



Revista Catarinense da Ciência Contábil

ISSN: 1808-3781

revista@crcsc.org.br

Conselho Regional de Contabilidade de
Santa Catarina
Brasil

João Lunkes, Rogério; Silva da Rosa, Fabricia
o uso do controle interno na gestão das operações: um estudo de caso em empresa
hoteleira
Revista Catarinense da Ciência Contábil, vol. 5, núm. 13, diciembre-marzo, 2005, pp. 43-
58
Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina
Florianópolis, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=477549003004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica
Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

O uso do controle interno na gestão das operações: um estudo de caso em empresa hoteleira

Rogério João Lunkes

Doutor em Gestão de Negócios pela EPS/UFSC e
professor da Universidade Federal de Santa Catarina
E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com

Fabricia Silva da Rosa

Professora da UFSC e da
Faculdade Estácio de Sá
fabriciarosa@hotmail.com

RESUMO

O aumento da competitividade está levando os hotéis a aperfeiçoar seus sistemas de controle interno. É neste sentido que se desenvolve o tema do trabalho: análise de elementos básicos de controle interno em empresa hoteleira. O controle interno é o processo desenvolvido pelo gestor para prover a relativa realização dos objetivos. O método utilizado para desenvolver esta pesquisa foi descritivo, conduzido através de levantamento bibliográfico e delineamento do tipo estudo de caso. Os resultados obtidos indicam que o hotel utiliza poucos controles formais, como procedimentos, regulamentos, códigos e manuais.

PALAVRAS-CHAVE: Hotel. Controle interno. Elementos. Fraudes.

ABSTRACT

The increasing competitiveness is taking hotels to best adjust its internal system controls. This is the subject developed in this work: analysis of the basic elements of internal controls in hotel firms. The internal control is a process developed by managers to provide a relative accomplishment of the objectives. The method used to develop this research was descriptive whose core consisted of a bibliographical survey plus a case study delineation. The results obtained indicate that hotels uses few formal controls like procedures, regulations, codes or manuals.

KEYWORDS: Hotel. Internal control. Elements. Frauds.

1 INTRODUÇÃO

Os hotéis que entendem a necessidade de criar valor têm como grande desafio encontrar formas de operacionalizar os controles internos. Tradicionalmente, o controle era assegurado pelo acompanhamento de medidas financeiras a posteriori, como lucro, custos, fluxos de caixa e retorno sobre investimento e patrimônio líquido. Mais recentemente, ganham destaque outras medidas de desempenho, na tentativa de mensurar e calcular melhor o valor criado por um hotel. Embora possam ser atribuídas outras finalidades, seu maior propósito é proporcionar a organização normal nas operações por meio do controle a priori.

Assim, além de medidas financeiras de valor, as organizações hoteleiras em geral criam valor intangível. Este é frequentemente denominado capital intelectual, como o conhecimento dos empregados e dos processos, capacidade de inovação. Também podem considerar como formas de agregar valor o relacionamento com o hóspede, lealdade à marca ou a satisfação e retenção dos empregados. Embora os atuais sistemas de contabilidade tenham dificuldade de medir este valor, os gestores concordam que é crítico entender, medir, avaliar e controlar como o hotel os está concebendo.

Os hotéis representam elemento importante na organização e na estrutura do turismo. O hotel é o lugar que proporciona hospedagem e alimentação, assim como também é um lugar de entretenimento para o turista (LUNKES, 2004).

A meta dos gestores do hotel é agregar valor, isto somente ocorre com a geração de lucro no curto e longo prazo. Então, implicitamente, o gestor tem interesse na medida de lucro e também nas demais medidas que possibilitam sua obtenção, inclusive em controles que asseguram manutenção no longo pra-

zo.

Para Simons (2000), esses sistemas somente podem ser confiados a gestores que tiverem confiança na precisão dos números. Porém, os gestores de todo negócio devem confrontar a possibilidade de que erros podem acontecer na contabilidade e nos demais sistemas de mensuração. Erros podem acontecer de muitas formas: pessoal não treinado pode processar as operações incorretamente ou os empregados experientes podem fazer erros não intencionais, na pressa de realizar as metas de trabalho. Em determinados casos os empregados intencionalmente podem prover de má fé e utilizar os ativos do hotel para ganho pessoal ou então podem falsificar os registros para encobrir as falhas. O desenvolvimento de sistemas de convicções e de limites delineia os valores centrais e os comportamentos exigidos, porém, a administração ainda deve vigiar contra violações voluntárias e erros não intencionais nas operações do Hotel.

A mídia tem noticiado com certa frequência e explorado escândalos empresariais, expondo as deficiências em políticas e procedimentos. Essas fraudes estão geralmente relacionadas ao crime do colarinho branco, em demonstrações contábeis ou em atos de suborno, propinas, desvios e caixa dois. Estas fraudes mostram a fragilidade dos controles externos e internos.

