

SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS: ESTUDO EM EMPRESAS DE LATICÍNIOS DA REGIÃO DO ALTO PARANAÍBA/MG¹

INTERNAL CONTROL SYSTEM: STUDY IN MILK ENTERPRISES OF THE REGION OF THE ALTO PARANAÍBA/MG

Antônio Eustáquio Baptista

Faculdade Novos Horizontes/FNH
antonio.baptista@unihorizontes.br

Wendel Alex Castro Silva

Faculdade Novos Horizontes/FNH
wendel.silva@unihorizontes.br

Elisson Alberto Tavares Araújo

Faculdade Novos Horizontes/FNH
elisson.araujo@unihorizontes.br

RESUMO

Este artigo teve por objetivo verificar se a utilização do sistema de controles internos de empresas de laticínios do Alto Paranaíba/MG está em conformidade com o modelo de COSO (1992), segundo a percepção de seus gestores. Para sua consecução, sendo a pesquisa de caráter descritivo, apoiou-se em um estudo em 9 (18%) dos 51 laticínios existentes na região, com a aplicação de questionários semi-estruturados e verificação das categorias de controle mais frequentes nessas empresas.

Constataram-se indícios da aplicação do Modelo por meio de algumas variáveis categóricas identificadas nesses laticínios. No entanto, tais empresas ainda necessitam maior atenção à controles sobre o descumprimento das normas internas, o que pode interferir na implantação de suas estratégias. Apesar do adequado gerenciamento e documentação das operações, existe uma insuficiência de procedimentos formais e padronizados que pode reduzir a qualidade do produto final, provocar retrabalho e/ou gastos inúteis.

PALAVRAS CHAVE

Laticínios, Controles Internos, Sistema de Controles Internos.

ABSTRACT

We verify whether the use of system of internals controls milk enterprises of Alto Paranaíba/MG is consistent with the COSO model (1992), in the perception of their managers. For their achievement, and research of a descriptive nature, was based on a study in 9 (18 percent) of the 51 milk industry in the region, with the questionnaires and verification of control categories most frequently in these companies.

We found there was evidence of the implementation of the Model through a number of categorical variables identified in the milk industry. However, these companies still need more attention to controls over the breach of internal rules, which can interfere with the implementation of their strategies. Although there is an appropriate management and documentation of transactions, there is a lack of formal and standardized procedures that can reduce the quality of the final product, causing rework and/or unnecessary spending.

KEYWORDS

Milk Industry, Control System, System of Internal Control.

1. INTRODUÇÃO

No cenário empresarial contemporâneo, um sistema de controles bem acurado é requerido devido à relevância em resguardar o patrimônio das empresas, para atender a um mercado cada vez mais exigente, seletivo e globalizado. Com o crescimento e o desenvolvimento das empresas e, ainda, a complexidade com que se realizam seus negócios e atividades, é necessária maior ênfase nos processos de controle interno, o que tem por objetivo a garantia de execução de suas atividades, com a minimização da ocorrência de problemas, erros, falhas ou fraudes (KPMG, 2011).

Em decorrência do acirramento da concorrência, ampliou-se a busca pela eficiência das empresas, destacando-se a adoção de políticas de maior controle interno. Os avanços nas áreas de informática, transporte e telecomunicações fomentaram a expansão das atividades comerciais, culminando na ampliação de seu mercado de atuação. Assim, em virtude da expansão dos negócios e do surgimento de atividades mais complexas, ampliou-se a demanda por controle sobre as operações (CASTELLS, 2003).

O progresso gerencial das empresas tem proporcionado controles mais eficientes dos processos administrativos. No setor de laticínios, a criação e manutenção de rigorosos sistemas de controle internos (SCI) também é necessária para manter sua competitividade, dando suporte às transações contábeis, financeiras, comerciais ou operacionais, que são executadas de acordo com as normas estabelecidas pelos gestores.

Contudo, muitas empresas adotam controles inadequados, que podem não atender às necessidades do negócio, prejudicando seus resultados. Assim, torna-se relevante identificar como esses sistemas têm sido estruturados em laticínios, pois são fonte de informações para a elaboração das estratégias que criam valor para os proprietários.

Dentre alguns estudos mais recentes, Tenório *et al.* (2008) estudaram a influência das informações oriundas dos controles internos, nas decisões de investimento; Jordão e Souza (2008) abordaram a dimensão ética no SCI; Carmo e Santana (2009) sugeriram uma metodologia para avaliação do risco de fraude baseada no grau de controle dos ativos; Jeronimo *et al.* (2009) identificaram características de empresas com base em seus processos e métodos de planejamento e controle, e seus níveis de informatização; Lopes e Marques (2010) verificaram as ferramentas de TI e princípios de controle na execução da despesa pública. Logo, não foram levantadas pesquisas que investigaram os controles internos de laticínios. A importância de analisá-los reside no fato de que são responsáveis por buscar a redução da ocorrência de desvios, permitindo monitorar o desempenho das organizações, e assegurar que seus *stakeholders* possam ter informações com maior confiabilidade.

Diante dessa relevância do setor lácteo para a indústria nacional a questão-problema é: **o SCI de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG está em conformidade com o modelo de *Committee of Sponsoring Organization (COSO)* (1992), na percepção de seus gestores?**

O objetivo foi verificar se a utilização de SCI de laticínios do Alto Paranaíba/MG está em conformidade com o modelo de COSO (1992), segundo a percepção de seus gestores. Para isso, foram realizada uma entrevista semi estruturada.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1. PLANEJAMENTO E CONTROLE

O princípio do planejamento consiste em substituir os procedimentos empíricos por métodos científicos e validados (TAYLOR, 1995). Mosimann e Fisch (2009) conceituam planejamento, em sentido amplo, como a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios para sua consecução. As organizações a partir de uma situação atual e por meio de um planejamento que considere as crenças, os valores e o modelo de gestão corporativa, buscam alcançar o objetivo proposto. Para Mintzberg (2004), a definição do planejamento estratégico é oriunda das forças de mercado e considera a competitividade e imprevisões.

O planejamento está associado à questões de controle adotadas pelas empresas em suas operações. Desse modo, um SCI bem concebido e eficientemente aplicado oferece razoável segurança de que erros poderão ser evitados, minimizados ou descobertos durante as atividades (HITT, 2005).

