

FACULDADE NOVOS HORIZONTES  
Programa de Pós-graduação em Administração  
Mestrado

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO**

**Estudo multicaseos em empresas de laticínios da região do Alto  
Paranaíba – Minas Gerais**

Antônio Eustáquio Baptista

Belo Horizonte  
2011

**Antônio Eustáquio Baptista**

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: estudo multicasos em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba – Minas Gerais**

Dissertação apresentada ao curso de Mestrado Acadêmico em Administração, da Faculdade Novos Horizontes, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

Linha de Pesquisa: Tecnologia de Gestão e Competitividade

Área de Concentração: Organização e Estratégia

Belo Horizonte  
2011



Faculdade Novos Horizontes  
Mestrado Acadêmico em Administração

**MESTRADO ACADÊMICO EM ADMINISTRAÇÃO  
DA FACULDADE NOVOS HORIZONTES**

ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Organização e Estratégia

MESTRANDO(A): **ANTÔNIO EUSTÁQUIO BAPTISTA**

Matrícula: 770360

LINHA DE PESQUISA: Tecnologia de Gestão e Competitividade

ORIENTADOR(A): Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva

TÍTULO: **SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: estudo de caso em empresas de laticínios da região do Alto do Paranaíba - Minas Gerais.**

DATA: 22/07/2011

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva  
ORIENTADOR  
Faculdade Novos Horizontes

Prof.ª Dr.ª Aleixina Maria Lopes Andalécio  
Faculdade Novos Horizontes

Prof. Dr. Antônio Artur de Souza  
UFMG

## **DECLARAÇÃO DE REVISÃO DE DISSERTAÇÃO DE MESTRADO**

Declaro ter procedido à revisão da dissertação de mestrado, área de concentração "Organização e Estratégia", de autoria de Antônio Eustáquio Baptista, sob a orientação do Professor Doutor Wendel Alex Castro Silva, apresentada ao Programa de Mestrado Acadêmico em Administração da Faculdade Novos Horizontes, intitulada: SISTEMA DE CONTROLE INTERNO: Estudo multicasos em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba – Minas Gerais", contendo 107 páginas.

### **Dados da revisão:**

- Correção gramatical
- Adequação do vocabulário
- Inteligibilidade do texto

Início: 6/7/2011 / Término: 8/7/2011

Belo Horizonte, 11 de julho de 2011.

  
Afonso Celso Gomes  
Revisor

Registro LP9602853/DEMEC/MG  
Universidade Federal de Minas Gerais

À minha família. Em especial, à minha esposa, Ana Paula, e aos meus filhos, Thaís e Matheus, pela compreensão com minha ausência e por sempre me apoiarem nos estudos e em meu cotidiano.

Ao dileto e tão estimado amigo Eugênio Celso Gonçalves, que, com seu exemplo de conduta ética e, sobretudo, humana, tem norteado meus ideais e se tornado para mim um espelho de integridade e sabedoria. Minha eterna gratidão pelo apoio, incentivo e confiança em minha jornada acadêmica, profissional e pessoal.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre ao meu lado, me proporcionando mais esta oportunidade de conquista em minha vida.

Ao Sr. Antônio Eduardo Baptista, *in memoriam* e a Sra. Maria da Conceição Baptista, meus pais, pelos passos e caminhos orientados desde a minha infância.

Aos meus irmãos, pela constante presença em minha vida, pelo carinho e pelo apoio.

Ao ilustre professor Dr. Wendel Alex Castro Silva, por aceitar ser meu orientador, o que me fez sentir honrado e orgulhoso, sobretudo pela admirável atenção, disponibilidade, sabedoria e incentivo, essenciais à realização e conclusão deste trabalho.

À professora Dr<sup>a</sup> Cristiana Fernandes de Muyllder, pela constante presença em minha caminhada nesta jornada acadêmica, sobretudo pelo incentivo, carinho e confiança.

À professora Dr<sup>a</sup> Aleixina Maria Lopes Andalécio, pelas valiosas contribuições dadas na banca de qualificação do projeto de dissertação.

Ao amigo e companheiro José Hironilton Lopes, *in memoriam*, pelo apoio e incentivo durante a realização desta pesquisa acadêmica.

Aos amigos Pedro Júlio Lopes e Eugênio Paceli Lopes, pelo apoio e confiança em minha caminhada profissional.

À equipe de trabalho da empresa Laticínio Goleite Indústria e Comércio Ltda, pela colaboração, participação e disponibilização de dados para o engrandecimento deste trabalho.

Minha gratidão a todos que contribuíram para esta obra.

*O que mais surpreende é o homem, pois perde a saúde para juntar dinheiro, depois perde o dinheiro para recuperar a saúde. Vive pensando ansiosamente no futuro, de tal forma que acaba por não viver nem o presente, nem o futuro. Vive como se nunca fosse morrer e morre como se nunca tivesse vivido.*

Dalai Lama

## RESUMO

Esta pesquisa aborda a indústria de laticínios da região do Alto Paranaíba, Minas Gerais, de grande importância para a economia estadual, posicionando-se na segunda colocação em produção e volume de leite no Brasil. Tem por objetivos analisar o sistema de controle interno das empresas deste segmento, com base na percepção de seus gestores, descrever o setor lácteo, com suas características estruturais, e identificar o sistema de informação, comunicação e monitoramento. Os recursos metodológicos utilizados para a realização deste estudo apoiaram-se em casos múltiplos compreendendo 51 empresas de laticínios. Por questões de acessibilidade e de disponibilidade dos respondentes, obtiveram-se respostas de apenas 9 empresas. A pesquisa foi descritiva, de abordagem qualitativa e quantitativa, cuja finalidade foi descrever os resultados alcançados a partir dos instrumentos utilizados. A coleta dos dados foi proveniente da realização de entrevistas semiestruturadas e da aplicação de questionário baseado no modelo de Coso (1992). O Coso é caracterizado como uma entidade sem fins lucrativos, patrocinada por um grupo de cinco organizações: Associação Americana de Contadores, Instituto Americano de Contadores Públicos, Instituto de Executivos Financeiros, Instituto de Auditores Internos e Instituto de Contadores Gerenciais. Em, 1992 o Coso publicou uma obra que se tornou referência mundial para o estudo e aplicação de sistema de controles. Devido ao grande volume de dados obtidos, adotou-se como técnica a análise de conteúdo das informações. Os resultados obtidos a partir desta investigação permitiram identificar as características demográficas significativas em relação aos respondentes: predomínio da faixa etária inferior a 40 anos e do gênero masculino nas atividades de gestão dos laticínios, ainda que se verifique gradativamente a ascendência das mulheres; amadurecimento das empresas quanto ao tempo de existência no mercado, que, em geral, é superior a 10 anos, desde a constituição, permitindo inferir que quanto à avaliação dos sistemas de controle interno devem ser levadas em consideração a importância do processo de comunicação e monitoramento, e a ocorrência frequente de programas de treinamento; e conclusão que o controle de qualidade foi o fator de maior relevância, remetendo à necessidade de realizar trabalhos futuros sobre o processo produtivo, a partir de uma “visão sistêmica” como um todo indivisível na busca incessante pela excelência.

**Palavras-chaves:** Sistema de Controle Interno. Monitoramento. Controle de Qualidade.

## ABSTRACT

This work focuses on the dairy industry sector of the Alto Paranaíba region in Minas Gerais State, Brazil. Due to the outstanding importance of the dairy industry for the State's economy, which ranks second in production and volume in Brazil, it is the purpose of the study to carry out an analysis of the companies' internal control systems, based on their managers' views, to describe the dairy sector with its structural characteristics as well as identify the information, communication and monitoring systems. Method resources used for the completion of the study were based upon multiple cases comprising 51 dairy companies. For reasons of accessibility and availability of respondents, responses obtained were limited to those of 9 companies. The research is descriptive using a qualitative and quantitative approach, the purpose of which was to describe results found through the instruments used for this objective. The data was collected through semi-structured interviews and a questionnaire based on Coso's model (1992) – (COSO – Committee of Sponsoring Organization – is a non-profit organization sponsored by 5 institutions: The American Accounting Association, the American Institute of Certified Public Accountants, the Financial Executives International, the Institute of Internal Auditors, and the Institute of Management Accountants). In 1992 COSO published a work which became a world reference for the study and application of control systems. Because of the large amount of data obtained, a technique was employed for the analysis of the contents of the information. Results found through this investigation made it possible to identify significant demographic features in relation to respondents, such as the prevalence of an age range below 40 and the predominance of male sex individuals in dairy companies' managing positions, although a gradual rise in female participation can be noticed; companies' maturity in terms of the length of time of their participation in the dairy industry, which is usually over ten years' time from their establishment, making it possible to infer that, in what concerns internal control systems, one must take into account the importance of communication and monitoring/control processes, as well as a frequent use of training programs, and the conclusion that quality control was the most relevant factor, leading to the need of future studies to be carried out on the production process from a 'systemic view' as an indivisible whole in the ceaseless pursuit of excellence.

**Key-words:** Internal Control System. Monitoring. Quality Control.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 – Conceito de planejamento, de Mosimann e Fisch.....	23
FIGURA 2 – Cubo de Coso.....	31
FIGURA 3 – Municípios da região do Alto Paranaíba/MG.....	53
QUADRO 1 – Associações norte-americanas patrocinadoras do Coso.....	28
QUADRO 2 – Gerenciamento de riscos versus finalidade.....	30
QUADRO 3 – Modelo de Coso, diagrama do esquema da PECl.....	32
QUADRO 4 – Subdivisão de sistemas.....	42
QUADRO 5 – Municípios da região do Alto Paranaíba/MG.....	53
QUADRO 6 – Relação das empresas estudadas.....	56
QUADRO 7 – Escala utilizada para as variáveis do bloco A ao bloco C.....	57
QUADRO 8 – Escala utilizada para as variáveis do bloco D.....	57
GRÁFICO 1 – Produção de leite versus produtividade (litros / vaca ordenhada / Ano) – 1980-2008.....	49
GRÁFICO 2 – Comparativo volume de leite, por região – 2006-2008.....	50
GRÁFICO 3 – Distribuição dos entrevistados segundo o cargo ocupado.....	61
GRÁFICO 4 – Distribuição dos entrevistados segundo o gênero.....	61
GRÁFICO 5 – Distribuição dos entrevistados segundo a faixa etária.....	62
GRÁFICO 6 – Volume de leite (diário) produzido pelo processo fabril atual.....	64
GRÁFICO 7 – Faixa mensal de faturamento da empresa.....	65
GRÁFICO 8 – Tempo de existência da empresa.....	65
GRÁFICO 9 – Eficiência da cultura corporativa.....	67
GRÁFICO 10 – Eficiência da administração dos riscos internos e externos.....	69
GRÁFICO 11 – Eficiência das políticas, procedimentos e prática adotadas.....	71
GRÁFICO 12 – Eficiência dos sistemas de informação e comunicação.....	73
GRÁFICO 13 – Eficiência dos procedimentos de controle e monitoramento.....	75
GRÁFICO 14 – Percentual da importância dos fatores pesquisados na gestão das empresas de laticínio.....	76

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 – Produção de leite (milhões de litros) no Brasil, por estado e região – 2003-2007.....	48
TABELA 2 – Volume de leite, por região – 2006-2008.....	50
TABELA 3 – População versus quantidade de rebanho bovino dos municípios da região do Alto Paranaíba/MG – 2007 .....	54
TABELA 4 – Empregabilidade na indústria de laticínios – 2007-2011.....	62
TABELA 5 – Estatística descritiva da cultura corporativa.....	66
TABELA 6 – Estatística descritiva da administração dos riscos internos e externos.....	68
TABELA 7 – Estatística descritiva das políticas, procedimentos e prática adotadas.....	70
TABELA 8 – Estatística descritiva dos sistemas de informação e comunicação.....	72
TABELA 9 – Estatística descritiva dos procedimentos de controle e monitoramento.....	74
TABELA 10 – Estatística descritiva dos fatores importantes na gestão das empresas de laticínio.....	76
TABELA 11 – Principais controles existentes apontados pelos entrevistados.....	79

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

- ABIQ – Associação Brasileira de Indústrias de Queijo
- ACACAR - Ambiente de Controle, Atividade de Controle e Avaliação de Riscos
- ASBRAM – Associação Brasileira das Indústrias de Suplementação Mineral
- AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil
- CAD – Computer Aided Design
- CAM – Computer Aided Manufacturing
- CILEITE – Centro de Inteligência do Leite
- CMS – Cost Management System
- CNA – Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil
- COCO – Criteria of Control Committee of Canadian Institute of Chartered Accountants
- COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
- CQT – Controle de Qualidade Total
- CRC – Conselho Regional de Contabilidade
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- IMA – Instituto Mineiro de Agropecuária
- INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions
- JIT – Just-in-time
- MAPA – Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento
- PCM – Procedimentos de Controle e Monitoramento
- PECI – Percepção da Estrutura de Controle Interno
- PEP – Prêmio de Escoamento de Produto
- SIC – Sistemas de Informação e de Comunicação
- SIF – Serviços de Inspeção Federal
- SILEMG – Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais
- SINDAN – Sindicato da Indústria de Produtos Para Saúde Animal

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>16</b>
1.1 Problematização.....	18
1.2 Objetivos .....	19
1.2.1 Objetivo geral .....	20
1.2.2 Objetivos específicos.....	20
1.3 Justificativa.....	20
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>22</b>
2.1 Planejamento e Controle.....	22
2.2 Normas de controle .....	24
2.2.1 Caracterização do método de controle interno Coso .....	27
2.2.1.1 Gerenciamento de riscos.....	29
2.2.1.2 Ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos .....	33
2.2.1.3 Procedimentos de controle e monitoramento .....	33
2.2.1.4 Sistema de informação e comunicação.....	34
2.3 Controle interno.....	35
2.4 Sistemas de controles .....	41
2.5 Estudos anteriores sobre controles internos .....	43
<b>3 CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE LATICÍNIOS.....</b>	<b>45</b>
3.1 Indústrias de laticínios.....	45
3.2 Indústrias de laticínios no Brasil.....	47
3.3 Indústria de Laticínios em Minas Gerais.....	50
3.3.1 Indústrias de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG.....	52
<b>4 METODOLOGIA .....</b>	<b>55</b>
4.1 Tipo e método de pesquisa .....	55
4.2 Unidade de análise/sujeitos de pesquisa .....	55
4.3 População e amostra .....	56
4.4 Análise da estrutura do controle interno.....	56
4.5 Levantamento de dados (técnicas) .....	58
4.6 Tratamento dos dados.....	59
<b>5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>61</b>
5.1 Caracterização da amostra .....	61
5.2 Ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos .....	66

5.2.1	Análise de cultura corporativa, por meio de padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo .....	66
5.2.2	Identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais .....	67
5.2.3	Políticas, procedimentos e prática adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e que as estratégicas para atenuar os riscos sejam executadas tempestivamente.....	69
5.3	Sistemas de informação e de comunicação.....	71
5.3.1	Troca de informações entre a administração e os funcionários. A administração declara as novas diretrizes de controle e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas .....	71
5.5	Fatores importantes na gestão da empresa de laticínios .....	75
5.6	Análise da Estatística Descritiva .....	77
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>80</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>84</b>
	<b>APÊNDICE A – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO .....</b>	<b>91</b>
	<b>APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO.....</b>	<b>92</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como foco as empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba, no estado de Minas Gerais. Visa analisar a percepção dos gestores quanto ao uso de técnicas associadas ao sistema de controle interno em indústrias de laticínios. Sob essa temática, pretende-se descrever o setor lácteo da região, bem como identificar as características estruturais e de controle das empresas que o compõem.

Entende-se por controle interno o conjunto de normas e procedimentos compreendidos por um rol de informações, norteando a forma como as tarefas devem ser desempenhadas na busca de rotinas padronizadas, almejando a eficiência e a eficácia (RESKE; JACQUES; MARIAN, 2005).

A importância do controle interno revela-se na medida em que ele se caracteriza pela continuidade do fluxo de operações e informações de que as empresas necessitam em seu ciclo operacional.

Os controles implantados em uma organização são fundamentais para assegurar que as tarefas, as normas e os procedimentos sejam cumpridos em conformidade com as metas, os planos e as estratégias traçadas pelo Conselho da Administração (GOMES; SALAS, 2001). Assim, entende-se que toda empresa deve possuir controles internos. Em algumas, eles são adequados; em outras, não. Em algumas, são bem eficientes; em outras, menos.

Os estudos sobre sistemas de controles internos demonstram que muitas empresas ainda adotam controles gerenciais desenvolvidos em épocas anteriores, os quais podem não corresponder às necessidades atuais. O progresso gerencial das empresas nos últimos anos tem proporcionado controles mais eficientes, influenciando, decisiva e positivamente, todos os processos administrativos, tanto em pequenas empresas como em médias e grandes.

No cenário atual, um sistema de controle interno bem acurado valoriza uma administração consistente, sobretudo pela importância em resguardar o patrimônio e em atender um mercado cada vez mais exigente, seletivo e globalizado.

Com o crescimento e o desenvolvimento das empresas e a complexidade de seus negócios e atividades, tornou-se necessário dar maior ênfase aos processos de controles internos, objetivando garantir a execução de suas atividades de forma que atenuem a ocorrência de problemas, erros, falhas ou, até mesmo, fraudes.

Estudos realizados pela empresa de auditoria KPMG<sup>1</sup>, no período compreendido entre 2002 e 2009, apontaram prejuízos que variaram entre 2% e 6% sobre o faturamento bruto das empresas observadas. Considerando uma economia estável, tais percentuais são expressivos, pois em alguns casos podem equivaler à taxa de crescimento real de alguns segmentos. Esses estudos evidenciam também que o ambiente mundial apresenta um crescimento substancial de casos de fraudes.

Diante deste cenário, torna-se necessário adotar políticas de controles internos mais acirradas por parte das organizações para todos os processos e rotinas de natureza administrativa ou contábil. No ambiente organizacional, essa atitude focaliza os *stakeholders*, que formam um grupo de grande importância nos modelos atuais de organização, conforme relata Zeppelini (2011, p.1):

As partes que integram o grupo de influência (*stakeholders*) são: os beneficiários diretos e seus familiares; beneficiários indiretos, colegas dos beneficiários e de seus familiares; população da região em que a instituição atua; colaboradores e doadores; funcionários, diretoria, voluntários e conselheiros; empresas da região; empresas parceiras e seus funcionários; fornecedores e seus funcionários; governo (nas três esferas) e órgãos públicos, outras organizações civis.

Este grupo influencia e é influenciado por todas as atitudes tomadas pela administração. Para atingi-lo da maneira correta, o retorno tende a ser positivo, porque se obterá o imprescindível respeito aos critérios traçados pela administração. Isso faz com que os ativos tenham sua integridade protegida e as operações sejam

---

<sup>1</sup> KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça.

adequadamente registradas e retratadas fielmente pelas demonstrações financeiras, evidenciando possíveis distorções em função de fraudes e/ou falhas internas.

De outro lado, os avanços verificados nas áreas de informática, transporte e telecomunicações derrubaram barreiras, expandiram as atividades comerciais e permitiram a ampliação do mercado de atuação das empresas. Em função do crescimento dos negócios e do surgimento de atividades cada vez mais complexas, tornou-se necessário às empresas controlar suas operações de forma praticamente obrigatória (CASTELLS, 2003).

Diante desse mercado competitivo, pretende-se analisar a percepção dos gestores quanto ao uso do sistema de controle interno em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG.

Desta forma, pretende-se nesta pesquisa utilizar a estrutura do modelo de controle interno e gerenciamento de riscos do Coso. O Coso é caracterizado como uma entidade sem fins lucrativos e patrocinada por um grupo de cinco entidades: a) Associação Americana de Contadores; b) Instituto Americano de Contadores Públicos; c) Instituto de Executivos Financeiros; d) Instituto de Auditores Internos; e, e) Instituto de Contadores Gerenciais.

O Coso foi criado em 1985, e, em 1992 publicou uma obra que se tornou referência mundial para o estudo e a aplicação de sistema de controles. Igualmente, o Coso recomenda a adoção de uma estrutura desmembrada em cinco construtos inter-relacionados: a) ambiente de controle; b) atividade de controle; c) avaliação e gerenciamento de riscos; d) sistema de informação e comunicação; e e) monitoramento.

## **1.1 Problematização**

Em um mercado competitivo, como é o caso do setor de laticínios, tornou-se importante a criação e manutenção de mais controles. Os controles internos podem

ser compreendidos como uma ferramenta importante em diversos tipos de organizações e segmentos, tanto dos setores da indústria, do comércio e de prestação de serviços.

Os controles devem atestar as transações contábeis, financeiras, comerciais ou operacionais, executadas de acordo com as autorizações e as normas prontamente estabelecidas pela administração. Um eficiente e eficaz sistema de controle interno permite coletas de informações confiáveis no banco de dados para a aplicação do planejamento empresarial e, sobretudo, salvaguardar o patrimônio empresarial. Portanto, para que uma organização tenha suas atividades desenvolvidas com segurança, é necessário que seja revestida de um bom sistema de controles internos.

