de gestão de pessoas elencam os controles internos relativos ao processo de recursos humanos.

Guia de Pessoal: estabelece as normas gerais e os procedimentos a serem utilizados na administração do pessoal da empresa, englobando as atividades relativas a recursos humanos e relações do trabalho. Guia de Educação: tem por finalidade estabelecer normas e procedimentos para o planejamento, desenvolvimento, implementação, avaliação e acompanhamento das ações de educação empresarial.

Os guias da área de administração possuem as orientações a serem seguidas em relação à manutenção do patrimônio, gestão da cadeia de suprimento, contratação de fornecedores.

Guia de Patrimônio: estabelece as normas e procedimentos para ser observados na gestão de bens móveis, imóveis, de marcas, patentes e outros direitos que compõem o patrimônio da empresa.

Guia de Suprimento: estabelece as normas gerais para o sistema de suprimento da empresa, ressaltando a classificação de materiais, o controle e a reposição de estoque de materiais, o fluxo de suprimento, a organização e os procedimentos de almoxarifados.

Guia de Contratação de Fornecedores: estabelece os procedimentos a serem adotados na realização de alienações de bens, locações de imóveis de terceiros, bem como na contratação e no acompanhamento dos contratos correspondentes.

Guia de Segurança e Administração de Edifícios: estabelecer os procedimentos que deverão ser observados na segurança e administração dos edifícios da empresa.

Os guias da área financeira consolidam as informações necessárias para a contabilização dos fatos contábeis de acordo com os princípios contábeis

geralmente aceitos, gestão de recursos financeiros, controle financeiro, atividades de faturamento, cobrança e análise de crédito, bem como aos estudos econômicos.

Guia de Contabilidade: reúne as informações relativas aos procedimentos contábeis da empresa, plano de contas, codificação e função das contas contábeis, bem como estabelecer as bases para a contabilização das operações financeiras da empresa, com observância dos Princípios Contábeis, das normas dos órgãos federais e ainda dos procedimentos internos, instituídos pela direção da empresa.

Guia de Administração de Recursos Financeiros: tem por finalidade estabelecer diretrizes e procedimentos para a execução e controle de atividades financeiras da Empresa.

Guia de Faturamento e Cobrança: relaciona os procedimentos relativos à análise de crédito, faturamento dos serviços prestados, políticas de relacionamento com o cliente e políticas de cobrança da empresa.

Guia de Orçamento: define uma normativa geral de trabalho para a concepção, elaboração e atualização dos processos de análise de viabilidade econômico-financeira para a implantação de novos serviços e projetos/ações de investimento; levantamento, análise e otimização de custos; e programação, execução e controle orçamentário.

Os guias da área de tecnologia englobam as orientações a serem observadas no tocante à infra-estrutura e tecnologia de informação da empresa.

Guia de Engenharia: compreende as normas e especificações a serem observados nos projetos de engenharia das instalações da empresa e manutenção dos equipamentos, bem como a substituição ou atualização do parque tecnológico da empresa.

Guia de Informática: tem por finalidade estabelecer as normas gerais para elaboração de sistemas de processamento de dados, funcionamento técnico/operacional dos mesmos e definição dos procedimentos e orientações que deverão ser seguidas. Abrange ainda, as normas relativas às especificações técnicas para os equipamentos de informática utilizados; manutenção e expansão da rede existente; manutenção dos bancos de dados utilizados pela empresa e segurança da informação.

O guia da área comercial contém as diretrizes básicas para o atendimento e relação junto ao cliente.

Guia de Vendas e Captação: reúne as informações necessárias para que a força de vendas possa executar as atividades de prospecção, atendimento e manutenção de clientes, além de fornecer as informações necessárias e estabelecer os procedimentos operacionais e comerciais relativos aos serviços prestados pela empresa.

Os guias da área de operações tratam da atividade-fim da empresa. A observância ou inobservância de suas normas impacta diretamente na qualidade dos serviços prestados.

Guia de Tratamento: tem por finalidade estabelecer os procedimentos operacionais e as normas para o planejamento, gestão operacional e controle do tratamento e do encaminhamento de encomendas nas unidades operacionais e de atendimento em âmbito nacional.

Guia de Distribuição: tem por finalidade estabelecer os procedimentos operacionais e as normas para o planejamento, gestão operacional e o controle do recebimento de encomendas.

Guia de Transportes: tem por finalidade o estabelecimento de objetivos, políticas e procedimentos relativos à organização e administração da frota de veículos da empresa.

Ainda, existem os controles que devem ser observados por todas as áreas da empresa.

Guia de Organização: tem por finalidade apresentar a estrutura organizacional da empresa e as atribuições inerentes a cada órgão componente da estrutura, considerando todas as áreas da empresa.

Guia de Qualidade: estabelece as normas gerais do programa de qualidade da empresa e os procedimentos relativos à implementação dos projetos que o compõem.

Guia de Auditoria: visa definir os procedimentos a serem observados pela empresa e, de modo específico, pela auditoria interna, nas atividades de controles internos; de auditoria interna; de auto-auditoria; de Auditoria Independente;

Adicionalmente, outros documentos definem pontos não abordados nos guias, abordados insuficientemente ou que se aplicam a todas as áreas da empresa. São eles:

- a. Código de Ética;
- b. Código de Disciplina e Conduta;

- c. Planejamento Estratégico;
- d. Regimento Interno.

4.3. ATIVIDADES DA ÁREA DE AUDITORIA

As auditorias internas realizadas são determinadas pelo Conselho Fiscal e pelo Presidente do Conselho de Administração.

Por iniciativa do Conselho Fiscal são realizadas auditorias ordinárias, que constam do plano anual de atividades de auditoria interna, cuja aprovação é de competência daquele Conselho.

O plano anual de atividades de auditoria interna constitui o plano de trabalhos a serem realizados no decorrer do ano. Abrange as atividades da auditoria interna, e compreende as auditorias do tipo: contábil; orçamentária; tributária; administrativa; de tecnologia da informação ou de sistemas; ambiental; atividades decorrentes de apontamentos ou acompanhamento de auditoria interna ou externa.

