

ESTUDO SOBRE A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS NO SETOR DE PANIFICAÇÃO¹

Renato Pereira Monteiro²
Pablo Flores³

RESUMO

O objetivo do estudo é verificar a importância dos controles internos em empresas do setor de panificação. Buscou-se embasamento teórico através da bibliografia existente entre artigos e livros, no intuito de compilar o que há de mais atual quanto aos controles internos para identificar qual o papel destes em empresas panificadoras e quais suas possíveis vantagens no contexto das empresas do setor. São aspectos gerais dos controles internos, bem como suas naturezas que mais se destacam e colocados em evidência alguns dos artigos que servem de base para este e outros estudos sobre controles internos. O setor de panificação é apresentado através de informações importantes e peculiares, tais como: os segmentos que o compõe e seu faturamento nos últimos anos, além de ser feita referência a alguns controles internos ou procedimentos que podem ser úteis para os gestores das mais de sessenta mil panificadoras e padarias que estão distribuídas por todo território nacional. Como resultado evidenciou-se como os controles internos podem servir para as empresas aperfeiçoarem seus resultados e alcançarem seus objetivos com métodos que podem, muitas vezes, não ser específicos do setor, mas que podem ser adaptados e contribuir de forma segura para a qualidade da gestão ou negócio.

Palavras-chave: Controles Internos. Setor da Panificação. Gestão.

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos anos o setor de panificação teve grande progresso e expansão no mercado nacional. Com isso, vem aumentando seu faturamento anualmente e, por consequência, sua contribuição para com o PIB (Produto Interno Bruto). Esse aumento foi resultado de novos procedimentos e métodos, tais como a implantação de pães congelados a fim de reduzir gastos e custos, renovar a produção e aprimorar a qualidade.

Com o crescimento do setor, os controles internos se mostram uma ferramenta que pode ajudar na rotina das empresas, independente do seu porte elas precisam de métodos e procedimentos para manter e proteger o patrimônio. Métodos errados de controle influenciam diretamente no resultado final desejado podendo gerar um prejuízo à empresa tanto a curto quanto a longo prazo.

¹ Artigo apresentado no XXIV ENANGRAD 2013, em Florianópolis.

² Doutorando em Contabilidade, Universidade do Minho e Universidade de Aveiro, Portugal. E-mail: renatomonteir@gmail.com

³ Bacharel em Ciências Contábeis, Unisalle, Canoas-RS.

Para que as empresas possam ter um desempenho satisfatório, um dos meios é o uso de controles internos, pois esses podem proporcionar segurança aos donos da organização, tornando mais fácil atingir os objetivos e metas estabelecidos. A falta de sistemas de controles internos adequados pode ocasionar transtornos a funcionários, clientes e fornecedores, gerar desorganização causando impactos indesejáveis em termos de produtividade e lucratividade.

Controles internos, preliminarmente, podem ser entendidos como um conjunto de normas e procedimentos que as empresas podem adotar para corrigir, melhorar e adequar os seus objetivos. Empresas de grande porte costumemente têm condições de manter pessoas treinadas e qualificadas, voltadas apenas aos controles internos; já as de pequeno porte carecem muitas vezes de pessoal qualificado o que acarreta em dificuldades de elaborar métodos e procedimentos de controles internos. Todavia, existe a possibilidade de exercer certos controles internos independente do porte da empresa.

Na atual conjuntura econômica do Brasil existem mais de cinco milhões de pequenas e médias empresas segundo o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2011). Destas, aproximadamente sessenta e três mil representam as panificadoras onde, se houvesse mais atenção dos gestores deste setor para com os sistemas de controles internos, poderia existir avanços e retornos ainda maiores. Este estudo tem como objetivo evidenciar qual a relevância dos controles internos para as empresas do setor de panificação. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica na intenção de demonstrar que um sistema adequado de controles internos pode satisfazer muitas carências de gestão encontradas no setor da panificação. O estudo está organizado em seis tópicos que destacam a essência do controle interno e sua relevância, as vantagens de sua aplicação, estudos nacionais relevantes o tema e apresenta o cenário do mercado da panificação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Controles Internos

Existem diversos conceitos na literatura que definem controles internos. Um dos mais relevantes na atualidade é o estabelecido pelo Coso — Comitê de Organizações Patrocinadoras (*The Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission*). O Coso representa um grupo de entidades profissionais americanas, entre elas: O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Executivos Financeiros (FEI),

onde a partir de setembro de 1992 foi publicado o trabalho *Internal Control - Integrated Framework* (Controle Interno - Um Modelo Integrado), que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos. Este definiu os controles internos como:

[...] um processo, efetuado pelo conselho de administração, gestão e outros profissionais da entidade, projetado para fornecer segurança razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias: (1) Eficácia e eficiência das operações. (2) Confiabilidade dos relatórios financeiros. (3) Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. (Traduzido de COSO, 1992, p. 13).

O controle interno é um processo, sendo ele um meio para uma finalidade, feito por pessoas. Desta forma, não é apenas um manual de políticas e normas, mas sim pessoas de todos os níveis de uma organização focadas em alcançar os objetivos em uma ou mais categorias distintas. A utilização dos controle internos não é uma garantia absoluta, mas com eles espera-se obter razoável segurança para as organizações (COSO,1992). Outro conceito importante é o apresentado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA (1992, p. 48), definindo:

[...] controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

O COSO menciona que outros profissionais da entidade estão envolvidos e participam dos controles internos, enquanto que o AUDIBRA coloca que apenas os administradores e gerentes controlam o desempenho. Assim, os controles internos representam, para as organizações, um conjunto de procedimentos que servem de ferramenta para auxiliar a salvaguarda dos ativos e dos processos organizacionais, servindo de instrumentos destinados ao ato de fiscalizar e verificar de forma administrativa os acontecimentos dentro da empresa para organizar as rotinas nela estabelecidas, com o intuito de alcançar os objetivos propostos através de todos os colaboradores da empresa. No mesmo sentido Perez Junior (2010) afirma que o sistema de controle interno tem por objetivo principal conseguir informações adequadas, proteger os ativos da empresa, motivar a eficiência e eficácia operacional e incentivar o respeito e a obediência às políticas da administração. O Quadro 1 apresenta os objetivos dos controles internos segundo Pereira (2004); Bordin & Saraiva (2005); Reske Filho, Jacques & Marian (2005) e CRC-SP (2000).