O controle serve de ferramenta de apoio aos gestores, permitindo avaliar o progresso da organização quanto ao cumprimento das metas e objetivos (HARRISSON, 2005). Contudo, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000) apontam que a maioria dos executivos segue a percepção pessoal e não dá relevância à relatórios extensos na tomada de decisões.

No âmbito da informação, a controladoria visa o acompanhamento e a avaliação do desempenho, que, em um ambiente competitivo, poderá ser o diferencial para uma empresa ser bem sucedida. A atual conjuntura econômica e social tem indicado uma tendência das empresas terem maior flexibilidade e adaptação ao ambiente, sobretudo, pela globalização da economia, as constantes privatizações e a estabilização da moeda no Brasil. Apesar disso, as organizações são obrigadas a seguir normas nacionais e internacionais segundo a legislação, para assegurar a qualidade e confiabilidade de seus produtos/serviços (CATELLI, 2009).

De acordo com o CFC (2003), a NBC-T 16.8 ressalta a importância do SCI como suporte às informações contábeis para minimizar os riscos das organizações. Nesta norma, apresenta-se a mesma estrutura de controle utilizada pelo modelo do COSO, que avalia o SCI da organização.

2.2. CONTROLE INTERNO

Controle interno é definido como qualquer sistema de controles financeiros ou de outra natureza, incluso a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos gestores com base nos objetivos da organização, que contribuem para seu gerenciamento de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo a observância de suas políticas, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações confiáveis e tempestivas (INTOSAI, 1991 *apud* CASTRO, 2007).

Controle interno refere-se a um conjunto de normas e procedimentos que norteiam como as tarefas devem ser desempenhadas, buscando-se rotinas padronizadas, a fim de obter eficiência, eficácia e efetividade nas atividades. Esse controle torna-se importante para a continuidade do fluxo de operações e informações demandadas no ciclo de produção, conforme apontam Reske Filho, Jacques e Marian (2005).

Para Gomes e Salas (2001), o controle com muita ou pouca formalização é fundamental para assegurar que as operações de uma organização transcorram-se como desejado, e contribuam para a

manutenção e melhoria de sua posição competitiva e alcance das estratégias, planos, programas e operações, que atendam as necessidades dos clientes.

Os controles internos acarretam aumento na transparência, redução de fraudes e melhoria na qualidade das informações, sendo o meio de aperfeiçoar o processo de gestão, colaborando para a organização, de modo a conscientizar os colaboradores sobre o respeito e cumprimento das políticas traçadas pelos gestores (JORDÃO e SOUZA, 2008).

2.3. MODELO DE COSO (1992)

O COSO publicou, em 1992, a obra *Internal Control Integrated Framework* (Controles internos – um modelo integrado), que se tornou referência mundial no estudo e aplicação de sistemas de controles, visando contribuir para que as organizações pudessem avaliar e aperfeiçoar seus sistemas. É constituída por uma estrutura integrada de gerenciamento de riscos e controles internos (SIMMONS, 1997; COSO, 2011).

O gerenciamento de riscos corporativos é o processo em que a cúpula da administração, junto aos seus colaboradores, monitora o processo de gestão e os componentes estruturais, para identificar eventos potenciais capazes de afetar a organização, com razoável garantia do cumprimento dos objetivos. Mas, nem todos os departamentos participam desse gerenciamento. A estrutura de gerenciamento pode ser dividida nas seguintes categorias: a) estratégia - planejar a forma como se devem alcançar as metas gerais, alinhada à missão; b) operações - utilizar de forma eficiente e eficaz os recursos disponíveis; c) comunicação - manter fidedignidade da documentação correspondente e a confiabilidade de relatórios; d) conformidade - cumprir as leis, os regulamentos e as normas aplicáveis (COSO, 2011).

Para COSO, são dimensões de um SCI: a) estratégico, operacional, comunicação e conformidade; b) ambiente interno, fixação de objetivos, identificação de eventos, avaliação de riscos, resposta a riscos, atividade de controle, informações e comunicações, e monitoramento; c) subsidiária, unidade de negócio, divisão e nível de organização.

E, COSO (2011) recomenda a adoção de uma estrutura de sistema de controles composta por 5 construtos inter-relacionados: i) ambiente de controle; ii) avaliação e gerenciamento de riscos; iii) atividade de controle; iv) informação e comunicação e; v) monitoramento. Com base nisso, Imoniana e Nohara (2005) adaptaram o modelo de COSO, unificando os construtos em três, como pode ser verificado no quadro 1.

Imoniana e Nohara (2005) elaboraram um questionário para testar o modelo adaptado. O mesmo foi aplicado no estudo dos controles internos dos laticínios do Alto Paranaíba/MG.

Quadro 1: Modelo de COSO, diagrama do esquema da PECCI

PERCEÇÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO (PECCI)		
AMBIENTE DE CONTROLE, ATIVIDADE DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE RISCOS (ACACAR) 	SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (SIC) 	PROCEDIMENTOS DE CONTROLE E MONITORAMENTO (PCM) 
1 – Conscientização dos envolvidos no processo	1 – Divulgação das normas	1 – Monitoramento dos controles
2 – Ênfase dada pela administração ao processo	2 – Fluxogramas de informações dos controles utilizados	2 – Segregação de função
3 – Divisão de responsabilidade	3 – Sistemas internos de comunicação	3 – Autorizações
4 – Compromisso de todos com os controles e processos adotados	4 – Informação sobre plano de normas e procedimentos de controle	4 – Conciliações e reconciliações
5 – Enfoque dos gestores com a organização	5 – Informação sobre ambiente de controle	5 – Avaliação e a revisão de desempenho
6 – Comprometimento da alta direção com o controle	6 – Informações sobre possibilidades de riscos	6 – Salvaguarda física e patrimonial
	7 – Identificação das informações	7 – Normatização por meio de manual de normas e procedimentos
	8 – Relevância e confiabilidade das informações	

Fonte: Adaptado de Imoniana e Nohara, 2005.

2.4. TRABALHOS ANTERIORES SOBRE CONTROLES INTERNOS

Foram levantados alguns estudos recentes sobre controles internos, os quais são descritos abaixo de forma sucinta.

