



**XVII CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
14 a 16 de agosto de 2019 – Bento Gonçalves-RS**

**ÁREA TEMÁTICA 9 – CONTABILIDADE GERENCIAL**

**Análise do controle interno de uma empresa de varejo**

**Elionai de Moraes Postiglione – CRCRS nº 76.387  
Rafael Scouto Rosa**

## ANÁLISE DO CONTROLE INTERNO DE UMA EMPRESA DE VAREJO

### Resumo

O atual cenário econômico exige das organizações cada vez expertise diante dos desafios que se apresentam. Para manter-se competitivo no mercado é necessário tomar decisões embasadas em informações atualizadas, com projeções de futuro e ao mesmo tempo de fácil entendimento. É na gestão dessas situações que se encontra a controladoria, cuja a missão é dar o aporte necessários aos gestores para direcionar as empresas para o atingimento dos seus objetivos, fundamentado em Oliveira (2010; 2015); Lunkes e Schnorrenberger (2013); Padoveze (2016); Castro (2018) e outros, esta pesquisa teve por objetivo geral analisar o sistema de controle interno utilizado por uma empresa, de varejo do setor supermercadista, para gestão dos prazos de validade das mercadorias. Atualmente, cerca de 36% das perdas das empresas deste segmento ocorrem em virtude de mercadorias com prazo de validade expirado. Como objetivos específicos visou verificar a existência de gargalos que impedem a maximização da lucratividade, realizar testes para avaliar a eficácia do controle interno; e apresentar os benefícios do controle interno específico. Para alcançar os objetivos, foi realizada uma pesquisa descritiva, aplicando uma abordagem do problema de forma qualitativa. A coleta e análise dos dados tiveram como fundamento a aplicação de um formulário com os gestores da empresa. Destacaram-se através da pesquisa, que são várias as contribuições que o controle interno oferece a gestão, no entanto as pessoas que operam o mesmo precisam conhecer suas responsabilidades e peculiaridades do sistema. Ao fim da pesquisa verificou-se que o controle consegue precaver a empresa de prejuízos, desde que seja operacionalizado de maneira correta.

**Palavras-Chave:** Controle Interno. Controladoria. Prazos de Validade

### INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico tem exigido das empresas níveis de eficiência e eficácia cada vez mais crescentes. As estratégias adotadas no passado não garantem a sobrevivência no cenário competitivo presente e utilização dos recursos para realização das atividades inerentes as áreas de responsabilidade devem ser consideradas sob a ótica da contribuição para o resultado global objetivando a continuidade da empresa. De modo que é através da constante validação dos seus processos e do repensar da forma como as empresas vêm sendo administradas, que se encontra a permanência da competitividade organizacional.

Surge, então, a necessidade da criação de estratégias competitivas eficazes, que venham a otimizar o sistema gerencial das empresas, gerando subsídios à sobrevivência em momentos de crise e visando manter em constante evolução o processo produtivo. Uma empresa que queira competir com vantagens no mercado atual deve buscar manter-se atualizada devido à rapidez com que as informações são acessadas e tornar seu controle interno o mais eficiente possível, para que possa ter e ser um diferencial no mercado devido às novas tecnologias que surgem diariamente.

Assim surge a Controladoria como forma e efetivar essa necessidade, que mesmo não organizada em departamento próprio dentro das empresas, está presente em praticamente todas as organizações. Segundo Oliveira (2010, p. 18), pode-se entender a controladoria como a “unidade administrativa responsável pela utilização de todo conhecimento da Ciência Contábil dentro da empresa de modo a gerar o suprimento para a tomada de decisões realizada nas empresas”. Assim, entende-se que a qualidade das decisões tomadas nas organizações é

diretamente proporcional a qualidade das informações geradas aos administradores.

As perdas são um desafio inerente a atividade supermercadista e é preciso conhecê-las, medi-las e preveni-las para combater-las e remedia-las, pois, de acordo com a Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS) (2018, s/p), o setor supermercadista registrou uma perda de 6,4 bilhões de reais somente no ano de 2017.

Em relação as principais causas das perdas, a quebra operacional ocasionada por prazo da validade expirado lidera as fontes de prejuízo, com 36 % de participação. Em seguida estão os desafios dos furtos externos (15%) e erros de inventários (15%). Estes três quesitos são o gatilho de 66% das perdas registradas pelo setor. (ABRAS, 2018)

Logo, a busca pelas restrições, ou seja, a procura pelo elo mais fraco dentro de um processo é necessária para maximização dos lucros e redução dos desperdícios. Esses problemas podem ser reduzidos com a busca pelo fortalecimento dos elos fracos do processo.

Com isso, esta pesquisa propõe analisar os controles internos de uma empresa de varejo inserida no setor supermercadista e neste contexto, a presente pesquisa tem o propósito de responder o seguinte questionamento: O controle interno utilizado na gestão do prazo de validade das mercadorias dá condições de ser precaver de prejuízos?

Tem por objetivo geral analisar o sistema de controle interno para gestão dos prazos de validade das mercadorias comercializadas pela empresa estudada, com o propósito de verificar os gargalos que impeçam a maximização da lucratividade, realizar testes para avaliar a eficácia do controle interno; e apresentar os benefícios do controle interno específico.

Assim, o desenvolvimento deste trabalho foi fundamentado numa pesquisa bibliográfica seguida de um estudo de caso. A pesquisa teve como foco analisar o controle interno da empresa e com isso a coleta de dados ocorreu com visitas a organização, conversas informais por meio de entrevistas com o gestor da organização.

