

Controles internos: um estudo de caso abrangendo as áreas de compras, estoques e qualidade

Maicon Andreola*
Oldoni Pedro Floriani**

Resumo

Sabe-se que a palavra “controlar” representa uma necessidade de qualquer entidade para a salvaguarda dos seus ativos e do seu patrimônio, quer seja de fins lucrativos, como é o estudo de caso em desenvolvimento ou mesmo de fins não econômicos, para os quais, também se faz necessário um patrimônio social forte e riqueza para assegurar a sua atividade social. E, se a atividade de fins lucrativos aparece com a necessidade de satisfazer os proprietários da entidade (sócios, acionistas ou cooperados), com lucros e rentabilidade, quais níveis de controles internos são necessários nas áreas de compras e de estoques, relacionadas à atividade operacional, e como fazer para manter a vida e a fidelidade de seus fornecedores de matérias-primas e de materiais? Além disso, pergunta-se como assegurar de modo permanente o nível máximo de satisfação dos clientes, nas vendas, fornecimentos de produtos e pós-vendas? A ineficiência de controles internos nos setores-alvo (compras e estoques) pode resultar em prejuízos econômicos, financeiros e de imagem à entidade. Ressalta-se então, que os controles internos são determinados com estruturas adequadas à sua função, seguindo normas e leis específicas. Se não forem bons os métodos e os controles usados, a entidade não estará segura de que estes são os mais corretos à sua atividade. O presente trabalho aborda a avaliação de controles internos nos setores de compras, controles de estoques e qualidade a partir de estudo de caso desenvolvido em uma entidade do ramo alimentício que atua no mercado de carnes suínas.

Palavras-chave: Controles internos. Compras. Estoques. Qualidade.

1 INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica mundial, otimizar gastos e continuar a produzir com qualidade é condicionante para a imagem, perpetuação e rentabilidade das entidades de fins econômicos e não econômicos.

Foi escolhida para objeto de estudo, uma entidade cooperativa do ramo industrial alimentício, especificamente de carnes suínas, unidade da Cooperativa Central denominada Aurora Alimentos, com sede em Chapecó, SC; classificada entre as melhores e maiores da revista Exame de 2010, como base nas demonstrações financeiras de 2009, na 140ª colocação (e em 2008 na 157ª), considerada referência mundial na tecnologia e processamento de carnes. A Cooperativa Central, que tem a participação da Cooperativa Central Oeste Catarinense, objeto de estudo, possui em sua estrutura 15 cooperativas singulares filiadas, com mais de 70 mil associados e mais de 13 mil funcionários.

* Graduado em Ciências Contábeis; Especialista em Auditoria e Gestão Tributária; Linha Tabajara, interior de Belmonte, SC, 89925-000; maiconandreola@yahoo.com.br

** Mestre em Gestão Moderna de Negócios; Especialista em Ciências Contábeis e Auditoria; graduado em Ciências Contábeis e Ciências Econômicas; professor da Fundação Universidade Regional de Blumenau (FURB); Learned Consultores Associados Ltda, Diretoria; Rua Presidente Getúlio Vargas, 260, sala 43, Edifício Presidente, centro; 89010-140, Blumenau, SC; telefone: (47) 3222 1601.

Atua no mercado nacional e internacional de produtos alimentícios representados por carnes suínas, aves, *pizzas* e laticínios, com um amplo mix de produtos.

A unidade da Cooperativa que serviu de base para o estudo de caso foi a Cooperativa Central do Oeste Catarinense, localizada na cidade de São Miguel do Oeste, SC.

A unidade atua a partir de diretrizes estabelecidas pela diretoria e pelo Conselho de Administração. O planejamento estratégico é estruturado e monitorado, e um conjunto de políticas e normas estabelecidas e bem definidas tem contribuído para os resultados positivos, atendendo às expectativas e promovendo o retorno desejado aos cooperados.