Controles informatizados podem contribuir para a divulgação das normas, dos planos e dos fluxos de informações dos controles internos existentes, assim como das informações sobre possibilidades de riscos.

Diante da importância do setor lácteo para a indústria do estado de Minas Gerais, esta dissertação é norteada pelo problema a ser investigado, visando elucidar a seguinte questão: **O sistema de controle interno das empresas de laticínios do Alto Paranaíba/MG possui aderência ao modelo de Coso?**

## **1.2 Objetivos**

Com o intuito de responder ao questionamento proposto e considerando a grande importância das indústrias de laticínios para a economia mineira, são apresentados os objetivos do trabalho.

### 1.2.1 Objetivo geral

Analisar a percepção dos gestores quanto ao uso do sistema de controle interno em indústrias de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG, em conformidade à estrutura do modelo do Coso.

### 1.2.2 Objetivos específicos

- a) Descrever o setor de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG;
- b) Descrever as características estruturais das empresas pesquisadas;
- c) Identificar o sistema de informação e comunicação, e os procedimentos de controle e monitoramento destas empresas;
- d) Identificar e analisar o estágio atual de desenvolvimento dos mecanismos de controles internos nestas empresas (ambiente de controle/atividade de controle e avaliação de riscos).

### 1.3 Justificativa

No mundo contemporâneo, com mercados e economias nacionais cada vez mais aproximados pela globalização, a relevância deste trabalho está ancorada na crescente necessidade dos mecanismos de controle por parte das empresas. O aumento da concorrência e a exigência de controles por parte dos órgãos governamentais (ambientais, sanitários e tributários) evidenciam a necessidade da implantação de uma administração fundada em princípios gerenciais. Assim, este estudo apoia-se em duas justificativas:

- a) **Acadêmica:** espera-se com este estudo contribuir para a pesquisa bibliográfica e empírica sobre o sistema de controle interno, especificamente no agronegócio.

- b) **Organizacional:** pretende-se esclarecer o conhecimento acerca de empresas do setor de laticínios instalados na região do Alto Paranaíba/MG, identificando suas características, principalmente, enfocando a situação atual dos sistemas de controles internos utilizados. Ademais, outros nichos de mercado poderão ser beneficiados com este estudo, uma vez que o ajustamento de processos administrativos, a ocorrência de riscos crescentes provenientes da complexidade das relações organizacionais e o acirramento da concorrência são características comuns às empresas de forma generalizada.

Este trabalho está estruturado em seis capítulos, incluindo esta Introdução, em que se apresentam a problematização, os objetivos e a justificativa.

No capítulo **2**, desenvolve-se o referencial teórico, compreendendo as definições de planejamento, normas de controle, controle interno e sistemas de controle, com suas inter-relações, bem como o detalhamento da necessidade de controles internos e o gerenciamento de riscos pelas organizações.

No capítulo **3**, descreve-se o setor de laticínios, com subtópicos fragmentados sob as esferas nacional, estaduais e regionais, conforme se caracteriza a unidade de análise desta investigação.

No capítulo **4**, abordam-se os procedimentos metodológicos da pesquisa, com base nas abordagens qualitativa e quantitativa, considerando os métodos utilizados para que, por meio da percepção dos gestores das empresas pesquisadas, sejam extraídas as informações necessárias para esclarecer o problema e atender aos objetivos propostos.

No capítulo **5**, procede-se à apresentação e análise dos resultados.

No capítulo **6**, formulam-se as considerações finais, seguido pelas referências e apêndices.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

As empresas, por intermédio dos seus gestores, demonstram grande preocupação com o planejamento e os sistemas de controles internos que utilizam, de forma geral. O referencial teórico utilizado na elaboração desta pesquisa está demarcado pelos seguintes tópicos: Planejamento; Normas de Controle; Controle Interno; e Sistemas de controles. A seguir, abordam-se estes tópicos, a partir da revisão bibliográfica sobre o tema.

### **2.1 Planejamento e Controle**

Frederick Taylor (1995) já destacava a importância da organização do trabalho, atrelada à forma como os operários executam seus trabalhos. De forma geral, ressaltava que as tarefas deveriam ser realizadas de maneira simples e rápida, em menor tempo e com qualidade, gerando, por consequência o aumento da produtividade e da eficiência. O princípio do planejamento consiste em substituir os procedimentos empíricos por métodos científicos e validados (TAYLOR, 1995).

A definição de planejamento, de acordo com Mintzberg (2004), parte das forças de mercado, as quais são cada vez mais imprevisíveis, forçando as ações estratégicas necessárias para o sucesso da organização, em decorrência do ambiente competitivo em que está inserida. O senso de direção propiciado por um planejamento adequado permite à empresa provisionar o seu desempenho diante das metas e dos objetivos propostos.

O planejamento empresarial está fortemente ligado às questões de controles adotadas nas empresas em suas operações, estabelecendo, assim, uma relação de causa e efeito, seja de natureza administrativa, comercial ou operacional. Desse modo, um sistema de controle interno bem concebido e eficientemente aplicado

oferece uma razoável segurança de que erros poderão ser evitados, minimizados ou descobertos no curso normal das atividades da empresa (HITT, 2005).

Harrison (2005) relaciona o controle ao planejamento. E segundo este autor, o planejamento se fundamenta como sistema de apoio aos gestores, de maneira a avaliar o progresso da empresa quanto ao cumprimento de suas metas e objetivos.

Para Ludícibus, Martins e Gelbcke (2000), cada executivo tem percepção pessoal, mas a grande maioria não dá relevância a relatórios extensos para a tomada de decisões. No âmbito da informação, a controladoria está direcionada ao acompanhamento e à avaliação do desempenho, que, em um ambiente competitivo, poderá ser o diferencial de uma empresa bem sucedida.

Mosimann e Fisch (2009, p. 42) indicam que, por meio dos objetivos propostos pela empresa, como a própria ação do planejamento, “pode-se conceituar o planejamento, em um sentido amplo, como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados”.

A FIG. 1 ilustra o conceito de planejamento de Mosimann e Fisch (2009, p. 43).

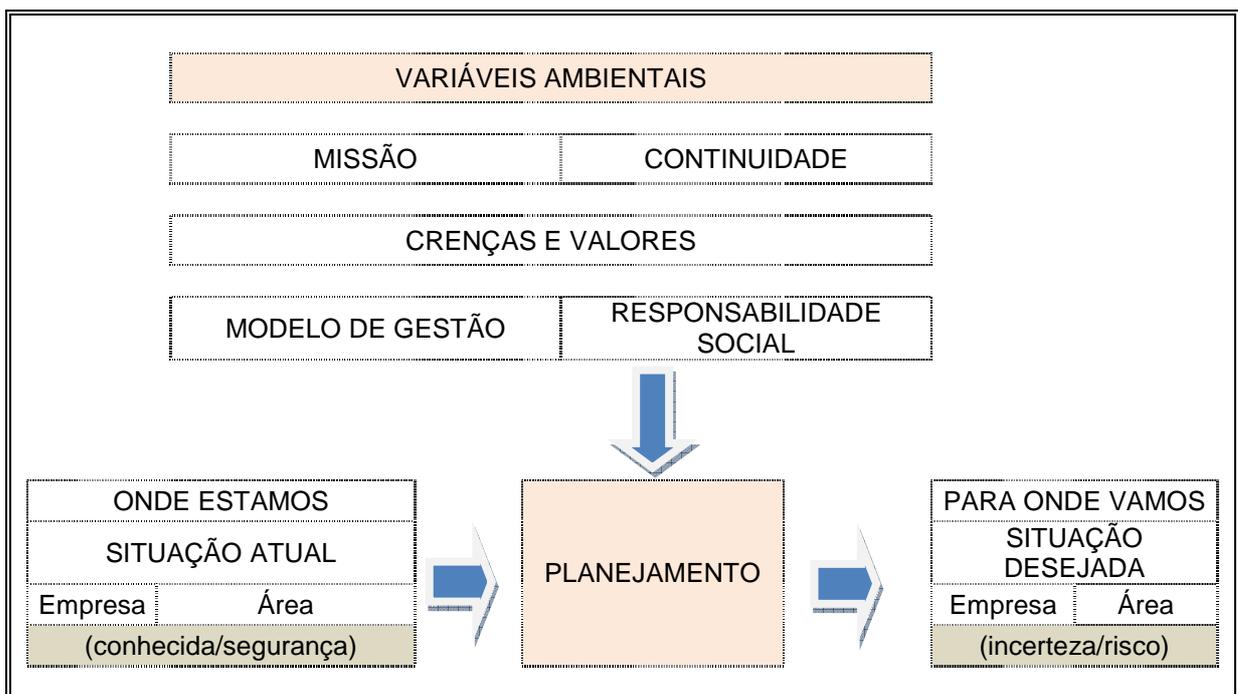


FIGURA 1 – conceito de planejamento, de Mosimann e Fisch  
Fonte: Mosimann e Fisch (2009)

Mosimann e Fisch (2009) demonstram que as empresas partem de uma situação atual e que, por meio de um planejamento que leve em consideração as crenças, os valores e o modelo de gestão corporativa, buscam alcançar o objetivo previamente planejado.

Em complemento, Bio (2008, p. 40) relata:

As empresas, ou por adotarem um esquema global único, corporativo (no caso de grandes empresas ou multinacionais), ou por meio de estudos – com ou sem ajuda de consultores especializados – ou, simplesmente, pelo estilo e jeito de ser dos proprietários ou dirigentes, acabam, de alguma forma, com maior ou menor grau de explicitação e de competência/sucesso, por ‘modelar’ uma forma peculiar de gerenciar, o chamado ‘modelo’ de gestão.

Segundo Catelli (2009), a atual conjuntura econômica e social tem demonstrado uma forte tendência de as empresas possuírem maior grau de flexibilidade e adaptação ao ambiente no qual atuam, sobretudo pela globalização da economia, pelas constantes privatizações e pela própria estabilização da moeda no Brasil.

Apesar da necessidade de flexibilidade, as organizações precisam obedecer a normas de controle que proporcionem qualidade e confiabilidade aos procedimentos adotados. Desta forma, vejamos o que tratam as normas de controle.

## **2.2 Normas de controle**

As Normas Brasileiras de Contabilidade, especificamente IBRACON (2000) NPA 2 – Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas, caracterizam a finalidade do estudo e da avaliação pelo auditor, por meio do sistema contábil e dos controles internos, procurando estabelecer uma base para a determinação da natureza, da extensão e da realização oportuna dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações contábeis.

O auditor deve compreender o sistema contábil e do respectivo controle interno, além de estudar e avaliar seu funcionamento, para que possa determinar a natureza,

a oportunidade e a extensão de outros procedimentos de auditoria (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC, 2003). Para o CFC (2003), a validação e a determinação de um eficiente sistema de controle interno englobam, também, o sistema contábil.

Em outra concepção, a *International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI*<sup>2</sup> (1991) define assim controle interno:

Todo sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas (INTOSAI, citado por CASTRO, 2007, p. 4).

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON (2000, p. 18),

[...] a arte e a sensibilidade do administrador residem exatamente na capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem uma relação custo-benefício favorável e suportável para cada empresa em particular.

Segundo estudo da KPMG (2009, p. 19), “é quase intrínseco à natureza humana que enquanto houver negócios e dinheiro, haverá fraude. Todavia, pode-se reduzir o risco de fraude aplicando-se controles internos rigorosos para coibir fraudes”. Com base nesse mesmo juízo, o Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 11/1991, item 11.1.4.3, assim define:

A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

Para o presidente das Organizações das Cooperativas Brasileiras (OCB), Márcio Lopes de Freitas (2010, p. 30),

---

<sup>2</sup> INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions. Normas de Auditoria, Brasília, Revista do tribunal de Contas da União, 1991, V.222.

as empresas estão se fundindo, se organizando e trabalhando em blocos nos mais diversos segmentos [...] em busca de uma gestão mais competitiva, que faça frente ao novo cenário de consolidação do setor lácteo brasileiro, cinco centrais negociam visando a ganhos de escala e diluição de custos.

O CFC (2008) normatizou os procedimentos de controle interno, com base na Resolução 1135/2008, aprovando a NBC-T 16.8 – “Controle Interno”, em que ressalta a importância do sistema de controle interno como suporte às informações contábeis, com vistas a minimizar os riscos das organizações do setor público. Compreendendo um conjunto de métodos, normas, procedimentos e processos, constituem suas finalidades:

- a) Salvar os ativos e assegurar os componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade aos registros contábeis;
- c) Proporcionar a divulgação das informações em tempo hábil;
- d) Fazer cumprir as normas previamente definidas;
- e) Contribuir para a eficiência operacional;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas de erros, fraudes, abusos, desvios e outras formas de atos ilícitos.

Por meio desta resolução, o CFC (2008) evidencia a classificação do sistema de controle interno em três categorias:

- a) **OPERACIONAL** – Visa ao alcance dos objetivos sociais;
- b) **CONTÁBIL** – Busca a veracidade e a fidedignidade dos registros contábeis;
- c) **NORMATIVO** – Norteia o cumprimento das normas e procedimentos previamente definidos.

Ademais, destaca-se que nos moldes da estrutura e dos componentes relacionados nesta Resolução, o CFC (2008) apresenta a mesma estrutura de controle interno utilizada pelo modelo do *Committee of Sponsoring Organization (Coso)*<sup>3</sup>, que avalia

---

<sup>3</sup> COSO – Comitê de Organizações Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organization – Treadway Commission), sigla em inglês 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 (IAI), o Instituto de Executivos Financeiros (FEI) e Instituto dos Contadores Gerenciais (IMA).

o sistema de controle interno sob três perspectivas básicas: a) ambientes de controle, atividade de controle e avaliação de riscos; b) sistema de informação e comunicação; e c) procedimentos de controle e monitoramento.

Para melhor entendimento do método Coso, apresenta-se a seguir um breve histórico de seu surgimento, as organizações patrocinadoras e suas principais características. Entretanto, vale ressaltar a existência de vários modelos de controle interno, mas, nesta pesquisa a base utilizada foi a do método de Coso.

### **2.2.1 Caracterização do método de controle interno Coso**

Nos Estados Unidos, em 1985, foi criada a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), entidade que visa estudar os motivos da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contábeis. Inicialmente, seu objeto de estudo contemplava apenas os controles internos. Esta entidade, que reunia as principais associações de classe dos profissionais envolvidos nas áreas contábeis e financeiras, transformou-se em um comitê, que passou a ser conhecido como “Comitê das Organizações Patrocinadoras” (COSO, 1992).

O Coso publicou, em 1992, a obra *Internal Control Integrated Framework* (“Controles internos – um modelo integrado”), que se tornou referência mundial para o estudo e a aplicação de sistema de controles internos, base utilizada na realização desta pesquisa, visando contribuir para que as empresas pudessem avaliar e aperfeiçoar seus sistemas de controles internos.

A estrutura do Coso está alicerçada nas cinco principais associações de classe norte-americanas. Caracteriza-se por ser uma entidade sem fins lucrativos, totalmente independente de suas patrocinadoras, que visa contribuir para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos relatórios financeiros, com base na ética, na efetividade de aplicação de controles internos e na governança corporativa.

Segundo Gherman (2005), o gerenciamento de riscos é o caminho a ser alcançado pelas organizações, proporcionando um alicerce ao processo de governança corporativa.

Assim, para Oliveira e Linhares (2007, p. 2), governança corporativa pode ser

[...] entendida como as práticas e os relacionamentos entre os acionistas ou cotistas, conselho de administração, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal, com a finalidade de otimizar o desempenho das empresas, facilitar o acesso ao capital e o retorno aos acionistas.

Neste mesmo sentido, Liotto (2004, p. 31) entende que governança corporativa

[...] proporciona aos proprietários (acionistas ou cotistas) a gestão estratégica de sua empresa e a efetiva monitoração da direção executiva. As principais ferramentas que asseguram o controle da propriedade sobre a gestão são o conselho de administração, a auditoria independente e o conselho fiscal.

No Quadro 1, visualizam-se as associações patrocinadoras do Coso. A esta estrutura foram incorporadas as políticas, as normas e os procedimentos de controle utilizado por milhares de empresas, tendo por objetivo cumprir as disposições societárias.

<b>ASSOCIAÇÕES NORTE AMERICANAS PATROCINADORAS QUE COMPÕEM O COSO</b>		
<b>SIGLA</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>TRADUÇÃO</b>
AAA	American Accounting Association	Associação Americana de Contadores
AICPA	American Institute of Certified Public Accounts	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
FEI	Financial Executives Internacional	Executivos Financeiros Internacional
IIA	The Institute of Internal Auditors	Instituto dos Auditores Internos
IMA	Institute Of Management Accountants	Instituto dos Contadores Gerenciais

QUADRO 1 – Associações norte-americanas patrocinadoras do Coso

Fonte: Elaborado pelo autor

O Coso tinha por finalidade, entre outras, apresentar uma estrutura integrada de gerenciamento de riscos e controles internos para preencher a lacuna existente no período anterior ao seu desenvolvimento (COSO, 1992).

De acordo com estudo publicado pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil AUDIBRA (2007), juntamente com a *PricewaterhouseCoopers*, entidade multinacional do segmento de auditoria, nos últimos anos a preocupação com o

gerenciamento de riscos corporativos tem aumentado consideravelmente, o que implica a necessidade de uma administração mais consistente e capaz de identificar, avaliar e administrar os riscos.

Nos Estados Unidos, destaca-se a Lei *Sarbanes-Oxley*, 2002, que evidencia a necessidade de sistemas de controles internos por parte das companhias de capital aberto, bem como de revisão por auditores independentes da eficiência, eficácia e validação destes controles.

As normas de controle, sejam nacionais ou internacionais, evidenciam a necessidade que as empresas possuem quanto à execução e ao controle das atividades administrativas em forma geral.

#### **2.2.1.1 Gerenciamento de riscos**

Em conformidade com o método de Coso, o gerenciamento de riscos corporativos é o processo pelo qual a alta administração, juntamente com seus colaboradores, percorre todo o processo de gestão e os componentes estruturais, de forma a identificar, em toda a entidade, eventos potenciais capazes de afetar a empresa, buscando a garantia, de forma razoável, do cumprimento dos objetivos sociais. Salienta-se que nem todos os departamentos de uma entidade fazem parte do gerenciamento de riscos corporativos (COSO, 1992).

Ademais, ressalta-se que, mesmo bem planejado e projetado, o gerenciamento de riscos corporativos proporcionará apenas segurança razoável quanto ao cumprimento de seus objetivos. A realização de objetivos pode ser afetada pelas limitações aos seus processos administrativos, como um erro de avaliação humana, por se tratar de análise subjetiva. Igualmente, os controles podem ser neutralizados por práticas de conluio de dois ou mais participantes que coloquem em risco os controles internos.

Visando alcançar os objetivos societários, para o Coso (1992) a estrutura de gerenciamento de riscos pode ser dividida em quatro 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.

No Quadro 2, associa-se o gerenciamento de riscos à sua finalidade.

<b>GERENCIAMENTO DE RISCOS</b>	<b>FINALIDADE</b>
Aperfeiçoar as estratégias de combate a riscos corporativos	Os gestores promoveram estratégias de combate aos potenciais riscos.
Aprimorar as decisões em respostas aos riscos	O gerenciamento de riscos proporciona austeridade e identificação de opções aos riscos, possibilitando um planejamento em como evitar, reduzir, compartilhar e aceitar os riscos.
Aproveitar oportunidades	Agir de forma proativa, não deixando com que potenciais oportunidades sejam desconsideradas ou abandonadas no decorrer do tempo.
Maximizar os investimentos societários	Evitar que os riscos afetem as diversas áreas societárias, inclusive a de investimentos.
Minimizar prejuízos operacionais	As organizações têm como evitar eventos em potenciais prejuízos.

QUADRO 2 – Gerenciamento de riscos versus finalidade  
Fonte: PricewaterhouseCoopers

Para os integrantes do Coso, o processo de controle inicia-se com a definição dos controles internos, desenvolvidos para garantir, com razoável certeza, que os objetivos da empresa sejam planejados e executados, e que proporcionem resultados satisfatórios.

Adicionalmente, o Coso (1992) entende que um sistema de controle interno baseia-se em uma estrutura tridimensional (chamado de “Cubo de Coso”), compreendendo os objetos de avaliação, os componentes de controle e suas categorias de atividades. Assim, podem-se apresentar três dimensões do sistema de controle interno:

- 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.

A FIG. 2 ilustra o cubo de Coso e sua estrutura tridimensional.



FIGURA 2 – cubo de coso  
Fonte: PricewaterhouseCoopers

- a) As quatro categorias de objetivos (estratégicos, operacionais, comunicação e conformidade) estão representadas pelas colunas verticais.
- b) Nas linhas horizontais, evidenciam-se os procedimentos de atividade, controle, monitoramento e riscos.
- c) A organização e seus departamentos de controle estão na terceira dimensão do cubo.

As linhas de cada componente passam e se aplicam a todas as quatro categorias dos objetivos.