## **2 O PERCURSO DO CONTROLE**

As organizações empresariais interagem com a sociedade de maneira completa. De acordo com Lunkes e Schnorrenberger (2013, p. 52), “a empresa é um sistema onde há recursos introduzidos, que são processados e há saídas de produtos ou serviços. Uma empresa é considerada um sistema aberto em razão de sua interação com a sociedade”. Para Maximiano (2012, p. 130) “uma organização é um sistema de trabalho que transforma recursos em produtos ou serviços, assim entende-se que todo organismo necessita de recursos, sejam físicos, intelectuais ou financeiros para que consigam atender as expectativas de seus usuários através de produtos ou serviços”.

Essa interação provoca influência nas pessoas, aumento nos padrões de vida e o desenvolvimento da sociedade. Ela deve ser eficiente e devolver produtos ou serviços com valor superior ao dos recursos introyetados para o processamento, uma vez que os recursos consumidos exaurem o meio ambiente. A busca pelo progresso e eficiência na aplicação dos recursos condiciona os responsáveis pela gestão empresarial a tomar decisões embasadas em informações consistentes, com projeções do futuro e ao mesmo tempo de fácil entendimento. Visando sua finalidade principal que é a criação de valor para os acionistas e para o meio o qual se relaciona.

Sob este enfoque, Padoveze (2010, p. 34) afirma que: “O cumprimento da missão das entidades empresariais está fundamentado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela contabilidade para que as entidades possam cumprir adequadamente sua missão”. A contabilidade e os sistemas contábeis criam valor considerável pelo fornecimento de controles, mensuração dos patrimônios, informações acuradas e oportunas sobre as atividades necessárias para os sucessos das organizações.

Assim, com o objetivo de suportar o processo de gestão nas empresas, amparado pelas

informações oriundas da contabilidade e além de muitas outras, surge a controladoria que se utiliza de sistemas de informações desenvolvidos para amparar os gestores com informações no processo de gestão. É a área administrativa da empresa que gerencia as informações financeiras, gerenciais e estratégicas da empresa. Atualmente, a controladoria, é considerada como a evolução da ciência contábil, as funções e atividades exercidas pela controladoria são fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazo das organizações. Alguns autores entendem que houve a união nas últimas décadas da teoria do lucro, com a teoria da decisão, tornando a contabilidade uma ciência.

## 2.1 CONTROLADORIA

A controladoria surgiu no século XX em decorrência do crescimento e expansão geográfico das grandes corporações norte-americanas, para suprir a necessidade de efetuar rígido controle dos negócios (OLIVEIRA, 2015). Em seguida sua função voltou-se a busca pela eficácia na organização, na otimização dos resultados das decisões tomadas pelos gestores das organizações, o que imprimiu a ela característica de evolução natural da Contabilidade. (OLIVEIRA, 2015)

Mossimann, Alves e Fisch (1993) deixaram clara a existência de duas grandes possibilidades por representarem categorias lógicas diversas:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- b) “como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências. (MOSSIMANN; ALVES; FISCH, 1993, p.59)

Sob esse enfoque, a Controladoria pode ser conceituada como “o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.” (Mossimann et al., 1993, p. 96). Na visão desses autores, a Controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil.

No entanto, para Padoveze (2016, p. 3), a controladoria pode ser entendida como a Ciência Contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade a faz ser mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria. Considerando que a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais, e, como ciência social, exige a comunicação de informação, no caso econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o instrumental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades. (PADOVEZE, 2016)

Sob essa ótica, a missão da controladoria está diretamente relacionada com a perpetuação da empresa. É a área que orienta a gestão, apresenta os cenários, acompanha o desempenho e direciona os administradores nos caminhos a percorrer para o sucesso empresarial.

No Quadro 1, podem ser vistas as funções da controladoria, que dão sustentação as organizações

### Quadro 1 – Função da Controladoria

Informação: entender os sistemas contábeis e financeiros da organização;
Motivação: está relacionada aos efeitos do sistema de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente envolvidas;
Coordenação: tem como objetivo concentrar informações vistas a aceitação de planos;
Avaliação: tendo em vista interpretar fatos, informações e relatório, avaliando os resultados por áreas de responsabilidade, por processos, por atividades e entre outros;
Planejamento: busca estabelecer se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se poderão dar informações para uma possível avaliação posterior;
Acompanhamento: refere-se a verificação da evolução dos planos traçados, buscando corrigir falhas ou revisar o planejamento.

Fonte: Perez Jr, Pestana e Franco (1997 p.36)

O processo de tomada de decisão nas organizações é influenciado diretamente pela Controladoria por meio das informações de planejamento e controle. Vale ressaltar que para a Controladoria exercer sua função de maneira eficaz é necessário conhecer bem as preferências da organização, com o objetivo de identificar qual tipo de informação é relevante. Desse modo, é necessário um sistema de informação que suporte as informações de planejamento e controle no processo de tomada de decisão. Não esquecendo de considerar que o contexto social muda com muita velocidade e os sistemas estabelecido de controles para uma organização precisa ser dinâmico e flexível para adaptar-se às mudanças ambientais ocorridas. (PITIA, 2011).