No cenário internacional, Vlad and Tulvinschi (2010) estudaram o SCI de instituições de crédito da Romênia e concluíram que um sistema eficaz ajuda a organização na consecução de suas operações, relatórios financeiros, e a conformidade quanto à leis e regulamentos, mas oferecerem só uma garantia razoável da realização dos objetivos.

Cosmin (2011) discutiu sobre a importância do monitoramento do SCI, por meio de auditoria interna para assegurar uma adequada proteção dos ativos. Concluiu ser importante estudar com mais afinco a independência da auditoria interna em relação à diretoria, e uma limitação orçamentária pode neutralizar sua capacidade de proteção.

Reginato, Paglietti and Fadda (2011) analisaram a questão da reforma do SCI local do governo italiano, focando no ambiente social e cultural das comunidades em que as reformas são introduzidas, e sobre suas características estruturais. Sinalizou-se que as características sociais e estruturais influenciaram a administração pública na realização de reformas.

No mercado brasileiro, Tenório *et al.* (2008) examinaram se o nível de influência das informações sobre a estrutura de controle interno das organizações, nas decisões de investimentos, no mercado de capitais brasileiro, relaciona-se com o perfil do investidor, segregado em características pessoais e esperadas para o investimento. Verificou-se que os analistas menos experientes consideraram mais a

estrutura de controle nas suas decisões, e o controle é considerado quanto há um maior risco de perda financeira nos investimentos.

Jordão e Souza (2008) examinaram a dimensão ética no SCI quando ele é considerado uma parte do sistema de controle gerencial. Evidenciou-se que uma apropriada estrutura de controle interno pode contribuir para o aumento da ética nos negócios e alcance de um bom nível de eficiência e efetividade gerencial e operacional.

Carmo e Santana (2009) indicaram uma metodologia para avaliação do risco de fraude em empresas, a partir da estimação da perda esperada com fraude, considerando-se o índice de controle nas áreas responsáveis pelos ativos patrimoniais. Sugeriu-se que os departamentos mais vulneráveis às fraudes são: financeiro e controle de estoques.

Jerônimo *et al.* (2009) buscaram identificar características comuns entre distintos subgrupos de empresas sobre seus modelos de gestão, focando seus processos e métodos de planejamento e controle, e seus níveis de informatização. Constatou-se cinco agrupamentos com modelos de gestão semelhantes, mas distintos dos grupos encontrados. Ainda, não houve relação direta entre o modelo e o seu grau de informatização.

Lopes e Marques (2010) verificaram se as ferramentas de TI utilizadas na Central de Liquidação de Despesa da controladoria do município do São Luís estão adequadas aos princípios de controle da execução da despesa pública, bem como quais as características, em grau de importância, para os auditores que deve estar presente em tal ferramenta. Apontou-se que as ferramentas de TI não estão completamente adequadas ao objetivo, limitando o desempenho dos profissionais quando do exercício de suas atribuições.

Assim, mesmo que os pesquisadores venham abordando, em suas pesquisas, o tema “controles internos”, nos meios investigados, não foram obtidas pesquisas recentes, internacionais ou brasileiras, que estudaram esse tema em indústrias do setor de laticínios.

2.5. CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE LATICÍNIOS

Para Embrapa (2011a), a cadeia produtiva do leite desempenha papel relevante no segmento de alimentos no Brasil. O país é o sexto maior produtor de leite, com 4,52% da produção mundial (IBGE, 2011). Em 2008, produziu 28 milhões de litros (SILEMG, 2010a). Seu principal destino é a fabricação de queijos, correspondendo à 33% da produção nacional (EMBRAPA, 2011). Minas Gerais é o maior produtor de leite (29%) e queijos (quase 40%) do país, devido à crescente produção de leite, especialmente, no Triângulo Mineiro e no Alto Paranaíba (SILEMG, 2010b; ABIQ, 2011).

Para SIF (2011), IMA (2011) e Silemg (2010c), o Alto Paranaíba/MG possui 31 municípios (quadro 2), com 51 laticínios. Destes, 38 são registrados no SIF e 13 no IMA, sendo que 9 são filiados ao Silemg. E, 34 são de sociedade limitada, 7 são individuais, 6 são cooperativas e 4 são sociedades anônimas.

Quadro 2: Municípios da região do Alto Paranaíba/MG

Municípios da região do Alto Paranaíba/MG		
1 - Abadia dos Dourados	12 – Ibiá	23 – Rio Paranaíba
2 – Arapuá	13 – Iraí de Minas	24 – Romaria
3 – Araxá	14 – Lagoa Formosa	25 – Sacramento
4 – Campos Altos	15 – Matutina	26 – Santa Juliana
5 – Carmo do Paranaíba	16 – Monte Carmelo	27 – Santa Rosa da Serra
6 – Coromandel	17 – Nova Ponte	28 – São Gotardo
7 – Cruzeiro da Fortaleza	18 – Patos de Minas	29 – Serra do Salitre
8 – Douradoquara	19 – Patrocínio	30 – Tapira
9 – Estrela do Sul	20 – Pedrinópolis	31 – Tiros
10 – Grupiara	21 – Perdizes	
11 – Guimarães	22 – Pratinha	

Fonte: IBGE, 2011.

O setor de laticínios apresenta uma crescente produção da matéria-prima principal e, no *ranking* de suas principais mesorregiões produtoras, em 2007, o Alto Paranaíba/MG classificou-se na segunda colocação em termos de sua produção e volume (IBGE, 2011).

4. METODOLOGIA

Esta pesquisa possui abordagem empírico-descritiva, pois descreve o comportamento, características ou funções dos fenômenos (COLLIS and HUSSEY, 2005), e verifica se a utilização do SCI de laticínios do Alto Paranaíba/MG está em conformidade com o modelo de COSO (1992), segundo a percepção de seus gestores. Sua natureza é quantitativa, em que foca-se na mensuração dos fenômenos, com coleta e análise de dados numéricos, por meio de testes estatísticos (COLLIS and HUSSEY, 2005), tendo sido utilizadas estatísticas descritivas. As unidades de análise foram os laticínios e os sujeitos de pesquisa, seus gestores.