O Coso (1992) recomenda a adoção de uma estrutura desmembrada em cinco construtos inter-relacionados: a) ambiente de controle; b) avaliação e gerenciamento de riscos; c) atividade de controle; d) informação e comunicação; e e) monitoramento.

O Quadro 3 mostra o diagrama do esquema de percepção da estrutura de controle interno (PECI), na visão de Imoniana e Nohara (2005), unificando os construtos em três: a) ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos; b) sistema de informação e comunicação; e c) procedimentos de controle e monitoramento.

<b>PERCEPÇÃO DA ESTRUTURA DE CONTROLE INTERNO (PECI)</b>		
<b>AMBIENTE DE CONTROLE, ATIVIDADE DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE RISCOS (ACACAR)</b>	<b>SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO (SIC)</b>	<b>PROCEDIMENTOS DE CONTROLE E MONITORAMENTO (PCM)</b>
		
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	

QUADRO 3 – Modelo de Coso, diagrama do esquema da Peci

Fonte: Adaptado de Imoniana e Nohara (2005)

Por meio desta estrutura, os autores procuraram descrever alguns itens que julgaram necessários para uma base sustentável de controles internos. Para eles esta segregação facilitará o planejamento e a instituição de um consistente sistema de controle interno.

### **2.2.1.2 Ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos**

O ambiente de controle é representado pelo conjunto de características gerais de uma empresa que contribuem para o controle efetivo por parte dos empregados.

Para Imoniana (2001), o ambiente de controle caracteriza-se pelas redes de funções integradas e segregadas em um plano de normas e procedimentos.

Daniel (2000) descreve que o ambiente de controle está ligado diretamente pelo enfoque dado pela alta direção, refletindo sua filosofia, atitude e compromisso. Esta direção será o norte a ser seguido para obter informações úteis, confiáveis e aceitáveis para a tomada de decisões, pois este ambiente é um fator incorpóreo, necessário à efetividade dos controles.

Corroborando este entendimento, Simmons (1997, citado por Imoniana, 2005, p. 39) afirma que “o ambiente de controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades e os limites de sua autoridade”.

Quanto às atividades de controle, é necessário que haja uma organização, legalmente constituída, e um manual de normas e procedimentos, com as tarefas, funções e responsabilidades previamente delimitadas para os executores (DANIEL, 2000).

Imoniana e Nohara (2005) adverte que a alta administração deve deixar claro para seus comandados quais são suas políticas, suas normas, seus procedimentos e suas pretensões, delineando o caminho a ser seguido e alcançado.

### **2.2.1.3 Procedimentos de controle e monitoramento**

Segundo entendimento do Coso (1992), as atividades e os procedimentos de controles e monitoramentos são aqueles que, executados de forma previamente

planejada, em tempo próprio e de maneira adequada, farão com que os riscos sejam reduzidos ou minimizados. Entretanto, segundo Simmons (1997, citado por Imoniana, 2005, p. 40), “as atividades de controle devem ser implementadas de maneira ponderada, consciente e consistente”.

Quanto ao monitoramento, o modelo de Coso refere-se ao acompanhamento das normas de controles internos implementadas nas empresas. Esse acompanhamento é necessário e será fundamental para verificar a efetividade dos controles adotados. O acompanhamento poderá ser contínuo, validando suas atividades, ou por meio de avaliações periódicas e, até mesmo, revisões feitas por auditoria.

Em conformidade com o método de Coso, os controles são eficientes quando a gestão pode evidenciar razoável certeza quanto a: a) grau de alcance dos objetivos operacionais propostos; b) confiabilidade das informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos; e c) cumprimento de leis, regulamentos e normas pertinentes.

#### **2.2.1.4 Sistema de informação e comunicação**

Para o modelo de Coso, o sistema de comunicação de uma empresa refere-se a seu fluxo de informações. Um eficiente meio de comunicação é essencial para o bom funcionamento dos controles adotados. No entanto, as informações recebidas devem ser avaliadas por sua originalidade, veracidade de relevância, bem como por suas repercussões, de modo a não comprometer a funcionalidade da empresa. O processo de comunicação, tanto interno quanto externo, pode ocorrer de duas formas:

- a) **FORMAIS** – desde complexos sistemas de captação em bancos de dados, manuais, reuniões ou regulamentos predeterminados necessários ao alcance dos objetivos operacionais.

- b) **INFORMAIS** – captados em encontros e conversas entre clientes, fornecedores, prestadores de serviços e colaboradores, são importantes e necessários à busca pelas oportunidades e identificação de riscos.

### 2.3 Controle interno

O controle interno inclui um manual de normas e procedimentos incorporados por métodos, rotinas e medidas que serão adotadas pela empresa visando à salvaguarda patrimonial e à sustentação da fidedignidade da escrituração contábil da entidade (AICPA<sup>4</sup>, 2008).

Segundo Sá (1993), não existe um padrão predeterminado de princípios e fundamentos de controle interno. Cada empresa deve elaborar um manual de acordo com suas necessidades e objetivos, sendo de inteira responsabilidade da administração a criação, manutenção e utilização do sistema de controle interno em conformidade com o objeto desenvolvido pela empresa.

Assim, “para diferentes empresas deverá haver diferentes sistemas de controles internos, mas todos devem ter uma característica básica, que é ser DINÂMICO” (ARAÚJO; COSTA, 2001, p. 21).

Ainda segundo Sá (1993, p. 112), são considerados princípios fundamentais de controles:

- a) Existência de um plano de organização com adequada distribuição de responsabilidade;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados da empresa (custos e receitas) ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- e, d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Boynton; Johnson e Kell (2002, p. 113) assim definem controles internos:

---

<sup>4</sup> AICPA American Institute of Certified Public Accountants

São um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: (i) confiabilidade de informações financeiras; (ii) obediência às leis e regulamentos aplicáveis; e (iii) eficácia e eficiência de operações.

As empresas, de forma geral, vêm dando importância aos processos de controle interno. Gomes e Salas (2001) afirmam que elas demonstram interesse cada vez mais contundente pelos sistemas de controle de gestão, principalmente, pelas fortes mudanças ocorridas nos contextos social e organizacional.

Para Franco e Marra (1991, p. 207), por controles internos entendem-se “todos os instrumentos de organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

De acordo com Maia *et al.* (2005), na estrutura de controle interno do Coso, os processos são executados pela alta administração e focados em três categorias básicas; a) eficácia e eficiência das operações; b) confiabilidade dos relatórios financeiros; e c) cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

Almeida (1996, p. 32) explica que o papel do controle interno é definido da seguinte forma:

A empresa é responsável pela implantação de sistemas de controle interno de modo a permitir que as demonstrações contábeis ou financeiras reflitam sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos. As demonstrações financeiras, elaboradas pela empresa, são de sua inteira responsabilidade, mesmo no caso em que o auditor as tenha preparado totalmente ou em parte. O auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que representam informações contábeis fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações financeiras.

Em outra definição, Attie (2000) aborda a existência de um mecanismo de controle de maneira a criar fidedignidade das informações e a assegurar o auditor quanto à exatidão da escrituração contábil e a originalidade da documentação correspondente. No entanto, a aplicabilidade de testes no decorrer do trabalho depende do nível de confiabilidade do sistema de controle interno. Quanto mais seguro o sistema de controle interno, menos testes o auditor aplicará e quanto mais

frágil o sistema, mais testes deverão ser aplicados. Em virtude destes fatos, ensina o autor:

Cada um dos segmentos e setores de uma empresa precisa ser olhado de acordo com o que representa para o conjunto. A forma segundo a qual será vista deve variar de acordo com a característica de cada caso; deve ocorrer estudo para atividades ou ciclos operacionais, atividades departamentalizadas e demonstrações financeiras observadas de forma estanque (ATTIE, 2000, p. 209).

A existência de um sistema de controle interno bem concebido oferecerá mais segurança à empresa quanto à guarda do patrimônio e ao alcance dos objetivos sociais. Entretanto, é imprescindível a integração de todos os setores para que seja possível o controle efetivo das operações internas. É cabível, então, a existência de outros controles, como: orçamentário, custos financeiros, operacional, treinamentos de pessoal e auditoria (ARAÚJO; COSTA, 2001).

Segundo Merchant (1997, p. 70 citado por Rocha, 2009, p. 25), os sistemas de controle não podem limitar-se a situações apenas gerenciais e operacionais. Ele os classifica como: estratégico e gerencial.

O controle estratégico tem seu foco mais voltado para fatores do ambiente externo da organização, entre eles destaca-se o posicionamento da empresa no setor, a possibilidade da empresa competir no ramo que atua considerando seus pontos fortes e fracos, a análise das oportunidades e ameaças presentes no atual cenário político-econômico, entre outros fatores que podem afetar sua manutenção no mercado. Por outro lado, o controle gerencial tem o foco mais direcionado para aspectos internos da organização, por exemplo, identificação dos pontos fortes e fracos da empresa para competir com os concorrentes, investigação sobre as formas de influenciar o comportamento dos empregados para alcançar os objetivos e metas estabelecidos, ou qualquer fator interno que possa se refletir, de modo positivo ou negativo, no desempenho da empresa.

Ainda de acordo com Araújo e Costa (2001), o mapeamento administrativo é fundamental no processo de conhecimento dos possíveis riscos que a empresa pode sofrer. Entretanto, não é a única ferramenta, pois é necessário utilizar todos os meios possíveis. Os colaboradores envolvidos são importantes nos processos de controles internos de uma empresa, e seu sucesso dependerá, também, do comprometimento e da capacidade individual dos empregados.

Em suma, para Araújo e Costa (2001) a documentação é considerada peça fundamental, pois envolve a autenticidade e a fidedignidade dos fatos. É necessário que os controles internos sejam dinâmicos, adaptando-se rapidamente a qualquer alteração dos riscos existentes. Para tanto, o mapeamento é considerado uma ferramenta fundamental, porém não exclusiva, devendo-se considerar outros fatores, como comprometimento e capacidade de cada funcionário, assegurando o controle correto das operações internas.

Para Gomes e Salas (2001), em algumas empresas controle interno diverge do caráter estratégico e da coordenação organizacional, limitando-se a um conjunto de normas burocráticas, que acabam por criar uma imagem de sistema de controle. Essa configuração não passa de uma justificativa de poder e influência de quem as administra. Assim, em um modelo de gestão e controle, deve ser destacada a importância dos contextos social e organizacional, sobretudo por três aspectos relevantes: a) caráter estratégico, que será o norte do sistema de controle; b) importância do contexto humano no controle de gestão; e c) sistema de controle como instrumento fundamental ao processo de controle.

Um sistema de controle não deve ser entendido por uma perspectiva técnica. Deve-se levar em conta determinado contexto, para certa época ou história de uma empresa ou de algum segmento específico. Por esse motivo, quando se fala em controle não se pode generalizar. É preciso especificar do que se trata: qual segmento, qual país, qual época, etc. Neste âmbito, Gomes e Salas (2001) procuram demonstrar a importância dos contextos social e organizacional para o sistema de controles, com destaque para a necessidade de observância do contexto específico a ser tratado, de modo a possibilitar um planejamento estratégico que apresente aperfeiçoamento contínuo dos controles e desenvolvimento corporativo.

Na opinião de Migliavacca (2002, p. 22), “bons controles internos adicionam valor à sua organização, pois emprestam maior credibilidade à comunidade financeira, inclusive a possíveis e potenciais compradores ou sócios do negócio da sua empresa”. De outro lado, diante da ausência de mecanismos de controle eficientes, corre-se o risco de deriva quanto ao posicionamento da empresa. Em outro trecho, Migliavacca (2002, p. 25) salienta que “um programa eficiente para prevenir e

detectar a violação das leis e procedimentos por meio de controles internos é um pronto crucial para minimizar a oportunidade de ocorrências de fraudes”.

Em congruência, Carvalho e Oliva (2006, p. 4) apontam que “a ocorrência de fraude em muito se deve a não observância dos controles internos existentes [...] muitas empresas desconhecem os controles internos e pensam que, com funcionários de confiança, estarão contra as irregularidades”.

Segundo Migliavacca (2002, p. 28), “é de extrema importância que todos os objetivos relevantes devam ser comunicados ao pessoal cujo trabalho se envolva com estes controles”. Caso contrário, poderão ocorrer resistências por parte dos funcionários em relação aos mecanismos de controles implementados, tornando-os irrelevantes, restritivos ou desnecessários.

Ainda segundo Migliavacca (2002, p. 37), “a contabilidade pode ser estruturada para atender às exigências legais, fiscais e também gerenciais, dando assim uma contribuição efetiva de controle para a administração”. Nesse sentido, deve ser elaborado um plano de contas como elemento básico da estrutura contábil capaz de atender aos requisitos da legislação adequadamente.

Corroborando este entendimento, Castro (2007, p. 3) destaca:

Além da necessária distinção entre sistema de controle interno e o controle interno propriamente dito, ressalta que é distinto destas duas noções o conceito de auditoria interna, pois esta tem o condão de avaliar e ajudar às entidades a melhorar suas operações e atividades, com base no desenvolvimento da formulação de conclusões e a apresentação de recomendações do que for verificado. É, portanto, meio integrante do conceito de controle interno e, por conseguinte, do sistema de controle interno.

Migliavacca (2002, p. 46) ensina que “a auditoria interna eficaz é um controle organizacional que pode assegurar à administração que os objetivos genéricos de controles internos estejam sendo alcançados”.

Sob esta mesma égide, Migliavacca (2002, p. 106) interpõe que “virtualmente, todos os pontos fracos, deficiências que aparecerem numa organização, podem ser ligados à violação de algum dos princípios de administração existentes”. Assim, o

gestor que detém o conhecimento de tais princípios terá condições de identificar com precisão a questão do risco pontualmente.

Para Bongiovani e Santana (2009), “a falha ou negligência dos controles internos pode ser causa determinante para a ocorrência de fraude”. Conforme afirmam Migliavacca (2002), Almeida (2003), Carvalho e Oliva (2006), a avaliação dos controles internos se mostra um ponto-chave para o processo de gerenciamento do risco de fraude, sendo possível, por meio desta, a determinação do nível de exposição ao risco.

Neste mesmo sentido Reske; Jacques e Marian (2005) entendem que a existência de controles internos pode evitar erros e procedimentos ilegais ou, até mesmo, fraudulentos. Caso sejam realizados, poderão ser detectados no curto prazo por parte dos funcionários.

Assim, controle interno envolve as atividades e rotinas contábeis, administrativas e operacionais, visando organizar a empresa de forma que alcancem, reverenciem e façam com que os colaboradores cumpram o conjunto de normas e procedimentos traçados pela administração, sobretudo para que os ativos tenham sua integridade protegida e os registros reflitam com fidedignidade a situação patrimonial, contábil e financeira da entidade (RESKE; JACQUES; MARIAN, 2005).

Para o cumprimento do controle interno, são criados os sistemas de controle, que devem ser utilizados por todo o pessoal, conforme determinado no planejamento do controle interno, possibilitando que a tomada de decisão seja a mais acertada pela alta administração da organização. Na sequência, apresenta-se o debate sobre “sistemas de controles”.

## 2.4 Sistemas de controles

Sistema de controle é um processo de gestão em que a tomada de decisões engloba planejamento, execução e resultados (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE 2000).

Compreendendo sistemas em um sentido amplo, Nakagawa (2000) descreve que os países do extremo Oriente vêm buscando continuamente a melhorar a qualidade e reduzir os custos que não agreguem valores ao produto final, evitando os desperdícios e gastos desnecessários. Simultaneamente, ressalta a importância da implementação da filosofia de excelência empresarial, por meio das tecnologias avançadas de produção em gestão empresarial, como: *just-in-time (JIT)*, *total quality control (TQC)*, *computer aided design (CAD)*, *computer aided manufacturing (CAM)* e *cost management system (CMS)*.

Com enfoque nas organizações, Baptista e Gonçalves (2007, p. 45) apontam que as alterações no patrimônio das empresas, em qualquer aspecto,

[...] devem ser acompanhadas por meio de um sistema lógico de anotações; um sistema que não apenas registre o fato, a mutação, mas que, ao mesmo tempo, produza informações que orientem o administrador na tomada de decisões.

Considerando, então, que o sistema organizacional é composto de diversas fontes de dados, Mosimann e Fisch (2009, p. 24) atentam para a ocorrência do excesso de informações geradas nas empresas, causando, em alguns casos, gastos desnecessários. Posto isso, “o sistema de informações tem de saber quais informações são necessárias para o processo decisório, em que tempo essas informações têm de ser fornecidas e em que linguagem deve ser traduzida”.

Seguindo essa linha, Oliveira (2011) afirma que o processo de gerenciamento de informações deve conter dados úteis e no curto prazo de tempo, para que possam ser efetivas na tomada de decisões.

Da mesma forma, segundo Horngren, Foster e Srikant (1997) citados por Rocha (2009, p. 24), “os controles de gestão são vistos como meio de se obter e utilizar as informações, para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma empresa e também, para orientar o comportamento do empregado”.

Segundo Mosimann e Fisch (2009), para que a empresa cresça e consiga alcançar seus objetivos são necessários: o planejamento, a execução e a normatização de controles. Entretanto, para estes autores, os sistemas devem ser subdivididos em seis subsistemas, ressaltando a correlação e integração entre cada um deles, sendo que “estão inseridos no sistema empresa, de tal forma que um não pode existir sem todos os demais” MOSIMANN; FISCH (2009). No Quadro 4, apresentam-se suas principais características, quais sejam:

<b>SUBSISTEMA</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>
INSTITUCIONAL	Fundamenta desde a criação até a normatização empresarial. Nesse subsistema, os gestores apresentarão a missão, visão, valores e convicções da entidade criada. Assim, este conjunto de princípios empresariais resulta na existência de diretrizes estratégicas que darão sustentação à existência do planejamento.
ORGANIZACIONAL OU FORMAL	Neste subsistema, serão apontadas as atividades da entidade, como: estrutura, amplitude administrativa, segregação de poderes e tarefas, e atribuições de responsabilidades.
GESTÃO	Este subsistema é qualificado por processo de planejamento, execução e controle, suportado, conseqüentemente, pelo sistema de informação.
INFORMAÇÃO	Caracterizado pela coleta e processamento de dados, gerando informações necessárias para continuidade e sucesso empresarial. Neste subsistema, deve-se, no entanto, ficar atento para apresentação em tempo exíguo e para não gerar informações desnecessárias acumulando dados não relevantes e não usuais.
FÍSICO-OPERACIONAL	Representado pelo conjunto de elementos físicos (excluindo as pessoas), necessários para a realização das operações sociais.
SÓCIO-PSICO-CULTURAL	Refere-se ao conjunto de pessoas que compõem o corpo operacional, considerando, no entanto, todas as relações necessárias.

QUADRO 4 – Subdivisão de sistemas

Fonte: Mosimann e Fisch, 2009. p. 21 a 25, adaptado pelo autor.

Em conformidade com estudos anteriores, controles internos são necessários para a aplicação da boa prática administrativa e salvaguarda patrimonial. Desta forma,

apresentamos, de forma lacônica, estudos anteriores inerentes ao tema controles internos.

## **2.5 Estudos anteriores sobre controles internos**

Publicações EnANPAD de 2008 e 2009 revelam a existência de estudos anteriores na área de controles internos. Para Tenório *et al.* (2008), as primeiras discussões sobre controles internos visavam fortalecer a salvaguarda patrimonial como combate aos atos de fraudes. Esses autores identificaram que o nível das informações obtidas com os controles internos na estrutura organizacional está relacionado com o perfil dos investidores e as características do investimento. Para tanto, foi utilizado o procedimento de método indutivo, subsidiado por pesquisa bibliográfica e pela técnica direta de coleta de dados, por meio de questionário fechado aplicado a 47 analistas. Como resultado, concluíram que, em relação às características, houve apenas relação entre a variável “cargo ocupado”. Foi verificado, no entanto, que para os analistas menos experientes o grau de confiabilidade e de estrutura de controles internos são de suma importância para a tomada de decisões, sendo comum apenas a variável “postura frente à volatilidade dos investimentos”.

Para Jordão e Souza (2008), uma estrutura de controle interno bem apropriado irá contribuir sobremaneira para o aperfeiçoamento de ética nos negócios, proporcionando, inclusive, o alcance da eficiência e da eficácia gerencial. Para os autores, os controles internos podem contribuir para que as pessoas atuem de forma ética, promovendo a salvaguarda dos ativos e a integridade dos registros das operações retratadas nas demonstrações financeiras. A adoção de controles internos eficazes pode minimizar a ocorrência de fraudes e evidenciar a transparência das ações das empresas. Os autores apresentam os modelos internacionais de controle interno e ressaltam que “uma questão observada em quase todas as abordagens é a crescente preocupação com os riscos que podem afetar os negócios e a necessidade de envolvimento dos gestores no processo” (JORDÃO e SOUZA, 2008, p. 15). Os autores evidenciam, ainda, aumento na transparência, redução de fraudes e melhoria na qualidade das informações e

apontam que controle interno é o meio de aperfeiçoar o processo de gestão, colaborando para a organização, de modo a conscientizar os colaboradores a respeitar e cumprir as políticas traçadas pela administração.