Excepcionalmente, por iniciativa do Presidente do Conselho de Administração, são realizadas auditorias especiais, que podem não constar do plano anual de atividade de auditoria interna, com o propósito de realizar exames sobre assuntos específicos de interesse da alta administração da empresa, ou sobre eventos não previstos pela alta administração.

4.3.1 Auditoria Interna

A área de auditoria interna da empresa é constituída por empregados selecionados, preferencialmente, entre as áreas da empresa, ou seja, os auditores internos já possuem conhecimento de uma ou mais áreas da empresa antes de se tornar auditor.

A preferência é justificada pelo fato de ser uma oportunidade de crescimento profissional entre os empregados das demais áreas da empresa; entretanto, não sendo encontrado entre os empregados uma pessoa com o perfil desejado para auditor, é feita seleção externa para ocupação do cargo, mediante a aplicação de teste seletivo entre os empregados com perfil para o cargo.

Para a empresa, o auditor interno, para o exercício de suas atividades, deve possuir: a) competência técnico-profissional: o auditor interno deve manter-se atualizado sobre as normas, leis, regulamentos, etc. que digam respeito ao seu trabalho e à empresa e sobre aspectos técnicos de auditoria e de sua formação acadêmica; b) objetividade: o auditor interno deve sentir-se livre de qualquer conflito de interesses de natureza pessoal ou profissional durante a realização de seus trabalhos. Deve, portanto, interpretar as evidências de auditoria, formular seus julgamentos e recomendações com base nos elementos, fatos, dados, informações e documentos que resultem dos exames tecnicamente realizados; c) impessoalidade: o auditor interno não deve adotar atitude de defesa ou de acusação, mas de imparcialidade, assegurando objetividade em seus trabalhos; d) zelo profissional: o auditor interno deve empenhar-se no sentido de assegurar que os seus melhores esforços e conhecimentos sejam empregados em prol da consecução dos objetivos da auditoria por ele realizada; e) sigilo: o auditor interno deve manter sigilo acerca dos dados, informações, documentos, etc. de que tenha conhecimento em decorrência do exercício de sua função; f) adequado relacionamento interpessoal: o trabalho de auditoria é realizado basicamente em equipe. Por isso, o auditor interno deve manter, com seus colegas e com os auditados, um relacionamento pautado pelo respeito, cordialidade e espírito de colaboração.

Uma vez auditor, o empregado poderá efetuar trabalhos de auditoria em qualquer unidade da empresa no país, tendo como restrição de não auditar locais ou áreas onde já tenha trabalhado pelo prazo mínimo de cinco anos, a fim de garantir sua independência.

4.3.2 Auto-Auditoria

A auto-auditoria é a modalidade efetuada por grupos de trabalho compostos por pessoas não ligadas à área auditada, que, de posse de papéis de trabalho (Questionários de Conformidade e Fichas de Controle) elaborados pelas áreas solicitantes, verificam se os processos estão de acordo com os controles estabelecidos. Uma vez realizada a auditoria, os papéis de trabalho são remetidos para a área solicitante e à unidade auditada, que irá verificar os pontos de

conformidade ou de não conformidade, e irão tomar as providências necessárias para corrigir as falhas encontradas.

Havendo conformidade em todos os pontos relacionados, a unidade receberá a visita de outro grupo de trabalho que irá ou não corroborar as consignações feitas inicialmente. Os papéis de trabalho também são utilizados pela auditoria interna, nos casos em que a unidade esteja contemplada no planejamento de atividades da área de auditoria.

No caso de ocorrer alguma inconformidade, a área gestora da unidade é acionada para regularizar os problemas apontados. Uma nova visita será realizada.

Este tipo de auditoria tem por objetivo contribuir para o fortalecimento do sistema de controles internos da Empresa, por meio: a) do envolvimento dos próprios gestores da Empresa na avaliação dos controles internos que estejam sob sua responsabilidade; b) da adoção, por parte dos gestores da Empresa, de medidas preventivas e corretivas necessárias ao aprimoramento dos controles internos da organização; c) do aumento da eficiência dos trabalhos de auditoria interna. A auto-auditoria se materializa com a aplicação dos Questionários de Conformidade e com o uso das Fichas de Controle.

Na aplicação do Questionário de Conformidade deverá ser observado também: a) quando aplicar: semestralmente, até o final dos meses de janeiro e agosto de cada ano; b) onde aplicar: nos órgãos administrativos, comerciais e operacionais, conforme detalhado em cada questionário; c) o que fazer com o questionário: arquivá-lo no órgão responsável por sua emissão para eventuais exames a serem realizados pela auditoria; d) tempo de arquivo: um ano após a aprovação das demonstrações contábeis da empresa, referentes ao exercício em que os questionários foram aplicados; e) quem soluciona as desconformidades: o emitente do questionário de Conformidade, sob a supervisão do diretor da área em que o questionário foi aplicado, deve adotar todas as medidas necessárias para assegurar a conformidade das suas atividades às determinações ou recomendações constantes dos questionários.

As fichas de controle indicam os objetivos de cada órgão ou processo da empresa, seus riscos e os controles esperados pertinentes. Ao executar uma auto-auditoria, o gestor deverá identificar os controles reais do órgão ou processo sob sua responsabilidade, confrontando-os com os controle esperados.

Desse confronto poderão ser identificadas oportunidades de aprimoramento, que exigirão medidas preventivas e/ou corretivas a serem adotadas pelo gestor correspondente.

São pré-requisitos para a realização adequada de auto-auditoria: conhecimento dos processos da área gestora; senso crítico na análise dos processos; interação do gestor com sua equipe e vice-versa; apoio e empenho dos diretores de área.

4.3.3 Processo de Auditoria Interna

Em linhas gerais a sistematização atual do processo da Auditoria Interna da empresa se desenvolve basicamente da seguinte forma: Planejamento, Trabalho de Campo, Relatório e Acompanhamento, conforme consta do Guia de Auditoria e do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna.

O Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna é elaborado de acordo com as diretrizes definidas pelo Conselho de Administração e a aprovação é de competência do Conselho Fiscal, conforme estabelecido no estatuto da empresa.

Após a sua aprovação, é distribuído às equipes de auditoria, sendo que uma cópia magnética do mesmo é disponibilizada para que os auditores possam consultá-lo quando necessário for.

Nele estão estabelecidas as diretrizes dos Planos de Auditoria, onde são definidos detalhadamente os recursos a serem alocados em cada auditoria em particular, o cronograma de execução dos trabalhos de cada equipe de auditoria, os exames preliminares que serão realizados para elaboração dos Programas de Auditoria e a forma como se dará a comunicação dos resultados das auditorias realizadas.

De posse do Plano de Auditoria as equipes elaboram os Programas de Auditoria onde são definidos de forma detalhada os procedimentos que serão realizados pelos auditores para a realização dos objetivos de auditoria estabelecidos no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna, bem como a sua extensão e profundidade. Após análise e aprovação do programa de auditoria, as equipes se preparam para iniciar os Trabalhos de Campo.

No Trabalho de Campo os Controles Internos da empresa são avaliados pela equipe de auditoria mediante testes de observância (procedimentos aplicados pelo auditor aos controles internos da organização para avaliar sua efetividade e confiabilidade) e a aplicação de testes substantivos (utilizados para obtenção de provas suficientes sobre as transações, saldo e divulgação nas demonstrações financeiras), resultando nos achados de auditoria, devidamente sustentados por meio de Papel de Trabalho. Para cada ponto de auditoria é identificadas as suas causas prováveis.

Os achados de auditoria compõem o Relatório Preliminar que é entregue ao gestor da unidade auditada, em reunião de encerramento do Trabalho de Campo realizado nas dependências da unidade auditada. De posse do Relatório Preliminar o gestor faz sua manifestação para cada achado de auditoria.

Após o recebimento da manifestação da área auditada a equipe de auditoria avalia a arguição apresentada. Caso entenda que a manifestação é suficiente para solução do achado de auditoria então o ponto é baixado, e não comporá o Relatório Final de Auditoria. Nos casos em que a manifestação da área auditada for insuficiente para solução do ponto, a equipe de auditoria emite recomendações para serem implementadas com vista a solucionar as fragilidades que deram causa aos achados de auditoria.

Cada ponto do Relatório Final de auditoria contém: manchete, os achados de auditoria, sua(s) provável(is) causa(s), classificação do risco, valor envolvido, manifestação da unidade auditada e recomendação da auditoria. Quanto aos riscos os achados de auditoria recebem uma das seguintes classificação: risco muito alto; risco alto; risco médio e risco baixo para a organização.

No Relatório final a equipe de auditoria emite sua conclusão quanto aos controles existentes na unidade auditada. Após, o Relatório Final é encaminhado para o auditor-chefe para que emita o parecer da auditoria. Em seguida, o relatório é encaminhado para o Presidente do Conselho de Administração que recebe o Relatório Final de Auditoria e autoriza a distribuição do mesmo aos órgãos envolvidos.

Após ter sido encaminhado pelo Presidente do Conselho de Administração e autorizado a sua distribuição, uma cópia dos Papéis de Trabalho, produzida pela equipe de auditoria, e do Relatório Final de Auditoria é disponibilizada, em meio magnético.

Com a conclusão do Relatório Final, já com o parecer do auditor-chefe e conhecimento do Presidente do Conselho de Administração, os pontos de auditoria são encaminhados para acompanhamento das implementações das recomendações efetuadas pela equipe de auditoria, que é realizado no âmbito da própria auditoria interna, por intermédio de uma equipe de auditores.

4.4. MAPEAMENTO DOS PRINCIPAIS PONTOS

A seguir, são destacados os principais pontos sobre o sistema de controles internos da empresa. A princípio, são identificados os princípios, restrições, composição, classificação dos controles internos da empresa, considerando a ótica da empresa. As definições apresentadas a seguir refletem o significado de como deveria funcionar o sistema de controles internos para a empresa.

4.4.1 Princípios de controle interno

Os controles internos são periodicamente testados pela Auditoria Interna e Externa, e conforme os apontamentos registrados nos relatórios de auditoria são revisados, e se necessários, e alterados ou revogados.

O sistema de controles internos da empresa inclui controles que visam atingir aos seguintes princípios: a) Tempestividade: o controle deve detectar desvios reais e potenciais dos planos suficientemente cedo para permitir uma ação corretiva tempestiva; b) Eficiência: o controle é eficiente quando detecta e esclarece as causas dos desvios reais ou virtuais dos planos com um mínimo de custos ou conseqüências fortuitas; c) Redundância: a eficácia do controle é diretamente proporcional à independência das fontes dos dados e informações disponíveis sobre o objeto a ser controlado; d) Responsabilidade: a responsabilidade fundamental pelo exercício do controle repousa sobre o colaborador encarregado de executar os planos; o estabelecimento, a manutenção e o aprimoramento dos controles internos é de responsabilidade dos gestores das áreas em que o controle é aplicável; e) Controle direto: quanto maior a qualidade dos administradores e de seus subordinados, menor será a necessidade de serem diretamente controlados pelos

seus superiores; f) Reflexo dos planos: quanto mais controles forem idealizados para tratarem e refletirem a natureza e a estrutura específica dos planos, maior será a sua eficácia em servir aos interesses da empresa; g) Reflexo da estrutura organizacional: quanto mais os controles forem idealizados para refletir a posição na estrutura organizacional onde se situa a responsabilidade pela ação, mais eles irão facilitar a correção dos desvios dos planos; h) Individualidade: controles eficazes devem ser consistentes com a posição, responsabilidade operacional, capacidade de compreender e necessidades do indivíduo que executa os controles; i) Padronização: um controle eficaz requer padrões objetivos, precisos e adequados ao objeto controlado e aos objetivos do controle; j) Ponto crítico: um controle eficaz exige atenção àqueles fatores críticos à avaliação do desempenho comparado com um plano individual; k) Exceção: quanto mais concentrado nas exceções mais eficientes serão os resultados do controle; l) Flexibilidade: para os controles continuarem eficazes a despeito de fracassos ou de modificações imprevistas nos planos, é necessário que sejam idealizados com flexibilidade; m) Ação: o controle só se justifica se os desvios reais ou virtuais dos planos forem corrigidos por meio de ações decorrentes do exercício das funções administrativas de planejamento, organização, direção e controle.