Attie (2000, p. 119) explica que:

Uma empresa necessita constituir, para si, sistemas que lhe garantam conhecer os atos e eventos ocorridos em cada um dos seus segmentos. Os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores.

Assegurar o nível de satisfação dos clientes e a credibilidade em relação à qualidade e pontualidade de entrega dos produtos, implica na segurança de suprimentos por parte dos fornecedores e no investimento em estoques de matérias-primas e materiais secundários, calcados em níveis de controles internos compatíveis com a estrutura e porte da entidade. Os instrumentos de avaliação e proteção, como Curva ABC, níveis de estoques máximos e mínimos, limitações de acesso, condições de armazenagem, autorizações, registros contábeis pelo custo de aquisição, mensuração ao valor justo e de realização dos produtos, destacam o fortalecimento da fidelidade das informações e contribuem para o sucesso da atividade.

2 A ESTRUTURA OPERACIONAL

O foco da entidade é a gestão da qualidade, sua visão é *Ser referência como cooperativa fornecedora de alimentos*. Contribui para alcançar seu objetivo uma eficiente estrutura de mercado e o planejamento estratégico de longo prazo.

A missão é *Valorizar a qualidade de vida no campo e na cidade, produzindo alimentos de excelência*. Essa missão desencadeia uma série de necessidades operacionais, as quais devem estar amparadas por níveis de controles internos que atendam a estrutura da entidade.

Ressalta-se que os objetivos requerem dedicação dos administradores, bem como investimentos para desenvolver sistemas de controle e capacitação dos usuários.

Importante destacar também os valores da entidade, traduzidos em princípios, estabelecidos pelos cooperados desta, e que devem ser permanentemente respeitados e implementados. Esses princípios foram identificados e expostos para a observância de todas as partes relacionadas, a partir dos princípios que norteiam o cooperativismo: adesão voluntária e livre; gestão democrática; participação econômica dos membros; autonomia e independência; educação, formação e informação; intercooperação e interesse pela comunidade.

Apresentam-se a seguir os valores (princípios) que estão sendo colocados em prática na Cooperativa Central Oeste Catarinense, filial de São Miguel do Oeste:

- Conduzir os negócios com ética, integridade, honestidade e transparência;
- Buscar sustentação e equilíbrio dos negócios, de modo a obter melhores resultados em toda a cadeia produtiva;
- Zelar e preservar a marca Aurora;
- Atender com presteza e cortesia o produtor cooperado;
- Atender com presteza e cortesia os dirigentes e funcionários das cooperativas filiadas;
- Tratamento digno e respeitoso com todas as pessoas;
- Promover a saúde, a segurança e a qualidade de vida no trabalho;
- Orientar a busca permanente da excelência e do crescimento empresarial;

- Ter responsabilidade social e respeito com o meio ambiente;
- Primar pela qualidade dos produtos e dos serviços;
- Manter o foco no produtor cooperado;
- Manter o foco nas necessidades de seus clientes;
- Incentivar o crescimento profissional, o aprendizado e o bem-estar das pessoas;
- Zelar pelo Sistema Coopercentral Aurora. (AURORA, 2010).

Em decorrência das necessidades operacionais, a proteção dos ativos tangíveis e intangíveis da entidade é responsabilidade da própria administração, e esta considera o grau de delegações e de atribuições a partir do quadro de cooperados. A proteção fica assegurada com níveis de controles internos adequados aplicáveis no fluxo de transações das operações e de seus bens.

Percebe-se que os valores apresentados foram conquistados ao longo de sua existência, relacionados ao trabalho que seus cooperados e administradores vêm apresentando no mercado de alimentos.

Os controles internos são avaliados e monitorados por meio de auditoria interna, externa e do Programa ISO 9001-2008, do qual a unidade é certificada. A entidade ainda possui implantado o programa "A LUPA", mais conhecida como os 5S, que significa: arrumação, limpeza, utilização, padronização e autodisciplina.