A população de 51 laticínios foram todos aqueles do Alto Paranaíba/MG, inscritos no Serviço de Inspeção Federal - SIF ou no Instituto Mineiro de Agropecuária - IMA. Na constituição da amostra aplicou-se o critério de amostragem não probabilístico por acessibilidade (COLLIS and HUSSEY, 2005). Cabe salientar que se pretendeu aplicar o questionário à todos esses laticínios, mas, obteve-se resposta de apenas 9 deles (quadro 3):

Quadro 3: Relação dos laticínios respondentes

	Denominação dos laticínios	Município
01	BIOLAC Indústria e Alimentícia Ltda	Monte Carmelo
02	Cooperativa Central Mineira de Laticínios Ltda CEMIL	Patos de Minas
03	HEBROM Produtos do Laticínio Ltda	Patos de Minas
04	Indústria e Comércio de Laticínio SHALOM Ltda	Patrocínio
05	Indústria e Comércio de Laticínios FORMOSA Ltda	Lagoa Formosa
06	Laticínios Abaeté Ltda	Abaeté
07	Laticínios GOLEITE Indústria e Comércio Ltda	São Gotardo
08	Laticínios NUTRILEITE Indústria e Comércio Ltda	Matutina
09	Laticínios Tirolez Ltda	Tiros

Fonte: Dados da pesquisa.

Na coleta de dados, por meio de *survey*, foram utilizados questionários para entrevista semi-estruturada baseados no modelo de COSO (1992), e adaptado e validado por Imoniana e Nohara (2005), composto por três construtos, como descrito na seção 2.4. Os conceitos foram mensurados por meio de duas escalas itemizadas, com número ímpar de categorias balanceadas, isto é, mesmo número de categorias favoráveis e desfavoráveis, e um ponto neutro. Malhotra (2006) cita que, esse tipo de escala contém números ou uma breve descrição associada a uma categoria. As escalas

adotadas são indicadas no quadro 4. O período de levantamento dos dados deu-se entre abril e junho de 2011, os quais foram do tipo primário - aqueles coletados diretamente na fonte (COLLIS and HUSSEY, 2005).

Quadro 4: Escalas das questões por blocos

Escala utilizada para as variáveis do bloco A ao bloco C				
Muito ineficiente	Ineficiente	Nem ineficiente, nem eficiente	Eficiente	Muito eficiente
1	2	3	4	5
Escala utilizada para as variáveis do bloco D				
Nenhuma importância	Pouca importância	Nem pouco, nem muito importante	Importante	Muito importante
1	2	3	4	5

Fonte: Escalas do questionário da pesquisa.

Dessa forma, foram realizadas análise descritivas por meio das frequências das respostas aos construtos desse modelo, sendo as estimativas pontuais de tendência central (\bar{X}) e dispersão (s), tendo como indiferença os valores acima de 2,99 a 3,99.

Os dados coletados foram tabulados e submetidos à análises estatísticas descritivas, por meio do *software Statistical Package for the Social Sciences*[®] (SPSS), versão 16.

5. RESULTADOS DA PESQUISA

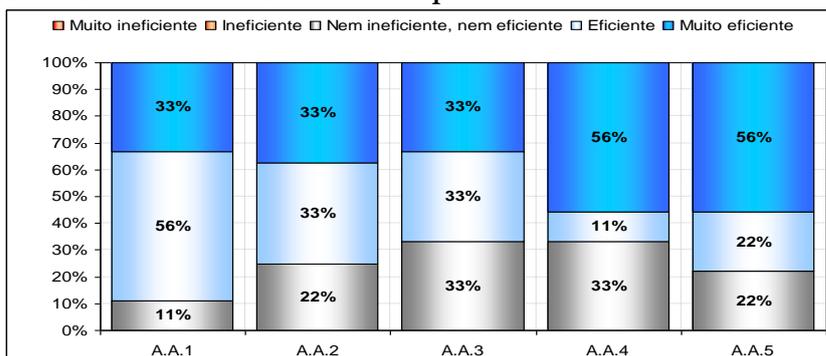
5.1. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

Em relação ao cargo dos respondentes, 89% são gerentes administrativos/produção, e 11% são gerentes administrativos/contadores. Cerca de 67% são do sexo masculino e 33% do feminino. No que se refere à faixa etária, 44% têm entre 20 e 30 anos, 44% entre 30 e 40, somente um (11%) está na faixa entre 40 e 50 anos. Quanto ao volume de leite produzido - um deles não respondeu - 22% produz de 20.001 à 30.000 litros, 11% de 50.001 à 60.000, 22% de 60.001 à 70.000 e 33% acima de 90.001 litros. Sobre a faixa de faturamento mensal, 44% esteve acima de R\$ 2.000.000,01 e 33% são inferior à R\$ 1.000.000,00. No que tange ao tempo de vida, 67% possuem de 10 à 20 anos de operações e 33% menos de 10 anos.

5.2. RESULTADOS DA AVALIAÇÃO A CONFORMIDADE AO MODELO DE COSO (1992)

As variáveis sobre a cultura corporativa apresentaram médias elevadas, entre eficiente e muito eficiente. Para todas as variáveis o valor mínimo foi 3. Aquela com maior média (4,33) foi “Estabelecer canais para comunicação aberta” (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima). Já a que revelou a menor média (4,00) foi “Reestabelecer o apropriado jargão - o exemplo vem de cima”.

Gráfico 1: Eficiência da cultura corporativa

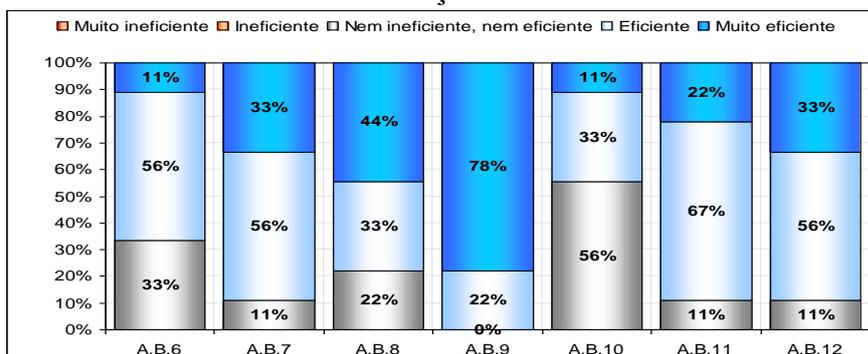


Legenda: A.A.1 - Comunicação da importância dos controles internos; A.A.2 - Código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento de regras; A.A.3 - Restabelecer o apropriado jargão "o exemplo vem de cima"; A.A.4 - Programas de treinamento e conscientização; A.A.5 - Estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima)