Percebe-se que os princípios de controle interno definidos pela empresa refletem em alguns pontos, as qualidades necessárias – mas não suficientes – de um sistema controles gerenciais.

4.4.2 Restrições previstas no sistema de controles internos

O sistema de controles internos da empresa visa assegurar, com razoável certeza de que as operações estão sendo efetuadas em consonância com as diretrizes estabelecidas pela diretoria. Entretanto, é considerado que não é possível ter a certeza absoluta de que as diretrizes são seguidas na íntegra, pois qualquer sistema de controles internos está propenso a: a) Erro humano e avaliações imprecisas quanto à necessidade e extensão da implantação de controles; b) Conluio para burlar os controles; c) Imprecisões no processo de comunicação, que podem prejudicar a qualidade da emissão, transmissão, recepção e decodificação de instruções nos mais variados níveis hierárquicos da organização; d) A

possibilidade de os próprios responsáveis pela instituição de controles não se submeterem a eles.

4.4.3 Componentes do sistema de controles internos

Os componentes do sistema de controles internos são os elementos que são essenciais para o funcionamento do sistema de controles internos. Ainda, são considerados como componentes do sistema de controles internos, fatos, políticas, ou externalidades que possam afetar, positiva ou negativamente, os resultados esperados.

Como componentes de seu sistema de controle internos, a empresa considera:

1) Ambiente de controle:

- a) Integridade e valores éticos: devem existir dentro da empresa e ser efetivamente praticados pela alta direção e difundidos por esta para toda a empresa. As atitudes, percepções e valores éticos predominantes na cultura organizacional constituem o primeiro indicador de eficácia dos controles internos como um todo;
- b) Governança corporativa: a empresa deve adotar, como linhas mestras, transparência, prestação de contas e equidade. Os Conselhos de Administração e Fiscal, as auditorias interna e externa exercem papel fundamental na governança corporativa;
- c) Filosofia e estilo gerencial: o estilo operacional e a filosofia da gerência afetam a forma como os negócios são conduzidos, incluindo os níveis de risco que a empresa está disposta a correr. Outros elementos da filosofia operacional e gerencial se refletem na maneira como mensurar resultados financeiros, na escolha de políticas contábeis e na maneira de efetuar estimativas financeiras;
- d) Estrutura organizacional: o organograma da empresa é um elemento-chave para o alcance de seus objetivos. Pelo organograma, a empresa planeja, executa, controla e monitora suas atividades. O organograma define as áreas-chave de responsabilidade e de autoridade, e

estabelece as linhas de reporte apropriadas. Nesse contexto, a Auditoria deve ter acesso direto e irrestrito ao Presidente do Conselho de Administração e ter autoridade suficiente para dar adequada cobertura aos seus procedimentos de auditoria, de forma a poder acompanhar a solução de suas recomendações;

- e) Políticas e procedimentos de recursos humanos: dão aos empregados mensagens sobre o nível esperado de integridade, competência e comportamento ético. Essas práticas se relacionam a contratações, orientações, treinamento, avaliação, promoção, remunerações e ações corretivas. Ações disciplinares dão uma mensagem de que violações ao comportamento esperado não serão toleradas;
 - f) Registros: um requisito fundamental para que existam controles é a existência do registro das transações. Os registros podem ser realizados de diversas formas, tais como: papel, formulários, meios magnéticos, etc. O método mais comum de registros é a contabilidade; no entanto, são necessários registros por outros métodos que, no entanto, devem guardar consistência com os registros contábeis.
- 2) Avaliação de riscos: a empresa deve identificar os riscos de forma abrangente, estimar a sua relevância, avaliar a probabilidade ou a frequência de o risco efetivamente materializar-se, e considerar como o risco deve ser gerenciado, ou seja, quais ações devem ser tomadas;
- 3) Instrumentos de controle:
- a) Políticas, objetivos, planos, metas e padrões: devem ser estabelecidos de forma clara e comunicados para toda a organização;
 - b) Guias de procedimentos: o sistema de controles internos deve ser documentado e comunicado para todos os empregados da empresa, de modo a alertá-los sobre riscos, necessidade de protegerem ativos e sobre suas responsabilidades. Esses guias podem incluir: fluxogramas, esquemas de delegação de competência, códigos de ética, regulamentos que regem as atividades financeiras, operacionais, etc. da empresa;
 - c) Estrutura organizacional: uma clara estrutura organizacional deve existir de modo a assegurar a eliminação de esforços replicados, a

consecução dos objetivos organizacionais, a manutenção de um ambiente de controle disciplinado, a alocação dos recursos em todos os níveis da organização para que os seus objetivos sejam atingidos, precisão e tempestividade no processo de comunicação, uma estrutura de desenvolvimento do pessoal que promova o compromisso com os objetivos e o ambiente de controle da empresa;