Por causa destes riscos, que podem ser evitados, gestores de hotéis menores devem instalar controles e proteções para assegurar que a informação da transação, como, por exemplo, nota fiscal de serviço, da receita de hospedagem, sejam registradas corretamente, evitando, assim, a oportunidade dos empregados de maneira inapropriada desviarem ativos para uso pessoal. Estes sistemas são chamados procedimentos de controles internos, que são as políticas e procedimentos pro-

jetados para: (1) assegurar que a informação da contabilidade e demais sistemas seja correta e confiável e (2) proteger os ativos do hotel.

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), talvez a função mais importante do gestor é justamente criar e manter o sistema de controle interno. Isto envolve documentação da estrutura de controle existente, eliminando o controle redundante e incluindo novos controles para cobrir riscos potenciais que surgem decorrentes de novas situações empresariais. Para avaliar riscos corretamente, o gestor deve ter um conhecimento dos tipos gerais de fraude e de como preveni-los. Este conhecimento deve estender-se para aspectos legais requeridos no controle de ativos.

Nesse contexto surge a pergunta de pesquisa: Quais são os controles internos utilizados em empresa hoteleira?

Assim sendo, o objetivo do artigo é centrado na análise dos elementos básicos do controle interno, se comparado à metodologia proposta, em empresa hoteleira.

2 DESENVOLVIMENTO DO TEMA

Inicialmente apresenta-se estudo sobre fraudes, seu conceito e principais tipos, bem como aspectos sobre a fraude eletrônica. Na sequência, desenvolve-se a base conceitual para o estudo proposto, sobre os controle internos, com a definição do conceito e seus elementos básicos principais.

2.1 Fraude

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), a fraude é o processo de enriquecimento privado, que burla as normas públicas ou privadas, sem participação da parte prejudicada. Entre os tipos comuns de fraudes estão: gerar contas inexistentes no Hotel, usar telefones indevidamente, pagar contas pessoais, alterar valores de despesas aprovadas, receber "presen-

tes" de fornecedores, submeter múltiplos recibos de despesa, cancelar reembolso de educação e vender ativos do Hotel.

Segundo pesquisa realizada pela Kroll em empresas brasileiras, a grande maioria delas, 67% da amostra, já foi vítima de fraudes. As perdas decorrentes situaram-se majoritariamente na faixa de R\$ 50 a R\$ 500 mil, conforme figura 1.

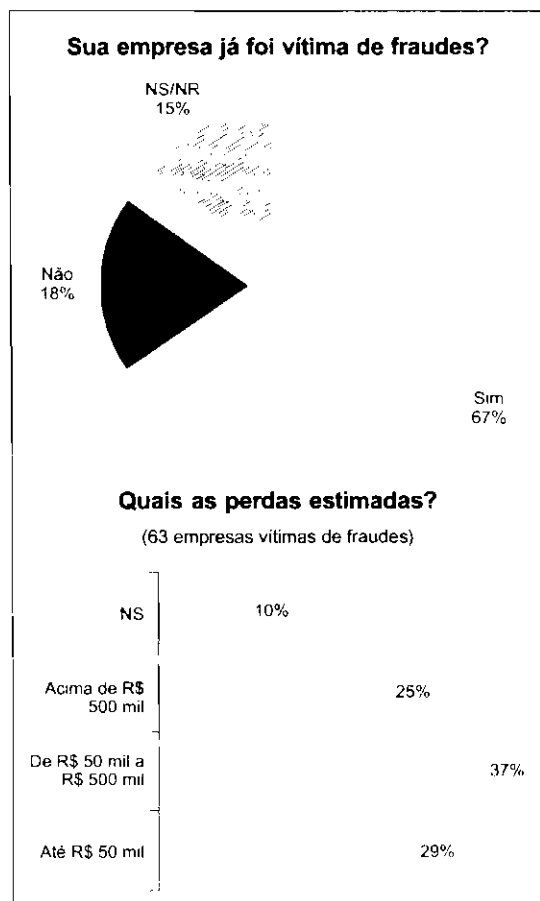


FIGURA 1: Percentual de empresas fraudadas e seus valores

Fonte: Relatório da Kroll (2003)

As fraudes ocorrem com menos frequência nos departamentos das empresas sujeitos a controles formais (como é o caso do RH e da Tesouraria), acontecendo mais amiúde nas áreas comercial e que lidam com o manuseio

de materiais. De acordo com as empresas, vítimas de fraudes, os agentes que mais contribuem para que elas ocorram são: fornecedores com 41%, ou seja, outras empresas, e clientes que vêm em segundo lugar com 19%.