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na figura 1, as variáveis “Programas de treinamento e conscientização” e “Estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima)” indicaram um percentual de respostas “Muito eficiente” superior às outras variáveis. Isso indica, quanto à esse bloco de questões, que tais atributos são aqueles melhores trabalhados por esses laticínios. Já a variável “Restabelecer o apropriado jargão - o exemplo vem de cima” foi a que apresentou o maior percentual da resposta “Nem ineficiente, nem eficiente”, demandando aprimoramento por parte dessas empresas. Com relação às variáveis sobre a administração dos riscos internos e externos, também revelaram médias elevadas, entre 3 e 5. A exceção foi a variável “Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios”, que seu valor mínimo foi 4, com a maior média. Tal resultado é plausível, pois a adequação às regulamentações é uma questão de sobrevivência para o setor. Já as variáveis que sugeriram as médias menores foram “Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da Companhia” e “Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)”, com 3,56 e 3,78, respectivamente. Nota-se a necessidade de se trabalhar tais fatores nos laticínios. Isso pode ser resultado da falta ou insuficiência de políticas de normas e procedimentos de controles por parte das empresas.

Gráfico 2: Eficiência da administração dos riscos internos e externos



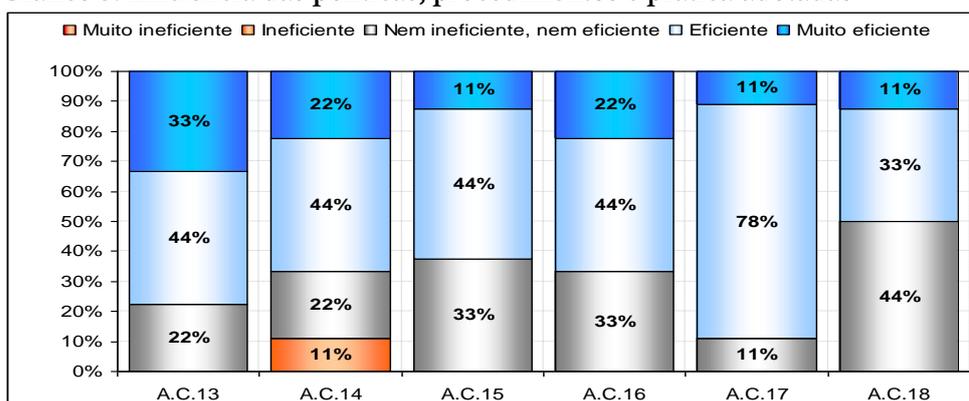
Legenda: A.B.6 - Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados); A.B.7 - Existência de auditoria interna; A.B.8 - Existência de auditoria externa; A.B.9 - Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios; A.B.10 - Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da companhia; A.B.11 - Gerenciamento dos riscos do negócio (financeiros: mercado - liquidez e crédito - inadimplência e garantia); A.B.12 - Gerenciamento dos riscos na auditoria interna (permite a identificação de transações realizadas pela empresa que esteja em conformidade com as políticas determinadas pela administração)

Fonte: Dados da pesquisa.

A variável “Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios” indicou o maior percentual de respostas “Muito eficiente” (78%). Em seguida, a “Existência de auditoria externa” com 44% de respostas “Muito eficiente”. Por outro lado, a “Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da companhia” apontou o maior percentual de respostas “Nem ineficiente, nem eficiente” (56%) e o menor percentual de respostas “Muito eficiente” (11%), seguida da variável “Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)”, com 33% e 11%, respectivamente (figura 2). Esses laticínios consideram-se eficientes em respeitar as normas do setor, mas têm a necessidade estarem mais atentos aos controles sobre o descumprimento das normas internas, o que poderia prejudicar a institucionalização de estratégias.

No que tange às políticas, procedimentos e práticas adotadas, no geral, são eficientes. As respostas foram entre 3 e 5, exceto da variável “Revisão dos indicadores de desempenho”, que o mínimo foi 2. A maior média foi da questão “Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades” (4,11). Já a de menor média foi a “Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas” (3,63). Então, os itens deste bloco tiveram médias inferiores, comparado aos blocos anteriores, sugerindo ser menos eficiente nessas empresas.

Gráfico 3: Eficiência das políticas, procedimentos e prática adotadas



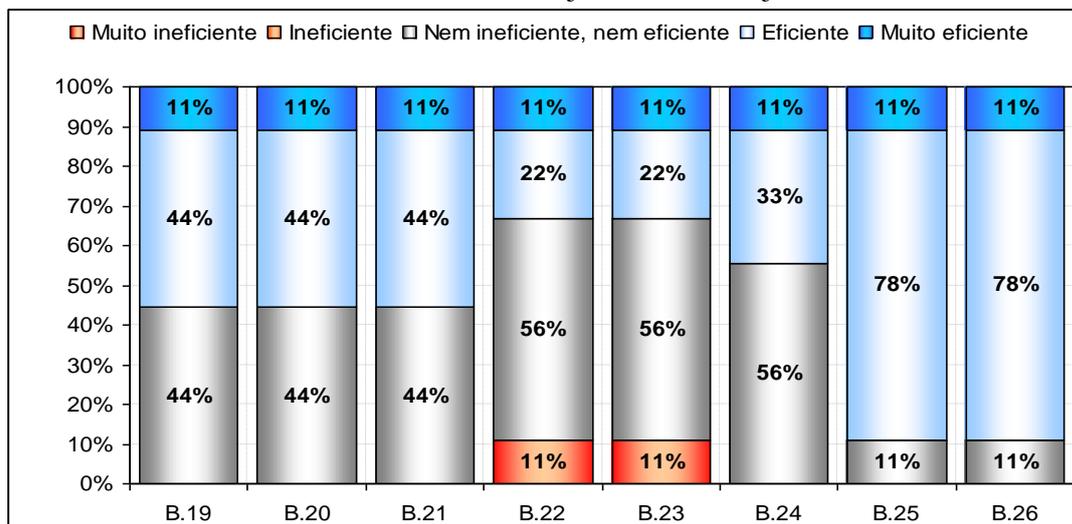
Legenda: A.C.13 - Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades; A.C.14 - Revisão dos indicadores de desempenho; A.C.15 - Controles dos sistemas de informática (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança); A.C.16 - Existência de documentação fidedigna com as atividades operacionais; A.C.17 - Documentação completa e precisa em relação aos fatos operacionais; A.C.18 - Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a figura 3, as variáveis com a maior parcela de respostas “Muito Eficiente” e “Eficiente” foram “Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades” e “Documentação completa e precisa em relação aos fatos operacionais”. Já aquela mais citada como “Nem ineficiente, nem eficiente” foi “Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas”. A variável “Revisão dos indicadores de desempenho”, apesar de percebida como “Muito eficiente” ou Eficiente” por 66% dos respondentes, apresentou maior variação, havendo uma resposta “Ineficiente”. Dessa maneira, revelou-se haver adequado gerenciamento e documentação das operações, porém, há insuficiência da formalização e padronização de procedimentos, o que pode prejudicar a qualidade do produto final, causar retrabalho e provocar gastos desnecessários.