Estudo sobre a importância dos controles internos no setor de panificação

Renato Pereira Monteiro

Pablo Flores

AUTOR / ANO	OBJETIVOS
PEREIRA, 2004.	Coloca que os objetivos devem estar de acordo com as metas estabelecidas nas empresas, e que a principal meta deve ser o lucro. Para tanto, relaciona: (1) dotar a empresa de uma base informativa confiável e tempestiva; (2) induzir comportamento focado em resultados; (3) salvaguardar o potencial de geração de riqueza (patrimônio); (4) garantir, subsidiariamente, observância de regulação aplicável à firma.
BORDIN & SARAIVA, 2005.	As autoras remetem que os controles internos têm por objetivos proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Segregando-os em quatro passos: (1) a salvaguarda dos interesses da empresa; (2) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (3) o estímulo à eficiência operacional; (4) a aderência às políticas existentes.
RESKE FILHO, JACQUES & MARIAN, 2005.	Destacam que ao desenvolver uma empresa é necessário estabelecer objetivos com as seguintes características: (1) confiabilidade - fundamental para decisões acerca de informações corretas; (2) tempestividade - Informações atuais e exatas; (3) salvaguarda de ativos - proteger de qualquer ato prejudicial; (4) otimizar recursos - não poupar esforços para desempenhar tarefas; (5) Prevenir roubos e fraudes;
CRC-SP, 2000.	(1) Verificar e assegurar o cumprimento de políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais; (2) obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões; (3) comprovar a veracidade de informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; (4) proteger os ativos da entidade, o que compreende bens e direitos; (5) prevenir erros e fraudes; (6) os controles internos devem servir como ferramenta para localização de erros e desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção; (7) registro adequado das operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa; (8) estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância

	exercida pelos relatórios; (9) assegurar a legitimidade dos passivos da empresa, com o adequado registro e controle das provisões, perdas reais e previstas; (10) assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período; (11) permitir a observância e o estrito cumprimento da legislação em vigor.
--	---

Quadro 1: Objetivos de Controles Internos.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Pereira (2004); Bordin & Saraiva (2005); Reske Filho, Jacques & Marian (2005) e CRC-SP (2000).

Analisando os objetivos apresentados no Quadro 1, percebe-se que muitos se equivalem. O fato é que todos os objetivos caminham junto à empresa para obter vantagem competitiva no alcance de suas metas. Os objetivos destacados se enquadram nas necessidades empresariais e sua adoção pode auxiliar os gestores na implantação de sistemas de controles internos.

Para auxiliar o cumprimento dos objetivos evidenciados no Quadro 1 podem ser aplicados os princípios de controles internos apresentado por Silva (2011) são eles: (1) controles adequados ao porte da empresa; (2) controle abrangendo todo o universo do seu objeto; (3) simplicidade; (4) informações aglutinadas sempre que possível; (5) controle fácil e eficiente de operar; (6) revisar sempre os controles e segurança nas informações.

É possível encontrar um padrão em relação ao papel que os controles internos desempenham nas empresas. Esse padrão seria dar suporte aos gestores para que suas decisões sejam tomadas da melhor forma e em tempo hábil, com uma base informacional adequada no intuito de alcançar os objetivos estratégicos das organizações. Destacando assim a relevância do controle interno como aliado dos processos de gestão da organização.

A importância dos controles internos se torna clara no momento em que as empresas necessitam de um fluxo operacional e de informação que seja constante e confiável para dar segurança às decisões que serão tomadas pelos gestores, pois toda empresa tentará dispor de controles internos que façam as suas operações permitam a perenidade da organização (ATTIE, 2006).

De acordo com Silva (2011), os controles internos possibilitam, além de procedimentos e normas adequadas, informações que conduzem a empresa a visualizar

possíveis falhas que levariam a erros ou fraudes. A partir dessas informações, seria possível tomar medidas preventivas ou corretivas através dos estágios dos controles internos:

(1) **Preventivo**: atua na prevenção contra possíveis problemas, ou seja, um controle prévio exercido a partir da projeção dos dados reais e a comparação dos resultados prováveis contra aquele que pretendemos atingir. De acordo com Oliveira (2009), ele também trata da previsão das tarefas, ato de planejar e programar;

(2) **Detectivo**: detecta algum problema durante o fato, é o controle exercido no momento da ocorrência de desvios, fraudes ou falhas. Oliveira (2009) expõe que essa é a fase onde ocorre a execução das tarefas operacionais. Floriano & Lozecky (2006) corrobora ao afirmar que permite medidas tempestivas de correção;

(3) **Corretivo**: neste é possível detectar fraudes e erros após o fato ocorrido, possibilitando ações corretivas, ou seja, após o fato, o máximo que pode-se fazer é tomar medidas para que o fato semelhante não venha a ocorrer (FLORIANO & LOZECKYI, 2006).

2.2 Tipos de Controle e Controle Interno

Os tipos de controle são variáveis, ou seja, são diretamente relacionados ao tamanho das empresas, seus objetivos, segmentos de mercado, cultura, objeto fim, política organizacional, hierarquia, entre outras questões estratégicas e gerenciais que podem mostrar qual a necessidade iminente a se controlar.

Para Maximiliano (2000 *apud* Floriano & Lozecky 2006), existe o controle estratégico, o administrativo e o operacional: o primeiro, tem a finalidade de analisar o desempenho da empresa tanto interno quanto externo, a realização das metas e os fatores que estão influenciando a empresa; o segundo tem a função de controlar os setores funcionais da empresa tais como os recursos humanos ou produtivos com a intenção de dar suporte às decisões; o terceiro, foca as atividades e o consumo de recursos tendo como ferramentas de planejamento e de operação cronogramas e orçamentos. O Quadro 2 apresenta a divisão de controle em três tipos de acordo com Chiavenato (1993).