Se consideradas as razões que levam às fraudes, os respondentes mostraram-se indecisos, atribuindo porcentagens semelhantes aos diversos motivos apresentados como opções. A indecisão é reforçada pelo fato de quase um terço deles ter aludido a "outros" motivos, conforme figura 2.

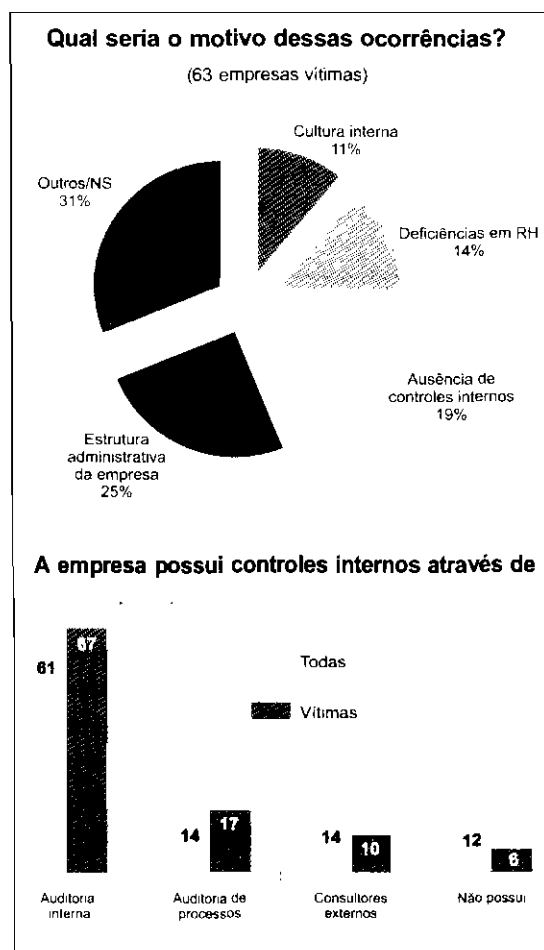


FIGURA 2 - Motivos e formas de controles internos

Fonte: Relatório da Kroll (2003)

Como as fraudes ocorrem por falhas dos mecanismos de prevenção e controle, é natural investigar quais mecanismos elas colocam em prática, bem como avaliar a imagem que as empresas têm deles. Conforme figura 2, as empresas, em geral, optam por controles a posteriori, como a auditoria interna e de processo e consultores externos. Sendo assim, investem pouco em controles a priori.

Na maior parte dos casos, a fraude foi identificada pelos controles internos e por denúncias feitas por funcionários, fornecedores, subcontratados e clientes.

2.2 Fraude Eletrônica

A Internet pode ser um grande canal de vendas para os hotéis, segundo dados da Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico. O Brasil tem aproximadamente 5 milhões de compradores on-line e com previsão de 7 milhões em 2007. Em 2005, as vendas do comércio eletrônico no segmento de turismo tiveram um crescimento de 62,6%, representando 19% do total. Esse aumento significativo deve-se principalmente à comercialização de passagens aéreas e de agências de viagens, sendo que as reservas de hotéis geralmente pegam carona nessas vendas.

Atualmente, inúmeros hotéis fazem reservas diretas de hóspedes (B2C), via Internet, como também fazem compras dos fornecedores por meio de aplicações business-to-business (B2B). O Hotel também pode utilizar a Internet para realizar pagamentos de impostos e emissão de declarações, bem como processar transações bancárias.

Portanto, o e-business provê novas oportunidades para o Hotel, porém também requer novos controles, em virtude de riscos. Isto ocorre em razão do site estar alojado em uma rede pública (www-World Wide Web); conseqüentemente, a informação é suscetível de ser vista, copiada ou alterada por usuários

não autorizados. Embora hajam muitas soluções sendo criadas para elevar o nível de segurança e confiança da informação, que é transmitida pela Internet, permanecem riscos de que os dados possam ser roubados, cor-

rompidos, alterados ou falsificados, quando transmitidos pela rede mundial de computadores. A figura 3 demonstra que as ameaças podem vir de uma variedade de direções e fontes.