O bloco “sistema de informação e comunicação” demanda melhorias. Alguns dos itens deste fator tiveram valores entre 1 e 3, e o máximo foi 5. Essa amplitude reflete que algumas empresas do setor estão deficientes neste quesito. As médias mais baixas (3,22) foram das variáveis “Informação sobre plano de controles” e “Informações sobre possibilidades de riscos”. Já os itens com as maiores médias (4,00) foram “Identificação das informações” e “Relevância e Confiabilidade das informações”. Contudo, estas admitem aperfeiçoamentos para obter-se uma aproximação ao eixo “Muito eficiente”.

Gráfico 4: Eficiência dos sistemas de informação e comunicação



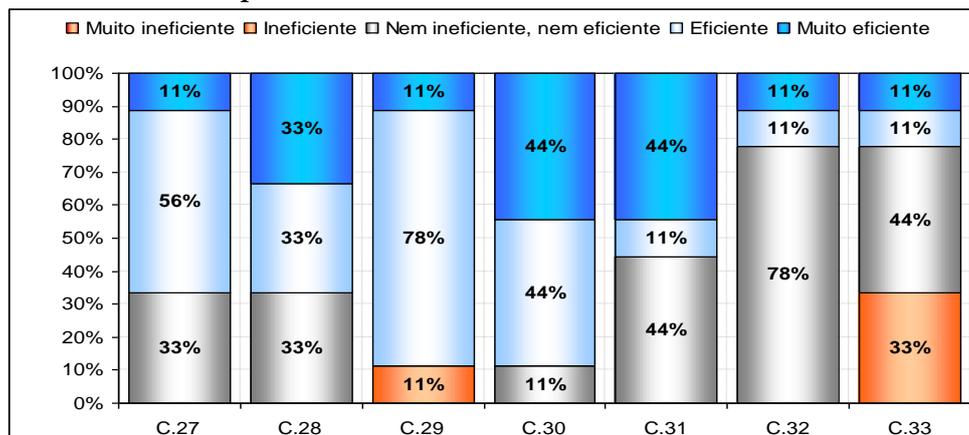
Legenda: B.19 - Divulgação das normas e procedimentos; B.20 - Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados; B.21 - Sistemas internos de comunicação; B.22 - Informação sobre plano de controles; B.23 - Informação sobre ambiente de controles; B.24 - Informações sobre possibilidades de riscos; B.25 - Identificação das informações; B.26 - Relevância e confiabilidade das informações

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à figura 4, para as variáveis “Informação sobre plano de controles” e “Informação sobre ambiente de controles”, 56% afirmaram não serem nem ineficientes, nem eficientes, e apenas 33% afirmaram serem eficientes ou muito eficientes. As variáveis “Divulgação das normas e procedimentos”, “Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados” e “Sistemas internos de comunicação” apresentaram os mesmos percentuais de eficiência, sendo que 44% das revelaram não serem nem ineficientes, nem eficientes, outros 44% afirmaram serem eficientes. Já as variáveis “Identificação das informações” e “Relevância e confiabilidade das informações” apresentaram os maiores níveis de eficiência, sendo que quase 89% responderam ser eficientes ou muito eficientes. Assim, há indícios de que há pouco ou nenhum conhecimento dos funcionários sobre os planos e ambiente de controles, além de pouca preocupação quanto a qualidade das informações. Isso pode prejudicar a obtenção dessas informações e, conseqüentemente, sua utilização do processo decisório desses laticínios.

No que tange aos “procedimentos de controle e monitoramento” algumas empresas indicaram bom nível de eficiência, outras não. As respostas situaram-se entre 3 e 5, exceto “Controle de autorizações por parte dos responsáveis por cada departamento” e da “Existência de manual de normas e procedimentos de controle interno” - o mínimo foi 2. Apesar da “Existência de manual de normas e procedimentos de controle interno” ter apresentado média inferior à “Existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais”, indicou maior variabilidade nas respostas em virtude de seu desvio padrão. Tais variáveis merecem maior atenção por parte das empresas. Por outro lado, a maior média foi de “Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados” (4,33), sugerindo que a maioria das empresas possuem um nível de eficiência satisfatório.