Neste mesmo sentido, segundo Bongiovani e Santana (2009), por meio da utilização de diversas referências bibliográficas relacionadas aos estudos sobre fraude, os pesquisadores avaliaram os riscos de sua ocorrência partindo de estimativa de perdas, considerando o índice de controle nas áreas responsáveis pelos ativos patrimoniais. Os dados primários foram coletados por meio de questionários aplicados *in loco* mediante entrevistas com os sócios e os gestores de 37 empresas, entre elas as 10 maiores do segmento de autopeças, material de construção, suprimento de informática, farmácia e drogaria. Os dados secundários foram obtidos por meio de pesquisas realizadas por órgãos como IBGE e Instituto Fecomércio. Como resultado, do ponto de vista de avaliação de riscos de fraudes, apurou-se que os departamentos mais vulneráveis são o financeiro e o controle de estoques.

Para Jeronimo *et al.* (2009), a aplicação de técnicas de controle tende a identificar as características estruturais das organizações e os níveis de informatização. A pesquisa foi segregada em duas hipóteses: a primeira prende-se à identificação das semelhanças nos modelos de gestão e os níveis de informatização; e a segunda visa à identificação da relação direta entre o grau de desenvolvimento do modelo de gestão e o nível de informatização dos processos. Como resultado, foi validada apenas a primeira hipótese, pois identificavam-se cinco agrupamentos semelhantes entre si, mas distintos entre os grupos encontrados. Para tanto, os pesquisadores utilizaram uma pesquisa qualitativa.

Com o intuito de enriquecer os estudos de “controles internos”, este trabalho avaliou as indústrias do setor lácteo da região do Alto Paranaíba mineiro, visando conhecer o nível de aplicação desses controles nas empresas e a importância desses controles para o seu sucesso.

### **3 CARACTERIZAÇÃO DO SETOR DE LATICÍNIOS**

A seguir, será feita a descrição das indústrias de laticínios no Brasil, seguindo-se sua caracterização em Minas Gerais e, depois, na região foco deste trabalho.

#### **3.1 Indústrias de laticínios**

Estudo realizado pelo Centro de Inteligência do Leite (CILEite, 2011), Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA GADO DE LEITE, 2011) e Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA, 2011) mostra que a cadeia produtiva do leite desempenha papel de relevante importância para o segmento de alimentos no Brasil, ombreando-se com outros importantes setores do mercado.

Para os órgãos de pesquisa, as limitações do segmento leiteiro no Brasil estão relacionadas a aspectos geopolíticos e sociais da região na qual está inserido. O produtor de leite deve estar atento para as políticas de incentivos fiscais e creditícios proporcionados pelo governo, aos avanços tecnológicos alcançados pela pesquisa agropecuária e as oportunidades oferecidas pelo mercado.

Ademais, as indústrias do segmento leiteiro no Brasil acabam por refletir a expansão, o desenvolvimento e o crescimento de outros setores, como: ração, produtos veterinários, sêmen e suplementos minerais. No que se refere à ração, hoje o Brasil é o terceiro maior produtor mundial, ficando abaixo apenas dos Estados Unidos e da China.

De acordo com o Sindicato Nacional da Indústria de Produtos Para Saúde Animal (SINDAN, 2011), a indústria de produtos veterinários para a bovinocultura responde por 16% do faturamento total do setor, sendo que no período de 2004 a 2007 o Brasil teve um crescimento de 6,5% (SINDAN, 2011).

O segmento do sêmen vem evidenciando, de modo geral, a melhoria genética do rebanho brasileiro, proporcionando animais mais produtivos. Ressalta-se o crescimento de 80% para o período entre 1995 e 2007 (SINDAN, 2011). A pecuária leiteira responde por 49% do mercado de sêmen de bovinos no Brasil.

Segundo a Associação Brasileira das Indústrias de Suplementação Mineral (ASBRAM), os suplementos minerais, utilizados na produção leiteira e de carne vêm apresentando elevação nos custos. Por exemplo, em Marrocos, a tonelada do fosfato natural, principal matéria-prima do suplemento mineral, aumentou nos últimos dois anos 638%, saindo de US\$ 47 para US\$ 300 a tonelada (CILEITE, 2011).

Apurou-se, também, em pesquisa realizada pelo CILeite (2011), a necessidade de padronizar a genética do rebanho, haja vista encontrar-se em um mesmo grupo de animais grande discrepância de produtividade, sendo que alguns produzem apenas dois litros/leite/vaca/dia e outros chegam a oito litros/leite/dia/vaca. Para tanto, é necessário o manejo reprodutivo, pois é de fundamental importância para a melhoria da produtividade.

Para se alcançar excelência na qualidade e na produtividade, são imprescindíveis investimentos em novas tecnologias, como: tanques comunitários, certificação dos animais (rastreadibilidade) e segregação de um rebanho mais afinado, por meio de cruzamentos, confinamentos e pastos irrigados.

Preocupado com as normas de padronização e os requisitos de qualidade do leite cru, o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) instituiu a Instrução Normativa 51, de setembro/2002 (IN-51/2002), estabelecendo os novos padrões e critérios de conservação, transporte e requisitos de qualidade do leite. Entretanto, para os produtores a fiscalização no segmento deveria ser mais consistente, pois aqueles que não trabalham em conformidade com a legislação acabam por praticar a concorrência desleal.

A utilização do leite nas indústrias de laticínios pode seguir vários processos, como: pasteurização, esterilização (leite UHT), produção de iogurte, queijos, requeijão,

manteiga e doce de leite. Depois de um diversificado processo de industrialização, os produtos derivados do leite seguem para o mercado consumidor.

Com o intuito de valorizar a indústria brasileira de laticínios, o governo, por meio do MAPA, criou o Prêmio de Escoamento de Produto (PEP), que tem por objetivo promover o escoamento da produção para regiões deficitárias, por meio de leilões quinzenais (CILEITE, 2011).

Em virtude de distintos elos da cadeia leiteira, o setor lácteo brasileiro tem demonstrado avanços nos últimos anos, principalmente na busca pela melhoria da qualidade do leite, com base em critérios de controles implantados no segmento. Dentre eles, pode-se citar a granelização do leite, que tem por finalidade a coleta individual pelos latões de leite e a implantação de tanques de resfriamentos e critérios de rastreabilidade. Um exemplo claro de rastreabilidade é o DPA/Nestlé, que visa garantir a origem do leite na fabricação dos produtos (CILEITE, 2011).

Com o intuito de disponibilizar assistência pública, pesquisas e avanços tecnológicos aos produtores de leite, o governo criou instituições como a EMATER/RJ, a EMATER/MG e a EMBRAPA Gado de Leite etc., capazes de acompanhar o rebanho e a produção leiteira brasileira na busca de melhoria na qualidade, na produção e na minimização dos custos.

Segundo a CILeite (2011), o Brasil é forte candidato a exportador de produtos lácteos. Os investimentos em aumento da capacidade produtiva do leite em pó já atestam essa posição.

### **3.2 Indústrias de laticínios no Brasil**

Segundo pesquisa realizada pelo IBGE (2011), o Brasil é o sexto maior produtor de leite, com 4,52% da produção mundial. O país produziu 28 milhões de litros de leite em 2008, conforme informativo do Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais (SILEMG, 2010).

Outros dados do setor de laticínios referem-se à produção de queijo no Brasil. De acordo com a Associação Brasileira de Indústrias de Queijo (ABIQ), os estabelecimentos sob o Serviço de Inspeção Federal (SIF) produziram 640 mil toneladas de queijo em 2008, sendo que esta produção formal representa cerca de 60% da produção total brasileira do produto.

Pesquisa realizada pela Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA, 2008) revela que o principal destino do leite brasileiro é a fabricação de queijos, correspondendo a 33% de toda produção nacional. Esse crescimento de consumo, segundo a ABIQ, se deu após a implantação do plano real, quando a população brasileira apresentou maior poder aquisitivo, o que fez com que o consumo deste produto aumentasse a cada ano.

Segundo pesquisa pecuária realizada pelo IBGE (2011), a produção brasileira de leite cresceu 70% no período de 1990 a 2005. Na região do Alto Paranaíba/MG, este crescimento correspondeu a 38% e em Minas Gerais, a 61%. A TAB. 1 mostra a evolução da produção brasileira de leite no período de 2003 a 2007.

TABELA 1 – Produção de leite (milhões de litros) no Brasil, por estado e região – 2003-2007

MESORREGIÃO	UF	2003	2004	2005	2006	2007
Noroeste Rio Grandense	RS	1.296	1.338	1.490	1.619	2.182
Triângulo Mineiro/Alto Paranaíba	MG	1.569	1.603	1.690	1.698	1.767
Oeste Catarinense	SC	910	1.047	1.108	1.241	1.348
Sul Goiano	GO	1.212	1.191	1.259	1.248	1.302
Sul/Sudoeste de Minas	MG	1.001	1.057	1.120	1.188	1.234
Oeste Paranaense	PR	508	623	746	814	783
Zona da Mata	MG	606	628	672	707	728
Centro Goiano	GO	712	721	735	707	688
Leste Rondoniense	RO	512	588	622	571	631
Oeste de Minas	MG	541	566	574	593	604
Central Mineira	MG	539	610	624	626	593
Sudoeste Paranaense	PR	395	455	462	514	547
Metropolitana de Belo Horizonte	MG	499	525	566	572	541
Agreste Pernambucano	PE	271	284	394	479	516
Sudeste Paraense	PA	466	517	563	552	508
Vale do Rio Doce	MG	435	453	473	485	505
Noroeste de Minas	MG	320	339	345	345	397
Centro Oriente Paranaense	PR	336	354	386	381	379
Nordeste Rio Grandense	RS	304	315	303	310	365
São José do Rio Preto	SP	394	392	374	356	354

Fonte: IBGE (2010) – Pesquisa da Pecuária Municipal/Elab.: R ZOCCAL – EMBRAPA Gado de Leite

De acordo com publicação da revista *Balde Branco*, Ano 46, n. 545, março/2010, o setor lácteo nacional vive um momento de expectativa, isso porque está em estudo a união de cinco centrais de laticínios, podendo ser criado o maior grupo captador de leite da América Latina, com capacidade para processar sete milhões de litros de leite/dia. Essa união está “em busca de uma gestão mais competitiva, que faça frente ao novo cenário de consolidação do setor lácteo brasileiro” e visa à obtenção de “ganhos de escala e diluição de custos”.

Dados do EMBRAPA (2011) referentes ao período de 1980 a 2008 mostram a evolução do volume de leite e sua respectiva produtividade para o mesmo período (GRAF. 1).

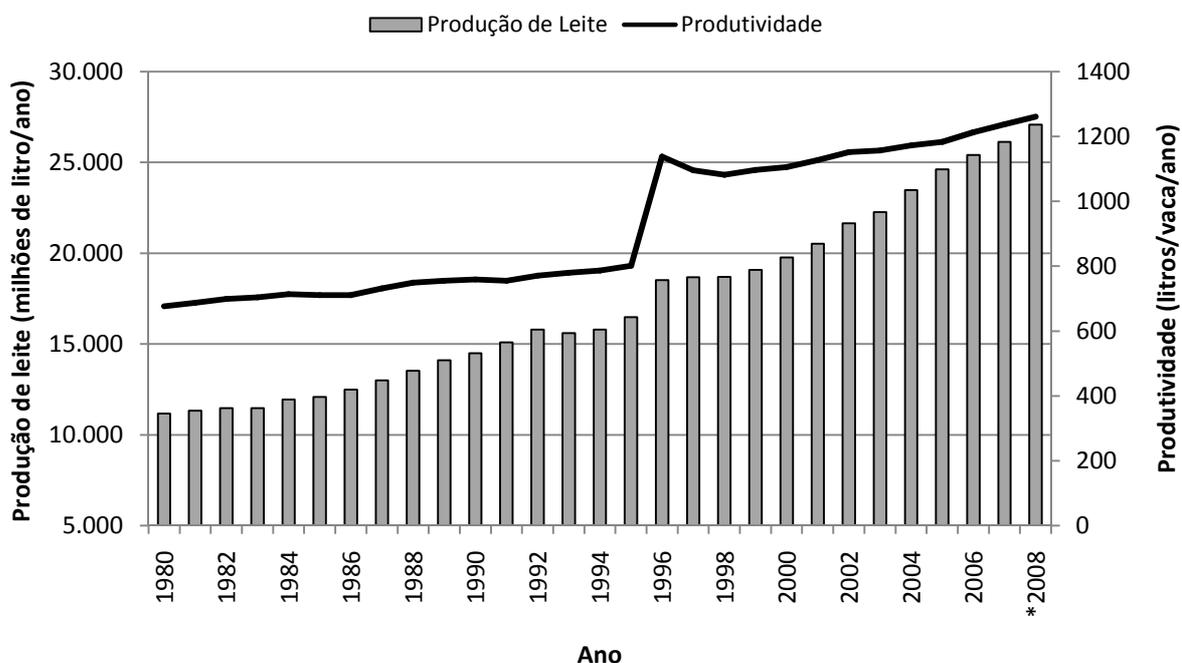


GRÁFICO 1 – Produção de leite versus produtividade (litros / vaca ordenhada / Ano) – 1980-2008  
Fonte: Embrapa, 2011.

Nos últimos dez anos (1998-2008), o volume de leite no País cresceu 45%, contra apenas 16% da produtividade para o mesmo período.

Dados apurados por meio de consulta à AGE/MAPA (2010) permitem visualizar, por região, o volume de leite para o período entre 2006 e 2008 (TAB. 2 e GRAF. 2).

TABELA 2 – Volume de leite, por região – 2006-2008

REGIÃO/ANO	2006	2007	2008
Norte	1.699.468	1.676.568	1.665.097
Nordeste	3.198.039	3.338.638	3.459.205
Centro-Oeste	3.721.881	3.808.478	4.055.144
Sul	7.038.521	7.510.245	8.268.360
Sudeste	9.740.310	9.803.336	10.131.577

Fonte: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, 2010

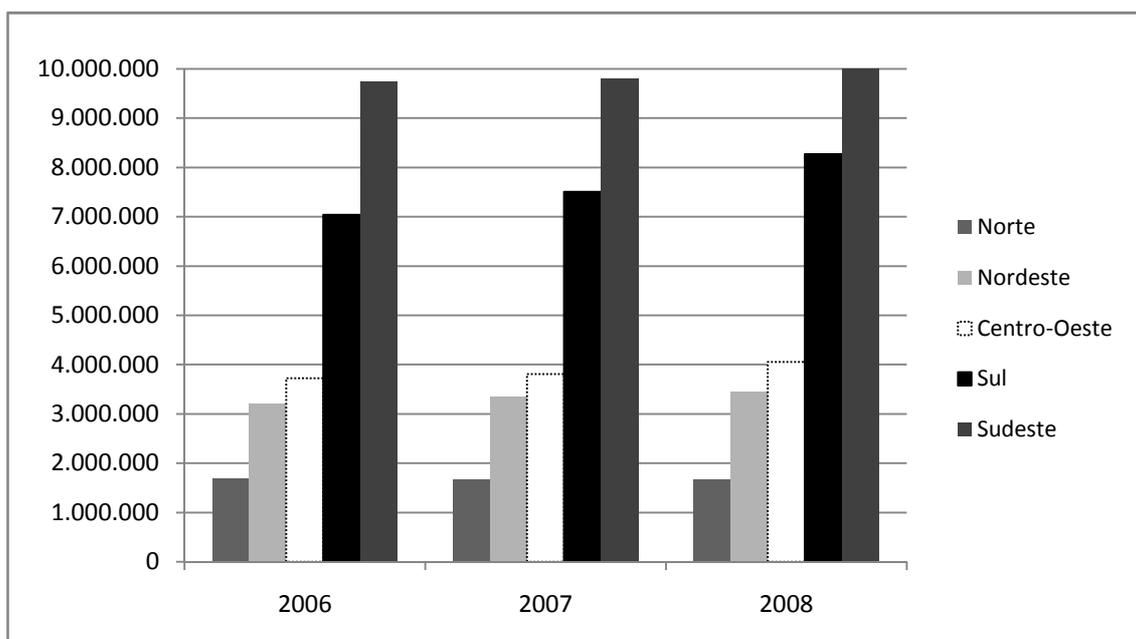


GRÁFICO 2 – Comparativo volume de leite, por região – 2006-2008

Fonte: Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, 2010

### 3.3 Indústria de Laticínios em Minas Gerais

Dados colhidos no *site* do Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais (SILEMG) mostram que, por volta de 1935, alguns empresários mineiros do setor lácteo demonstravam grande preocupação com a comercialização de seus produtos nos mercados das regiões Norte e Nordeste do País, tendo em vista a dificuldade de conservação dos produtos à vista das exigências sanitárias, aliada ao elevado custo de logística/fretes. Essa situação prolongou-se por quase uma década.

Em 1944, um grupo de empresários, liderado por Walter Gontijo, diretor da empresa Laticínios São Gotardo, esboçou um modelo de organização para eliminar os

obstáculos comerciais existentes. Desse período em diante, a história demonstra a evolução e modernização do parque industrial e a alavancagem das empresas do setor, o que acabou culminando com o surgimento do sindicato da categoria (SILEMG, 2010)

Quanto ao aspecto legal da existência dos laticínios, a fiscalização realizada nos estabelecimentos que produzem alimentos de origem animal destinados ao consumo humano é executada pelos órgãos governamentais nas esferas federal, estadual e municipal. Em Minas Gerais, o Instituto Mineiro de Agropecuária (IMA) é o órgão governamental responsável pela inspeção e fiscalização dos estabelecimentos e dos produtos industrializados e comercializados no âmbito estadual. O serviço inclui um conjunto de normas e procedimentos de ações legalmente fundamentadas na Lei Estadual 11.812, de 23/01/1995, e no Decreto 38.691, de 10/03/1997. Em seu portal eletrônico ([www.ima.mg.gov.br](http://www.ima.mg.gov.br)), o IMA disponibiliza o acesso ao manual “Normas Higiênico-Sanitárias e Tecnológicas para Leite e Produtos Lácteos”, no qual são detalhadas todas as normas referentes a instalações dos estabelecimentos, condições sanitárias e higiênicas, e exigências de conservação, transporte e equipamentos mínimos necessários para funcionamento.

Ainda de acordo com dados divulgados em seu portal, o IMA (2011) destaca que

[...] o registro do estabelecimento e produto de origem animal é, por lei, obrigatório. Estabelecimento sem registro é considerado clandestino, passível de interdição, apreensão e inutilização da produção.

Em Minas Gerais, no que se refere ao monitoramento e ao controle da matéria-prima, parte das empresas adota programas específicos para monitorar e controlar a entrada do leite cru, *in natura*, principal matéria-prima para as empresas do segmento. Além do monitoramento da matéria-prima, é necessário que as empresas adotem controles gerenciais, englobando custos e controles internos, que possam fortalecer o banco de dados com informações capazes de facilitar a tomada de decisões e manter seguro o patrimônio empresarial.

De acordo com pesquisa divulgada no Informativo SILEMG (2010), Minas Gerais é o maior produtor de leite e de queijo do Brasil, sendo responsável por 29% da

produção de leite e 40% de queijo fabricado no Brasil, favorecido pela crescente produção nas regiões do Triângulo Mineiro e do Alto Paranaíba.

A partir da década de 1990, duas bacias leiteiras cresceram na atividade e proporcionaram a chegada de várias indústrias de laticínios. Conforme censo realizado pela Universidade Federal de Viçosa (UFV), com recursos do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresa de Minas Gerais (SEBRAE/MG), ambas contam hoje com 130 indústrias, cooperativas e postos de captação de leite. Segundo o supervisor de captação de leite do Laticínio Scala, José Luiz Martins, a região é caracterizada por uma concorrência acirrada e por praticar um dos mais altos preços de leite *in natura* do estado. De outro lado, o comércio de lácteos não se limita a Minas Gerais: “cerca de 70% da nossa produção vai para São Paulo. Nossos produtos chegam a quase todas as regiões brasileiras” (SILEMG, 2010).

### **3.3.1 Indústrias de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG**

Segundo pesquisa realizada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento-MAPA, Serviço de Inspeção Federal-SIF, Instituto Mineiro de Agropecuária-IMA e Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais-SILEMG, o Alto Paranaíba/MG compõe-se de 31 municípios, com 51 empresas de laticínios instaladas na região. Destas, 38 são legalmente registradas no SIF e 13 são registradas no IMA, sendo que apenas 9 são filiadas ao SILEMG. Entretanto, empresas registradas no SIF não podem ser registradas concomitantemente no IMA, e vice-versa. Ressalte-se que das 51 empresas instaladas na região 34 são empresas de sociedade limitada, 7 são firmas individuais, 6 são cooperativas e 4 constituem sociedades anônimas.

A partir desse enquadramento das indústrias de laticínios do Alto Paranaíba/MG, este estudo baseia-se na importância de se refletir sobre o setor industrial de laticínios na região. O setor de laticínios apresenta crescente produção da matéria-prima principal. No *ranking* das principais mesorregiões produtoras de leite do Brasil, classificou-se, em 2007, como segunda colocada em produção e volume de leite

(IBGE, 2011). Dessa maneira, caberá neste trabalho investigar o uso de técnicas de gestão e controles internos em indústrias de laticínios da região e os reflexos sob a percepção dos respectivos gestores.