A área é representada pelo *Controller*, responsável pela contabilidade gerencial, de alto nível, e atividades financeiras dentro da empresa. Nakagawa (1991 apud Padoveze, 2012, p. 33) relaciona Controladoria e *Controller* da seguinte forma:

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o *Controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

De forma ampla, as funções do *Controller* são resumidas como motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento. (PADOVEZE, 2012). O *controller* deve possuir conhecimentos técnicos, poder de persuasão e um amplo conhecimento organizacional e administrativo. Desse modo, dá-se o fundamento para que os indivíduos da organização entendam e auxiliem o *controller* para colocar em prática os fundamentos da controladoria e torna-los parte da cultura da empresa. Schimidt e Santos (2009, p. 16) destacam que “o *controller* precisa conhecer e entender o funcionamento da cadeia de valores em que a organização está inserida” assim ele estará a gerar informações para os gestores sobre os principais fornecedores de recursos, humanos, financeiros, tecnológicos etc, bem como sobre os principais consumidores dos produtos e serviços dessa organização. A cadeia de valor pode ser definida como o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matéria prima, passando por fornecedores de componentes e até o produto final, ou seja, é um enfoque externo a empresa. (OLIVEIRA, 2015)

Por fim, percebe-se que o processo de gestão representa uma combinação de muitos fatores que precisam estar alinhados e caminhando lado a lado para que as empresas possam cumprir sua missão, garantindo sua adaptação aos ambientes operacionais necessários para a sua continuidade.

## 2.2 CONTROLE INTERNO

O termo controle é empregado com diferentes significados, dependendo da área e tema abordado. A função controlar consiste em averiguar se as atividades efetivas estão de acordo com as planejadas.

A definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - AICPA<sup>1</sup> – é mais difundida até hoje.

O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. (AICPA, 1949)

Em 1958, o mesmo AICPA achou por bem subdividir o controle interno em controles administrativos e controles contábeis.

O controle administrativo compreende o plano e organização e todos os métodos e procedimentos referentes a eficiência operacional e a obediência;

O controle contábil compreende o plano de organização e todos os procedimentos diretamente relacionados com a consistência e a fidedignidade dos registros contábeis. Compreendem controle que sustentam os números apresentados nos demonstrativos elaborados pela área contábil, como os sistemas que dão suporte aos atos praticados.

Segundo Castro (2018, p. 42), “deve haver segregação entre as tarefas relativas ao controle contábil, aqueles que servem para a elaboração dos relatórios, e entre os controles administrativos, aqueles que sustentam as operações ou servem como controles físicos sobre bens e pessoas”.

Sendo assim, a divisão dos controles em administrativos e contábeis deixou nítido o foco principal de cada um. O administrativo visa garantir que as ações atinjam seus objetivos no menor custo e da melhor forma, os contábeis visam dar certeza aos números registrados e divulgados nas demonstrações contábeis. Todos os controles que sustentam os atos praticados ou se relacionam a metas são administrativos. (CASTRO, 2018).

Sob o enfoque de Almeida (2003, p. 63), “nos trabalhos de auditoria, esta divisão fica mais nítida, quando se observa que as auditorias operacionais e de gestão enfatizam os controles administrativos para ver se as metas estão sendo alcançadas”. As auditorias externas ou de contas buscam valorizar os controles que sustentam os números dos balanços.

No Brasil, a definição mais difundida de controle interno é de que este compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência as diretrizes traçadas pela administração da companhia. (CASTRO, 2018)

O controle interno é planejado, implementado e mantido para enfrentar riscos de negócio identificados que ameacem o cumprimento de qualquer um dos objetivos da entidade com relação a confiabilidade das informações, efetividade e eficiência de suas operações e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis. De acordo com Norma Brasileira de Contabilidade – NBC TA 700, que regulamenta os trabalhos de asseguarção, a administração da companhia é responsável pelos controles internos determinados por ela como necessários para permitir a elaboração de demonstrações contábeis livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. (BRASIL, 2016).

No ponto de vista de Ribeiro (2013, p. 113), “o controle interno, não importa o

---

<sup>1</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados — é a associação profissional nacional dos CPAs (Certified Public Accountants - Contadores Públicos Certificados) dos Estados Unidos,

quão efetivo seja, pode fornecer a entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do próprio controle interno”. Tais limitações incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e de rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano. Além disso, é importante atentar ao fato de que, ao planejar e implementar controles, a administração da organização pode fazer julgamentos sobre a natureza e a extensão dos controles selecionados para serem implementados, e a natureza e a extensão dos riscos que ela decide assumir (RIBEIRO, 2013). Risco assumido pela administração consiste no descumprimento de determinados procedimentos do controle interno, quando, por julgamento da própria administração, a realização de tais procedimentos gera para a organização gastos com consumo de recursos em proporções maiores que os benefícios alcançados em virtude da adoção desses procedimentos.

Importante destacar que o *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*<sup>2</sup> (Coso), com sede nos Estados Unidos, publicou o documento gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada, e que este documento tem como objetivo ser considerado um modelo conceitual para o gerenciamento de riscos corporativos, proporcionando as diretrizes para a evolução e o aprimoramento do gerenciamento de riscos e dos procedimentos para a sua análise.

Portanto, entende-se que o gerenciamento dos controles internos dentro das organizações é uma ferramenta de gestão relevante haja vista sua contribuição para a tomada de decisão frente a todos os aspectos organizacionais, econômicos e financeiros.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p. 18), “no processo de verificação da maneira como a organização está indo para a situação desejada, diversos elementos interagem continuamente”. Dentre estes elementos, alguns são destacados.

O primeiro deles é o gestor, indivíduo que pode tomar decisões com a finalidade de alcançar os objetivos planejados numa atividade da qual é responsável. Este vem seguido pela controladoria que é o órgão responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa. (RIBEIRO, 2013)

Nesse elenco conta também o sistema de informações como suporte ao sistema de gestão fornece as informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas às noções corretivas.