2.1 AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

O exercício das funções do auditor externo na entidade tem auxiliado na melhor adequação dos registros contábeis, apuração da situação patrimonial e de resultados, bem como nos níveis satisfatórios de controles internos.

Além da auditoria externa, a entidade conta com a auditoria interna, que atua fortemente na avaliação e monitoramento dos níveis de controles internos por meio de permanentes serviços.

Conforme Almeida (1996, p. 25):

[...] o auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também outras áreas não relacionadas com a contabilidade. Portanto, surgiu o auditor interno como uma ramificação da profissão do auditor externo.

A auditoria interna na entidade é aplicada por profissionais contratados pela matriz, localizada no município de Chapecó, SC. Estes atuam em todas as unidades da cooperativa em estudo. Além desses profissionais, a entidade também prepara seus encarregados e supervisores para prestar auditorias entre as unidades. A prática de um setor auditar o outro e uma unidade auditar a outra, auxilia para melhorar os controles dos setores.

De forma geral, tanto a auditoria externa quanto a interna, desempenham um papel importante nos negócios, na economia e na sociedade em geral, já que trazem para a empresa maior credibilidade e para os usuários das demonstrações contábeis mais segurança em suas avaliações.

2.2 CONTROLE DE QUALIDADE

A qualidade aumenta a rentabilidade e a competitividade, permitindo avanços sistemáticos no aprimoramento dos processos envolvidos no suprimento dos produtos.

Conforme Toledo (2001, p. 483), "[...] a gestão da qualidade é entendida como a abordagem adotada e o conjunto de práticas utilizadas, nas diversas áreas funcionais da empresa, para obter-se, de forma eficiente e eficaz, a qualidade pretendida do produto."

A entidade conta com controles de qualidade desenvolvidos internamente, fiscalizados por agentes externos. Entre os controles de qualidade aplicados por iniciativa da entidade, está o programa "A LUPA", mais conhecido como os 5s, fiscalizado por seus próprios encarregados e responsáveis treinados para o aperfeiçoamento na aplicação e na avaliação desse programa.

Para melhor assegurar níveis satisfatórios de controles internos, a entidade conquistou a obtenção da ISO 9001, que abrange diretamente a qualidade. A ISO é uma organização não governamental que está presente na entidade com o objetivo de promover a normatização de produtos e serviços, utilizando normas específicas.

Para Campos (2004, p. 113):

A Garantia da Qualidade é uma função da empresa que tem como finalidade confirmar que todas as atividades da qualidade estão sendo conduzidas da forma requerida. Portanto a garantia da qualidade é a embaixatriz do cliente na empresa, é a função que visa a confirmar que todas as ações necessárias para o atendimento das necessidades dos clientes estão sendo conduzidas de forma completa, e melhor que o concorrente.

Observando o texto citado pelo autor, o setor de qualidade mantido pela entidade é formado por uma equipe de profissionais especializados na área da produção de alimentos, e tem como função acompanhar todo o processo de fabricação do produto, desde a matéria- prima até a entrega para o consumidor final. O conjunto de práticas utilizadas pela equipe tem o objetivo de alcançar, de forma eficiente e eficaz, a necessidade e a satisfação dos clientes.

Pode-se assegurar que na entidade o controle de qualidade acompanha o processo produtivo como um todo, desde a escolha do fornecedor até o consumo pelo cliente, e auxilia os demais controles, principalmente na inter-relação da quantidade de consumo de matéria- prima e quantidade de produtos produzidos.

2.3 COMPRAS

A Cooperativa Central Aurora Alimentos dispõe de um sistema interligado entre as unidades, centralizando as compras em um único local, de modo a conquistar as melhores vantagens econômicas financeiras, destacando-se os melhores preços, os melhores prazos de entrega e pagamento, a melhor qualidade dos produtos, entre os mais importantes e confiáveis fornecedores.