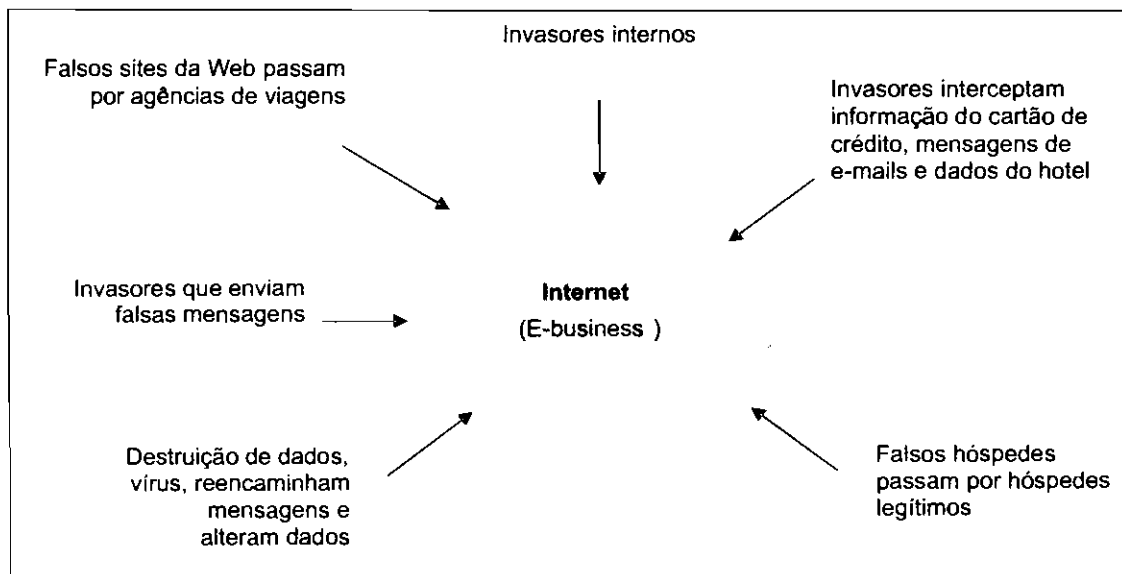


FIGURA 3 - Ameaças em ambiente e-business

Fonte: Adaptado de Jackson e Sawyers (2001)

A organização pode reduzir os riscos associados com atividades de e-business, de forma geral, utilizando os mesmos tipos de controles internos que serão apresentados na sequência. Porém, controles internos específicos associados com atividades de e-business também são úteis. Estes incluem os seguintes itens:

- senhas para limitar acesso ao sistemas de computadores;
- *firewalls* para limitar acesso a redes de computadores, ocultar todo o tráfego da rede e acesso, controlando a informação crítica;
- criptografando os dados importantes. Assim somente são possíveis de serem lidos por pessoas que detenham a senha para descriptografar;
- movendo dados críticos para um servidor separado, que não está conectado à rede

mundial de computadores;

- fechando o sistema nas horas não comerciais;
- ficando atualizado com a tecnologia.

Os sistemas de segurança têm evoluído consideravelmente. No entanto, os hotéis devem investir continuamente em um gerenciamento altamente eficaz dos ambientes de TI, incluindo revisões periódicas da segurança, implementação de controles gerenciais, auditorias e formação de uma equipe específica voltada para a área de segurança da informação.

2.3 Controles Internos

2.3.1 Conceito e características

Para Crepaldi (1998), o controle interno é o sistema do Hotel que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidade e

todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de:

- salvar os ativos;
- verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- trazer maior eficiência às operações;
- comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

O controle interno é definido, segundo Rittenberg e Schwieger (1998), como o processo desenvolvido pelo gestor ou outro executivo do Hotel, para prover a relativa realização dos objetivos nas seguintes categorias: 1) gerar confiança às informações reportadas; 2) assegurar o cumprimento das leis e regulamentos e 3) trazer efetividade, eficiência e economia às operações.

O controle interno envolve os métodos usados pelo Hotel para ter certeza de que a informação é precisa e segura, são observados as leis e os regulamentos aplicáveis e que são protegidos os ativos, promovendo o uso efetivo, eficiente e econômico das operações. Assim, o controle interno é o ingrediente fundamental para prevenir perdas em virtude de fraudes dos colaboradores. Porém, ele é mais do que uma medida de prevenção de fraude. Controles internos adequados melhoram a tomada de decisão, provendo informação segura a gestores internos, como também podem ajudar a assegurar que estão sendo atendidas as políticas e os planos estratégicos e, assim, contingenciar perdas com ações legais decorrentes de violação das leis e regulamentos. Embora um sistema efetivo de controle interno seja um imperativo para prevenir atividades fraudulentas, ele também pode promover operações efetivas e eficientes, onde talvez seja até mesmo mais importante. (JACKSON e SAWYERS, 2001)

A necessidade de sistemas de controle interno é justificada pela possibilidade de os colaboradores nem sempre apresentarem comportamento de acordo com o melhor interesse dos acionistas ou proprietários do Hotel. Considerando-se um Hotel de pequeno porte, no qual os proprietários, acionistas, gestores e os empregados sejam as mesmas pessoas, preocupações com controles internos formais podem ser desnecessários. Porém, um Hotel com inúmeros gestores e centenas de empregados, torna a administração e as operações complexas, necessitando de sistemas de controle.