Tipos	Funções
Restritivo e coercitivo	Serve para coibir ou limitar certos tipos de desvios indesejáveis ou de comportamento não aceito. É também chamado de controle social, pois inibe o individualismo e a liberdade das pessoas: neste sentido apresenta um caráter negativo ou limitativo.

Sistema automático de regulação	O objetivo é manter um grau de fluxo ou funcionamento de um sistema. Dentro deste mecanismo de controle se detectam possíveis desvios ou irregularidades e proporcionam automaticamente a regulação necessária para voltar à normalidade.
Função administrativa	É o controle que faz parte do processo administrativo, assim como o planejamento, organização e a direção.

Quadro 2: Tipos de Controles e Funções.

Fonte: Adaptado de Chiavenato (1993).

É possível perceber que o controle está relacionado com algumas funções do processo administrativo: planejamento, organização e direção, representando um reflexo das funções administrativas, auxiliando nas tarefas e avaliação das ações tomadas pela empresa de forma que o controle não seja apenas um meio de estabelecer padrões, mensurar desempenho, corrigir desvios, mas que também forneça uma resposta ao final de uma tarefa ou rotina, resposta essa que pode ser tanto positiva quanto negativa. Analisando os controles internos é possível dar destaque e qualificar duas naturezas de controle: controles de natureza contábil e controles de natureza administrativa/operacional.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior & Silva (2009), os controles de natureza contábil compreendem o plano de organização e todos os sistemas, métodos e procedimentos relativos à: salvaguarda dos bens, direitos e obrigações; fidedignidade dos registros financeiros aos gestores e informações tempestivas. Citando ainda como exemplo: avaliar a informação fornecida, qualidade de informação apresentada, utilizar corretamente a informação e relatórios adequados para cada nível administrativo. Para Floriano & Lozecky (2006), os controles contábeis são formados por métodos organizacionais que visam rotinas e registros voltados para salvaguardar os ativos e a veracidade das demonstrações financeiras.

No que concerne à segunda natureza Oliveira, Perez Júnior & Silva (2009), compreendem que são planos administrativos e operacionais, sistemas, métodos e procedimentos que tem finalidade de contribuir na rotina da empresa através de diversas atividades tendo como característica a eficiência e eficácia operacional tanto como obediência a diretrizes, políticas, normas e instruções da administração. Ainda exemplificam os controles operacionais em programas de treinamento e desenvolvimento de pessoal, métodos de programação e controle de atividades, funções segregadas, parâmetros para avaliar

desempenho operacional entre outros, e classificam os controles internos em contábil, administrativos/organizacionais e de procedimentos/informações. O Quadro 3 apresenta as funções as naturezas de controle interno segundo Oliveira, Perez Júnior & Silva (2009):

Natureza	Finalidade
Contábil	Correta situação financeira patrimonial; Informações gerenciais, conforme as necessidades dos usuários; Sistema de avaliação de desempenho.
Administrativo / Organizacional	Manual de normas e procedimentos; Segregação de funções; Atribuição de responsabilidades; Adequada delegação de funções; Organograma bem definido e transparente.
Procedimentos / Informações	Captação de dados corretos e confiáveis; Adequadas análises e registros em tempo adequado; adequada análise do custo benefício.

Quadro 3: Natureza de Controles Internos e suas funções.

Fonte: Adaptado de Oliveira, Perez Júnior e Silva (2009)

É possível perceber no Quadro 3 as diretrizes a serem executadas por cada natureza de controle interno. Mesmo que o foco de cada natureza seja algo específico dentro da empresa, estas complementam-se por que os processos de controle interno contábil e administrativo estão ligados, mesmo que indiretamente, pois o controle contábil compreende um maior foco no plano de organização e proteção dos ativos e a veracidade dos registros contábeis, enquanto os controles administrativos definem os procedimentos, as políticas, as diretrizes a serem tomadas e os relatórios de qualquer área funcional dentro da organização (FLORIANO & LOZECKYI, 2006).

2.3 Vantagens e Benefícios dos Controles Internos

Silva (2011) apresenta os controles internos de modo que este é formado por diversos outros subsistemas de controle, onde, juntos, geram informações eficientes para os gestores e para os interessados, tanto externos quanto internos relacionados às atividades da empresa. As vantagens nos subsistemas é que eles permitem um suporte estratégico para os gestores quanto à tomada de decisões. O Quadro 4 apresenta a caracterização dos subsistemas existentes que formam um sistema de controle interno.

Estudo sobre a importância dos controles internos no setor de panificação

Renato Pereira Monteiro

Pablo Flores

TIPOS	CARACTERÍSTICAS
Orçamento	Lunkes & Schnorrenberger (2009) colocam que orçamento é parâmetro para organização e coordenação, permitindo apuração de resultado por centro de custos ou centros de responsabilidades quando aliado ao sistema contábil.
Sistemas de Custos	Possibilita acompanhar qual o custo efetivo da produção dos bens e serviços, identificando quais são as vantagens e desperdícios que podem ocorrer (ATTIE, 2006).
Recursos Humanos	Para Rodrigues (2013) estabelece políticas importantes dentro da empresa fazendo com que os colaboradores saibam quais as normas e diretrizes que devem ser tomadas ou evitadas.
Contabilidade	Procedimentos e registros pertinentes a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade das demonstrações financeiras da empresa (FLORIANO & LOZECKYI, 2006).
Logística	Importante para desenvolvimento, armazenamento, transporte e distribuição de materiais tanto para fins operacionais quanto administrativos (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR & SILVA, 2009).
Patrimonial	Controle pelo qual os bens e direito da empresa, tal como seus interesses são salvaguardados e defendidos (ATTIE,2006).
Relatórios Gerenciais	É o processo de transformar dados em informações para servir de ferramenta e auxílio aos gestores quanto as decisões administrativas e otimização dos resultados (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR & SILVA, 2009).
Caixa	O Fluxo de caixa representa entradas e saídas de capital e garanti uma análise da saúde financeira de curto prazo para a empresa (REINERT, 2007).
Compras	Para Oliveira, Perez Júnior & Silva (2009) é necessário preocupar-se com custo, qualidade e prazos de entrega no momento da escolha dos fornecedores.
Estoque	Aliado as compras, Segundo Favaretto (2011) possibilita que os produtos ou matéria-prima não falem honrando os prazos para com os clientes.
Controle Patrimonial	Controlar e avaliar constantemente bens, direitos e obrigações, mas depende de outros controles para controlar o patrimônio como um todo (ATTIE,2006).