Os pedidos são centralizados e os abastecimentos por parte dos fornecedores são feitos de forma independente. Possível e prático é também fazer transferências de uma para outra unidade, de modo a otimizar níveis de estoques e assegurar o abastecimento entre elas, atentando-se pelo caso de interrupção ou atraso de fornecedores.

O controle dos níveis e de qualidade de estoque nos estabelecimentos ligados às entidades tem influência direta na necessidade de investimentos em instalações físicas, materiais e mão de obra.

O setor de compras da Cooperativa Central Aurora Alimentos é de fundamental importância, e de extrema preocupação pelos administradores, pois são efetuadas compras em grande quantidade e de diversos produtos. A unidade em estudo possui um setor auxiliar de compras na própria unidade, para aquisição de matérias-primas e de materiais de menores valores monetários, definidos por uma política interna e respaldada por normas e procedimentos previamente estabelecidos e formalizados em manuais. O setor auxiliar de compras da unidade apenas se envolve na aquisição de materiais administrativos, e, eventualmente, em itens solicitados em caráter de urgência.

Um programador de compra indica para o setor de compras da unidade central quais as quantidades que a unidade utilizará em um determinado prazo de seis meses ou um ano. A entidade programa suas compras em cima de um plano de produção apresentado pelos administradores, proporcionando assim mais segurança e economia para o programador da unidade.

A escolha do fornecedor será pelo setor de compras da Cooperativa Central. Desde que o fornecedor esteja cumprindo com as normas estabelecidas pelo controle de qualidade, poderá participar das cotações realizadas pela entidade.

No setor de compras é de fundamental importância um orçamento com diversos fornecedores, podendo assim verificar qual tem melhor preço e melhor comprometimento com a entidade.

O sistema de cotações de preços com mais de um fornecedor é indispensável. A compra em maior quantidade levaria a um valor menor das mercadorias e a um interesse maior da parte dos fornecedores; dessa forma, a compra em conjunto das diversas unidades resultaria em um preço diferenciado.

Não se aplica para a compra dos suínos da unidade as mesmas normas que se aplicam aos demais produtos. Compras de suínos para o abate dependem de um acompanhamento na fase de crescimento dos referidos animais, não sendo objetivo deste trabalho.

O presente trabalho abrange as compras de materiais secundários, administrativos, material de segurança, nutrientes, embalagens, produtos de limpeza, enfim, todos os itens utilizados na unidade, exceto os suínos.

O comprometimento do fornecedor com a entidade é avaliado a cada entrega efetuada. Entre alguns cuidados estão: qualidade do produto, cumprimento no prazo de entrega, laudo de qualidade do produto, prazo de pagamento correto e interesse com a entidade.

2.4 ESTOQUES

Controlar o estoque de uma entidade não é tarefa fácil, deve-se tomar cuidado com os critérios utilizados e seguir algumas metas. A entidade utiliza um sistema operacional de processamento eletrônico de dados para seu controle, interligado entre as unidades e que dispõe de histórico das operações de compra, consumo, vendas, devoluções e estoques, das operações desde a sua implantação.

Para o setor financeiro e contábil, a entidade utiliza o método médio ponderado, no qual os seus estoques têm um controle permanente, e que a cada aquisição, o seu preço médio é atualizado. Já para o controle de qualidade e para o controle físico, a entidade utiliza o sistema PEPS, regra em que os primeiros materiais que entrarem no estoque serão os que sairão primeiro. A utilização desse sistema ocorre pela necessidade de controlar o prazo de validade dos materiais.

Cada material recebido é registrado com a data da compra, o número do lote, a validade, o custo, o fornecedor e a quantidade de estoque de um determinado lote, gerando a cada entrega de materiais aos requisitantes um novo cadastro de lote, pelo seu consumo e validade.

Os materiais que não estão em contato direto com os produtos são controlados de forma independente, sem o cadastro de lotes.