Gráfico 5: Eficiência dos procedimentos de controle e monitoramento



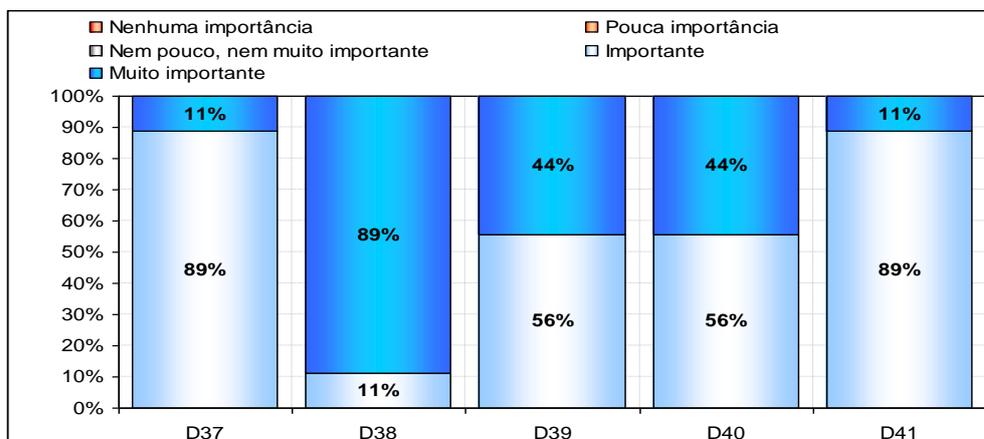
Legenda: C.27 - Confirmação de que os procedimentos de controles estão sendo monitorados; C.28 - Existência de segregação de função pelas atividades desenvolvidas pelos funcionários; C.29 - Controle de autorizações por parte dos responsáveis em cada departamento; C.30 - Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados; C.31 - Procedimentos de avaliação e revisão de desempenho dos funcionários e departamentos; C.32 - Existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais; C.33 - Existência de manual de normas e procedimentos de controle interno

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que para a variável “Existência de manual de normas e procedimentos de controle interno” 33% das empresas são ineficientes e apenas 22% são eficientes ou muito eficientes. Ao que parece, mais uma vez, as respostas indicam a necessidade de maior formalização quanto os procedimentos das empresas (figura 5). A ausência de procedimentos formais gera incertezas sobre a condução dos processos, para prevenir, evitar ou minimizar falhas, bem como de seus resultados.

No tangente “Importância dos fatores pesquisados na gestão de laticínios”, os respondentes consideraram que todos são muito importantes, já que seus valores estiveram entre 4 e 5. A variável “Controle de qualidade total” foi o fator mais relevante. Já as variáveis “Controles internos” e “Preço da matéria-prima (leite)” revelaram as menores médias (4,11), mas também são importantes.

Gráfico 6: Percentual da importância dos fatores pesquisados na gestão das empresas de laticínios



Legenda: D.37 - Controles internos; D.38 - Controle de qualidade total; D.39 - Preço de venda; D.40 - Processo de produção; D.41 - Preço da matéria-prima (leite)

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na figura 6, 89% das respostas à variável “Controle da qualidade total” foi “Muito importante”. As variáveis “Preço de venda” e “Processo de produção” também têm importância, sendo que 44% dos respondentes acreditam que são “muito importantes” e 56% que são “importantes”. Já as variáveis “Controles internos” e “Preço da matéria-prima (leite)” indicaram 89% das respostas como “Importante” e 11% como “Muito importante”. Frente a isso, os respondentes, em geral, reconheceram que os fatores pesquisados sobre controles internos, são relevantes no escopo da gestão dos laticínios, mesmo tendo sido identificada a ausência ou insuficiência de alguns deles nas empresas pesquisadas.

Quadro 5: Principais controles existentes nos laticínios

Controles existentes	Qdade de respondentes	%	acumulado
Controle de armazenagem e estocagem	6	20,7%	20,7%
Controle de qualidade	5	17,2%	37,9%
Análise laboratorial	3	10,3%	48,3%
Controle de transporte até a empresa compradora	3	10,3%	58,6%
Análise da linha de produção	3	10,3%	69,0%
Controle sanitário e fiscal	2	6,9%	75,9%
Controle de produção	2	6,9%	82,8%
Controle de certificado para acompanhar a mercadoria vendida	2	6,9%	89,7%
Análise das empresas compradoras	1	3,4%	93,1%
Controle de medidas e pesos	1	3,4%	96,6%
Análise da matéria-prima adquirida do produtor	1	3,4%	100,0%
Total	29	100,0%	

Fonte: Dados da pesquisa.

Dentre os principais controles existentes nesses laticínios, a maior parte refere-se aos controles de armazenagem e estocagem (20,7%), e controles de qualidade (17,2%). Dentre os controles menos frequentes, destacam-se: sanitário e fiscal, e de produção (6,9%); de medidas e pesos e da matéria-prima adquirida do produtor (3,4%) – tabela 1. Portanto, dá-se maior atenção àqueles sobre os produtos de venda que sobre seus insumos.

6. CONCLUSÃO

Devido à relevância das indústrias de laticínios para a economia e o agronegócio de Minas Gerais e brasileiro, este trabalho teve como objetivo verificar se a utilização do SCI de empresas de laticínios do Alto Paranaíba/MG está em conformidade com o modelo de COSO (1992), segundo a percepção de seus gestores. Buscou-se identificar as variáveis de sucesso a partir das técnicas utilizadas em seus procedimentos de rotina operacional.

Em suma, a maior parcela dos respondentes são gerentes administrativos/produção, com predominância do sexo masculino, ressaltando-se que há presença de mulheres em cargos estratégicos. Quase 90% têm idade inferior a 40 anos. Quanto ao tempo de atividade dos laticínios, a maioria são empresas maduras - mais de 10 anos no mercado, sendo de médio à grande porte, com faturamento bruto anual superior a R\$ 2,4 milhões. Sobre a produção de leite, em conjunto, beneficiam um volume superior a 90.000 litros/dia.

Dentre os elementos relevantes para o acompanhamento do sistema de controle, destacou-se a importância da comunicação nos controles internos, pelo estabelecimento de canais de comunicação aberta, paralelo à ocorrência periódica de programas de treinamento, com a

conscientização de obterem-se resultados positivos. Ainda sim, verificou-se uma maior necessidade de acompanhamento dos riscos nos processos operacionais, sejam manuais e/ou informatizados. Na aplicação das políticas, procedimentos e práticas organizacionais, mostrou-se necessário trabalhá-los para assegurar o cumprimento dos objetivos organizacionais com base em uma visão estratégica para obter-se vantagem competitiva. O controle de qualidade total foi apontado como a variável mais significativa para atingir-se a excelência nos produtos e serviços, mas, há maior atenção sobre os controles dos produtos de venda que sobre a matéria prima.