- d) Sistema orçamentário: um apropriado sistema orçamentário deve existir de modo a assegurar a alocação adequada de recursos segundo os objetivos da empresa;
- e) Administração de pessoal: uma apropriada administração de pessoal deve existir de modo a assegurar que os colaboradores contratados tenham integridade, honestidade e competência para atender aos requisitos dos negócios da empresa, de seus controles, de seus valores e dos regulamentos pertinentes; que os colaboradores sejam treinados de modo a manter e aprimorar suas competências; que as informações sobre os recursos humanos sejam precisas, completas e atualizadas; que sejam tratados de forma justa; e que haja rodízio entre as funções para evitar fraudes;
- f) Supervisão: procedimentos apropriados de supervisão devem existir de modo a assegurar que as conferências internas sejam realizadas efetivamente; que erros de procedimento sejam detectados por meio de conferências sistemáticas e corrigidos; que as fraquezas de controle sejam identificadas e comunicadas à Administração; que as ações dos colaboradores sejam dirigidas e controladas segundo os objetivos da empresa;
- g) Proteção de ativos: adequada proteção dos ativos deve ser estabelecida de modo a assegurar acesso limitado aos ativos da empresa (inclusive sistemas e dados); proteção do pessoal; claro controle da responsabilidade pelo uso dos ativos e pela sua custódia; e recuperação de dados em eventuais falhas em sistemas;
- h) Segregação de funções: responsabilidades devem ser claramente definidas, de modo a assegurar que áreas ou atividades que envolvam risco sejam separadas; que a autorização para realização de despesa seja separada do pagamento, da entrada de dados nos sistemas, da

conferência da transação e da destruição de arquivos; que existam linhas de autoridade claramente definidas; que erros sejam detectados por conferências independentes; que os riscos de ocorrência de fraudes e de uso ineficiente, ineficaz ou antieconômico de recursos e a oportunidade de conluio sejam reduzidos; que as operações de cada área da empresa sejam supervisionadas, validadas e conciliadas de forma independente; que seja estimulado o cumprimento do dever de os colaboradores prestarem contas de suas atividades;

- i) Autorização e aprovação: cadeias de autorização e aprovação devem ser estabelecidas de modo a assegurar que as ações executadas estejam aderentes às políticas e objetivos da empresa; apenas atividades legítimas sejam executadas; a integridade dos sistemas por meio da validação dos dados; o uso de sistemas e ativos sejam controlados; as operações de autorização e aprovação sejam documentadas; que as responsabilidades pelos atos praticados na empresa sejam claramente identificadas;
 - j) Contabilidade: procedimentos contábeis adequados devem ser adotados de modo a assegurar que exigências estatutárias, profissionais, fiscais etc. sejam atendidas no que diz respeito à escrituração e emissão de relatórios contábeis; conciliações sejam executadas para garantir que as transações da empresa sejam precisas e tempestivamente reconhecidas contabilmente; as demonstrações contábeis representem, em seus aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da empresa, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.
- 4) Informação e comunicação: sistemas de informações apropriados devem existir de modo a assegurar que dados básicos sobre a empresa e seu ambiente externo estejam disponíveis para subsidiar a formulação de objetivos, metas, orçamentos, planos; que a performance da empresa seja comunicada com precisão, completeza e tempestividade à sua Administração; e que haja alerta antecipado sobre desvios em relação aos objetivos e metas da Empresa.

- 5) Monitoramento: o desempenho financeiro, operacional, etc. da empresa deve ser revisado e monitorado de modo a assegurar que os empregados compreendam os sistemas, processos, procedimentos e atividades estabelecidos pela Administração; que os registros contábeis ou não, bem como os sistemas de conciliação pertinentes sejam mantidos em atividade adequadamente; que políticas, objetivos e metas sejam atingidos; que áreas de fraqueza e vulnerabilidade sejam identificadas e conhecidas pela Administração; que erros, fraudes, empregos ineficientes, ineficazes ou antieconômicos de recursos possam ser identificados, interrompidos e corrigidos; que medidas preventivas e corretivas possam ser adotadas frente a desvios antecipados ou detectados em relação aos objetivos da empresa.
- 6) Auditoria interna: a auditoria interna não é o controle interno da Empresa, mas é parte desse controle. A auditoria interna tem por função avaliar permanentemente o sistema de controles da empresa. Uma auditoria interna efetiva deve existir, portanto, de modo a assegurar que a administração da Empresa possa monitorar o estado dos controles por ela instituídos, ajustá-los quando necessário e, enfim, manter a Empresa na direção dos seus objetivos.

4.4.4 Classificação do sistema de controles internos

A classificação do sistema de controles internos demonstra o que a empresa espera de seu sistema de controles internos. Mesmo que em seus princípios de controles internos existam menções a controles internos gerenciais, pela classificação adotada pela empresa, verifica-se que a existência dos controles internos é tão somente para dirigir seus empregados no decorrer de suas atividades, sem a preocupação da geração de informações gerenciais à administração.

A empresa possui duas classificações para os seus controles internos: uma pela sua função e a outra pela sua existência.

Quanto à sua função, se subdividem em:

- a) Preventivos: são controles que têm por objetivo prevenir desvios em relação aos planos. Enquadram-se nessa classificação, por exemplo, a

segregação de funções, as autorizações e aprovações, as limitações de acesso;

- b) Detectivos: são controles que têm por objetivo detectar desvios em relação aos planos já ocorridos. Enquadram-se nessa classificação, por exemplo, as conciliações contábeis, os dígitos verificadores, as conferências;
- c) Diretivos: são controles que têm por objetivo formular orientações aos empregados da empresa para que os planos possam ser cumpridos. Enquadram-se nessa classificação, por exemplo, as políticas, as normas, os regulamentos, as instruções em geral, os treinamentos, a supervisão.

Quanto à sua existência, podem ser:

- a) Reais: são os controles que estão efetivamente implantados e em funcionamento;
- b) Esperados: são os controles que, em tese, o auditor espera encontrar, durante seus exames, para considerar o objeto auditado sob controle;
- c) Compensatórios: são controles que compensam a inexistência de controles esperados.

Pela observação, verificou-se na empresa, que, embora os controles possuam fundamentação, escopo e intenção para cobrir as mais variadas áreas, existem falhas, principalmente no tocante a erro humano e imprecisões no processo de comunicação.

Estes pontos de fragilidade serão explicitados, segregados conforme o sistema de controles internos.