Ainda é necessário estarem definidos os critérios de avaliação dos gestores, por meio do desempenho de cada gestor pode ser avaliado com base em critérios financeiros e ou não financeiros estabelecidos pelos seus superiores hierárquicos e por fim encontra-se a *accountability*<sup>3</sup> como a obrigação de se reportar os resultados obtidos.

Dentro da organização, o controle interno é um processo desenvolvido para garantir com razoável certeza que sejam atingidos os objetivos da organização, tanto na eficiência quanto na efetividade operacional, estando relacionada com os objetivos básicos da organização. Com isso tem-se confiança nos registros contábeis e financeiros, pois todas as transações devem ser registradas e todos os registros devem refletir a realidade, pelo valores e enquadramentos corretos de acordo com as leis e normativas aplicáveis na organização e na sua área de atuação. (RIBEIRO, 2013)

A preocupação com o controle interno está intimamente ligada a dois fatores básicos: responsabilidade do administrador e risco para o patrimônio da entidade.

Segundo Castro (2018, p.42), “responsabilidade e risco são os principais vetores da valorização do controle interno. Essa preocupação do administrador é compartilhada por

---

<sup>2</sup> Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros: Organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nos procedimentos e processos internos da empresa.

<sup>3</sup> Prestação de Contas

profissionais do controle”, mais especificamente por aqueles que têm a responsabilidade de emitir certificado de auditoria, onde está em julgamento a avaliação dos controles internos da entidade.

Baseados nesses fatores, as estruturas, normas e processos administrativos que envolvem toda e qualquer ação dentro de uma entidade devem atentar para princípios básicos, que são: a fixação de responsabilidades: numa estrutura de controles internos, deve haver clara delimitação de responsabilidades, para evitar o comprometimento de sua eficiência; a segregação de funções: a segregação de funções, conhecida como Princípio de oposição de interesse, consiste no fato de que, numa estrutura de controles internos, a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma envolvida na função de registro; e o ciclo de uma transação: preconiza que uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador.

### 2.3 AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

A finalidade do controle interno é proporcionar as melhores condições para que os objetivos organizacionais sejam alcançados. No entanto, para que o controle interno efetivamente cumpra essa finalidade é necessário que seja implementado e funcione de maneira eficaz. (ATTIE, 1998)

Avaliar os controles internos significa verificar se o sistema de controle como um todo e as atividades de controle em nível de atividades, processos ou operações específicas estão apropriadamente concebidos e de funcionam de forma eficaz, de maneira contínua e coerente. (CASTRO, 2018)

De acordo com o relatório do Acórdão do Tribunal de Contas da União – TCU 1074/2009-Plenário.

A avaliação de controles internos é um processo mediante o qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos. (BRASIL, 2010).

Segundo Castro (2018, p. 42), “A avaliação dos controles internos é um trabalho que adiciona valor as atividades da organização. Mostra-se útil para embasar recomendações e determinações de planos de ação visando a melhoria contínua nos processos, bem como direcionar e determinar a extensão dos procedimentos e exames de auditoria com mais precisão”. Seja qual for o objetivo da avaliação dos controles, o foco deve ser dirigido para os riscos que eles devem mitigar, relacionados aos objetivos que devem ser cumpridos.

Diante disso, nota-se que avaliar e monitorar os controles internos destina-se não só para determinar a extensão de auditorias, mas também para contribuir para melhoria contínua da gestão e da governança organizacional e encontrar gargalos ou fatores que impeçam o grau máximo de eficiência do controle interno.

### 2.4 TEORIA DAS RESTRIÇÕES

Eliyahu M. Goldratt foi um físico israelense criador da Teoria das Restrições. Inicialmente desenvolveu inicialmente uma fórmula matemática para o planejamento da fábrica de um amigo que produzia gaiolas. Tal formulação tornou-se a base do *software*<sup>4</sup> OPT - *Optimized Production Technology*<sup>5</sup>, voltado à programação de produção fabril.

---

<sup>4</sup> Programas

<sup>5</sup> Tecnologia de Produção Otimizada



Em consonância com a evolução do software, Eliyahu foi desenvolvendo uma série de princípios, os quais, no seu conjunto, acabaram construindo ferramentas gerenciais básicas, cujo propósito era o de facilitar a aplicação do seu sistema de programação. Surge, então, a Teoria das Restrições, apresentada no livro *A Meta* (COX, 2013).

O físico israelense Eliyahu M. Goldratt introduziu em 1984 a Teoria das Restrições ao publicar o livro *A Meta*.

Em sua obra, vários dos problemas presenciados pela fábrica foram gerados pelo sistema tradicional de contabilidade de custos e relatórios de variação utilizados. Ao invés de concentrar os esforços sobre atividades que iriam aumentar os lucros, o sistema tradicional de contabilidade enfoca principalmente em esforços contraproducentes para reduzir os custos unitários de produção (NOREEN; SMITH; MACKAY, 1996).

Caso melhoramentos reais tivessem sido realizados nas operações, o sistema de Contabilidade Gerencial quase que invariavelmente teria enviado sinais inadequados na forma de variações de custo desfavoráveis. Logo, como uma pré-condição para melhorar, Alex Rogo teve de desconsiderar as antigas metodologias de custeio e relatórios de variação e desenvolver um novo sistema de relatórios de contabilidade e desempenho que suprissem a sua necessidade.

Goldratt apresentou-se perplexo com o uso de eficiências e custos de produtos como medidas de desempenho. Segundo declaração do físico citada por Padoveze (2000, p. 425) “pareceu-me como se a indústria estivesse usando medições que trabalhavam contra a meta estabelecida pela própria indústria – obter lucro”.