A saída dos materiais para a fábrica exige o máximo de cuidado possível, a baixa pode se realizar de várias maneiras, cabe a cada entidade determinar qual procedimento utilizará.

Ao final de cada mês, compara-se a quantidade de produtos produzidos com as quantidades de materiais e matéria-prima utilizados para a sua fabricação; com isso, pode-se avaliar qual a porcentagem de desperdício que ocorreu e se o consumo está no padrão determinado pela ficha técnica. Para os produtos que não alcançaram o padrão determinado, é efetuado um estudo para verificação de como ocorreu tal desvio, estabelecendo-se um plano de ação e a proposta-solução apresentada.

2.4.1 Níveis de estoques

Para uma entidade que visa a um controle máximo de todas as suas movimentações, é importante obter metas de estoque máximo, ou estoque mínimo. O excesso de estoques pode representar custos operacionais e desperdício. Por outro lado, níveis baixos de estoque podem originar perdas de economias e custos elevados em razão da falta de produtos.

A compra em maior quantidade do que o giro dos estoques pode causar transtornos nos almoxarifados, em consequência do armazenamento, além da necessidade de recursos financeiros. Tal capital pode ser utilizado para o pagamento de contas que estão gerando juros para a entidade, ou demais despesas.

Preocupada com o capital investido em seus estoques, a Aurora estabeleceu metas de estoques verificadas mês a mês. Com a ajuda do sistema, é possível verificar a posição dos estoques todos os dias, inclusive sua movimentação. A cada fim de mês a empresa faz a verificação de seus estoques, obtendo informações de giro de estoque, posição e se atingiu as metas determinadas para este.

Para itens que não atingirem as metas, necessita-se de um plano de ação, para a conexão de falhas de programações, indicando o eventual erro, motivo, soluções e responsáveis.

2.4.2 Baixa dos estoques

A baixa dos estoques também é fator importante, principalmente para unidades que trabalham com sistemas interligados em que a confiança de uma entidade com a outra é fundamental para o bom andamento das atividades e para uma boa administração em ambas as unidades.

Na entidade em estudo, as baixas são efetuadas diariamente no sistema, no ato da entrega dos materiais; regra geral usada pela entidade é que nada saia do estoque sem sua respectiva baixa.

Além da baixa no sistema, a entidade utiliza um documento por escrito, determinado para os controles internos, que auxilia para os momentos nos quais o sistema estiver indisponível. Somente são anotados, de formas descritas, os itens entregues na ausência do sistema, e permanecem anotados no documento até a volta deste, em que todos os itens anotados manualmente serão baixados com a máxima urgência, possibilitando assim manter sempre o sistema atualizado.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

Na elaboração da pesquisa, o plano de execução foi um estudo de caso, realizado em uma indústria fornecedora de alimentos, estabelecida no Extremo-Oeste de Santa Catarina. Com pesquisa exploratória e análise dos controles de compras e de estoques existentes, cuja abordagem se definiu como qualitativa, a adequação dos níveis de controles internos e considerando o ciclo operacional do ramo de fabricação de produtos alimentícios. Conforme Gil (1996, p. 58), "O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados."

Como já mencionado, a entidade que foi objeto de estudo de caso é uma das maiores fabricantes do Brasil e referência mundial na tecnologia de processamento de carnes, especificamente de carnes suínas, fazendo parte como uma das unidades filiadas da Cooperativa Central Aurora Alimentos. Os dados para o trabalho foram obtidos por meio de *e-mail*, visitas à entidade e acesso ao seu próprio sítio.

4 CONSIDERAÇÕES – ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O sucesso que está sendo alcançado pela entidade é atribuído, em grande parte, por um conjunto de instrumentos operacionais liderado por comportamentos de gestão, a partir da missão, visão e princípios (valores), e os níveis de controles internos compatíveis com a atividade expletivamente às áreas abordadas neste estudo de caso.