4.5. ANÁLISE DO SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS GERENCIAIS

Se os controles internos gerenciais constituem os controles relacionados às atividades estratégicas e ao processo de tomada de decisão das entidades,

considerando a definição dos autores e a definição adota pela empresa Xis, podem ser considerados como controles internos gerenciais:

a) De acordo com os princípios adotados pela empresa:

- i. Tempestividade;
- ii. Eficiência;
- iii. Responsabilidade;
- iv. Controle direto;
- v. Reflexo dos planos;
- vi. Reflexo da estrutura organizacional;
- vii. Padronização;
- viii. Ponto crítico;
- ix. Flexibilidade;
- x. Ação.

b) Considerando o ambiente de controle inerente à empresa:

- i. Integridade e valores éticos;
- ii. Governança corporativa;
- iii. Filosofia e estilo gerencial;
- iv. Estrutura organizacional;
- v. Políticas e procedimentos de recursos humanos;
- vi. Registros;

c) Considerando a avaliação dos riscos assumidos pela empresa;

d) Instrumentos de controles adotados pela empresa:

- i. Estabelecimento e divulgação extensiva das políticas, objetivos, planos, metas e padrões a todos os envolvidos;
- ii. Guias de procedimentos;
- iii. Estrutura organizacional clara, precisa e tempestiva;
- iv. Sistema orçamentário apropriado;
- v. Administração de pessoal;

- vi. Supervisão;
- vii. Segregação de funções;
- viii. Sistemas de autorização e aprovação;
- ix. Contabilidade;

- e) Sistemas de Informação e comunicação da empresa;
- f) Monitoramento;
- g) Auditoria interna.

4.5.1 Pontos fortes observados

Foram observados pontos fortes nos controles internos da empresa. Tais pontos demonstram a preocupação da empresa com a eficácia das transações realizadas.

Estes pontos merecem destaque, uma vez que são observados em todas as fases do processo produtivo, e demonstram o comprometimento de todas os níveis da empresa, desde o nível operacional até o estratégico, com o plano traçado pela empresa, para consecução de seus objetivos.

Os pontos fortes verificados, em relação aos princípios adotados pela empresa são:

- i. Tempestividade – quando verificadas e confirmadas, as falhas nos controles internos são rapidamente corrigidas;
- ii. Eficiência – verifica-se somente nos processos intermediários e de suporte;
- iii. Redundância: existem fontes de dados independentes para a crítica dos controles internos;
- iv. Responsabilidade – os colaboradores encarregados da execução dos controles são os responsáveis pelo exercício dos mesmos ou pela falta dele;
- v. Controle direto – os níveis estratégico e tático são altamente qualificados para o exercício de suas funções;

- vi. Reflexo dos planos – os controles são concebidos de forma a facilitar os planos estabelecidos pela empresa;
- vii. Reflexo da estrutura organizacional – os controles levam em conta a sua posição dentro da estrutura da empresa;
- viii. Individualidade: os controles são consistentes com a capacidade daqueles responsáveis pela sua execução;
- ix. Padronização – existem padrões estabelecidos pela empresa para a execução das rotinas;
- x. Ponto crítico – existem níveis de desempenho considerados críticos para as atividades;
- xi. Flexibilidade – havendo a confirmação de fraquezas nos controles internos, os mesmos são submetidos à revisão pela área responsável;
- xii. Ação – são elaborados planos de ação corretiva para os problemas apresentados.

A percepção que existe de que os controles possuem restrição, ou seja, estão sujeitos a falhas, demonstra que existe a consciência de os controles executados pela entidade não cobrem todos os riscos aos quais ela está sujeita.

Os componentes do sistema de controles internos demonstram pontos que são cobrados da empresa para a realização de suas atividades, e vão além de questões administrativas, abrangendo questões de cultura organizacional.

A classificação dos controles internos constitui um ponto forte para o gerenciamento da empresa, em especial pela percepção da função, uma vez que a classificação pelo critério de existência é mais restrito para os auditores.

4.5.2 Oportunidades de melhoria

Os princípios de controles internos adotados pela empresa Xis, se observados e colocados em prática na íntegra, seriam suficientes para se considerar que a empresa possui um sistema de controles internos gerenciais. Entretanto, observa-se falhas no cumprimento destes princípios, conforme a seguir:

- a. **Tempestividade:** o intervalo de tempo entre a verificação e confirmação das falhas é muito dilatado;
- b. **Eficiência:** verifica-se o predomínio da eficácia sobre a eficiência. Dá-se mais valor ao resultado final do que aos processos intermediários e de suporte;
- c. **Redundância:** a existência de muitas fontes de dados independentes para a crítica dos controles internos por vezes produzem informações inconsistentes;
- d. **Responsabilidade:** embora os colaboradores encarregados da execução dos controles sejam responsáveis pelo exercício dos controles, em muitos casos seus superiores assumem a responsabilidade pelas falhas, sem alertá-los sobre os problemas verificados;
- e. **Controle direto:** verifica-se que o nível operacional da empresa possui qualificação insuficiente para suas atividades, sendo necessário acompanhamento constante de supervisores ou coordenadores dos processos ou atividades;
- f. **Reflexo dos planos:** os controles são concebidos de forma a facilitar os planos estabelecidos pela empresa, porém levando-se em conta somente as atividades relacionadas aos planos individuais de cada área;
- g. **Reflexo da estrutura organizacional:** os controles não são concebidos de forma integrada, ou seja, são planejados sem verificar se haverá ou não impacto nas demais áreas da empresa;
- h. **Individualidade:** considerando que os supervisores ou coordenadores assumem as falhas dos colaboradores sem informá-los dos problemas ocorridos, o princípio da individualidade também fica comprometido;
- i. **Padronização:** os padrões estabelecidos pela empresa não são seguidos na íntegra, e não são comunicadas as alterações para os níveis superiores;
- j. **Ponto crítico:** não existem medidas de desempenho para avaliar todos os processos da empresa;

- k. Flexibilidade: existe certo grau de resistência para a alteração dos controles internos, sobretudo naqueles que exigem mudanças culturais nos colaboradores;
- l. Ação: os programas de ação corretiva não possuem acompanhamento que possa afirmar que todas as recomendações foram seguidas, até que o ponto de controle seja novamente apontado por auditoria.