Quadro 4 – Subsistema de Controle Interno.

Fonte: Dados da Pesquisa (2013).

Através do Quadro 4 é possível perceber a amplitude do sistema de controle interno. Floriano (2006) expõe que os controles internos devem ser apropriados ao tamanho da empresa, dessa forma ocorreria um ganho econômico ao adequar os subsistemas a serem implantados ao porte da empresa, obtendo com isso um ganho na relação custo-benefício, ou seja, as empresas devem elaborar métodos e controles internos de acordo com seu porte para que não desperdicem tempo ou recursos financeiros. Um exemplo desta inadequação pode ser a empresa investir em softwares avançados com um custo elevado se a necessidade presente se faz por alguns controles mais simples, de fácil compreensão e execução. Desta forma, a implantação dos subsistemas, caracterizados no Quadro 4, deve passar por uma análise criteriosa da realidade da empresa para que identifique aqueles que melhor se enquadram em suas rotinas ou podem ser adaptados aos seus próprios meios de controle.

Além os subsistemas, existem outras vantagens através da implantação de controles internos que podem dar suporte aos gestores e às empresas, tais como: (1) Segregação de funções: deve-se estabelecer responsáveis para cada atividade ou função executada dentro da organização, mas é necessário que setores distintos façam verificações rotineiras entre si respeitando a hierarquia de responsabilidades que pode ser estabelecida por organogramas; (2) sistema de autorização e aprovação: quem aprova uma tarefa não pode ser quem a executou, assim os interesses da empresa não correm risco; (3) rodízio de funcionários: reduz a possibilidade de fraudes ou erros; (4) documentação confiável: pareceres de auditores independentes reforçam a fidedignidade das operações; (5) manuais internos: possibilita práticas uniformes, normatização e eficiência das atividades e também previne erros e desperdícios. (6) lembrar a importância: os administradores precisam lembrar constantemente a importância dos controles internos, assim os níveis operacionais mais baixos dentro da organização ficam mais atentos e menos propensos a erros não intencionais (ATTIE,2006).

Para Pereira (2004) o sistema de controle interno por meio de suas ferramentas, métodos e práticas, permite para as organizações padronização às suas operações, objetivando maior segurança e eficiência para obtenção dos resultados. Enquanto Bordin & Saraiva (2005) colocam que o controle interno preocupa-se em proteger o patrimônio através de práticas que possam auxiliar as organizações a alcançar seus objetivos. Assim, através dos subsistemas, ferramentas e práticas que os controles internos podem proporcionar para as organizações,

fica evidente que estes, dentre muitas outras vantagens, auxiliam o alcance dos objetivos estrategicamente propostos pela alta administração.

2.4 Principais estudos nacionais sobre Controles Internos relacionados ao tema

Por meio de pesquisa realizada em plataforma de pesquisas e revistas nacionais foram encontrados diversos artigos relacionados a controles internos onde alguns tratam de controle de gestão; outros focam governança corporativa; alguns objetivam a importância dos controles internos nas empresas; há aqueles que enfatizam as ferramentas de controle interno e têm atenção maior em fraudes; entre outros. Tendo em vista essa gama de estudos acerca dos controles internos, fez-se uma análise dos mais relevantes ao tema e identificou-se os estudos de Pereira (2004), Bordini e Saraiva (2005), Rescke Filho, Jacques e Marian (2005), Floriano e Lozecky (2006) e Silva (2011).

O estudo de Pereira (2004) dá destaque ao controle interno como fator que favorece a gestão da empresa. Este artigo enfatiza que a importância do controle interno não está somente em evitar fraudes ou erros, mas também auxiliar os gestores em suas decisões. Uma das funções dos controles internos é munir os gestores de informações que sejam úteis à empresa. Destaca em seu estudo uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) evidenciando o que leva as empresas a falência: pouca informação, falta de preparo e planejamento. Ressalta que há um vínculo forte entre controles internos e a gestão das empresas, pois este fornece informações para que os gestores possam se preparar.

Na pesquisa de Bordin e Saravia (2005) enfatizam que a contabilidade recebe dados de todos os setores da empresa e transforma-os em informações que servem de ferramenta para que os gestores possam saber se os controles exercidos pela empresa estão retratando com fidedignidade as mutações do patrimônio. As autoras definem que o controle interno é um balizador para a contabilidade e tem por objetivo evitar o abuso de poder, erros, fraudes e ineficiência dos colaboradores. As autoras acreditam ser relevante integrar os lados humanos e empresariais para que a empresa obtenha ganhos através de colaboradores mais motivados. Como se a motivação fosse uma força secreta caminhando de mãos dadas com os controles internos para que estes sejam executados da forma mais correta de tal modo que surgiriam reflexos nas demonstrações contábeis.

Rescke Filho, Jacques e Marian (2005) entendem que boa parte das empresas quebra logo no seu primeiro ano, apontando a falta de controles internos como uma das possíveis

causas. Neste artigo também foi abordado conceito, objetivos e outros aspectos dos controles internos, no entanto há um destaque maior quando apresenta as limitações, falhas e as distorções que podem ocorrer por falta de compreensão das instruções ou informações que são exigidas para a elaboração dos controles e/ou atividades. As principais limitações são: (1) As exigências são sempre rotineiras, nunca eventuais; (2) desleixo humano; (3) conspirações; (4) abuso de autoridade/responsabilidade e (5) procedimentos ultrapassados.