Apesar de ser uma entidade de grande porte, ela participa da centralização de compras por meio da Cooperativa Central Aurora Alimentos, obtendo assim preços mais acessíveis e proporcionando vantagens em relação aos seus concorrentes.

A busca por crescimento contínuo é um forte desafio da entidade, mas que certamente se concretizará pelo trabalho que vem sendo apresentado para todos os seus cooperados e para a sociedade em geral.

Os valores (princípios) apresentados no presente artigo foram estruturados pela entidade e mantidos como objetivos a serem alcançados no decorrer de suas atividades; no entanto, para continuar a preservar seus valores, a entidade conta com profissionais que estão sempre verificando e normatizando novas metas e novos desafios para o crescimento da entidade.

Recomenda-se para esta monitoramento contínuo de seus controles, sempre atentando para possíveis erros e oportunidades de melhoria. Aplicações de novas metas e novos desafios são fundamentais para alcançar os objetivos descritos pela entidade.

5 CONCLUSÃO

As entidades que desejam obter crescimento contínuo devem voltar suas atenções para a salvaguarda dos seus ativos e para a oportunidade de otimizar ganhos, municiados de instrumentos de controles internos que detectem com rapidez os possíveis erros ou fraudes que vierem a acontecer no decorrer de suas atividades. Na entidade objeto de estudo de caso, percebeu-se, conforme relatado, uma série de medidas preventivas de controles internos que asseguram a continuidade das suas atividades operacionais.

As indústrias que atuam no ramo alimentício e que desejam obter sucesso, certamente devem apresentar níveis de controles internos satisfatórios como os apresentados na entidade de estudo. Ao adotarem controles citados no estudo de caso, deve-se avaliar os níveis de eficiência e relevância, podendo assim identificar aspectos positivos ou fraquezas apresentadas pela entidade.

Recomenda-se a toda entidade que deseja explorar atividades industriais, especificamente de alimentos, adotar controles internos fortes para o fluxo das transações de compras, manutenção de estoques e o princípio de excelência em qualidade, dessa forma, alcançará maior produtividade e competitividade. Essencial destacar também a importância de monitoramento por meio de auditorias e análises de desempenho, uma vez que os controles internos também evoluem, assim como quaisquer instrumentos tecnológicos utilizados no processo industrial, pilotados por pessoas cada vez mais qualificadas.

Abstract

It is known that the word "control" is a necessity for any entity to safeguard their assets and their patrimony, whether for profit as is the case study in development or even the nonprofit, for which, is also needed a strong social equity and wealth to ensure their social activity. And if the for-profit activity appears with the need to satisfy the owners of the Entity (partners, shareholders or cooperative), with profits and profitability, levels of internal controls that are needed in the areas of purchasing and inventory, related to operational activity, and how to keep life and loyalty of our suppliers of raw

materials and materials. Also, ask yourself, how to ensure permanently the highest level of customer satisfaction, sales, and deliveries of products and after sales? The inefficiency of internal controls in the department (purchasing and inventory) can result in economic losses, financial and image to the Entity. It is noteworthy then that internal controls are established with appropriate structures to their function, and following specific rules and laws. If they are not good methods and controls used, the entity will not be satisfied that the procedures are more accurate your activity. The present work details the evaluation of internal controls in the areas of purchasing, inventory controls, and quality from case study developed in a food business entity that operates in the pork market.

Keywords: Internal controls. Purchasing. Inventory. Quality.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

AURORA. Cooperativa Central Oeste Catarinense, filial de São Miguel do Oeste. Disponível em: <<http://www.auroraalimentos.com.br>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

OLIVEIRA, Luís M.; PEREZ JUNIOR, José H.; SILVA, Carlos A. S. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

TOLEDO, J. C. Gestão da qualidade na agroindústria. In: BATALHA, M. O. (Org.). **Gestão agroindustrial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.