No Quadro 5 e na FIG. 3, elencam-se as cidades integrantes 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	

QUADRO 5 – Municípios da região do Alto Paranaíba/MG

Fonte: IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2011

Elaborado pelo autor



FIGURA 3 – Municípios da Região do Alto Paranaíba/MG

Fonte: Instituto de Geociências Aplicadas - IGA – Mapas (2011)

Na TAB. 3, apresentam-se as características dos municípios da região do Alto Paranaíba/MG.

TABELA 3 – População versus quantidade de rebanho bovino dos municípios da região do Alto Paranaíba/MG – 2007

MUNICÍPIO	POPU- LAÇÃO (hab.)	GADO (BOIS E VACAS)			VOLUME DE LEITE POR		
		Total	Ordenhadas	(%) Vacas	Ano	Vaca	Hab
Abadia dos Dourados	6.805	55.356	10.047	18,15%	30.070	8	12
Arapuá	2.778	14.945	2.989	20,00%	5.862	5	6
Araxá	92.927	75.337	35.755	47,46%	88.744	7	3
Campos Altos	13.719	23.440	8.010	34,17%	19.881	7	4
Carmo do Paranaíba	32.059	92.186	25.563	27,73%	48.314	5	4
Coromandel	28.296	119.705	26.270	21,95%	93.008	10	9
Cruzeiro da Fortaleza	3.897	17.019	4.620	27,15%	9.979	6	7
Douradoquara	1.924	16.497	2.400	14,55%	7.518	9	11
Estrela do Sul	7.439	55.544	6.320	11,38%	9.752	4	4
Grupiara	1.468	10.899	1.060	9,73%	2.898	8	5
Guimarânia	7.322	22.205	7.509	33,82%	15.611	6	6
Ibiá	23.069	119.900	44.363	37,00%	103.370	6	12
Iraí de Minas	6.605	18.556	5.686	30,64%	16.884	8	7
Lagoa Formosa	17.134	63.086	20.440	32,40%	50.221	7	8
Matutina	3.789	20.700	6.210	30,00%	13.561	6	10
Monte Carmelo	45.975	55.588	18.650	33,55%	26.919	4	2
Nova Ponte	12.504	34.515	6.720	19,47%	10.979	5	2
Patos de Minas	139.841	195.422	58.040	29,70%	109.696	5	2
Patrocínio	86.467	124.193	40.480	32,59%	96.261	7	3
Pedrinópolis	3.586	13.438	3.511	26,13%	6.741	5	5
Perdizes	14.786	113.075	35.130	31,07%	77.637	6	15
Pratinha	3.435	22.440	10.970	48,89%	27.228	7	22
Rio Paranaíba	10.990	50.905	14.253	28,00%	37.784	7	10
Romaria	3.636	9.677	1.680	17,36%	3.016	5	2
Sacramento	23.112	126.714	26.530	20,94%	48.955	5	6
Santa Juliana	11.571	25.552	9.430	36,91%	18.954	6	5
Santa Rosa da Serra	3.407	9.991	2.997	30,00%	6.231	6	5
São Gotardo	32.580	44.131	13.239	30,00%	37.824	8	3
Serra do Salitre	10.778	54.927	15.139	27,56%	34.335	6	9
Tapira	3.757	41.519	15.414	37,13%	38.258	7	28
Tiros	7.626	57.737	17.321	30,00%	41.939	7	15
<b>TOTAIS/MÉDIA</b>	<b>663.282</b>	<b>1.705.199</b>	<b>496.746</b>	<b>29,13%</b>	<b>1.138.430</b>	<b>6</b>	<b>5</b>

Fonte: IBGE Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2007)

Elaborado pelo autor

## **4 METODOLOGIA**

Diante do objetivo geral da pesquisa proposta - analisar a percepção dos gestores quanto ao uso do sistema de controle interno em indústria de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG, metodologicamente, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, baseada em estudo de casos múltiplos.

A metodologia utilizada apoia-se na seguinte estrutura: tipo e método de pesquisa; unidade de análise/observação ou sujeitos de pesquisa; população e amostra; análise da estrutura de controle interno; levantamento de dados (técnicas); e tratamento de dados.

### **4.1 Tipo e método de pesquisa**

A pesquisa foi descritiva, de abordagem qualitativa e quantitativa, e método de estudo de casos múltiplos. O procedimento multicase teve por objetivo proporcionar amplitude aos resultados, em virtude das investigações em vários laticínios, e não apenas em uma única organização, como sugere o estudo de caso propriamente dito (YIN, 2010).

### **4.2 Unidade de análise/sujeitos de pesquisa**

A unidade de análise constituiu-se das empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba em Minas Gerais.

Os sujeitos de pesquisa foram os gestores das empresas pesquisadas (empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG).

### 4.3 População e amostra

A população compõe-se de empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG inscritas no SIF ou no IMA. Segundo esses órgãos de controle da qualidade de produção, são 51 empresas pertencentes à região escolhida para a pesquisa. Já o critério de amostragem foi por acessibilidade e, portanto, não probabilística.

No primeiro momento, a pretensão seria aplicar o questionário a todas as empresas sediadas na região. Entretanto, por questões de acessibilidade e de disponibilidade dos respondentes, obtiveram-se resposta de apenas 9 empresas, não obstante a insistência do autor, por meio de contatos via telefone, correio eletrônico e visitas *in loco* em sucesso.

Apresenta-se, desta forma, no Quadro 6, a relação de empresas respondentes.

ORD	DESCRIÇÃO DAS EMPRESAS	CIDADE
01	BIOLAC Indústria e Alimentícia Ltda	Monte Carmelo/MG
02	Cooperativa Central Mineira de Laticínios Ltda CEMIL	Patos de Minas/MG
03	HEBROM Produtos do Laticínio Ltda	Patos de Minas/MG
04	Indústria e Comércio de Laticínio SHALOM Ltda	Patrocínio/MG
05	Indústria e Comércio de Laticínios FORMOSA Ltda	Lagoa Formosa/MG
06	Laticínios Abaeté Ltda	Abaeté/MG
07	Laticínios GOLEITE Indústria e Comércio Ltda	São Gotardo/MG
08	Laticínios NUTRILEITE Indústria e Comércio Ltda	Matutina/MG
09	Laticínios Tirolez Ltda	Tiros/MG

QUADRO 6 – Relação das empresas estudadas

Fonte: Elaborada pelo autor

### 4.4 Análise da estrutura do controle interno

Nesta pesquisa, foi utilizado o modelo de Coso (1992), adaptado de Imoniana e Nohara (2005), composto de três construtos que formam as bases para os controles internos: a) ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos; b) sistema de informação e comunicação; e c) procedimentos de controle e

monitoramento. Os conceitos foram medidos por meio de duas escalas itemizadas, com número ímpar de categorias balanceadas, ou seja, com o mesmo número de categorias favoráveis e desfavoráveis, e um ponto neutro. Segundo Malhotra (2006), uma escala itemizada apresenta números ou uma breve descrição associada a uma dada categoria. As escalas adotadas na pesquisa estão representadas nos Quadros 7 e 8.

Muito ineficiente	Ineficiente	Nem ineficiente, nem eficiente	Eficiente	Muito eficiente
1	2	3	4	5

QUADRO 7 – Escala utilizada para as variáveis do bloco A ao bloco C

Fonte: Questionário da pesquisa

Nenhuma importância	Pouca importância	Nem pouco, nem muito importante	Importante	Muito importante
1	2	3	4	5

QUADRO 8 – Escala utilizada para as variáveis do bloco D

Fonte: Questionário da pesquisa

Foram realizadas análises estatísticas descritivas para os construtos do modelo utilizado na pesquisa. A análise estatística descritiva se constitui de métodos tabulares, gráficos e numéricos para descrever características de um conjunto de dados (LEVINE; BERESON; STEPHAN, 2005). Na estatística descritiva, são verificadas medidas de tendência central (média, mediana e moda) e medidas de dispersão (amplitude, desvio padrão, coeficiente de variabilidade). Além disso, os dados podem ser agrupados em tabelas ou gráficos, mostrando a frequência absoluta ou relativa para cada item.

Para esta pesquisa, adotaram-se a média como medida de tendência central e o desvio-padrão como medida de dispersão. A média representa o somatório de todos os valores observados para uma variável, divididos pelo número de respondentes que deram uma resposta válida a essa variável. Assim, quanto maior a média significa que a tendência é que os respondentes estejam mais de acordo com que a afirmativa que a variável traz seja sempre verdadeira. Utilizou-se, assim, como medida de dispersão, o desvio padrão.

Como a média apresenta a limitação de ser sensível a valores extremos, optou-se por utilizar também um gráfico com as frequências relativas para cada variável, para que os dados pudessem ser observados sob outra perspectiva. A frequência relativa permite demonstrar quantas vezes cada valor dentro da escala foi marcado, de forma a compará-los (MALHOTRA, 2006).

#### **4.5 Levantamento de dados (técnicas)**

A coleta de dados foi realizada em duas fases: a) aplicação do questionário; b) realização de entrevista. Além disso, obteve-se dados setoriais com base nos registros do SILEMG, SIF e IMA.

A primeira fase foi composta por aplicação de questionário com questões abertas e fechadas (APÊNDICE B). O instrumento utilizado compõe-se de três construtos, que formam as bases para os controles internos: a) ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos (**ACACAR**, 3 itens, 18 subitens); b) sistema de informação e comunicação (**SIC**, 1 item, 8 subitens); e c) procedimentos de controle e monitoramento (**PCM**, 1 item, 7 subitens). Os dados coletados foram tabulados e tratados de forma estatística, usando recursos descritivos como média, frequência e mediana.

A segunda fase da pesquisa consistiu em entrevistar os gestores. O roteiro de entrevista foi elaborado a partir dos principais pontos encontrados na primeira fase e contemplou os três construtos adotados no questionário estruturado na fase anterior.

Nesse sentido, esta pesquisa visou encontrar, em relação ao universo de empresas pesquisadas, aquelas que possuem uma estrutura de organização constituída por departamentos de gestão e controle.

## 4.6 Tratamento dos dados

Diante da proposta de pesquisa descritiva, pretendeu-se fazer a análise das informações obtidas por meio de estatística descritiva simples, de frequência e de média das informações obtidas nas questões fechadas.

As informações obtidas nas entrevistas, a partir das questões abertas do roteiro, foram transcritas e, por meio de análise, pretendeu-se realizar o agrupamento do conteúdo apontado pelos gestores.

A análise de conteúdo foi justificada pelo grande volume de informações, como comumente ocorre em pesquisa qualitativa, fazendo-se necessária a utilização de um tratamento adequado para facilitar sua compreensão. Para tal análise, Alves-Mazzotti e Gewandsznajder (2004, p. 170) descrevem a necessidade de

[...] um processo continuado em que se procura identificar dimensões, categorias, tendências, padrões, relações, desvendando-lhes o significado [...]

Este é um processo complexo, não linear, que implica um trabalho de redução, organização e interpretação dos dados que se inicia já na fase exploratória e acompanha toda a investigação. À medida que os dados vão sendo coletados, o pesquisador vai tentativamente identificar temas e relações, construindo interpretações e gerando novas questões e/ou aperfeiçoamento as anteriores, o que por sua vez, o leva a buscar novos dados, complementares ou mais específicos que testem suas interpretações, num processo de sintonia fina que vai até a análise final.

Em complemento à técnica de análise de conteúdo, considere-se a colocação de Bardin (2006, p. 16), “a análise de conteúdo é uma técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação”.

Este capítulo tem a finalidade de discutir os resultados obtidos na coleta de dados, diante dos objetivos propostos. Quanto ao primeiro objetivo específico – “Descrever o setor de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG -, focalizaram-se instituições públicas e privadas, como: SIF, IMA, IBGE, MAPA e SILEMG, de forma a conhecer o segmento e também as empresas situadas na região. No que diz respeito às

características estruturais das empresas pesquisadas, foi possível obter, por meio da aplicação de questionário aos respondentes, os dados necessários, de forma a identificar o ano de constituição, o porte (faturamento) e o volume de produção e ter conhecimento, de forma macro, dos componentes integrantes sobre gestão corporativa. Quanto ao sistema de informação e comunicação e aos procedimentos de controle e monitoramento destas empresas, buscou-se, por meio do método de controle de Coso e da utilização de um questionário semiestruturado, identificar estes construtos e sua aplicabilidade nas tarefas rotineiras dos empregados das empresas. Com base nestes construtos, pôde-se ter conhecimento, de forma geral, do estágio atual em que se encontra o sistema de controle interno, bem como sua importância, de acordo com o entendimento de cada respondente, pois apurou-se que na gestão corporativa e para os gestores o construto mais importante foi “controle de qualidade total”.

Assim, foi possível, por meio da aplicação de questionário e com base nos dados levantados, conhecer a percepção dos gestores e suas posições quanto ao sistema de controle interno, sua importância, aplicabilidade e necessidade. Igualmente, pôde-se concluir que um sistema de controle interno bem implantado e concebido de forma consistente, pode proporcionar às empresas uma ferramenta fiel e robusta para a gestão corporativa, permitindo a continuidade da vida empresarial, de forma competitiva, em busca de resultados cada vez mais satisfatórios.

## 5 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 5.1 Caracterização da amostra

Com relação ao cargo, 8 entrevistados (89%) são gerentes administrativos/produção e 1 (11%) é gerente administrativo/contador (GRAF. 3). Verificou-se também que 6 (67%) são homens e 3 (33%) são mulheres (GRAF.4).

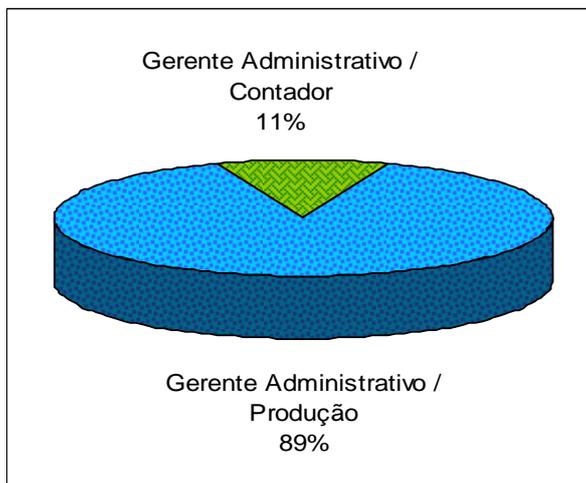


GRÁFICO 3 – Distribuição dos entrevistados segundo o cargo ocupado  
Fonte: Dados da pesquisa

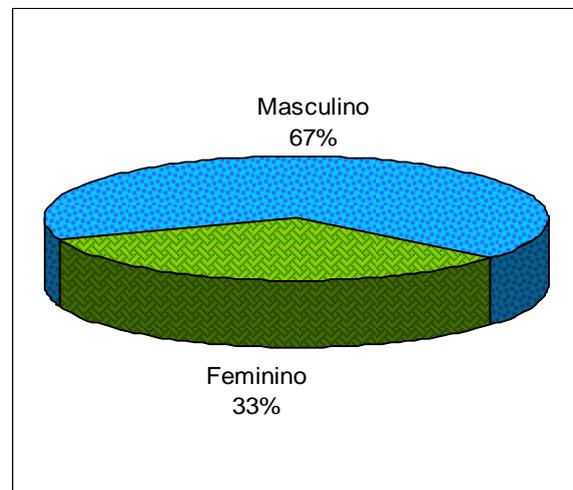


GRÁFICO 4 – Distribuição dos entrevistados segundo o gênero  
Fonte: Dados da pesquisa

Segundo a entrevistada Regina Célia Mancini, coordenadora de ensino da empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais (EPAMIG), cresce cada vez mais o número de instituições voltadas para a formação de profissionais da área de laticínios. O estado de Minas Gerais possui considerável destaque na inserção destes profissionais neste cenário. O Instituto de Laticínio Cândido Tostes/EPAMIG (ILCT), localizado na cidade de Juiz de Fora, atua na capacitação de técnicos desde 1935 e vem contribuindo para o crescimento da indústria brasileira.

Pode-se relacionar a concentração de gênero ao setor propriamente dito, pois no início da década de 1990, era preponderante a incidência de profissionais do sexo masculino no ramo de laticínios. Atualmente, segundo Mancini, a procura de mulheres interessadas nesta formação está cada vez maior. O Instituto de Laticínio

Cândido Tostes (ILCT) matricula, em média, 30 alunos por semestre. Nos últimos cinco anos, do total de tecnólogos formados nesta área, 60% eram do sexo masculino e 40% do sexo feminino, com índice de empregabilidade geral de 95% (COBES/COCESCO) nos estados de Minas Gerais (predominância), Acre, Espírito Santo, São Paulo, Rio de Janeiro, Bahia, Paraná, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Pará, Rondônia e Goiás. O ILCT informa ainda que a faixa salarial é de 5 salários mínimos para técnico recém-formado e 8 salários mínimos para técnico com experiência. Quanto à empregabilidade por sexo, a TAB. 4 mostra que este índice, atualmente, é 66% masculino e 34% para feminino.

TABELA 4 – Empregabilidade na indústria de laticínios – 2007-2011

GÊNERO	PERÍODO				
	2007	2008	2009	2010	2011
Masculino (%)	54	60	46	65	66
Feminino (%)	46	40	54	35	34
Empregabilidade (%)	66	68	69	75	98

Fonte: Empresa de Pesquisa Agropecuária de Minas Gerais – EPAMIG

Elaborado pelo autor

No que se refere à faixa etária dos entrevistados (GRAF. 5), verificou-se que 8 (88%) têm idade inferior a 40 anos, sendo 4 (44%) entre 20 e 30 anos e 4 (44%) entre 30 e 40 anos (44%). Apenas 1 (11%) entrevistado está na faixa entre 40 e 50 anos.

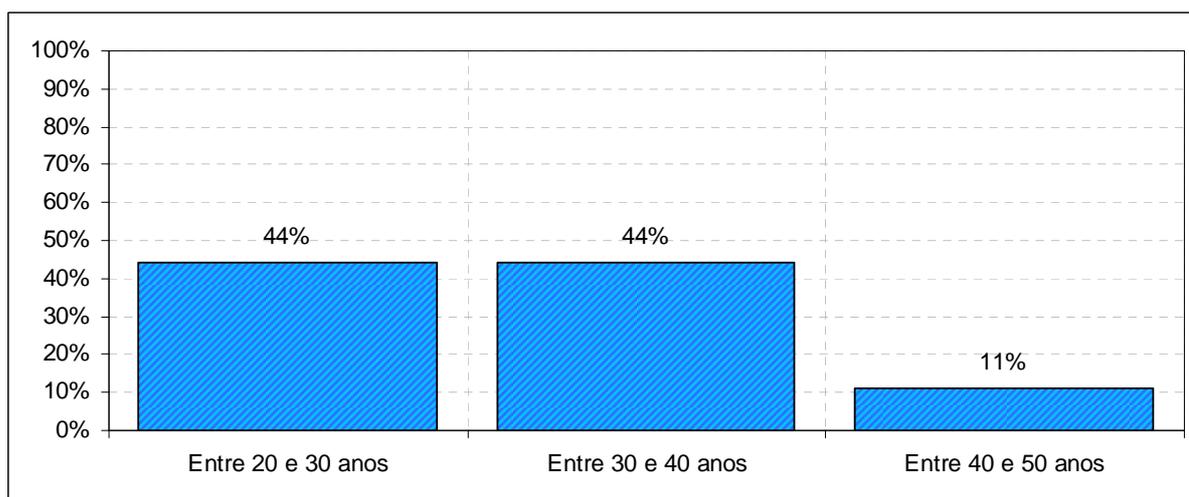


GRÁFICO 5 – Distribuição dos entrevistados segundo a faixa etária

Fonte: Dados da pesquisa

Essa concentração demonstra uma possível profissionalização do setor, advinda do surgimento de cursos profissionalizante no segmento, haja vista que, em 1975, a Universidade Federal de Viçosa (UFV) deu início à formação de profissionais do

ramo de laticínios, oferecendo um curso superior de curta duração. Em 1998, com o reconhecimento e aprovação do MEC, surge o Curso de Ciência e Tecnologia de Laticínios, até hoje formando bacharéis interessados em fazer parte de um mercado cada vez mais crescente no País. Com a grande procura pelas universidades federais, segundo o coordenador do curso, José Antônio Marques Pereira, 75% das vagas são preenchidas por mulheres e apenas 25% por homens, provando que com o crescimento da economia não há mais espaço para preconceitos ou tabus quanto à segurança da capacidade feminina em liderar esta área, até porque, reafirma ele, “estão sobrando vagas no mercado brasileiro”.