As fraudes praticadas, mencionadas anteriormente, são uma preocupação dos gestores e os sistemas de controle internos devem ser projetados para minimizar essas atividades e detectá-las antes que ocorram. Assim, os controles internos são fundamentais ao Hotel, permitindo atingir os objetivos pretendidos com menor gasto de energia.

2.3.2 Elementos básicos

Para Roehl-Anderson e Bragg (1996), são estabelecidos muitas políticas e procedimentos para alcançar os objetivos específicos de um Hotel. Estes procedimentos fixados são chamados de estrutura interna de controle. Tecnicamente, procedimentos de controle apropriados aplicam-se a toda função, para toda atividade do empreendimento Hoteleiro. A ênfase está nesses controles pertinentes e no adequado registro das transações (receita, despesas, ativos e patrimônio líquido) e da própria informação, que vai salvar os ativos.

Os controles internos podem ser segregados em três grandes categorias: organizacionais e estruturais, avaliação de riscos e sistema de informação e de métodos e procedimentos (Ver figura 4).

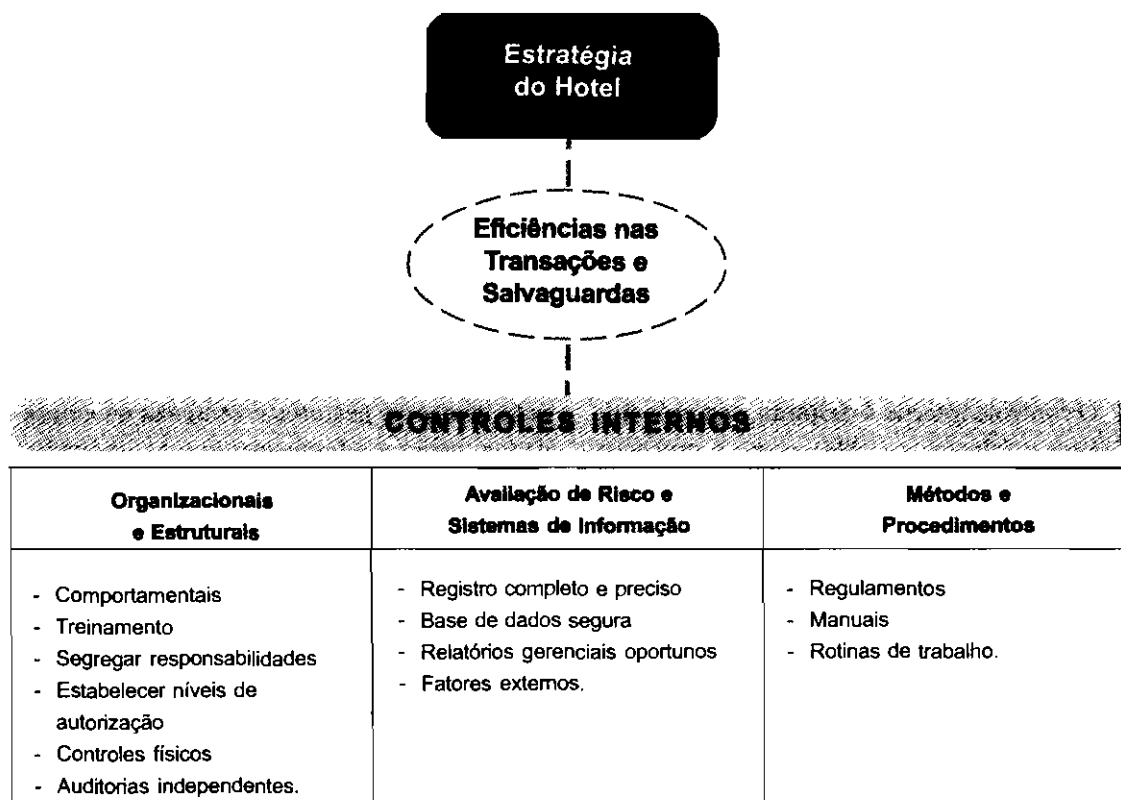


FIGURA 4 - Sinótico das alavancas de controles internos

Fonte: O Autor (2006)

O gestor deve estar atento aos vários tipos de controles que devem ser encadeados para criar um sistema que possa adequadamente salvaguardar as operações e os ativos do Hotel. Cada uma das categorias de controle interno é essencial em qualquer estabelecimento hoteleiro em que um administrador ou proprietário delega custódia de ativos ou o processo de transação e operações para subordinados. Na sequência, será abordado com mais propriedade cada um deles.

a) Controles organizacionais e estruturais

Os controles organizacionais são estruturais é a primeira categoria de controles internos, projetada para assegurar a definição clara de autoridade e designar responsabilidade

aos que controlam ativos, operações e registros dos sistemas de informação. Conforme figura 1, esses controles organizacionais e estruturais podem ser subdivididos em comportamentais, treinamento, segregação de responsabilidades, níveis de autorização, controles físicos e auditorias independentes.