A teoria de Goldratt rejeita os antigos sistemas contabilidade de custos e relatórios de variação, a favor de uma variação do custeamento variável por ele intitulada de Contabilidade do Ganho, foi criada para auxiliar as organizações a alcançar os objetivos continuamente.

De acordo com a teoria das restrições (TOC), toda empresa possui, em um determinado momento no tempo, pelo menos uma restrição que limita a performance do sistema em relação a sua meta. (PADOVEZE, 2000)

Tais restrições podem ser classificadas como restrições externas, internas ou ainda, de mercado. A teoria das restrições oferece princípios, ideias, ferramentas e processos para auxiliar os gestores a identificarem o que precisam mudar; para o que mudar e como causar a mudança dentro da empresa com a finalidade de solucionar uma restrição. (ARAUJO, 2009)

Segundo Araújo (2009, p. 146) a teoria das restrições deixa claro o seguinte: “A competitividade de uma organização está associada às ações dos gestores para a realização de metas sempre com menos recursos. Com essa filosofia gerencial era possível superar os concorrentes”. Desse modo compreende-se que o papel do gestor vai além de comandar, é preciso partir para a prática com menos recursos possíveis e alcançar a missão determinada pela empresa e fica notório a relação da teoria das restrições com a controladoria, ambas dão enfoque no planejamento e controle com a finalidade de melhorar a lucratividade das empresas.

### **3 METODOLOGIA**

Nesta seção, será descrita a natureza da pesquisa; o contexto em que a pesquisa ocorreu; os instrumentos utilizados na coleta de dados; e os procedimentos para a análise dos dados.

De acordo com Pedron (2001, p. 27), metodologia “é uma ciência que nos ensina um caminho para chegar a um fim científico”. Desse modo se faz necessário aplicar este processo no estudo.

Sob o ponto de vista dos procedimentos técnicos, essa pesquisa é um estudo de caso,

que segundo a ótica de Gil (2010, p. 37), “consiste no estudo aprofundado e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira que permita seu amplo detalhado conhecimento”.

A pesquisa caracteriza-se como de natureza aplicada, pois visa responder sobre o desempenho de um controle interno de uma empresa. De acordo com Kauark, Manhães e Medeiros (2010, p. 25) “pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigida à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Quanto a abordagem do problema, pode-se dizer que é qualitativa pois os benefícios desta pesquisa não serão medidos estatisticamente. De acordo com Lakatos e Marconi (2017, p.45) “preocupa-se e analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc.”

Os objetivos desta pesquisa enquadram-se como descritivo. Segundo Ramos (2019, p. 183) “tem como foco descrever o fenômeno através de técnicas melhor estruturadas, tais como: entrevistas, observações, experimentos e etc”. Para aplicação da pesquisa, utilizou-se o local de estudo para análise como ocorre os processos e os controles. Desse modo utilizou-se um estudo aprofundado sobre controle do prazo de validade de mercadorias, controle interno, controladoria e gestão.

A pesquisa desenvolveu-se numa empresa de grande porte, do ramo varejista que comercializa alimentos, eletroeletrônicos, têxteis, utilidade domésticas, brinquedos, papelaria, pets, produtos para limpeza e jardinagem, localizada na cidade de Santa Maria RS, a empresa possui 138 funcionários e faz parte de uma rede varejista de lojas de departamento.

A pesquisa, que teve como foco analisar o controle interno utilizado pela empresa para realizar a gestão do prazo de validade das mercadorias, iniciou com estudos bibliográficos o quais deram embasamento para a estrutura teórica.

Assim, a coleta de dados descrita como observação consiste na participação real do pesquisador na vida da comunidade, da organização ou do grupo em que é realizada a pesquisa. (GIL, 2010)

A técnica de coleta de dados utilizada nesta pesquisa consistiu no uso de formulário. De acordo com GIL (2010, p 102) “é técnica de coleta de dados em que o pesquisador formula questões previamente elaboradas e anota as respostas”, com a finalidade de identificar a eficácia do controle utilizado pela empresa. Também foi feita observação das rotinas e conversas informais com os colaboradores.

O formulário foi aplicado ao gestor da empresa com o objetivo de obter a opinião em relação ao controle interno e as questões que a eles foram apresentadas.

De acordo com Bardin (1977, p. 101) a “análise dos dados não é mais do que a administração sistêmica das decisões tomadas seu foco é, principalmente, a exploração do conjunto de opiniões e representações sociais sobre o tema que pretende investigar ou seja, não tem por objetivo expor a opinião dos entrevistados.

A empresa analisada apresenta, conforme os dados coletados, um sistema de controle bastante eficiente. No entanto, durante a operacionalização do processo pelos colaboradores, acabam surgindo gargalos no processo, o que impede que o sistema de controle atinja seu grau máximo de eficiência.

Os dados foram analisados de forma clara e objetiva, por meio de técnicas qualitativas e descritivas das informações colhidas do questionário aplicado aos gestores.

#### **4 RESULTADOS E DISCUSSÃO**

Como em todo estudo científico, em primeiro momento analisou-se a bibliografia sobre o contexto geral das organizações, a ciência contábil, a contabilidade gerencial, a controladoria e suas funções e mais especificamente sobre controles internos. Assim, foi

possível adentrar no estudo de caso, observando e aplicando questionário aos gestores de uma empresa de grande porte, do ramo varejista que comercializa alimentos, eletroeletrônicos, têxteis, utilidade domésticas, brinquedos, papelaria, pets, produtos para limpeza e jardinagem, localizada na cidade de Santa Maria RS. Atualmente trabalha com uma seara de mais de sessenta mil itens diferentes. A empresa possui ao total 138 funcionários, sendo que nos cargos de liderança há um diretor geral, um gerente de operações e seis chefes de departamento.