Se esses laticínios consideram-se eficientes em respeitar as normas setoriais, necessitam dar maior atenção aos controles sobre o descumprimento das normas internas, o que pode embaraçar a implantação das estratégias. Mesmo com adequado gerenciamento e documentação das operações, a insuficiência de procedimentos formais e padronizados pode reduzir a qualidade do produto final, provocar retrabalho e gastos inúteis. Além disso, a falta de conhecimento dos empregados acerca dos planos e ambientes de controles, e a pouca atenção com a qualidade das informações para utilizar nas tomadas de decisão, pode influenciá-las negativamente. Assim, demanda-se formalização de procedimentos, sem as quais se geram incertezas na condução dos processos e de seus resultados requeridos.

Conclui-se que, houve indícios de que os laticínios pesquisados adotam métodos de controles associados ao COSO, o que fortalece o gerenciamento, o monitoramento, a comunicação e a salvaguarda patrimonial dessas empresas, atendendo à demandas e preocupações com os padrões de qualidade. Todavia, são necessários ajustes quanto aos SCI existentes, o que facilita a consecução de melhorias no desempenho desses laticínios.

A contribuição acadêmica desta pesquisa está no fato de se ter pesquisado a questão dos SCI em laticínios de Minas Gerais. Já para o mercado, avança no sentido de que, como os gestores reconheceram a importância na gestão dos laticínios, dos fatores pesquisados, isso pode levá-los a refletir acerca das melhorias necessárias nos SCI, influenciando positivamente na elaboração e implantação do planejamento estratégico, e em sua posição competitiva, além de fortalecer o agronegócio de Minas Gerais e brasileiro.

BIBLIOGRAFIA

- Associação Brasileira das Indústrias de Queijo (ABIQ) (2011). *Destaques*, retrieved January 10, 2011, from <http://www.abiq.com.br>.
- Baptista, A. E. & Gonçalves, E. C. (2009). *Contabilidade geral*. São Paulo: Atlas.
- Carmo, C. B. & Santana, J. R. (2009). *Avaliação do risco de fraude em pequenas empresas: o caso do comércio varejista em Aracaju*, in: *EnANPAD*, 33. São Paulo: ANPAD.
- Castells, M. (2003). *A sociedade em rede*. São Paulo: Paz e Terra.
- Catelli, A. (2009). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. São Paulo: Atlas.
- Castro, R. P. A. (2007). *Sistema de controle interno*, retrieved January 10, 2011, from <http://www.tce.to.gov.br/seminarioLRF/documento/apostila.pdf>.
- Collis, J. & Hussey, R. (2005). *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Porto Alegre: Bookman.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (2011). *Internal control*, retrieved January 29, 2011, from <http://www.coso.org>.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (2003). *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília: CFC.

- Dan, E. C. (2011). Enhancing assets' protection through an adequate monitoring of internal control system by internal audit. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 1, 491.
- Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA) (2011^a). *Agroindústria e tecnologia de alimentos*, retrieved January 9, 2011, from <http://www.embrapa.br>.
- (EMBRAPA) (2011b). *Informações técnicas*, retrieved January 29, 2011, from <http://www.cnpqgl.embrapa.br>.
- Gomes, J. S., & Salas, J. M. A. (2001). *Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas.
- Harrison, J. S. (2005). *Administração estratégica de recursos e relacionamentos*. Porto Alegre: Bookman.
- Hitt, M. A. (2005). *Administração estratégica: competitividade e globalização*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning.
- Imoniana, J. O., & Nohara, J. J. (2005). Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 2, 37-46.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2011). R. Zocal – *Embrapa gado de leite*, retrieved January 20, 2011, from <http://www.ibge.gov.br>.
- Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA) (2011). *Produtos de origem animal*, retrieved January 9, 2011, from <http://www.ima.mg.gov.br>.
- Iudícibus, S., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2000). *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. São Paulo: Atlas.
- Jeronimo, L. R., Francini, W., Romano, R. R., & Yoshikuni, R. (2009). *A identificação de modelos de gestão empresarial e seu nível de informatização: uma análise de agrupamentos*. In *EnANPAD*, 23., 2009, Anais, São Paulo, ANPAD.
- Jordão, R. V. D. & Souza, A. A. (2008). *Uma discussão sobre o papel da ética de resultados nos principais modelos internacionais de controle interno*. In *CNEG*, 4., 2008, Anais, Rio de Janeiro, UFF.
- KPMG (2011). *Relatório da pesquisa 2009: a fraude no Brasil*, retrieved January 11, 2011, from http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes_2009_port.pdf.
- Lopes, F. F., & Marques, E. V. (2010). *Controle interno e sistema de informação: um estudo da adequação da tecnologia de informação em uma central de liquidação de despesas municipais*. In *EnANPAD*, 24., 2010, Anais, Rio de Janeiro, ANPAD.
- Malhotra, N. K. (2006). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman.
- Mintzberg, H. (2004). *Ascensão e queda do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman.
- Mosimann, C. P., & Fisch, S. (2009). *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas.
- Reginato, E., Paglietti, P. & Fadda, I. (2011). Formal or substantial innovation: enquiring the internal control system reform in the italian local government. *International Journal of Business and Management*, 6, 6.
- Reske Filho, A., Jacques, E. A., & Marian, P. D. (2005). O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial, *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 1, 107-118.
- Serviços de Inspeção Federal (SIF) (2011). *Mercado interno*, retrieved January 23, 2011, from <http://www.agricultura.gov.br>.
- Simmons, M. R. (1997). COSO: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing. *Internal Auditor*. Altamont Springs, 68-73.
- Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais (SILEMG) (2010a). *Informativo*, 13 , n. 34.
- (SILEMG) (2010b). De Minas para todo o Brasil - *Informativo*, 34.
- (SILEMG) (2010c). *Quem somos*, retrieved October 11, 2010, from <http://www.fiemg.org.br/Default.aspx>.
- Taylor, F. W. (1995). *Princípios de administração científica*. São Paulo: Atlas.

Tenório, J. G., Libonati, J. J., Lagioia, U. C. T., & Maciel, C. V. (2008). Controle interno: um estudo sobre a sua participação na tomada de decisão de investimento no mercado de capitais brasileiro. In *EnANPAD*, 22., Anais, Rio de Janeiro, ANPAD.

Vlad, M., & Tulvinschi, M. (2010). The internal control system of the credit institutions. *Annals of the Stefan cel Mare University of Suceava*, 10, 163.

¹ Os autores agradecem o apoio da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG) pelo financiamento.