As falhas observadas nos componentes do sistema de controles internos foram encontradas em especial no ambiente de controle da empresa. Verifica-se em todos os níveis da administração, alta resistência para mudanças, em especial às relacionadas à cultura organizacional, comunicação e estrutura organizacional.

4.6. PROPOSTA DE SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS GERENCIAIS

Considerando que empresa Xis utiliza-se do *Balanced Scorecard* para avaliar o seu desempenho, será apresentado uma forma que melhor se adapte à suas fraquezas atuais. Em um primeiro momento, será demonstrado um sistema de controles internos gerenciais adaptado àquele já utilizado pela entidade; em um segundo momento, será descrito o sistema de controles internos mais abrangente, o qual conterá elementos daqueles já apresentados anteriormente.

O *Balanced Scorecard* da empresa contempla metas que não estão completamente alinhadas a estratégia – missão, visão e valores.

Considerando a estratégia da empresa, seu *Balanced Scorecard* seria representado por:

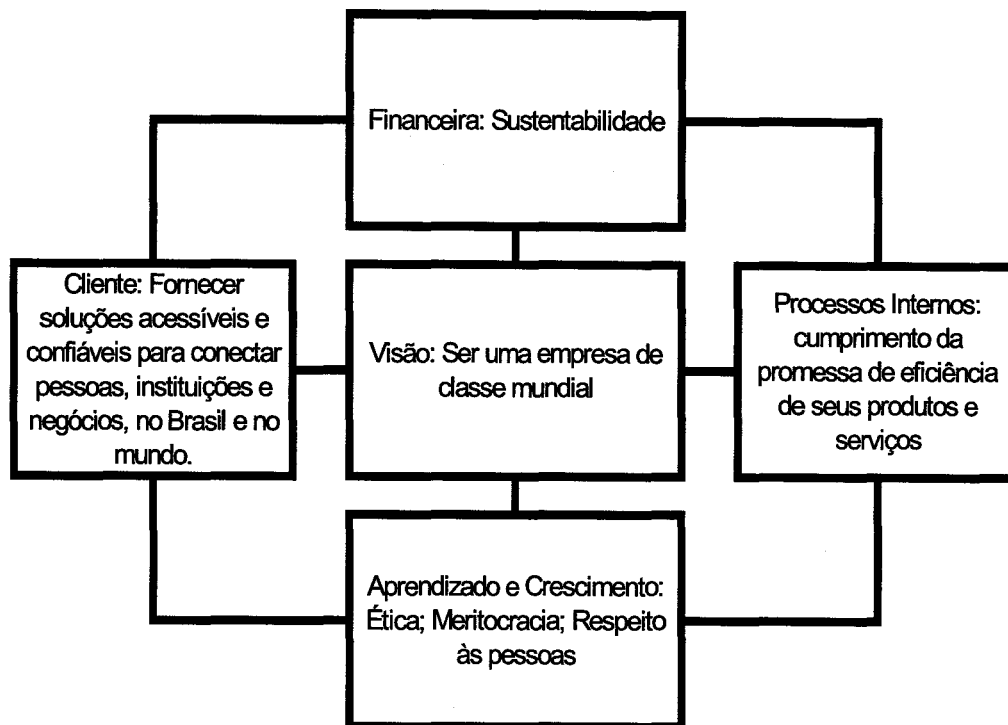


Figura 17 - *Balanced Scorecard* alinhado à estratégia da Empresa Xis
 Fonte: Elaborado pelo autor

Dentro da estratégia da empresa, a adaptação do *Balanced Scorecard* em consonância com seus objetivos, missão, visão e valores é uma boa opção de sistema de controles gerenciais.

Dentro da perspectiva financeira, encontra-se um dos valores da empresa, a sustentabilidade. Neste caso, sustentabilidade significa que a empresa deve ser lucrativa sem comprometer o ambiente em que se insere. Sustentabilidade, além de contribuir para o ambiente da empresa, significa possuir recursos para se manter economicamente ativa, sem a necessidade de aporte de capital ou empréstimos.

Na perspectiva cliente, encontra-se a missão da empresa. Neste conceito, a missão é o atendimento pleno das necessidades do cliente, conseguindo com isso, a fidelização, manutenção e até a expansão do mercado em que atua. A diversificação da carteira de clientes e do *portfólio* de serviços também está incluída nesta perspectiva.

Considerando a perspectiva de aprendizado e crescimento, devem ser incluídos os valores de ética, meritocracia, respeito às pessoas. A ética, fator condicionantes dos relacionamentos com clientes, fornecedores, colaboradores e a sociedade em geral, demonstra que a administração da empresa respeita seus

valores. A meritocracia envolve o reconhecimento do valor de cada colaborador para a empresa, fator este que contribui para o aumento da produtividade da empresa, por ajudar a manter os trabalhadores motivados com as suas atividades.

A perspectiva de processos internos é a que a empresa demanda muita atenção por parte dos gestores. Enquanto existirem processos em duplicata, re-trabalho, controles internos defasados, a eficiência plena dificilmente será alcançada. Dessa forma, a promessa de eficiência de seus produtos e serviços fica comprometida.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Considerando o problema da pesquisa, o mesmo foi respondido no decorrer dos trabalhos, demonstrando a contribuição do sistema de controles internos gerenciais para a validação das transações da empresa. Os pressupostos iniciais foram corroborados, e dessa forma, a pesquisa agregou novos conhecimentos.

O objetivo geral e os objetivos específicos, também foram alcançados, uma vez que se verificou a aplicabilidade dos conceitos de controle interno difundidos mundialmente.

O processo de gestão, enquanto sofre as alterações decorrentes das mudanças culturais e empresariais, está sempre em constante processo de transformação, abordando tanto os aspectos relacionados à eficiência e eficácia das operações, quanto os aspectos relacionais do trabalho. Considerando tal ambiente de mutação constante, o assunto dificilmente será esgotado.

Através deste trabalho, procurou-se abordar o problema dos controles internos gerenciais. A questão é pertinente, e envolve muitos aspectos da gestão empresarial.