Com o intuito de alcançar os objetivos deste estudo, inicialmente realizou-se uma observação prévia afim de tomar conhecimento da estrutura da empresa e os mecanismos utilizados para o controle dos prazos de validade das mercadorias. A partir disso, desenvolveu-se um formulário com o intuito de coletar informações da percepção dos gestores e colaboradores a respeito do sistema utilizado pela empresa para gerir e monitorar o prazo de validade das mercadorias. Os dados coletados através do questionário foram utilizados para servir de base no desenvolvimento desse trabalho e também foram de grande importância para se conhecer melhor a estrutura organizacional a ser estudada. (OLIVEIRA, 2015)

Para questionar se a empresa possui controle interno para gestão do prazo de validade das mercadorias foi apresentado o seguinte conceito de Oliveira (2015):

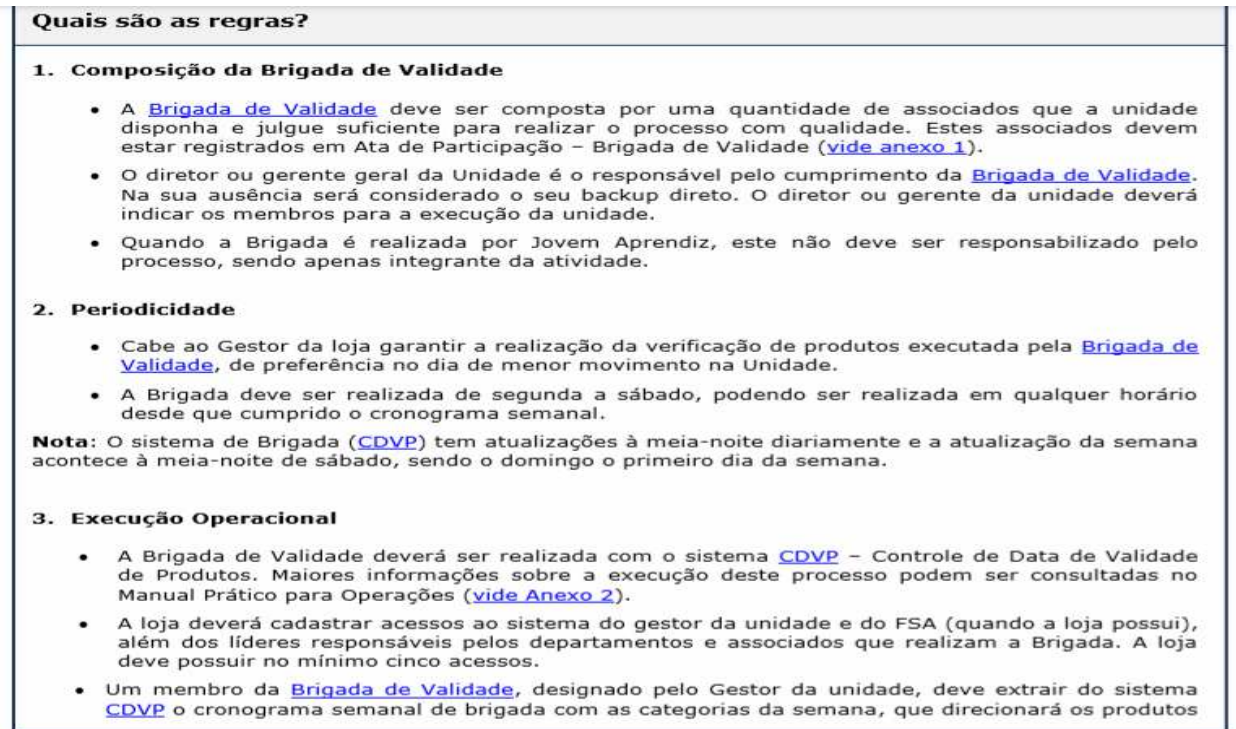
Os controles internos podem ser entendidos como toda ação tomada pela administração para aumentar a probabilidade de que o objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização (OLIVEIRA, 2015, p 25)

De acordo com gestores, atualmente a empresa possui um sistema de controle interno específico para a gestão dos prazos de validade, denominado Controle de Data de Validade Produto - CDVP. O mesmo possui manual de procedimentos necessários para operacionalizá-lo, atribuições e responsabilidades. Crepaldi (2013, p. 465) destaca que “as atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais de organização”.

O Quadro 2, apresenta o documental dos padronizado dos Controles Internos adotados na entidade.