Floriano e Lozecky (2006) consideram que existe a importância de aprimorar constantemente os controles internos para acabar com procedimentos ineficientes ou até mesmo ajustar os procedimentos que são fundamentais para os objetivos da empresa. Os autores enfatizam que o ideal é um controle interno ágil, que acusa medidas preventivas ou corretivas na necessidade de minimizar perdas e maximizar os lucros, mas que para tanto é necessário uma integração de todos os setores da empresa. Acreditam que para resultados positivos faz-se necessário aperfeiçoar a mentalidade e a cultura da empresa como um todo para proteger os mais diversos tipos, formas e níveis de controles, tanto operacionais quanto gerenciais.

Para Silva (2011) os controles internos não são limitados, muito pelo contrário, são um conjunto de subsistemas onde possibilitam aos gestores analisar o que é orçado, planejado, desenvolvido e executado. É uma visão macro dentro da empresa, pois existem sistemas de recursos humanos, sistema de compras, operacional, entre outros. Todos esses sistemas formam o controle interno da empresa. No entanto, não há um manual a seguir, pois cada empresa é distinta. A autora faz referência a existência de princípios que podem ser seguidos e auxiliam no objetivo das empresas: controles adequados ao porte da empresa; controle abrangendo todo o universo do seu objeto; simplicidade; informações aglutinadas sempre que possível; controle fácil e eficiente de operar; revisar sempre os controles e segurança nas informações.

Os estudos evidenciam a importância dos controles internos. Demonstram que existe forte vínculo entre controle interno e gestão empresarial. Percebe-se que para as empresas terem chance de sucesso é preciso aperfeiçoar todos os níveis da organização, sendo eles contábeis, operacionais ou gerenciais, não importando a alçada de responsabilidade e, mesmo que a empresa seja pequena, média ou grande, há sempre a possibilidade de controlar as rotinas com atenção, não somente para os controles que serão exercidos e possivelmente corrigidos, mas também as limitações existentes em cada controle.

3. METODOLOGIA

Para a classificação desta pesquisa utilizou-se o estudo de Beuren e Raupp (2003). A pesquisa é classificada quanto ao objetivo como exploratório em razão dos poucos estudos sobre o tema dos controles internos aplicados a este setor tão significativo da economia brasileira. Conforme Beuren e Raupp (2003, p. 80) a pesquisa exploratória “ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada”.

Quanto ao procedimento a pesquisa é classificada como bibliográfica. O procedimento permitiu identificar diversos estudos que ampliassem o entendimento do controle interno, suas características e importância, evidenciando aqueles que poderiam ser adaptados ao setor da panificação. A pesquisa foi feita na plataforma de busca Google Acadêmico identificando somente estudos que tivessem sido publicados em Congressos ou Revistas Científicas com as palavras-chave – controle interno e setor da panificação.

Quanto à abordagem do problema é classificada como qualitativa. A pesquisa qualitativa segundo Beuren e Raupp diferencia-se da quantitativa por esta empregar métodos e técnicas estatísticas, elementos a que não recorre a pesquisa qualitativa. Segundo os mesmos autores a pesquisa qualitativa permite uma análise mais profunda em relação ao fenômeno estudado visando identificar características do fenômeno e não só quantificá-los.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DA TEORIA

4.1 O Setor da Panificação

Para compreender a importância dos controles internos no setor é necessário fazer uma apresentação do mesmo. Na última década houve uma revolução na cultura das panificadoras do Brasil propiciando qualidade e variedade em grande escala, onde antes havia espaço apenas para o tradicional pão francês, agora surgiram novas técnicas e especiarias, que já eram encontradas em outros países (OLIVEIRA, 2013).

No ano de 2000, a ABIP (Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria) e o SEBRAE desenvolveram o Propan (Programa de Desenvolvimento da Alimentação, Confeitaria e Panificação), com a intenção de capacitar os proprietários e os colaboradores de padarias e panificadoras criando assim uma mudança de comportamento nos gestores do setor, culminando no aumento do consumo per capita, 33kg/ano para 42kg/ano, tendo como base os anos de 2000 para 2009, respectivamente.

Esta nova realidade do setor é demonstrada nos principais dados de sua atividade, tendo por base o ano de 2012, conforme informações da ABIP (2013): (1) Existem mais de 60 mil panificadoras pelo Brasil, sendo 12.764 padarias em São Paulo, 7.400 no Rio de Janeiro, 6.058 no Rio Grande do Sul e o restante nos demais estados; (2) 96,3% das panificadoras são nacionais; (3) A geração de empregos ultrapassa 800 mil diretos e mais de 1,8 milhão indiretos; (4) Participação na indústria de produtos alimentares é de 36,2%, e na indústria de transformação representa 7% do total. (5) 44 milhões de clientes atendidos por dia; (6) Mais de R\$ 70 bilhões faturados; (7) Mais de 23 mil novos funcionários.

De acordo com a ABIP (2013), as panificadoras vêm criando áreas para café, restaurantes, lanchonetes, produtos assados na hora, além de novos produtos e variações de receitas, fazendo com que as padarias/panificadoras se tornem centros gastronômicos capazes de receber e suprir os mais variados tipos de clientes em suas mais variadas necessidades. Esta nova formatação do negócio gera um crescimento no faturamento e a necessidade de impor a uma nova realidade na gestão.

Os segmentos movimentaram bilhões no ano de 2012. A produção é o mais expressivo dos segmentos com R\$ 39,2 bilhões, bebidas vem logo após com R\$ 6,5 bilhões, a mercearia R\$ 5,9 bilhões, laticínios R\$ 4,6 bilhões, frios R\$ 3,9 bilhões, leite R\$ 3,3 bilhões. Já o Gráfico 1 evidencia o faturamento do setor de panificação relacionando o crescimento desde o ano de 2006 até o ano de 2012 em bilhões e em porcentagem.