Para Jackson e Sawyers (2001), a alta administração fixa o tom para o comportamento ético em um Hotel. Caso eles tenham elevados padrões éticos e compartilhem esses padrões com os demais colaboradores do Hotel, é provável que exibam padrões semelhantes. Por exemplo, os gestores do Hotel tiveram comportamento ético em seus procedimentos com os hóspedes, empregados que estão executando as atividades terão uma tendência

para agir de maneira semelhante. Por outro lado, se gestores tiveram uma prática de inchar custos ou usar materiais de qualidade inferior no atendimento, os empregados recebem um sinal de que este tipo de comportamento é aceitável e o risco de um eventual desvio de conduta tende a ser maior.

O comportamento também pode ser influenciado pela adoção e uso de um conjunto de valores e por um código de ética. Os controles envolvem o estabelecimento de filosofias de gestão, políticas e diretrizes básicas, pelas quais, o empreendimento Hoteleiro será guiado, como uns dos meios para alcançar os objetivos globais.

A segregação de responsabilidades é um procedimento de controle interno crucial. A separação de deveres em determinadas áreas do Hotel é de extrema importância. Empregados que controlam recursos monetários, por exemplo, não devem ser responsáveis pelo registro da receita. Igualmente, empregados que comprem as mercadorias não devem ter responsabilidade sobre o registro e o pagamento. A segregação de responsabilidades pode ser difícil em pequenos hotéis, com poucos empregados. Neste caso, outros procedimentos de controle interno ganham maior relevância.

Os hotéis devem estabelecer também níveis de autoridade para evitar problemas sobre posição na tomada de decisão e definir eventuais limites de poder na organização. As políticas de pessoal e os procedimentos nesta categoria incluem regras e procedimentos para contratar, treinar, avaliar, promover e compensar os colaboradores de forma que uma equipe adequada esteja disponível e permita exercer as responsabilidades imbuídas.

De acordo com Crepaldi (1998), em relação aos empregados do Hotel convém:

- examinar os antecedentes potenciais;
- determinar as habilidades necessárias

para a função;

- implementar um sistema permanente de treinamento e capacitação;
- estabelecer política de remuneração e promoções e
- adotar um sistema de avaliação de desempenho.

Os controles físicos são um procedimento de controle interno comum. Por exemplo, o Hotel pode isolar fisicamente os recursos monetários, limitando o acesso por meio de senhas às pessoas previamente autorizadas. Também o almoxarifado do Hotel, que é frequentemente suscetível a desvios por clientes e empregados. Isto geralmente ocorre porque muitos colaboradores têm acesso e buscam material nesse setor. Procedimentos de controle interno podem incluir restrição de acesso, registro da entrada e do material retirado.

Por exemplo, o Hotel pode determinar que enfrenta riscos em virtude da possibilidade de roubo dos equipamentos das unidades habitacionais. Se a probabilidade de roubo é elevada e as perdas potenciais significativas, o estabelecimento deve desenvolver controles específicos para administrar e controlar o risco. Os controles potenciais podem envolver sensores embutidos nos equipamentos que são acionados quando os mesmos passam pela porta de saída do Hotel.

A função da auditoria interna no Hotel inclui a verificação e o funcionamento correto dos controles internos, que pode atingir desde a autoridade, a estrutura de organização, o pessoal corretamente qualificado e os recursos adequados.

Os controles organizacionais e estruturais do Hotel são a atmosfera na qual a contabilidade e outros controle, são operacionalizados. Desta forma, eles refletem o compromisso de gestão de um sistema efetivo de controle in-

terno, além, da descentralização da tomada de decisão e o empowerment acentuarem a necessidade de aperfeiçoamento dos sistemas de controle.

b) Avaliação de risco e sistemas de informação

A avaliação e controle de risco envolvem a identificação de riscos potenciais para o Hotel e os modos de minimizar ou administrá-los. Todos os hotéis enfrentam riscos, eles podem vir de fontes internas ou externas. Segundo pesquisa realizada pela Deloitte Touche Tohmatsu, de 1994 a 2003, com 100 empresas que registraram maior queda no valor de suas ações, identificou-se 4 riscos iminentes, que são:

Riscos estratégicos: ocorrência como baixa de demanda do mercado por produtos e serviços do Hotel, falhas na reação ao movimento dos concorrentes etc.