Figura 2 – Documental dos Procedimentos do Controle Interno

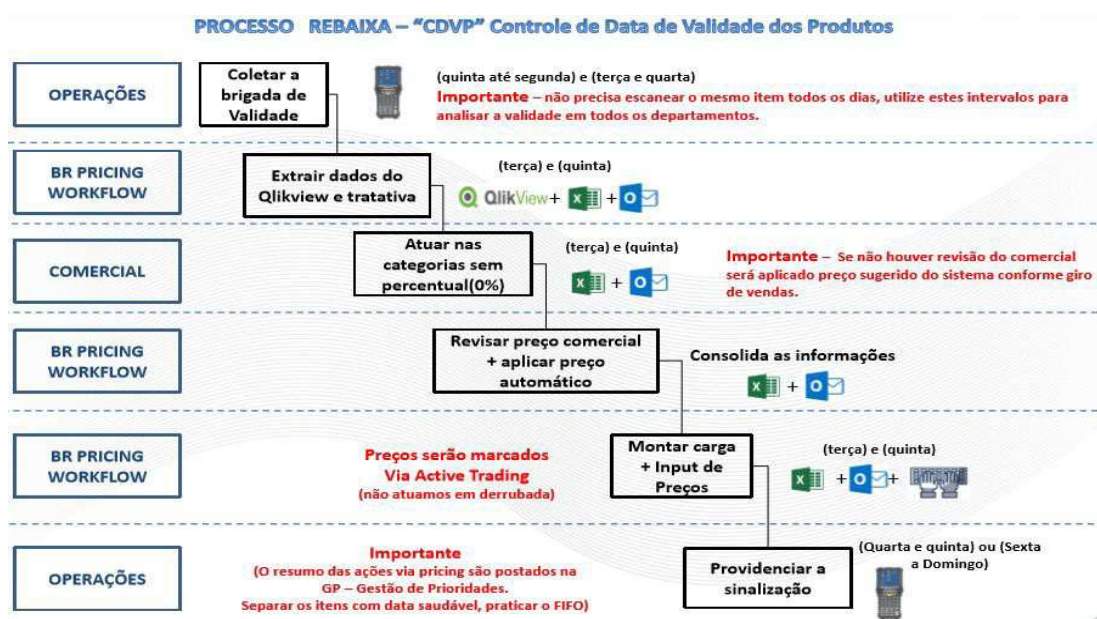
<b>Atualizado em: 10/08/2018</b>		<b>0206</b>	<b>1/6</b>
<b>Qual é o objetivo deste Procedimento?</b>			
Estabelecer a frequência e os critérios de qualidade para que a <a href="#">Brigada de Validade</a> verifique periodicamente os produtos expostos nas Unidades da Companhia. Evitando assim que produtos vencidos/sem qualidade sejam comercializados, trazendo prejuízos ao consumidor e estando passível a fiscalizações por órgãos governamentais.			
<b>A quem se aplica?</b>		<b>A quem não se aplica?</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todos os associados das Unidades de Atacado e Varejo da Companhia.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Associados dos Escritórios e CD.</li> </ul>	



Fonte: Disponibilizado pela Empresa Estudada

Em sequência, se apresenta o organograma disponibilizado na Figura 1, para ocorrer a rebaixa no preço de venda do produto é necessário respeitar os dias para cada etapa do processo.

Figura 1 – Documental do Processo para redução do preço de venda



Fonte: Disponibilizado pela empresa estudada.

De segunda a quinta feira os colaboradores fazem as verificações dos produtos e caso seja necessário, realizam o lançamento no sistema. Nas terças e nas quintas-feiras, o departamento de *Princing*<sup>6</sup> extrai as informações que os colaboradores inseriram no sistema CDVP e envia ao departamento comercial para que estes avaliem os produtos, as quantidades e o prazo de validade.

Caso o comercial não avalie as informações, o próprio sistema aplica um preço sugerido com base no giro do produto e volume médio de vendas. Assim por consequência disso, nas quartas e nas sextas feiras, os preços são carregados no sistema de gestão da loja para que os produtos sejam vendidos e não ocorra a perda (quebra) por vencimento do prazo de validade. A medida que o sistema vai sendo alimentado com as informações, é possível gerar relatórios diários para acompanhamento e gestão dos produtos que estão próximo a expirar o prazo de validade de comercialização.

A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Segundo Attie (2010, p. 161) “qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. Mas todos os funcionários devem ter conhecimento dos conceitos, objetivos propostos pela administração”.

Outro aspecto analisado e verificado foi em relação a segregação de funções, onde uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e seus registros. Devido ao fato de não haver um colaborador específico para realizar a atividade de controle, qualquer colaborador dos departamentos da empresa executa a tarefa de lançar as informações no sistema. Em muitos casos, alguns desconhecem as regras e o prazos estabelecidos pelo próprio manual de procedimentos do controle interno, o que acaba por comprometer todo o processo.

No mapeamento do sistema, a empresa recebe retorno dos preços para vender as quantidades dos produtos somente duas vezes por semana. Assim os lançamentos das informações do sistema precisam ser precisos e nos dias corretos. De acordo com o relato dos gestores, somente essa disponibilidade, em muitos casos, não é o suficiente para escoar toda a quantidade das mercadorias, pois em muitas vezes o volume de estoque é alto. Bem como os preços aprovados pela área responsável, nem sempre são coerentes com o giro do estoque e os dias restantes de validade.

Segundo os gestores da empresa, o controle interno é bastante eficiente e gera informações relevantes para a gestão dos produtos com data de validade próximo ao vencimento. No entanto ao ser operacionalizado, acabam surgindo gargalos que impedem que o mesmo atinja seu grau máximo de eficiência, tanto em decorrência dos colaboradores da área operacional quanto de algumas áreas estratégicas que aprovam e enviam a redução dos preços.

Ribeiro, (2015, p. 113), destaca que:

O controle interno, não importa quão efetivo seja, pode oferecer à entidade apenas segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos de demonstrações contábeis. A probabilidade de seu cumprimento é afetada por limitações inerentes do próprio controle interno. Essas limitações incluem os pressupostos de que o julgamento humano é falho e que rupturas no controle interno podem ocorrer por erro humano.