Os cursos de pós-graduação em nível de mestrado, iniciados em 1976, e de doutorado, em 1991, *stricto e lato sensu* em Ciência dos Alimentos, da Universidade Federal de Lavras (UFLA), também enfatizam a grande procura do sexo feminino pelo ramo de laticínios. Segundo os orientadores Sandra Maria Pinto e Luiz Ronaldo de Abreu, que lecionam as matérias Produtos Lácteos e Físico-químicos do Leite, Tecnologia do Leite e Produtos Lácteos e Qualidade e Processamento do Leite de Consumo, apenas 20% dos interessados em especializações na área de laticínios são do sexo masculino. Isso mostra que com o crescimento econômico do País e o aumento do número de mulheres no mercado de trabalho no ramo de laticínios não poderia ser diferente. É cada vez mais frequente a contratação de profissionais do sexo feminino, como professores, inspetores, gerentes técnicos de cooperativas, administradores de fábricas e diretores de grandes empresas, que já lideram o mercado lácteo brasileiro.

Com relação ao volume de leite produzido pelo processo fabril (GRAF. 6), observou-se uma diversidade entre as empresas pesquisadas, sendo 1 (11%) não respondeu a esta questão; 2 (22%) produzem de 20.001 a 30.000 litros; 1 (11%) de 50.001 a 60.000 litros; 2 (22%) de 60.001 a 70.000 litros; 3 (33%), acima de 90.001 litros.

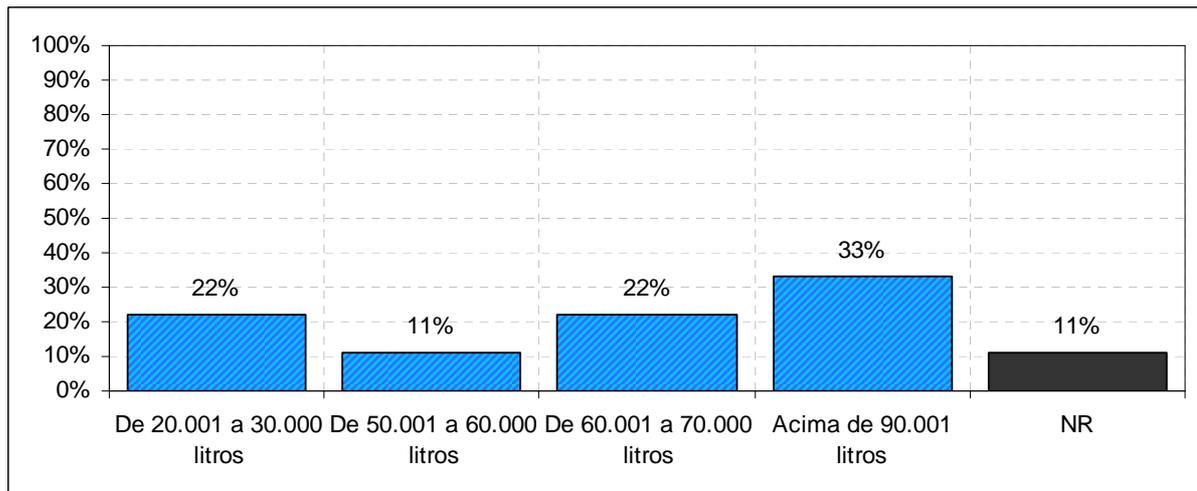


GRÁFICO 6 – Volume de leite (diário) produzido pelo processo fabril atual  
 Fonte: Dados da pesquisa

Essa concentração apresenta indícios da existência de empresas em vários portes, levando em consideração o volume da principal matéria-prima, o leite cru. Ademais, mesmo existindo na região 3 empresas (33%) com volume superior a 90.000 litros/dia, verifica-se também que 5 (56%) estão abaixo deste volume de leite, diversificando o tamanho das empresas da região.

O volume de produção foi bastante diverso na amostra pesquisada, bem como o faturamento mensal das empresas (GRAF. 7). A faixa de faturamento mensal de maior frequência foi a acima de R\$ 2.000.000,01, com 4 entrevistados (44%). Além disso, pode-se ressaltar que 3 (33%) possuem faturamento mensal inferior a R\$ 1.000.000,00.

Como o volume de entrada de leite é determinante quanto ao porte da empresa, o faturamento consubstanciará seu enquadramento, pois a classificação do tipo do produto será importante, devido ao valor agregado que estes produtos poderão proporcionar à empresa. Dessa forma, e de acordo com os dados pesquisados, as empresas deste segmento não optam pela forma de tributação simplificada do SIMPLES NACIONAL. Até porque, e de acordo com as bases de permissão determinadas pela Receita Federal do Brasil, só poderão optar por esta forma de tributação as microempresas e empresas de pequeno porte, assim consideradas aquelas que tenham um faturamento anual equivalente a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais) ou, em média, R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais)

por mês (Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, artigo 3º). Nota-se, no entanto, que as empresas deste segmento e desta região têm um faturamento mensal bem superior a este limite determinado pelo órgão regulamentador.

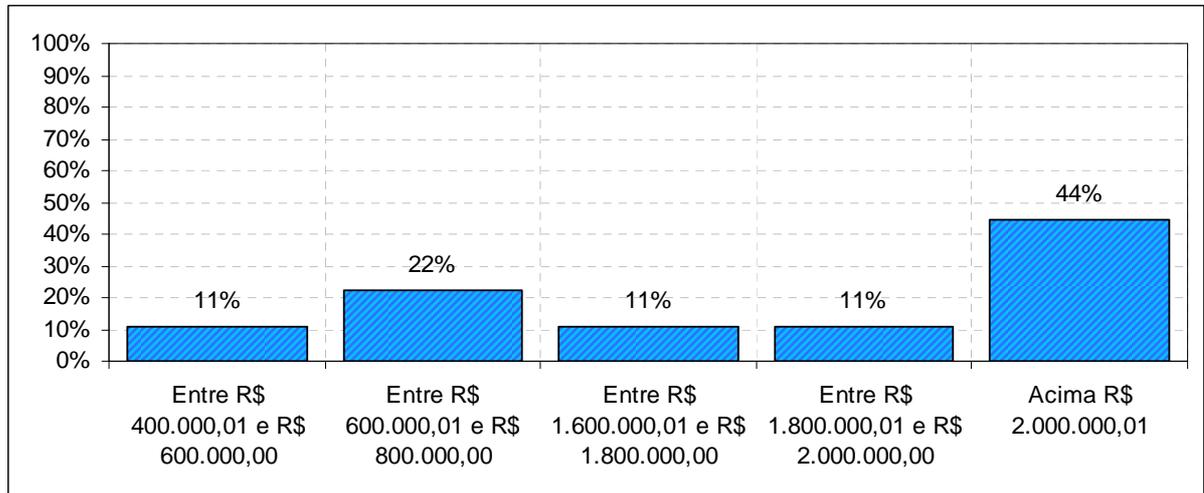


GRÁFICO 7 – Faixa mensal de faturamento da empresa  
Fonte: Dados da pesquisa

No que tange ao tempo de vida das empresas (GRAF. 8), verificou-se que se trata de empresas maduras, com no mínimo 10 anos de mercado, mas não tão antigas, uma vez que possuem no máximo 30 anos, sendo que 6 (67%) se encontram na faixa de mais de 10 a até 20 anos.

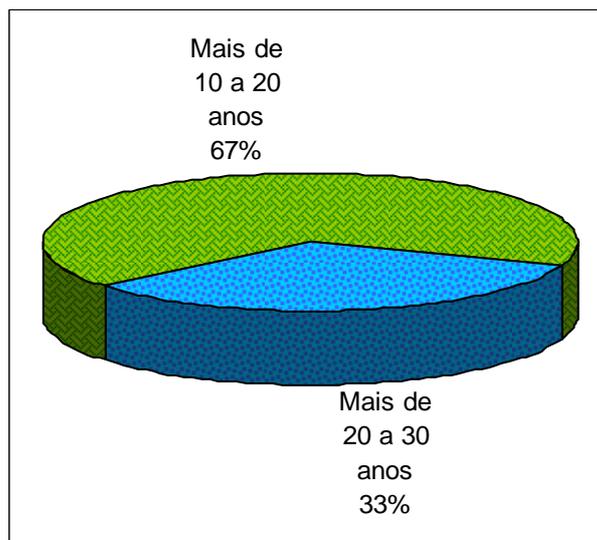


GRÁFICO 8 – Tempo de existência da empresa  
Fonte: Dados da pesquisa

Dentre as empresas sediadas nesta região 6 (67%) encontram-se com mais de 10 (dez) anos de sobrevivência após sua fundação, demonstrando solidez e maturidade

diante do mercado comercial. Assim, ainda neste cenário de sobrevivência empresarial e, com base em consulta realizada (junho/2011) ao SEBRAE-Unidade de Inteligência Empresarial, identificou-se uma taxa de mortalidade, no segmento pesquisado, equivalente a 14% nos dois primeiros anos de vida, para empresas sediadas em Minas Gerais. A pesquisa teve por base o ano de 2005. Já para as empresas sediadas na região Sudeste este percentual sobe para 16%. No Brasil, este percentual alcança a margem de 22% de taxa de mortalidade para os dois primeiros anos de existência, refletindo amadurecimento do setor.

## 5.2 Ambiente de controle, atividade de controle e avaliação de riscos

### 5.2.1 Análise de cultura corporativa, por meio de padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo

Observa-se que, de modo geral, as variáveis apresentaram médias altas, ficando entre “eficiente” e “muito eficiente”. Para todas as variáveis, o valor mínimo observado foi 3 e o máximo foi 5, indicando um padrão de qualidade elevado, o que fica demonstrado nos desvios em relação à média, todas inferiores a 1. A variável com maior média foi a “estabelecer canais para comunicação aberta” (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima), 4,33. Já a variável que obteve menor média (4,00) foi a restabelecer o apropriado jargão “o exemplo vem de cima” (TAB. 5).

TABELA 5 – Estatística descritiva da cultura corporativa

VARIÁVEL	Nº	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
A.A.1 - Comunicação da importância dos Controles Internos.	9	3	5	4,22	0,67
A.A.2 - Código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento de regras.	8	3	5	4,13	0,83
A.A.3 - Restabelecer o apropriado jargão "o exemplo vem de cima".	9	3	5	4,00	0,87
A.A.4 - Programas de treinamento e conscientização.	9	3	5	4,22	0,97
A.A.5 - Estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima).	9	3	5	4,33	0,87

Fonte: Dados da pesquisa

O GRAF. 9 mostra que as variáveis A.A.4 (programas de treinamento e conscientização) e A.A.5 (estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima)) apresentam um percentual de respostas “muito eficiente” superior ao das demais variáveis. Isso indica que as empresas deste setor possuem estes atributos como de melhor. Já a variável A.A.3 (restabelecer o apropriado jargão "o exemplo vem de cima") foi a que apresentou o maior percentual da resposta para “nem ineficiente, nem eficiente”. Está variável demonstra que deve ser mais bem trabalhada pelas empresas pesquisadas.

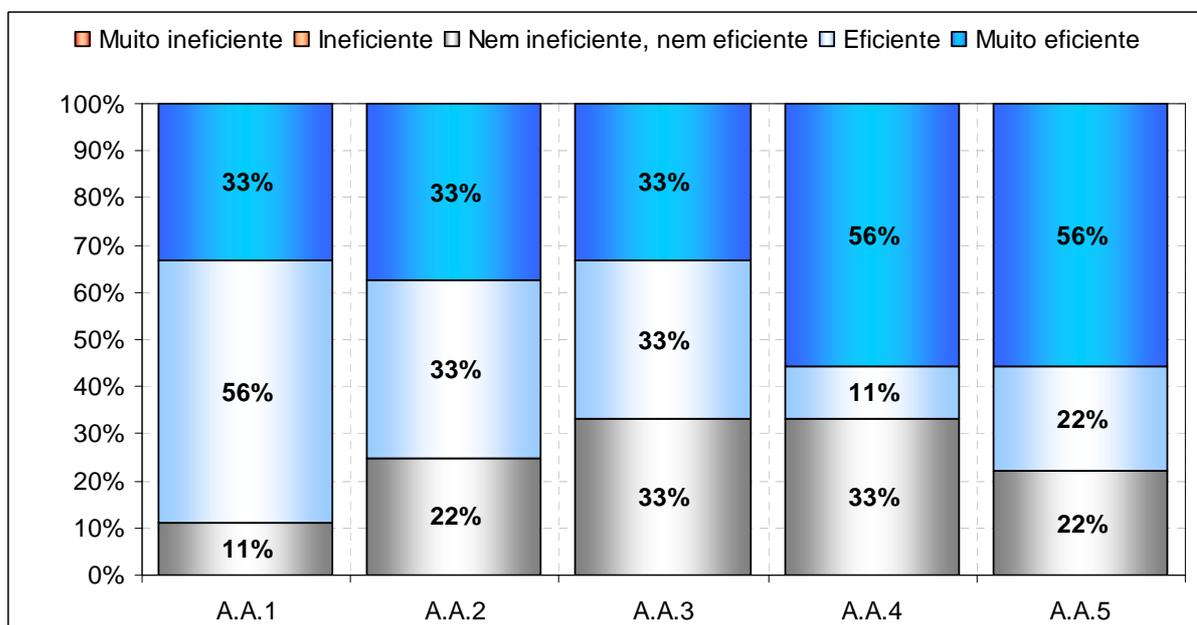


GRÁFICO 9 – Eficiência da cultura corporativa

Fonte: Dados da pesquisa

**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)

## 5.2.2 Identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais

Com relação às variáveis sobre a administração dos riscos internos e externos (TAB. 6), observou-se que também apresentaram altas médias. Para praticamente todas

as variáveis o valor mínimo observado foi 3 e o máximo foi 5. A única exceção foi a variável respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios, que apresentou um mínimo de 4 e foi também a que obteve a maior média. Tal resultado é muito plausível, uma vez que a adequação às regulamentações é uma questão de sobrevivência no setor. As variáveis que obtiveram as menores médias foram “análise das ocorrências de descumprimento de políticas em procedimentos da companhia”, 3,56, e “identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)”, 3,78. Tal resultado revela a grande necessidade de se trabalhar tais fatores no setor de laticínios. Isso pode ser resultado da falta de políticas de normas e procedimentos de controles por parte das empresas.

TABELA 6 – Estatística descritiva da administração dos riscos internos e externos

VARIÁVEL	Nº	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
A.B.6 - Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)	9	3	5	3,78	0,67
A.B.7 - Existência de auditoria interna	9	3	5	4,22	0,67
A.B.8 - Existência de auditoria externa	9	3	5	4,22	0,83
A.B.9 - Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios	9	4	5	4,78	0,44
A.B.10 - Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da companhia	9	3	5	3,56	0,73
A.B.11 - Gerenciamento dos riscos do negócio (financeiros: mercado - liquidez e crédito - inadimplência e garantia)	9	3	5	4,11	0,60
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)	9	3	5	4,22	0,67

Fonte: Dados da pesquisa

O GRAF. 10 examina as variáveis sob outro panorama. Coerentemente, verifica-se que a variável “respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios” apresenta o maior percentual de respostas “muito eficiente”: 78%. Em seguida, aparece a variável “existência de auditoria externa”, com o segundo maior percentual de respostas “muito eficiente”: 44%. Por outro lado a variável “Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da Companhia” apresenta 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.

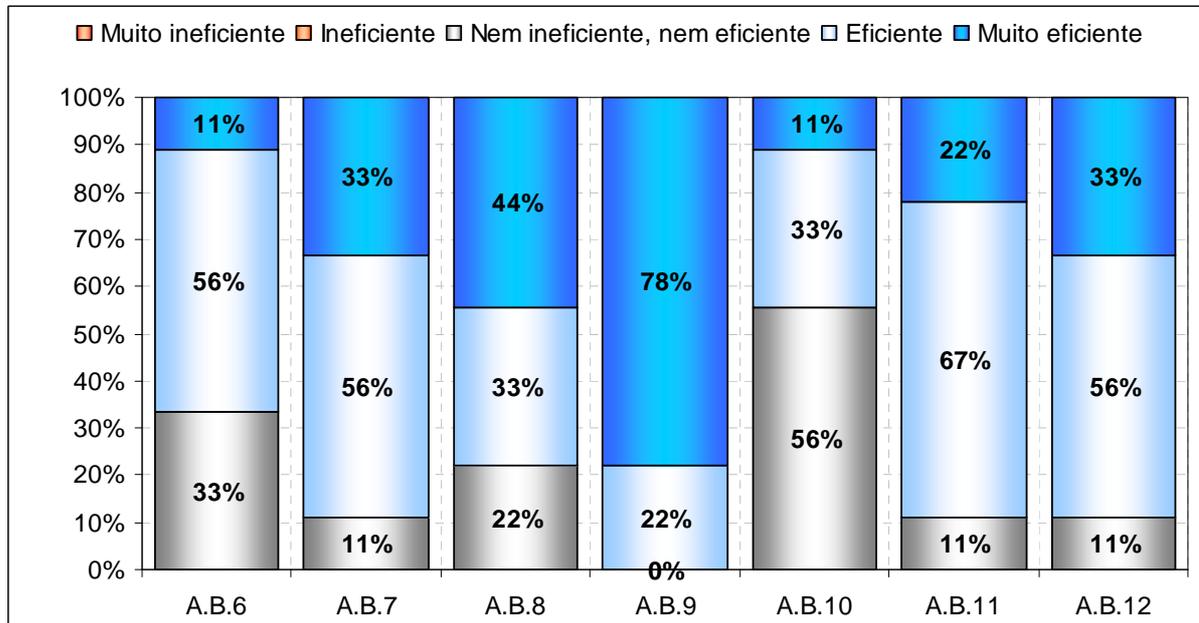


GRÁFICO 10 – Eficiência da administração dos riscos internos e externos

Fonte: Dados da pesquisa

**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)

### 5.2.3 Políticas, procedimentos e prática adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e que as estratégias para atenuar os riscos sejam executadas tempestivamente

No que tange às políticas, procedimentos e práticas adotadas (TAB. 7), verifica-se que, de modo geral, são eficientes. O valor mínimo observado foi 3 e o máximo foi 5, com exceção da variável “revisão dos indicadores de desempenho”, que apresentou o mínimo 2. A variável que apresentou a maior média foi “gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades”: 4,11. A que apresentou a menor média foi

“políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbia e mal entendidas”: 3,63. No geral, os itens deste fator apresentaram médias inferiores, comparados aos dois fatores que foram analisados nos tópicos anteriores. Isso revela que este fator é o que se apresenta menos eficiente.

TABELA 7 – Estatística descritiva das políticas, procedimentos e prática adotadas

VARIÁVEL	Nº	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
A.C.13 - Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades	9	3	5	4,11	0,78
A.C.14 - Revisão dos indicadores de desempenho	9	2	5	3,78	0,97
A.C.15 - Controles dos sistemas de informática (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança)	8	3	5	3,75	0,71
A.C.16 - Existência de documentação fidedigna com as atividades operacionais	9	3	5	3,89	0,78
A.C.17 - Documentação completa e precisa em relação aos fatos operacionais	9	3	5	4,00	0,50
A.C.18 - Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbia e mal entendidas	8	3	5	3,63	0,74

Fonte: Dados da pesquisa

O GRAF. 11 mostra que as variáveis que apresentam o maior percentual 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 a variável que apresentou o maior percentual de citação “nem ineficiente, nem eficiente” foi políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbia e mal entendidas. A variável revisão dos indicadores de desempenho, apesar de ter apresentado 66% das citações “muito eficiente” ou “eficiente”, foi a que apresentou a maior variabilidade, sendo que uma das empresas afirmou ser “Ineficiente” neste quesito.