Riscos operacionais: aumento dos custos ou problemas na contabilidade, causados por falhas em controles internos e na logística.

Riscos financeiros: endividamento elevado, reservas inadequadas para controlar aumento da taxas de juros, administração financeira deficiente etc.

Riscos externos: crises vividas pelo setor, conjunturas políticas e econômicas, atos terroristas e problemas de saúde pública.

Podem ser minimizados riscos internos com a ajuda da alta administração e dos colaboradores envolvidos. A minimização dos riscos externos requer a compreensão das pressões competitivas que o Hotel enfrenta, o impacto de novos produtos e serviços, mudanças tecnológicas e mudanças em leis e regulamentos da Hotelaria. Os sistemas como o balanced scorecard e o orçamento vêm ao encontro da necessidade de minimizar tais riscos.

Os hotéis podem usar procedimentos de controle interno para aliviar áreas identifica-

das durante o processo de avaliação de risco. São projetados procedimentos de controle interno para prevenir eventos específicos (como o roubo de ativos).

São projetados procedimentos de controle interno para focalizar as atividades que são determinantes no aumento do risco de fraudes por partes dos colaboradores. Estas atividades envolvem operações que afetam tipicamente o fluxo de caixa, contas a receber, estoque ou almoxarifado e folha de pagamento.

Os sistemas de informação geralmente devem permitir os seguintes eventos:

- gerar relatórios para comparar resultados atuais com os orçados;
- conferir a precisão das transações registradas;
- segregar responsabilidades entre empregados, de forma que pessoas que autorizam transações não as registrem e tenham acesso a ativos relacionados;
- proteger ativos, como fluxo de caixa, estoque ou almoxarifado, imóvel, móveis e equipamentos;
- comparar dados financeiros com outros, inclusive, não financeiros, como receita de hospedagem com número de unidades habitacionais ocupadas.

A emissão de relatórios para verificar resultados projetados e atuais é um procedimento de controle interno relativamente fácil de implementar e tem gerado em muitos hotéis resultados bastante satisfatórios. De período em período os gestores do Hotel podem comparar resultados estimados com realizados e verificar possíveis variações. Por exemplo, o restaurante estimou atender 100 hóspedes no café da manhã. Para tanto, projetou custos para atender a este nível de atividade. A comparação dos valores atuais com os estimados no orçamento flexível, usando a análise de discrepância, pode gerar informação sobre

possível desvio de materiais e produtos ou o uso ineficiente dos recursos.

A conferência e a precisão dos registros é especialmente importante em hotéis que trabalham com grande volume de recursos, principalmente, monetários. Por exemplo, o Hotel pode utilizar um cartão magnético para registrar o consumo do hóspede. Este procedimento pode automaticamente dar baixa da mercadoria do estoque, registrar o consumo na conta do hóspede e a receita e o custo no sistema de contabilidade.

Outro procedimento de controle interno útil é comparar dados financeiros com dados físicos relativos a controles não contábeis. Por exemplo, o relatório de registro dos hóspedes pode ser comparado com a receita registrada na contabilidade.

Portanto, outro elemento essencial da estrutura de controle interno é o sistema de contabilidade. A própria direção do sistema de contabilidade é um dos principais responsáveis pelo controle. Os controles dos sistemas de informação são projetados para assegurar procedimentos adequados no processamento dos registros, como também, na geração de relatórios gerenciais oportunos. Um sistema de contabilidade segue princípios, métodos e procedimentos. Para tanto ele deve:

- identificar e registrar de forma completa e precisa todas as transações;
- descrever as transações em uma base oportuna e em detalhe suficiente para permitir a classificação das transações por área específica;
- estabelecer acesso restrito aos sistemas de informação e bancos de dados;
- determinar o período de tempo no qual as transações aconteceram para permitir o registro no próprio exercício contábil;
- medir o valor da transação para permitir o registro do valor monetário nas de-

monstrações contábeis;

- gerar informação gerencial oportuna.

Esses controles incluem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que estão relacionados à eficiência operacional e à aderência a políticas administrativas e que normalmente estão relacionados direta ou indiretamente com os registros financeiros. Estão incluídos aspectos, como: análises estatísticas, estudo de tempos e movimentos, informação do desempenho, programas de treinamento de empregados e controle de qualidade. Entre os sistemas de informação aplicados na Hotelaria estão o balanced scorecard e o orçamento, entre outros.