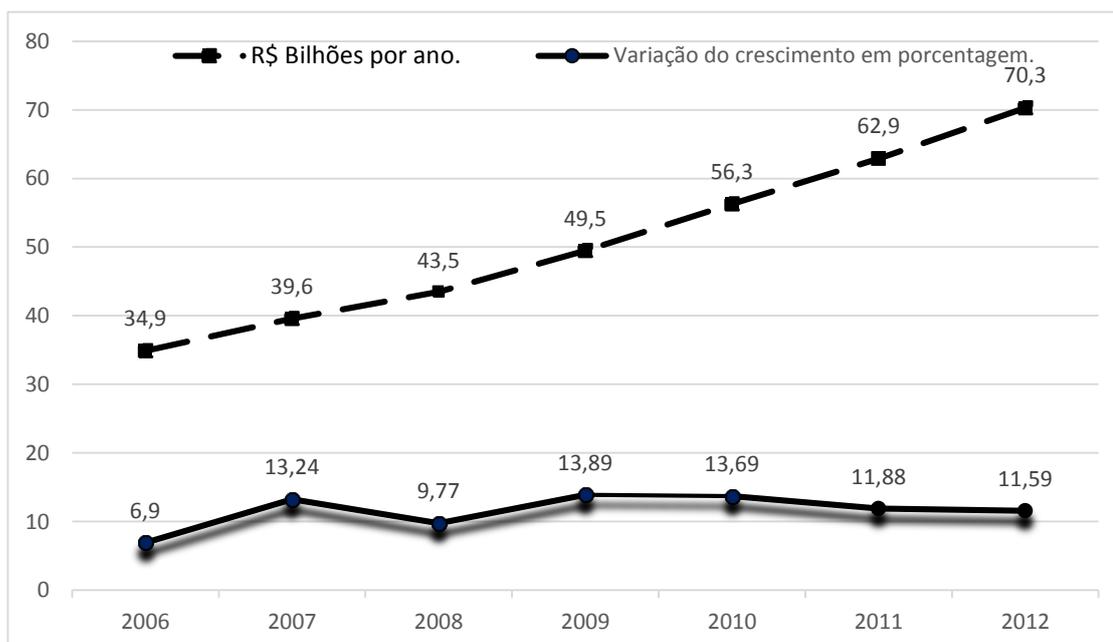


Figura 1: Faturamento do Setor de Panificação.

Fonte: Adaptado ABIP (2013).

Os dados apresentados no o Gráfico 1 demonstram que o setor da panificação movimenta bilhões de reais por ano e que vem crescendo significativamente. As oscilações existentes na variação percentual indicam que do ano de 2006 para 2007 houve o maior índice de crescimento, atingindo um acréscimo de 6,34%, após o ano de 2007 houve um aumento de 4,12% de 2008 para 2009, atingindo assim 13,89% de variação percentual até o ano de 2012 onde caiu 2,3 %, Mesmo estagnando 11,59% em 2012 não foi afetado o faturamento que foi mais de R\$ 70 bilhões. Assim, é possível concluir que com incentivos adequados o setor da panificação pode manter-se em crescimento se os gestores e administradores continuarem buscando inovações e métodos que aperfeiçoem sua produção e produtos.

2.6 Controles Internos Aplicados ao Setor de Panificação e Sua Importância

Para que um sistema de controle seja aceito, é necessário que as pessoas compreendam claramente o seu objetivo e sintam que são partes importantes dele. As pessoas tendem a resistir, a serem controladas e a sabotar os sistemas de controle. Portanto, é necessário fazer com que elas entendam porque estão sendo controladas ou porque determinada tarefa é exigida, que percebam esse mecanismo como um processo importante para seu trabalho, sua segurança e até mesmo desenvolvimento profissional.

Os controles internos têm como finalidade fornecer à contabilidade dados corretos, objetivando a escrituração exata dos fatos ocorridos, evitando desperdícios e erros. É importante, também, que estes controles tenham alcance suficiente para detectar qualquer irregularidade, quando esta ocorrer, para que seja possível sua correção o mais breve possível.

As panificadoras estão cada vez mais diversificadas, existe uma ampla variedade de produtos ofertados que, para os gestores, gera uma rotina complexa onde procedimentos de controles internos devem ser pensados e direcionados para as necessidades que venham a existir. Controlar o estoque, a correta utilização dos insumos, capacitar os funcionários, qualidade do serviço e dos produtos e a correta armazenagem da matéria-prima são alguns pontos que precisam de atenção para que as empresas possam ter chances de competir com suas concorrentes e se firmar no mercado.

No cenário atual, de forte concorrência, um sistema de controle interno é necessário e de fundamental importância para o sucesso das organizações, sejam elas de pequeno ou

grande porte. Além de observar o porte da empresa, deve-se adaptar os tipos, princípios, natureza e objetivos de controle a realidade da empresa. Muitos procedimentos de controle, mesmo que não sejam do setor da panificação, podem ser adaptados a rotina deste setor. De acordo com Pimenta & Gouvinhas (2007), uma produção mais limpa, além de reduzir gastos, gera ganho financeiro agregando valor econômico, social e ambiental, de modo que mudar ou controlar um simples procedimento, como por exemplo, o corte de um vértice em uma caixa de leite condensado, pode mostrar o quão importante é para o setor cortar não apenas uma haste da caixa, mas sim cortar toda parte superior, facilitando a retirada total do insumo que, de modo geral, em um longo período de tempo, resulta em menos desperdício ou despesas, e mais ganho. Deve-se, então, aproveitar todos os recursos, utilizando-os da melhor maneira possível, de modo que todos os custos de oportunidade que venham a aparecer na rotina da empresa possam ser aproveitados.

Outro controle importante aplicável ao setor de panificação é o de estoques e insumos. Primordial, pois assegura forte competitividade, esse controle deve ser preciso, sem erros. Quanto mais precisas às informações em relação ao que a empresa tem no estoque, mais precisas serão as decisões acerca de pedidos para fornecedores ou em relação a acordar as entregas com os clientes. Se faltar material no estoque, poderá haver atrasos na entrega dos pedidos. Material em excesso também não é ideal, pois pode haver desperdícios ou até mesmo um aproveitamento inadequado do espaço físico. A exatidão depende da qualidade na hora de registrar os materiais, não podendo haver erros como, por exemplo, colocar que há dez sacos de farinha em um relatório, quando na verdade há apenas nove sacos armazenados. Um erro de saldo de estoque pode ocasionar na interrupção dos processos produtivos e em prejuízo para a empresa caso o erro seja expressivo (FAVARETTO, 2011).