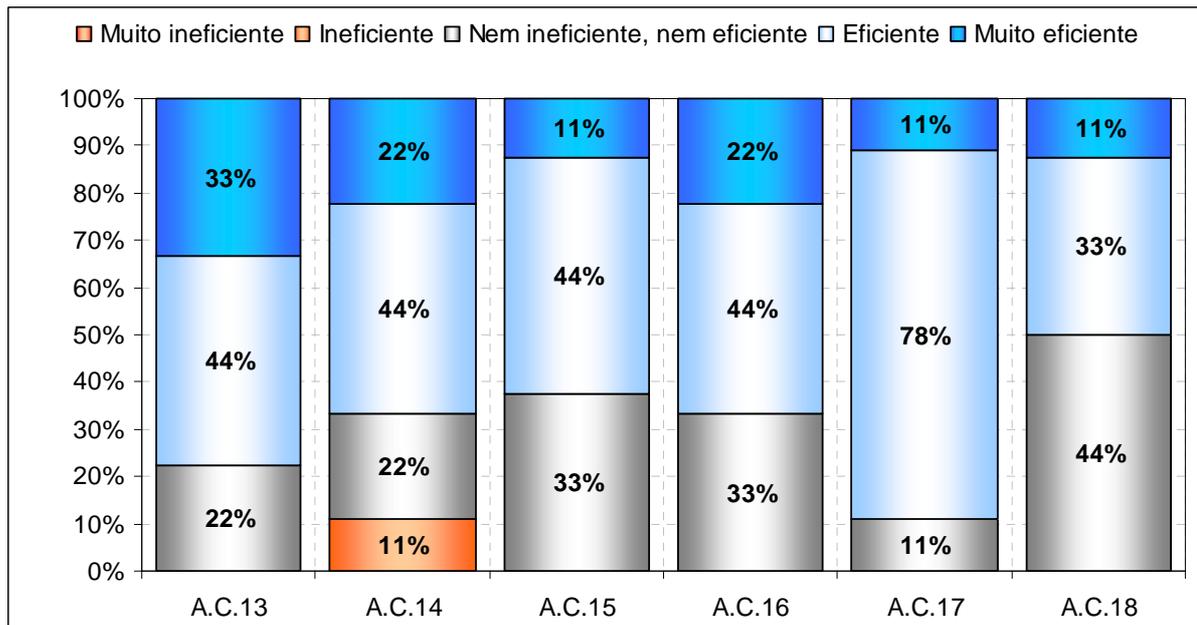


GRÁFICO 11 – Eficiência das políticas, procedimentos e prática adotadas

Fonte: Dados da pesquisa

**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

### 5.3 Sistemas de informação e de comunicação

**5.3.1 Troca de informações entre a administração e os funcionários. A administração declara as novas diretrizes de controle e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas.**

O sistema de informação e comunicação (TAB. 8), de modo geral, parece demandar uma melhoria. Alguns dos itens deste fator apresentaram valor mínimo 1 ou 3, enquanto o valor máximo para todos foi 5. Essa amplitude reflete que algumas empresas do setor estão bastante deficientes neste quesito. As menores médias foram observadas para as variáveis “informação sobre plano de controles” e “informações sobre possibilidades de riscos”, 3,22. Tais itens parecem demandar

melhorias na maioria das empresas. Já os itens com maiores médias foram “identificação das informações” e “relevância e confiabilidade das informações”, 4,00. Apesar de terem apresentado a maior média, esta se encontra próxima ao eixo “eficiente”, sendo que uma aproximação ao eixo “muito eficiente” seria mais apropriado.

TABELA 8 – Estatística descritiva dos sistemas de informação e comunicação

VARIÁVEL	Nº	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
B.19 - Divulgação das normas e procedimentos	9	3	5	3,67	0,71
B.20 - Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados	9	3	5	3,67	0,71
B.21 - Sistemas internos de comunicação	9	3	5	3,67	0,71
B.22 - Informação sobre plano de controles	9	1	5	3,22	1,09
B.23 - Informação sobre ambiente de controles	9	1	5	3,22	1,09
B.24 - Informações sobre possibilidades de riscos	9	3	5	3,56	0,73
B.25 - Identificação das informações;	9	3	5	4,00	0,50
B.26 - Relevância e confiabilidade das informações	9	3	5	4,00	0,50

Fonte: Dados da pesquisa

O GRAF. 12 leva à uma mesma leitura da TAB. 8. Observa-se que as variáveis “informação sobre plano de controles” e “informação sobre ambiente de controles” apresentam 11% de empresas que são “muito ineficiente” nesses aspectos. Outras 56% afirmaram não ser nem ineficientes, nem eficientes. Apenas 33% afirmaram que são 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 empresas afirmaram que não são nem ineficientes, nem eficientes nestes quesitos. Outras 44% afirmaram que são eficientes e 11% afirmaram ser muito eficientes. Já as variáveis “identificação das informações” e “relevância e confiabilidade das informações” apresentaram os maiores níveis de eficiência, sendo que aproximadamente 89% das empresas afirmaram que são eficientes ou muito eficientes nestes quesitos.

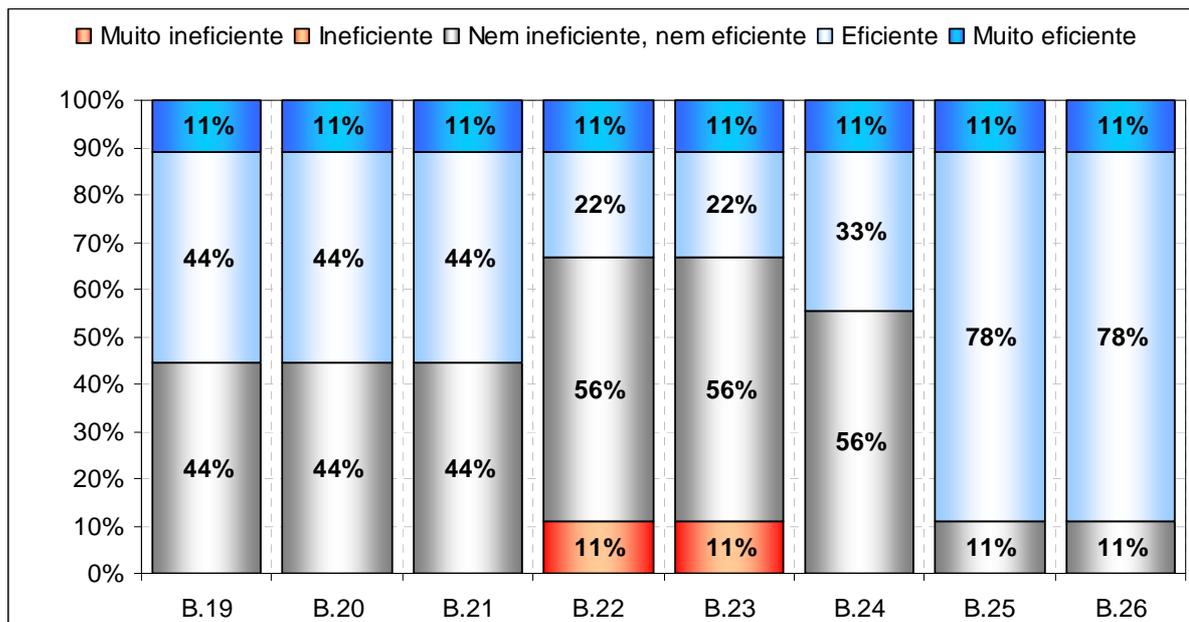


GRÁFICO 12 – Eficiência dos sistemas de informação e comunicação

Fonte: Dados da pesquisa

**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

## 5.4. Procedimentos de controle e monitoramento

### 5.4.1 Processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos e verificar se estão adequadamente desenhados e monitorados. Executado pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas

No que tange aos procedimentos de controle e monitoramento (TAB. 9), é possível observar que algumas empresas apresentam bom nível de eficiência enquanto outras, não. Todas as variáveis apresentaram o mínimo 3 e o máximo 5, com exceção da C.29 e da C.33, que apresentaram o mínimo 2. As variáveis que apresentaram menor média foram “existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais” (3,00) e “existência de manual de normas e

procedimentos de controle interno” (3,33). Apesar de a C.33 ter apresentado uma média inferior à de C.32, seu desvio padrão é maior, indicando maior dispersão nas respostas. Tais variáveis são aquelas que merecem maior atenção por parte das empresas. De outro lado, a variável que apresentou a maior média foi “procedimentos de conciliações e reconciliações de dados”: 4,33. Isso indica que a maioria das empresas apresenta nível de eficiência satisfatório neste quesito.

TABELA 9 – Estatística descritiva dos procedimentos de controle e monitoramento

VARIÁVEL	Nº	MINIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
C.27 - Confirmação de que os procedimentos de controles estão sendo monitorados	9	3	5	3,78	0,67
C.28 - Existência de segregação de função pelas atividades desenvolvidas pelos funcionários	9	3	5	4,00	0,87
C.29 - Controle de autorizações por parte dos responsáveis em cada departamento	9	2	5	3,89	0,78
C.30 - Procedimentos de conciliações e reconciliações de dados	9	3	5	4,33	0,71
C.31 - Procedimentos de avaliação e revisão de desempenho dos funcionários e departamentos	9	3	5	4,00	1,00
C.32 - Existência de procedimentos de controle de verificação física de bens patrimoniais	9	3	5	3,33	0,71
C.33 - Existência de manual de normas e procedimentos de controle interno	9	2	5	3,00	1,00

Fonte: Dados da pesquisa

O GRAF. 13 mostra que é possível analisar com maior clareza as variáveis. Verifica-se que para a “existência de manual de normas e procedimentos de controle interno” 33% das empresas são ineficientes e apenas 22% são eficientes ou muito eficientes. Sem dúvidas, essa é a variável mais preocupante do construto.

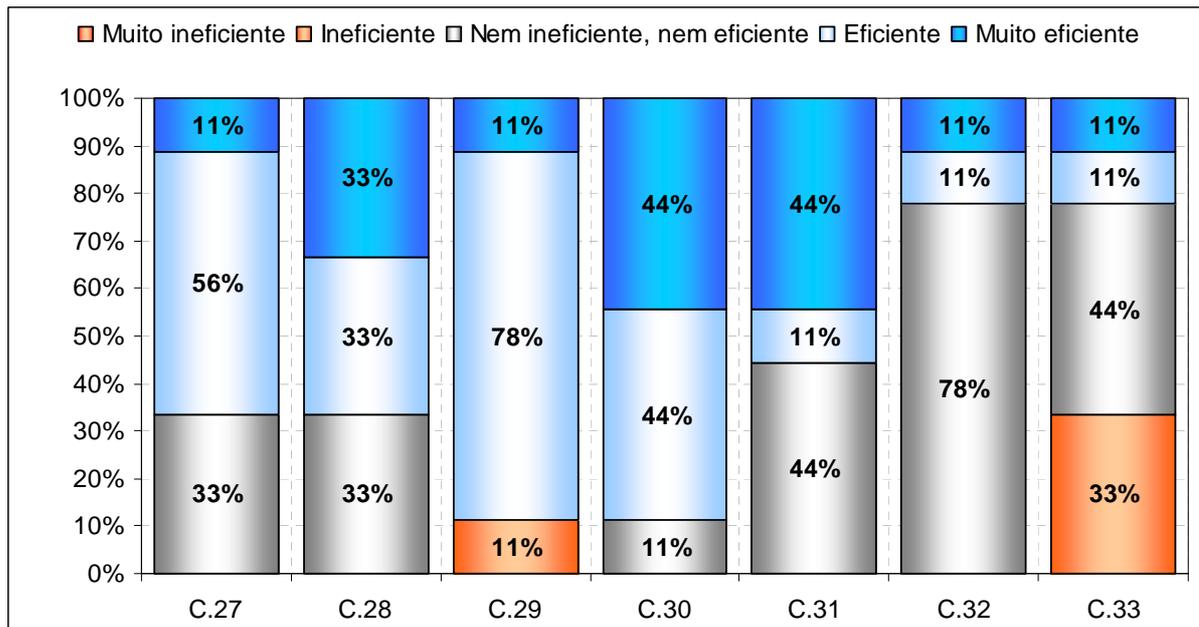


GRÁFICO 13 – Eficiência dos procedimentos de controle e monitoramento

Fonte: Dados da pesquisa

**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

## 5.5 Fatores importantes na gestão da empresa de laticínios

Foi observada qual a importância dos seguintes fatores na gestão das empresas de laticínio (TAB. 10). Os resultados revelam que todos os fatores são de grande importância, uma vez que o valor mínimo observado foi 4 e o máximo foi 5. A variável “controle de qualidade total” foi a que apresentou a maior média, indicando ser o fator de maior importância. Já as variáveis “controles internos” e “preço da matéria-prima (leite)” apresentaram as menores médias (4,11), mas também constituem fatores importantes.

TABELA 10 – Estatística descritiva dos fatores importantes na gestão das empresas de laticínio

VARIÁVEL	Nº	MÍNIMO	MÁXIMO	MÉDIA	DESVIO-PADRÃO
D.37 – Controles internos	9	4	5	4,11	0,33
D.38 - Controle de qualidade total	9	4	5	4,89	0,33
D.39 - Preço de venda	9	4	5	4,44	0,53
D.40 - Processo de produção	9	4	5	4,44	0,53
D.41 - Preço da matéria-prima (leite)	9	4	5	4,11	0,33

Fonte: Dados da pesquisa

Tais observações podem ser percebidas também com base no GRAF. 14. Verifica-se que 89% das respostas à variável “controle da qualidade total” foram “muito importante”. As variáveis “preço de venda” e “processo de produção” já se mostraram em segundo nível de importância, sendo que um percentual de 44% dos respondentes acredita que essas são variáveis muito importantes e 56% consideram que são importantes. Já as variáveis “controles internos” e “preço da matéria-prima (leite)” apresentaram 89% das respostas “importante” e apenas 11% responderam ser “muito importante”, apresentando-se em terceiro lugar com relação ao nível de importância.

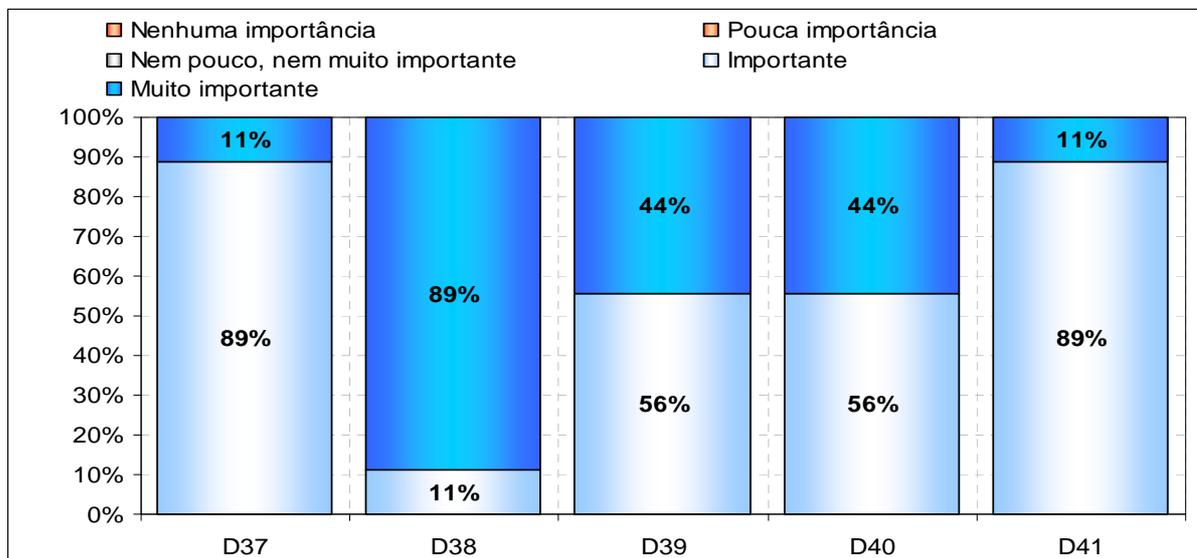


GRÁFICO 14 – Percentual da importância dos fatores pesquisados na gestão das empresas de laticínios

Fonte: Dados da pesquisa

**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)

## **5.6 Análise da Estatística Descritiva**

### **5.6.1 Enfoque das empresas em relação às perspectivas de controle**

Sob a perspectiva do controle e do monitoramento da matéria-prima recebida pelas empresas pesquisadas, salienta-se que diversos construtos são tratados como relevantes no percurso entre a saída da matéria-prima da sede do produtor até a chegada ao estabelecimento industrial. Apurou-se que 77% dos entrevistados preocupam-se, veementemente, com a qualidade da matéria-prima ao chegar até o estabelecimento industrial, seguida pelas questões de logística e quantidade. Já para 33% destes entrevistados, quando o volume da matéria-prima é relevante para a indústria adquirente deve-se ter monitoramento. Do mesmo modo, para 11% dos entrevistados o preço e a necessidade de compra são considerados fatores importantes e que merecem ser monitorados.

Ressalta-se que 22% dos entrevistados não praticam nenhum tipo de monitoramento sobre a matéria-prima no percurso entre a fazenda e a sede da empresa compradora. Entretanto, afirmam que a qualidade da matéria-prima é determinante no processo fabril.

Ademais, destaca-se que a existência de certo padrão de controle e monitoramento, indica a adoção do método de controle do Coso, por parte das empresas pesquisadas, ainda que de forma empírica. O gerente de produção da empresa “A” destaca que “o controle de compra é feito sobre o monitoramento da qualidade do leite recebido e este leite é pago por meio de uma escala de valores, conforme seu grau de qualidade”. Este processo de monitoramento visa obter maior qualidade na entrada da matéria-prima no laticínio, o que irá influenciar, sobremaneira, o processo fabril e, conseqüentemente, o produto final fabricado.

Tomando-se por base a crescente valorização da área de controle interno, é necessário que as empresas adotem procedimentos de gerenciamento e comunicação para a aquisição destas matérias-primas. Estas fontes de

comunicação devem divulgar as normas e os procedimentos que proporcionem a remessa do leite segundo os padrões de qualidade previamente definidos. Buscando alcançar este padrão, as empresas disponibilizam aos fornecedores de leite serviços e utilidades em forma de benefícios (convênios, médicos veterinários, equipamentos para armazenamentos de ração, tanques de armazenamento de leite etc.), buscando implementar fidelidade entre produtor e empresa.

Com relação aos impactos destas normas e procedimentos, é possível vislumbrar uma maior remuneração à matéria-prima. Para o gerente administrativo da empresa “B” “o foco está ligado diretamente ao sistema de qualidade total implantado pela empresa”, tanto da matéria-prima quanto do produto final. Na visão dos gestores da empresa “C”, ao implantar a política leiteira, dar-se-á enfoque à profissionalização e qualificação dos profissionais ligados à área de produção. Nota-se que existe uma preocupação com os padrões de qualidade do produto. Também é apontada, de forma expressiva, a necessidade de profissionalização, atualização e qualificação.

Não obstante os construtos padrão de qualidade e benefícios terem sido mais incisivos, a busca pela melhor remuneração para o produtor também se faz presente na implantação da estratégia de se ter um setor específico para tratar da política leiteira. De forma geral, pode-se observar que existe a preocupação dos gestores em ter uma mercadoria que esteja de acordo com os padrões de qualidade previamente atestados, tanto da matéria-prima quanto do produto acabado. Todavia, para se alcançar este objetivo, é normal que alguns cuidados sejam observados e que critérios sejam obedecidos, tais como o processo de armazenagem e estocagem da matéria-prima e dos produtos acabados. Observou-se que 77% dos entrevistados entendem que o controle sobre os produtos em condições de venda deve ser prontamente validado.

Corroborando essa validação, o gestor corporativo da empresa CEMIL afirma que “controle de qualidade na entrada, controle de qualidade durante a produção, quarentena de no mínimo cinco dias antes da liberação da venda, armazenagem e estocagem de forma adequada e controle de adequação no transporte do produto até o cliente” são essenciais ao processo de gerenciamento de entidade.

Adicionalmente, na fala dos entrevistados ficou ressaltada a necessidade de estabelecer vários controles entre a compra da matéria-prima e o produto final no mercado consumidor, conforme pode ser visualizado na Tabela 11, a seguir.

TABELA 11 – Principais controles existentes apontados pelos entrevistados

<b>CONTROLES EXISTENTES</b>	<b>QTE DE RESPONDENTES</b>
Controle de armazenagem e estocagem	6
Controle de qualidade	5
Análise laboratorial	3
Controle de transporte até a empresa compradora	3
Análise da linha de produção	3
Controle sanitário e fiscal	2
Controle de produção	2
Controle de certificado para acompanhar a mercadoria vendida	2
Análise das empresas compradoras	1
Controle de medidas e pesos	1
Análise da matéria-prima adquirida do produtor	1

Fonte: Elaborada pelo autor

Os entrevistados demonstram preocupação quanto à busca pela excelência nos padrões de qualidade, tanto da matéria-prima quanto nos produtos acabados, e nos controles de gestão necessários para o gerenciamento de riscos e a implantação de consistentes e robustos métodos de controle interno.

Ademais, há indícios de que as empresas pesquisadas adotam métodos de controles ligados ao Coso, o que fortalece o gerenciamento, o monitoramento, a comunicação e a salvaguarda patrimonial destas entidades, ligados, conseqüentemente, às necessidades e preocupações com os padrões de qualidade.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo contemplou o sistema de controle interno adotado por empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba/MG. A partir da percepção de seus gestores, buscou-se identificar as variáveis de sucesso, com base nas técnicas utilizadas em seus procedimentos de rotina operacional.

Por meio de abordagens de natureza quantitativa e qualitativa, foi possível compor os resultados desta pesquisa, que se apoiou na utilização do procedimento metodológico de estudo de multicasos realizados sobre as empresas que compõem a unidade de análise desta investigação. Isso permitiu conferir a finalidade descritiva das informações requeridas pela metodologia proposta. Assim, pela aplicação de questionários baseado no modelo de Coso (1992) e, também, pela realização de entrevistas semiestruturadas com os respondentes deste estudo, chegou-se às conclusões descritas a seguir.

Os resultados obtidos com as empresas pesquisadas indicaram predominância masculina na gestão das empresas, cabendo ressaltar que o número de mulheres em acessibilidade aos cargos existentes no setor de laticínios vem crescendo paulatinamente. Nota-se que atualmente 80% da procura de cursos de especialização voltados para o setor e ou nicho de mercado da indústria de laticínios compõem-se de mulheres. Outro dado relevante sobre a demografia dos entrevistados se refere à faixa etária, em que quase 90% têm idade inferior a 40 anos.