O que se depreende deste estudo, é que para o processo de gestão não existe um compêndio, um guia ou “manual” de gestão. A gestão é um processo que demanda capacitação, informação, motivação, participação e persistência.

Capacitação para as pessoas chave dentro da organização, podendo ser desde o nível do chão de fábrica até a presidência da empresa.

Informação, que possa ser compartilhada entre todas as esferas da empresa, de modo que o conhecimento seja compartilhado entre todos os componentes da equipe.

Motivação, para que os colaboradores acreditem na empresa e façam as suas atividades visando sempre o aumento da produtividade.

Participação, para que se entenda que uma entidade é como um organismo vivo, em que o menor problema em um dos órgãos fará com que os demais passem a funcionar inadequadamente, quebrando o ritmo das atividades.

Persistência, para sempre ir adiante, mesmo diante de obstáculos considerados difíceis.

A partir dessas premissas, o sistema de controles internos que conseguir considerar os aspectos mais relevantes para o sucesso da empresa, poderá assim garantir a conformidade das transações, segregando as atividades da empresa, pois poderá contribuir para a validação das transações.

Há de se considerar que o sistema de controles internos gerenciais necessita estar alinhado às estratégias da entidade, mesmo se a entidade não tiver fins lucrativos. Tal alinhamento é condição preponderante para que o sistema seja funcional.

A aplicabilidade de um sistema de controles internos gerenciais poderá ser feita por elementos de um ou mais modelos apresentados, entretanto, sempre deverá ser considerado que qualquer que seja o modelo escolhido, este deverá ser adaptado para a empresa, ou irá se tornar obsoleto.

Dessa forma, espera-se que este trabalho tenha contribuído para o assunto em questão, e que possa estimular novos estudos sobre o assunto no futuro.

6. REFERÊNCIAS

- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas Internacionais para o exercício profissional da Auditoria Interna**. São Paulo, 2003.
- ASLOG – Associação Brasileira de Logística. Disponível em: http://www.aslog.org.br/novo/a_aslog.php, acesso em 10/07/2010 às 19:03).
- BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos / logística empresarial**. Porto Alegre: Bookman, 2006.
- BOWERSOX, Donald J. CLOSS, David J. COOPER, M. Bixby. **Gestão da cadeia de suprimentos e logística**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Princípios de administração: o essencial em teoria geral da administração**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada*. 2007
- _____. **Internal Control — Integrated Framework**. 2008.
- Conselho Federal de Contabilidade. **Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRCs**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2007.
- _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1997.
- _____. **Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 12**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1993.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FNQ - Fundação Nacional da Qualidade. **Critérios de Excelência/Fundação Nacional da Qualidade**. – São Paulo: Fundação Nacional da Qualidade, 2009.
- FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- HOLLANDA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário da Língua Portuguesa**. 2.º Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986, p. 1045.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Skirant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11.^a edição. Volume 1. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Skirant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de Custos**. 11.^a edição. Volume 2. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.^a Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria Operacional e de Gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Auditoria de Negócios: auditoria governamental contingência versus qualidade**. 2.^a edição. São Paulo. Atlas, 2002.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão; uma abordagem contextual e organizacional**. 2.^a edição. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8.^a edição. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTIN, Nilton Cano; SANTOS, Lilian Regina dos; DIAS FILHO, José Maria. **Governança Empresarial, Riscos e Controles Internos: A Emergência de Um Novo Modelo de Controladoria**. Revista Brasileira de Contabilidade & Finanças. São Paulo: USP, n.º 34, Janeiro / Abril 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9.^a edição. São Paulo: Atlas, 2008.

MATARAZZO, Dance Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2007.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria geral da administração: da revolução urbana à revolução digital**. 6.^a edição. São Paulo: Atlas, 2007.

PACHECO, Vicente. **Mensuração e divulgação do capital intelectual nas demonstrações contábeis: Teoria e empiria**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, 2005.

PEREIRA, Antonio Nunes. **A Importância do Controle Interno para a Gestão das Empresas**. Universidade Federal Fluminense. Rio de Janeiro: 2004.

ROSA FILHO. Celso da. **AVALIAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE CONTROLE GERENCIAL: PESQUISA EMPÍRICA APLICADA EM IES PRIVADAS DE CURITIBA – PR**. Dissertação apresentada para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, pela Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, 2005.

ROSSI, Robinson Luiz de. **A auditoria operacional como instrumento auxiliar na tomada de decisões da alta administração da ECT**. TCC apresentado para a

obtenção do título de Pós Graduado em Auditoria Interna e Externa pela Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal - AEUDF. Brasília, 1997.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SANTOS, Sandra Regina Toledo dos; MURARO, Mirna. **A Influência da Lei de Responsabilidade Fiscal nos Procedimentos de Controle Interno: Uma Análise nos Municípios Gaúchos do Corede Produção**. 18º CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE • 24 A 28 DE AGOSTO DE 2008 • GRAMADO-RS ANAIS DOS TRABALHOS CIENTÍFICOS.

SECURATO, José Roberto. **Decisões Financeiras em condições de Risco**. São Paulo: Atlas, 1996.

SENADO FEDERAL. Disponível em:

[http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/insti/controles_internos_02_principios.asp]
. Acesso em 03 de fevereiro de 2010, às 15:34).

SILVA, Cesar Augusto da. TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade Básica**. 2.^a edição. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Francisco Ronaldo Neves da. **A Auditoria e os Controles Internos: Processos Contábeis e Administrativos Adequados e Estabelecidos com Segurança**. TCC apresentado para a obtenção do título de Pós Graduado em Auditoria e Perícia Contábil pelo Centro Universitário Nilton Lins. Manaus: 2007.

SIMCHI-LEVI, David. KAMINSKY, Philip. SIMCHI-LEVI, Edith. **Cadeia de suprimentos: projeto e gestão**. 3.^a edição. Porto Alegre: Bookman, 2010.

SOLOMON, E. PRINGLE, J.J. **Introdução à administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1981.