O mesmo autor explora o controle de estoque por ponto de pedido, sendo este um modelo simples, onde seu objetivo é não faltar material ou produtos, sendo necessário estabelecer um momento ideal para que seja feito um pedido de reposição de estoque, de forma que esse ponto evita a matéria-prima ou produto de ficar muito tempo guardado ou atrasos para com os prazos de entrega estabelecidos com os clientes. Ainda neste método, e não só para este, é de suma importância não expressar um falso positivo ou um falso negativo, ou seja, não podem ocorrer registros de saldo maior do que o realmente existe ou de saldo menor em relação ao estoque físico da empresa.

Fernandes, Moraes & Vilamaior (2011), assumem que é necessário fazer a gestão do estoque, verificando-o regularmente para que a empresa não tenha problemas de falta de

produtos ou não venha a falhar ao se comprometer com os clientes. Os autores assumem a mesma posição de Favaretto, pois constatam que nenhuma organização deve ter estoque em demasia e também não podem perder nenhuma venda. No que concerne ao falso positivo e falso negativo de Favaretto (2011), Fernandes, Moraes & Vilamaior (2011) são mais simples e apenas enfatizam que o estoque físico deve ser condizente com o informado após uma verificação. Relatam ainda que é interessante, atualmente, investir em tecnologia da informação e sistemas de controle, pois nenhuma empresa pode se dar ao luxo de não saber quanto tem em seu estoque e também por que a tecnologia permite informações mais rápidas.

Assim sendo, se a empresa é pequena e não tem porte para sistemas sofisticados, deve utilizar de sistemas manuais. O importante é controlar o estoque e ficar atento a demanda que cada produto tem no mercado. De acordo com Fernandes, Moraes & Vilamaior (2011 *apud* Dias 1993), existem três tipos de demanda que as empresas precisam ficar atentas: demanda regular, demanda crescente ou decrescente e demanda irregular. Esta última demanda, vale citar, é influenciada por sazonalidade, ou seja, utilizando como exemplo a época da páscoa, quem vende chocolates precisa redobrar a atenção com seu estoque. Mesmo redobrando a atenção, cuidando a demanda e o estoque físico e não cometendo erros de registros, as empresas devem preocupar-se também com a qualidade de seus produtos e serviços.

Para Teles, Laidens & Sellitto (2005) a indústria de alimentos tem um dever para com a manutenção da qualidade tendo em vista a necessidade de preservação dos produtos ou insumos, não só quando estes estão parados em estoque, mas também em trânsito. Assim sendo, chamam a atenção para os custos logísticos. Essa preocupação é justificada, pois logística em si envolve o transporte/movimentação de produtos e/ou serviços, de modo que também envolve matéria-prima.

O interessante na pesquisa de Teles, Laidens & Sellitto (2005), é o fato de que para a logística, que é predominantemente voltada para serviços, existem métodos específicos que auxiliam nas decisões, dentre eles o DPP (*Direct Product Profitability*) que pode ser traduzido em “Lucratividade Direta por Produto”. Esse método consiste em estudar o espaço onde os produtos serão alocados, preço de venda, promoções, entre outras funções. Logo, é um método que auxilia o controle, as decisões dos gestores e poderia, dependendo do porte da panificadora, ser muito útil, já que atualmente as panificadoras são praticamente lojas de conveniências.

Levando em consideração o alto nível de variedades das panificadoras e essa ideia de conveniência que foi se criando, o fluxo de cliente é diário e, em determinados horários do

dia, faz com que o caixa da panificadora tenha grande movimento, pois nele são registradas todas as entradas e saídas de recursos. Reinert (2007) diz que analisar e planejar o fluxo de caixa é fundamental para os gestores de uma pequena empresa, pois assim é possível saber o comportamento da empresa e sua saúde financeira.

A mesma autora cita ainda a atenção com as contas a pagar da empresa, pois “[...] proporciona uma visualização global dos compromissos assumidos pela empresa, permitindo acompanhar de forma fácil os pagamentos a serem efetuados em determinado período.” (REINERT, 2007, p. 3). O alto fluxo de clientes, diariamente, gera mais entradas do que saídas de modo que essas saídas devem ser estrategicamente estudadas de acordo com a necessidade da empresa para com seus insumos e matéria-prima respeitando assim seus recursos.

Um dos aliados a inovação no setor foi a implantação de pães congelados, pois o mesmo proporciona menos desperdício; menos custo; maior produtividade; qualidade; praticidade; flexibilidade; elimina a infraestrutura onerosa; reduz o processo de preparação do pão, reduzindo-o de 4 horas para 30 minutos; maior praticidade na produção; porções de massas podem ser mantidas por muito mais tempo refrigeradas; e não exige mão-de-obra especializada. Diante de todos estes aspectos positivos é possível obter um produto padronizado e melhorar a satisfação do cliente com produtos frescos e de qualidade (SOUZA, JUNGES & BOTELHO, 2010). Os pães congelados possibilitam que o pão seja levado ao forno várias vezes ao dia, fazendo com que os clientes fiquem mais satisfeitos, pois uma pesquisa mostra que, quando o pão é quentinho, as vendas podem aumentar 30% (OLIVEIRA, 2013).

Bom atendimento também é considerado um fator importante nas padarias. Garante satisfação ao cliente e possibilita fidelidade, assim sendo os gestores devem ficar atentos aos seus colaboradores e ao modo como eles tratam os clientes. Caso seja necessário aumentar a qualidade do atendimento existem programas disponibilizados por sindicatos e associações para investir na capacitação dos atendentes gerando benefícios. Esta ação pode proporcionar aumento de vendas, fidelização dos clientes e, até mesmo, funcionários mais satisfeitos e motivados (RODRIGUES, 2013). O conjunto de procedimentos e métodos citados são recomendados para o aumento do sucesso das panificadoras, ampliação de seus controles internos e auxílio na gestão das empresas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo demonstra a importância dos controles internos para o setor da panificação, de modo que seus procedimentos e métodos podem alavancar os resultados esperados pelas empresas deste setor.