Em relação à unidade de análise da pesquisa, a amostra revelou que quanto ao tempo de atividade existe amadurecimento das empresas, tanto que a grande maioria é de laticínios com mais de 10 anos de permanência no mercado. Quanto ao porte das empresas com base em seu faturamento, de acordo com os critérios adotados pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, enquadram-se como empresas de médio e de grande porte, pois todas possuem faturamento bruto anual bastante superior a 2,4 milhões de reais anuais. Mais da

metade dos laticínios fatura acima de 1,8 milhão de reais mensais e do total da amostra 44% faturam mensalmente mais de 2 milhões de reais.

Outro dado bastante significativo para este trabalho se refere à produção de leite, na medida em que 66% têm volume diário acima de 50 mil litros e 33% beneficiam um volume de leite superior a 90.000 litros por dia.

Observou-se uma crescente neste segmento, e, em conformidade com o presidente das Organizações das Cooperativas Brasileiras (OCB), Márcio Lopes de Freitas (2010, p. 30),

as empresas estão se fundindo, se organizando e trabalhando em blocos nos mais diversos segmentos [...] em busca de uma gestão mais competitiva, que faça frente ao novo cenário de consolidação do setor lácteo brasileiro, cinco centrais negociam visando a ganhos de escala e diluição de custos.

Contra-pondo-se à conclusão pessimista da Unidade de Inteligência Empresarial do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas empresas no Brasil, acerca da sobrevivência de empresas no País após a sua constituição, esta pesquisa apresenta algumas especificidades em relação à gestão de controle interno das empresas como determinantes para sua permanência no mercado, seja pelo crescimento observado, seja pelo desenvolvimento dos incrementos gerenciais tidos como responsáveis pelos resultados obtidos.

Dentre os elementos relevantes para o acompanhamento do sistema de gestão de controle interno, destaca-se a importância da comunicação e do monitoramento, em paralelo à ocorrência periódica de programas de treinamento acompanhados da devida conscientização em todo o processo organizacional para a obtenção de resultados positivos.

Quanto aos riscos internos e externos mais relevantes aos resultados desta pesquisa, destaca-se como fator impactante no que tange aos processos operacionais, sejam eles manuais e ou informatizados, a grande necessidade de promover o acompanhamento dos riscos. Tal resultado revela a necessidade de um amálgama eficiente interligando o sistema gerenciável de risco, ao lado dos

processos operacionais existentes no setor de laticínios, de forma a assegurar o controle dos riscos emaranhados ao cumprimento dos objetivos e metas traçadas por essas organizações.

Outro fator investigado neste trabalho refere-se à aplicação das políticas, dos procedimentos e das práticas organizacionais. Assim como ocorre em relação aos riscos, é preciso trabalhar estes elementos de maneira a assegurar o cumprimento dos objetivos organizacionais, a partir de uma visão estratégica com maior grau de complexidade, garantindo neste âmbito a vantagem competitiva em excelência pela adoção de mecanismos de acompanhamento organizacionais mais arrojados.

Em referência aos fatores até aqui apontados, que recaem sobre a gestão das empresas de laticínio desta pesquisa, os resultados revelaram a importância de todos os elementos de gestão organizacional. Com base na análise de algumas variáveis, foi possível compreender que para alcançar uma gestão de controle interno eficiente não basta estabelecer uma mera definição de preço de venda dos produtos e tampouco promover a reestruturação do processo operacional das organizações.

Em última análise, sobre a importância dos resultados apresentados neste trabalho de pesquisa, destaca-se que a variável controle de qualidade total foi a que alcançou maior significância para a garantia dos serviços de excelência, tornando-se o ordenamento de todos os elementos objetivos de planejamento determinante para a aceitação e acreditação em seu respectivo mercado, bem como para a constituição e desenvolvimento de todos os processos operacionais demandados.

Assim, concluiu-se que as empresas, de forma geral, apresentam indícios de aderência ao modelo de Coso. Entretanto, observou-se que esta aderência foi instituída por intuição ou transpassada por empresas maiores a conhecimento científico.

Constituiu uma grave limitação desta pesquisa o baixo índice de devolução dos questionários, em torno de 18%, o que prejudicou a intenção de oferecer uma

amostra mais consistente, situação que pode ser atribuída ao receio de divulgar dados sigilosos.

Como proposição de continuidade do estudo do tema abordado neste trabalho, aponta-se a necessidade de ampliar a abordagem do processo de planejamento estratégico apresentado pelas empresas de laticínios pesquisadas. Nesse sentido, sugere-se, com base em uma visão sistêmica, investigar a empresa como um todo indivisível, acrescentando-se que na busca de “excelência” deve-se considerar todo o contexto do processo produtivo.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5ª ed., São Paulo: Atlas, 1996. 417 p.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2003. 590 p.

ALVES-MAZZOTTI, A. J.; GEWANDSZNAJDER, F. **O método nas ciências naturais e sociais: pesquisa quantitativa e qualitativa**. São Paulo: Thomson, 2004.

ANDERSON, D. R.; SWEENEY, D. J.; WILLIAMS, T. A. **Estatística Aplicada à Administração e Economia**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

ARAÚJO, F. M.; COSTA, D. F. **Sistemas de Controles Internos: necessidades, implantação, custos e benefícios**. 2001. 60 p. Belo Horizonte: Monografia. Universidade Federal de Minas Gerais.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS INDÚSTRIAS DE QUEIJO – ABIQ. Disponível em: <<http://www.abiq.com.br>>. Acesso em: 10 jan. 2011.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 2000. 476 p.

BAPTISTA, A. E.; GONÇALVES, E. C. **Contabilidade Geral**. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2007. 384 p.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 4ª ed., Lisboa/Portugal: Edições 70, 2006. 223 p.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: Um Enfoque Gerencial**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2008. 235 p.

BONGIOVANI, C. C.; SANTANA, J. R. Avaliação do Risco de Fraude em Pequenas Empresas: O Caso do Comércio Varejista em Aracaju. In: EnANPAD, 33 2009, São Paulo/SP **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009. 16 p.

BOURROUL, Guilherme. Em gestação uma Cooperativa de Laticínios Gigante?  
**Revista Balde Branco**, Ano 46, n. 545, mar/2010. 82 p.

BOYNTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL W.G. **Auditoria**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.

CARVALHO, Vera. L. e OLIVA, Eduardo C. Prevenção a Fraudes em Empresas Industriais de Autopeças na Região do Grande ABC. **RBGN**, São Paulo, v. 8, n. 22, p. 1-12 set./dez. 2006.

CASTELLS, Manuel. **A Sociedade em Rede**. Tradução: Roneide Venâncio Majer; atualização para 6ª edição (2003): Jussara Simões – (A era da informação: economia, sociedade e cultura; v.1). São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre. Sistema de Controle Interno. 2007. 50 p.  
Disponível em: <<http://www.tce.to.gov.br/seminarioLRF/documento/apostila.pdf>>.  
Acesso em: 10 jan. 2011.

CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. GECON. FIPECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 570 p.

CENTRO DE INTELIGÊNCIA DO LEITE – CILeite. Disponível em:  
<<http://www.cileite.com.br/panoramadoleite.php>>. Acesso em: 28 jan. 2011.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION – Coso, Internal Control. Disponível em: <http://www.coso.org> e [http://www.coso.org/documents/COSO\\_ERM\\_ExecutiveSummary\\_Portuguese.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf). Acesso em: 28 jan. 2011.

CONFEDERAÇÃO DA AGRICULTURA E PECUÁRIA DO BRASIL – CNA. Disponível em: <<http://www.canaldoprodutor.com.br/>>. Acesso em: 28 jan. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE-CFC Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003.

DANIEL, J. 2000. Controles Internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. Coleção Seminários CRC/SP. São Paulo, Atlas.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA – EMBRAPA. Disponível em: <<http://www.embrapa.br>>. Acesso em: 09 jan. 2011.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA – Embrapa. Disponível em: <<http://www.cnpq.embrapa.br>>. Acesso em: 29 jan. 2011.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria Contábil**: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditoria. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 504 p.

GHERMAN, M. **Controles Internos** – Buscando a solução Adequada. 2005.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de Gestão**: uma abordagem contextual e organizacional. 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 192 p.

HARRISON, Jeffrey S. **Administração estratégica de recursos e relacionamentos**. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Bookman, 2005. 430 p.

HITT, M. A. **Administração estratégica**: competitividade e globalização. Michael A. Hitt, R. Duane Ireland, Robert E. Hoskisson; tradução de José Carlos Barbosa dos Santos e Luiz Antonio Pedroso Rafael. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005. 550 p.

IMONIANA, J. O. 2001. **Auditoria**: abordagem contemporânea. Itapetininga, Associação de Ensino de Itapetininga.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J. Cognição da Estrutura de Controle Interno: Uma Pesquisa Exploratória. **BASE** - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos, v.2, n.1, p. 37-46, jan./abr. 2005.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. R. Zoccal – Embrapa Gado de Leite, Atualização: dezembro/2008. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 20 jan. 2011.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

INSTITUTO DE GEOCIÊNCIAS APLICADAS – IGA. Disponível em:  
□<http://www.iga.br>□. Acesso em: 01 jul. 2011

INSTITUTO MINEIRO DE AGROPECUÁRIA – IMA. Disponível em:  
<<http://www.ima.mg.gov.br>> Acesso em: 09 jan. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI. Normas de Auditoria. Brasília. **Revista do Tribunal de Contas da União**. v. 222, 1999. 295 p.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações** (aplicável às Demais Sociedades). 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 508 p.

JERONIMO, Louremir Reinaldo *et al.* A identificação de Modelos de Gestão Empresarial e Seu Nível de Informatização: uma análise de Agrupamentos. In: EnANPAD, 23, 2009, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009. 16 p.

JORDÃO, R. V. D; SOUZA, A. A. Uma discussão sobre o papel da ética de resultados nos principais modelos internacionais de controle interno. In: **Anais...IV CNEG**, Niterói/RJ, 31 de julho a 02 de agosto de 2008. 23p.

KPMG. Relatório da Pesquisa 2002. A Fraude no Brasil. Disponível em:  
<<http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes2002site.pdf>> Acesso em: 11 jan. 2011.

KPMG. Relatório de pesquisa 2009. A Fraude no Brasil. Disponível em:  
<[http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes\\_2009\\_port.pdf](http://www.kpmg.com.br/publicacoes/forensic/fraudes_2009_port.pdf)>. Acesso em: 11 jan. 2011.

LEVINE, D. M.; BERENSON, M. L.; STEPHAN, D. Estatística: Teoria e Aplicações usando Microsoft Excel em português. Tradução SOUZA, T. C. P. Rio de Janeiro: LTC, 2005. 819 p.

LIOTTO, Ari Marcelo. **Gerenciamento de Risco** – A aderência da metodologia do TCU à metodologia Coso. Brasília/DF. 2004. 91 p.

MACEDO, Solange Madalena Souza. **Manual de Normalização da Faculdade Novos Horizontes**: orientações para apresentação de trabalhos acadêmicos e científicos – padrão FNH. 2ª. ed. Belo Horizonte, 2008. 93 p.

MAIA, M. S.; *et al.* Contribuição do Sistema de Controle Interno para a Excelência Corporativa. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v.1, n.1, p. 54 – 70, jan/abr. 2005.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: Uma Orientação aplicada**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2006. 428 p.

MERCHANT, Kenneth A. **Modern management control systems: text & cases**. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Edicta, 2002. 210 p.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. Disponível em: <<http://www.mapa.com.br>>. Acesso em: 11 out. 2010.

MINTZBERG, Henry. **Ascensão e Queda do Planejamento Estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004. 359 p.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 137 p.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000. 111 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 14ª. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 328 p.

OLIVEIRA, Marcelle Colares; LINHARES, Juliana e Silva. A implantação de controle interno adequado às exigências da Lei Sarbanes-Oxley em empresa brasileira – Um estudo de caso. **BASE** – Revista de Administração e contabilidade da UNISINOS, p.160-170, mai./ago. 2007.

ORGANIZAÇÕES DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS – OCB. Em gestação uma Cooperativa de Laticínios Gigante? **Revista Balde Branco**, Ano 46, n. 545, mar./2010. 82 p.

RESKE Filho, Antonio; 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, v. I. n. 3, p.107-118, Mar./Mai.2005. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vlln01/a07vlln01.pdf> . Acesso em: 28 jan. 2011.

ROCHA, Adriana Maria. **Uma análise do sistema de gerenciamento e controle interno dos escritórios de contabilidade de Belo Horizonte/MG e região metropolitana**. 2009. 131f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade Novos Horizontes, Belo Horizonte. 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 1993. 568 p.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 11 out. 2010.

SERVIÇOS DE INSPEÇÃO FEDERAL – SIF. Disponível em: <<http://www.agricultura.gov.br>>. Acessos no período entre 27 out. 2010 e 23 jan. 2011.

SIMMONS, M. R. Coso: Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Based Auditing. Altamont Springs, Internal Auditor, p. 68-73, Dec, 1997

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS – SILEMG, Informativo. Ano XIII, n.34, p.15, fev./mar.2010.

SINDICATO DA INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS – SILEMG. Quem Somos. Disponível em: <<http://www.fiemg.org.br/Default.aspx>> Acesso em: 11 out. 2010.

SINDICATO NACIONAL DA INDÚSTRIA DE PRODUTOS PARA SAÚDE ANIMAL – SINDAN. Disponível em: <<http://www.sindan.org.br>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

TAYLOR, Frederick W. **Princípios de Administração Científica**. 8ª. ed., São Paulo: Atlas, 1995. 109 p.

TENÓRIO, Juliene Gama; *et al.* Controle Interno: um Estudo Sobre a sua Participação na Tomada de Decisão de Investimento no mercado de Capitais Brasileiro. In: EnANPAD, 22, 2008, Rio de Janeiro/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. 16 p.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso Planejamento e Métodos**. 4ª. ed., São Paulo: Bookman, 2010. 238 p.

ZEPPELINI, Márcio. *Stakeholders*. Afinal o que é isso? **Revista Filantropia Online**. n. 82. Disponível em: <<http://www.sinpropr.org.br/Jornais/filantropia082.htm>>. Acesso em: 23 jan. 2011.

## APÊNDICES

### APÊNDICE A – Termo de consentimento livre e esclarecido

Belo Horizonte/MG, xx/xxx/xxxx.

REFERÊNCIA: Questionário para realização de projeto acadêmico.

Prezado Gestor,

Em meados de 2009, iniciei o curso de Mestrado em Administração, na Faculdade Novos Horizontes, em Belo Horizonte/MG, sob a orientação do Prof. Dr. Wendel Alex Castro Silva e com apoio do Sr. Celso Costa Moreira, diretor executivo do Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais (SILEMG).

O tema escolhido para a dissertação do mestrado é “SISTEMA DE CONTROLE INTERNO Estudo multicasos em empresas de laticínios da região do Alto Paranaíba – Minas Gerais”. Para entender o funcionamento desses controles, foi elaborado como instrumento de coleta de dados para a pesquisa o questionário apresentado a seguir. Dessa forma, peço, por gentileza, que responda ao mesmo, pois isso será de extrema importância para a realização da dissertação.

Ressalto que todas as informações referentes ao questionário servirão, exclusivamente, para questões acadêmicas. Suas informações serão tratadas sem identificar as empresas.

Agradeço antecipadamente por sua colaboração e coloco-me à disposição para quaisquer esclarecimentos julgados necessários, por meio do endereço eletrônico [antoniobaptista@abauditores.com.br](mailto:antoniobaptista@abauditores.com.br).

Atenciosamente,

Antônio Eustáquio Baptista  
Mestrando em Administração  
Comercial (31) 3426-2726 – Celular (31) 9631-0304

## APÊNDICE B - QUESTIONÁRIO

Ressalta-se que este instrumento de pesquisa acadêmica tem por objetivo conhecer importantes aspectos da gestão da empresa, sendo todos os dados confidenciais, não sendo necessária nenhuma identificação.

01 – Pontue cada atividade contida nos componentes conforme a escala abaixo, considerando:

- (1) – Muito Ineficiente      (2) – Ineficiente      (3) – Nem Ineficiente, Nem Eficiente  
 (4) – Eficiente                      (5) – Muito Eficiente

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
A) AMBIENTE DE CONTROLE, ATIVIDADE DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE RISCOS – (ACACAR)					
A.a) – Análise de cultura corporativa, por meio de padrão de conduta, atitude, consciência, competência e estilo:					
1 – Comunicação da importância dos Controles Internos					
2 – Código de conduta e ética, bem como o programa de cumprimento de regras					
3 – Restabelecer o apropriado jargão “o exemplo vem de cima”					
4 – Programas de treinamento e conscientização					
5 – Estabelecer canais para comunicação aberta (incluindo mecanismos que possibilitem a informação anônima)					
A.b) – Identificação e análise pela administração dos riscos internos e externos mais relevantes para alcance dos objetivos operacionais:					
6 – Identificação dos riscos nos principais processos operacionais (manuais e informatizados)					
7 – Existência de auditoria interna					
8 – Existência de auditoria externa					
9 – Respeitar regulamentações das categorias da classe do segmento de laticínios					
10 – Análise das ocorrências de descumprimento de políticas e procedimentos da companhia					
11 – Gerenciamento dos riscos do negócio (financeiros: mercado – liquidez e crédito – inadimplência e garantia)					
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)					

DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>A) AMBIENTE DE CONTROLE, ATIVIDADE DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE RISCOS – (ACACAR)</b>					
A.c) Políticas, procedimentos e prática adotadas para assegurar que os objetivos operacionais sejam atingidos e as estratégicas para atenuar os riscos sejam executadas tempestivamente					
13 – Gerenciamento funcional direto ou gerenciamento de atividades					
14 – Revisão dos indicadores de desempenho					
15 – Controles dos sistemas de informática (acesso, integridade, disponibilidade e infraestrutura, protocolos de internet e banco de dados, considerações de segurança)					
16 – Existência de documentação fidedigna com as atividades operacionais					
17 – Documentação completa e precisa em relação aos fatos operacionais					
18 – Políticas e procedimentos formais que apontem as instruções a serem seguidas pelo pessoal, evitando interpretações dúbias e mal entendidas					
DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>B) SISTEMAS DE INFORMAÇÃO E DE COMUNICAÇÃO – (SIC)</b>					
B.a) – Troca de informações entre a administração e os funcionários. A administração declara as novas diretrizes de controle, e os funcionários relatam os resultados, as deficiências e as questões geradas. Processo que assegura:					
19 – Divulgação das normas e procedimentos					
20 – Divulgação dos fluxogramas de informações dos controles utilizados					
21 – Sistemas internos de comunicação					
22 – Informação sobre plano de Controles					
23 – Informação sobre ambiente de controles					
24 – Informações sobre possibilidades de Riscos					
25 – Identificação das informações					
26 – Relevância e Confiabilidade das informações					
DESCRIÇÃO	ESCALA				
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
<b>C) PROCEDIMENTOS DE CONTROLE E MONITORAMENTO – (PCM)</b>					
C.a) – Processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos, e verificar se estão adequadamente desenhados e monitorados. Executado pela administração, pelos funcionários, ou pelas partes externas:					
27 – Confirmação de que os procedimentos de controles estão sendo monitorados					
28 – Existência de segregação de função pelas atividades desenvolvidas pelos funcionários					





E – De acordo com o seu perfil e de sua empresa, marque a situação correspondente ao seu enquadramento.

43 – Cargo/Função		..... _____		
44 – Sexo	<input type="checkbox"/>	Masculino	<input type="checkbox"/>	Feminino
45 – Faixa Etária do respondente.	<input type="checkbox"/>	Até	20 Anos	
	<input type="checkbox"/>	Acima	20 Anos	Até 30 Anos
	<input type="checkbox"/>	Acima	30 Anos	Até 40 Anos
	<input type="checkbox"/>	Acima	40 Anos	Até 50 Anos
	<input type="checkbox"/>	Acima	50 Anos	
46 – Faixa, mensal, de Faturamento da empresa (em R\$).	<input type="checkbox"/>	Até	R\$ 200.000,00	
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 200.000,01 e	R\$ 400.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 400.000,01 e	R\$ 600.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 600.000,01 e	R\$ 800.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 800.000,01 e	R\$ 1.000.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 1.000.000,01 e	R\$ 1.200.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 1.200.000,01 e	R\$ 1.400.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 1.400.000,01 e	R\$ 1.600.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 1.600.000,01 e	R\$ 1.800.000,00
	<input type="checkbox"/>	Entre	R\$ 1.800.000,01 e	R\$ 2.000.000,00
<input type="checkbox"/>	Acima	R\$ 2.000.000,01		
47 – Fundação da empresa (tempo de existência) em anos.	<input type="checkbox"/>	Até	5 anos	
	<input type="checkbox"/>	Mais de	5 anos	Até 10 anos
	<input type="checkbox"/>	Mais de	10 anos	Até 20 anos
	<input type="checkbox"/>	Mais de	20 anos	Até 30 anos
	<input type="checkbox"/>	Mais de	30 anos	Até 40 anos
<input type="checkbox"/>	Mais de	40 anos		