Através desse estudo observou-se que o controle interno utilizado na empresa possui ferramentas relevantes para auxiliar os gestores no processo de gestão das

---

<sup>6</sup> Pricing, (do Inglês, avaliando) é um termo típico do marketing estadunidense, refere-se ao processo de colocar preços, automaticamente ou manualmente

mercadorias. No entanto, precisa ser monitorado e operacionalizado de forma adequada para que a empresa possa se precaver de prejuízos. Segundo os gestores, já foi solicitada, junto a área estratégica, um novo de alinhamento no processo para que fique adequado as necessidades, bem como disponibilizar um colaborador específico para realizar esta função.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa teve como objetivo geral analisar o controle interno, de uma empresa de varejo, para a gestão do prazo de validade das mercadorias. Para tanto, foi realizada um estudo de caso em uma empresa de grande porte, do ramo varejista que comercializa alimentos, eletroeletrônicos, têxteis, utilidade domésticas, brinquedos, papelaria, pets, produtos para limpeza e jardinagem, localizada na cidade de Santa Maria - RS, visando responder o questionamento a seguir: o controle interno utilizado na gestão do prazo de validade das mercadorias dá condições de ser precaver de prejuízos?

Para a consecução desta pesquisa, foram elencados objetivos específicos que serviram de suporte para atender ao problema de pesquisa. Ao analisar o sistema de controle da empresa, foi possível atender o primeiro objetivo específico. O controle interno adota um padrão de navegação de fácil acesso aos usuários, com aplicações que possibilitam gerar informações precisas aos gestores. No entanto, durante a operacionalização, apresenta gargalos que impedem que o sistema atinja seu grau máximo de eficiência. Os colaboradores que utilizam a ferramenta não estão atentos aos prazos que o manual de procedimentos estabelece para que os dados sejam importados, processados e analisados pelas áreas responsáveis pela tratativa.

Diante desta constatação, foi possível atender o segundo objetivo específico. O gargalo evidenciado anteriormente compromete a eficácia do controle, uma vez que o banco de dados não é alimentando de forma correta respeitando os prazos e dias corretos. Apesar de serem identificadas essas oportunidades de melhoria, o sistema de controle interno apresenta pontos positivos que merecem destaque, tais como: emissão de relatório detalhado dos itens lançados no sistema (incluindo código dos produtos, data de validade, fornecedor, data de validade e quantos dias faltam para expirar a validade) e acompanhamento do cronograma de auditoria.

Em resposta ao problema de pesquisa, constatou-se que o controle interno dá condições da empresa se precaver de prejuízos, desde que seja operacionalizado de forma correta considerando os prazos e restrições. Importante salientar também, que qualquer controle deve estar alinhado com as necessidades e a realidade das organizações. Uma ferramenta bem elaborada não consegue por si só cumprir com os seus propósitos. Quando uma empresa aplica os procedimentos de controle interno e faz um monitoramento contínuo, ela tem mais capacidade de proteger seus ativos e obter um melhor desempenho para alcançar sua missão.

Por fim, recomenda-se a realização de novos trabalhos acadêmicos que estendam esta pesquisa a outras empresas com o intuito de fortalecer a gestão organizacional, destacando os pontos de maior relevância para um bom sistema de controle interno.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão n.º 1838/2010**. Plenário. Relator: Ministro Weder de Oliveira. Diário Oficial da União, Brasília, 29 jul. 2010. Disponível em: <[http://www.fonai-mec.com.br/2013/41/docs/Apostila\\_ISC-TCU](http://www.fonai-mec.com.br/2013/41/docs/Apostila_ISC-TCU). Acesso em 22 nov. 2018.

ALMEIDA, M C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- ARAÚJO, M A. **Administração de produção e operações**. Rio de Janeiro: Brasport, 2009.
- ATTIE, W. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998
- \_\_\_\_\_. **Auditoria**. Conceitos e Aplicações. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010
- CASTRO, D. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CREPALDI, S A. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- GIL, A C . **Métodos e técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- COX, J F., SCHLEIER, J G. Handbook. **Teoria das Restrições**. Bookman, 2013.
- LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. **Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 15, n. 47, p. 283- 299, 2013.
- MAXIMINIANO, A C A. **Fundamentos de administração: manual compacto para as disciplinas de TGA e introdução à administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MOSIMANN, C. P. FISCH, S. **Controladoria: Seu papel na administração de Empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S. **Controladoria Estratégica**. Atlas. São Paulo: 2005.
- PADOVEZE, C L. **Controladoria Estratégica e Operacional**. 3 ed. Cengage Learning Editores, 2012.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. Atlas, 2010.
- PADOVEZE, C L, BERTOLUCCI, R. G. **Gerenciamento do Risco Corporativo em Controladoria**. São Paulo: Cengage, 2008.
- PEDRON, A J. **Metodologia científica: auxiliar do estudo, da leitura e da pesquisa**. 3.ed. Brasília: Do autor, 2001.
- PEREZ JUNIOR, J H; PESTANA, A. O.; FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**. São Paulo: Atlas, 1997.
- PITIÁ, M G. **Controladoria na gestão**. São Paulo: Saraiva, 2011.

REZENDE, D A; ABREU A F de. **Tecnologia da Informação Aplicada a Sistemas de Informação Empresariais**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

REZENDE, D A. **Planejamento de Sistemas de Informação e Informática**. 5 ed. Atlas, 2016.

RIBEIRO, O M. **Auditoria Fácil** - Série Fácil - 2 ed. São Paulo: Saraiva, 06/2013.

SCHIMIDT, P, SANTOS, J L dos. **Fundamentos de Controladoria** (V.17). São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, L C de. **Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios**. 2 ed. Curitiba, PR: Juruá, 2010.