O sistema de controle interno deve ser adaptado de acordo com as características e necessidades da entidade, sendo compatível com sua estrutura financeira para facilitar o gerenciamento de suas atividades, proporcionando maior eficiência operacional e otimização de resultados. Para tanto é necessário que existam políticas administrativas claramente definidas e que estas sejam cumpridas, assim como as informações contábeis, operacionais e gerenciais devem ser eficientes e confiáveis.

Deve também haver políticas administrativas, respeito aos estágios de controle na intenção de prevenir, detectar e corrigir as possíveis falhas e erros.

Em relação ao papel dos controles internos fica claro que este tem a função de subsidiar os gestores com informações tempestivas e fidedignas, para que estes possam ter em mãos os melhores dados possíveis e, quando for necessário, tomar alguma decisão acerca das obrigações da empresa ou em relação aos seus objetivos.

A maioria das empresas do setor de panificação são de pequeno e médio porte e suas atividades proporcionam satisfação para uma parcela significativa da população. Assim, quando estas empresas têm uma base informativa bem alicerçada, apoiada por controles internos que proporcionem métodos e medidas adequadas e padronizadas, podem ter mais chances de se manter no mercado por muito mais tempo e continuar contribuindo, ainda mais, para a economia nacional e a sociedade, gerando mais empregos diretos e indiretos.

Percebe-se a vantajosidade para as empresas estabelecer e utilizar os controles internos em suas rotinas, uma vez que estes criam toda uma estrutura e tem uma premissa de resultado positivo dentro das organizações.

Sugere-se a realização de estudos empíricos, no formato de estudo de casos que investiguem a aplicabilidade destes controles na prática empresarial do setor de panificação, relacionando-os com o incremento no controle da produção, custos e da cadeia produtiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABIP – Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria. Disponível em: <http://www.abip.org.br/perfil_internas.aspx?cod=333> Acesso em: 07 de maio de 2013, 22h50;

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006;

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2ª ed. São Paulo: Audibra, 1992;

BORDIN, Patrícia; SARAIVA, Cristiane Jardim. **O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA FUNDAMENTAL PARA A FIDEDIGNIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS**. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria. Revista Eletrônica de Contabilidade. Curso de Ciências Contábeis UFSM – Julho de 2005;

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 4ª ed. São Paulo: Makron Books, 1993;

COSO – The Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission. **INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK**, 1992;

CRC/SP – Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo e IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000;

FAVARETTO, Fabio. **ANÁLISE DE PROBLEMAS NO CONTROLE DE ESTOQUE DECORRENTES DE ERROS NOS REGISTROS DE SAÍDA**. SIMPOI, 2011;

FERNANDES, Luiz Gustavo; MORAES, Jaqueline Aparecida de; VILAMAIOR, Adriana Giarola. **Gestão de Estoque: um Estudo de Caso em uma Empresa que Atua no Setor de Móveis e Eletrodomésticos com Filial em Bambuí**. VIII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – 2011;

FLORIANO, José Cebaldir; LOZECKYI, Jeferson. **A IMPORTÂNCIA DOS INSTRUMENTOS DE CONTROLE INTERNO PARA GESTÃO EMPRESARIAL**, 2006;

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011. Disponível em:

<<http://www.sidra.ibge.gov.br/bda/tabela/listabl.asp?z=p&o=1&i=P&c=987>>. Acesso em: 14 de junho de 2013, 23h50;

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009;

MARIO OLIVEIRA, José. **GESTÃO DA MANUTENÇÃO – Uma Sugestão para Ação**. ABIP – 2013;

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2009;

OLIVEIRA, Arildo Bennech. Disponível em: <<http://www.sindipanrs.com.br/presidente.php>> Acesso em: 27 de abril de 2013, 16h28;

PEREIRA, Antônio Nunes. **A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA GESTÃO DE EMPRESAS**. 1º Congresso USP, Iniciação Científica a Contabilidade. 07 e 08 de outubro de 2004;

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis Normas e Procedimentos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010;

PIMENTA, Handson Cláudio Dias; GOUVINHAS, Reidson Pereira. **IMPLEMENTAÇÃO DA PRODUÇÃO MAIS LIMPA NA INDÚSTRIA DE PANIFICAÇÃO DE NATAL-RN**. XXVII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. 2007;

RAUPP, F. M., BEUREN, I. M. (2003). **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 3, 76-97.

REINERT, Nilséia. **A Necessidade de Organização dos Controles Financeiros para uma Melhor Gestão de Empresas de Pequeno Porte**. VI seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas de Cascavél. 2007;

RESKE FILHO, Antônio; JACQUES, Elizeu de Albuquerque & MARIAN, Paulo David. **O CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA O SUCESSO EMPRESARIAL**. Revista Eletrônica de Contabilidade. Curso de Ciências Contábeis UFSM VOLUME I. N.3 MAR-MAI/2005;

RODRIGUES, Marcio. **Investir em Capacitação no Atendimento: Um Bem Necessário à Saúde da sua Padaria**. ABIP - 2013.

SOUZA, Karine Oliveira; JUNGES, Cristiane; BOTELHO, Fabiana Torma. **REDUÇÃO DE CUSTOS EM UMA UNIDADE DE ALIMENTAÇÃO E NUTRIÇÃO A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DO PROCESSO DE PÃES CONGELADOS**. XIX CIC. XII ENPOS II MOSTRA CIENTÍFICA 2010;

SILVA, Jaqueline Maria da. **IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO NAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE - ESTUDO DE CASO: MR3 MINERAÇÃO LTDA EPP**. 2011;

TELES, Camila Duarte; LAIDENS, Graziela; SELLITTO, Miguel Afonso; SAURIN, Tarciso Abreu. **Avaliação dos custos logísticos em duas empresas do setor alimentício**. V Semana de Engenharia de Produção e Transportes - UFRGS. Dezembro de 2005.