Outro aspecto do ambiente de controle que recebe maior reconhecimento é a influência de fatores externos. Essas influências externas estão em grande parte além do controle do Hotel. No entanto, os gestores devem encontrar formas de amenizar suas ameaças e aproveitar as oportunidades. Sendo assim, as influências dos fatores externos estão em grande parte fora do controle direto dos colaboradores da organização Hoteleira, mas suas influências, introduzidas por mudanças na lei, eventos internacionais, tendências econômicas, entre outras, devem ser amenizadas.

c) Controles de métodos e procedimentos

Os procedimentos de controle interno também são afetados pelos métodos, registros e até pela forma como são comunicados aos empregados e tomadores de decisão. Assim, os procedimentos do Hotel são usados para monitorar o sistema de controle interno e para assegurar que esteja funcionando corretamente.

Nesta categoria de controles internos destacam-se os regulamentos, que, segundo Anthony e Govindarajan (2002), são todos os tipos de instruções e controles formais. Eles

podem incluir instruções padronizadas, práticas, descrições de tarefas, procedimentos padrão de operações, manuais e códigos de ética.

O controle de procedimentos também é uma parte importante da estrutura de controle interno. Na maioria dos hotéis, o executivo responsável por procedimentos adequados de controle é o próprio empregado da área.

2.3.3 Avaliando o Sistema de Controle

Com a elevação aparente das atividades de não conformidade praticadas por agentes participantes da cadeia de valor, tem aumentado a preocupação com o desenvolvimento de controles eficientes, ainda que o desenvolvimento e a avaliação do sistema de controle não possam ser feitos no curto prazo ou facilmente.

Há dois passos fundamentais a serem considerados pelos gestores na avaliação dos controles internos. Primeiro, os gestores devem identificar as atividades principais, riscos e exposições em cada componente operacional do Hotel e devem definir os objetivos de controle relacionados a essas atividades. Segundo, eles devem descrever, talvez por meio de fluxograma, e entender os vários sistemas de processamento das operações, proteção de ativos e preparação dos relatórios. Esta informação é usada para avaliar, prestando atenção a possíveis deficiências para averiguar se o sistema provê garantia razoável e que o objetivo de controle possa ser alcançado.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa

pode ser considerada bibliográfica com estudo de caso. Gil (1999) descreve que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos. Caracteriza-se como estudo de caso na medida em que aborda somente uma empresa, no caso o Hotel Brasil. Para Gil (1999), estudo de caso é caracterizado pelo estudo de um objeto, de maneira a ampliar os conhecimentos sobre o mesmo.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Breve Caracterização da Empresa

Para preservar o hotel objeto de pesquisa adotou-se um nome fictício, Brasil. O Brasil é uma organização do ramo hoteleiro de categoria luxo. O Hotel é constituído sob a forma de Sociedade por Ações - S/A de capital fechado.

Além da hospedagem, o Hotel oferece os seguintes produtos e serviços: restaurante e bar, sala de eventos, lavanderia e fitness center.

Os apartamentos possuem sala de estar e jantar, sacada e suíte e, são equipados com TV a cabo, cofre, som ambiente e ar-condicionado.

Possui um quadro de funcionários amplo para suprir suas necessidades e atender com eficiência a seus hóspedes, atualmente superior a seiscentos colaboradores. De acordo com a tabela do Sebrae pode ser considerada uma empresa de grande porte. Seu faturamento ultrapassa o montante de R\$ 3.000.000,00.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Embora somente alguns departamentos tenham sido estudados, verificou-se a utilização de determinados controles internos mencionados no estudo. Para melhor compreensão dos resultados faz-se uma análise baseada nos elementos do controle interno descritos na revisão bibliográfica.

a) Quanto aos elementos organizacionais e estruturais

Os aspectos comportamentais são reforçados para assegurar elevados padrões éticos. Para tanto, os colaboradores são selecionados de acordo com o perfil exigido para o cargo, com auxílio de um psicólogo. Ao ser contratado, o funcionário dispõe de um plano de cargos e carreira. Semestralmente é avaliado para corrigir possíveis equívocos e aperfeiçoar os acertos, sendo esta avaliação feita diretamente por seu superior. O Hotel não adota qualquer política formal, como um conjunto de valores e código de ética.

O Hotel procura também reforçar os aspectos comportamentais de seus colaboradores. Isto ocorre por meio de treinamento e observação do funcionário no local de trabalho. Os

aspectos comportamentais são críticos ao Hotel, em razão do atendimento de um público seletivo.

O Hotel Brasil é dividido em vinte e um departamentos. A segregação de responsabilidade é feita considerando a estrutura organizacional, baseada no trabalho desenvolvido por cada colaborador, portanto, não há definição formal, como manuais indicando o nível de autoridade e responsabilidade.

Um exemplo da segregação de responsabilidades é a aprovação de um evento. O departamento comercial trabalha numa permanente busca por eventos com amplo suporte de marketing. Há sempre a elaboração de um projeto comercial para atingir diferentes segmentos da área de Hotelaria. A figura 5 apresenta as etapas na aprovação de um evento.

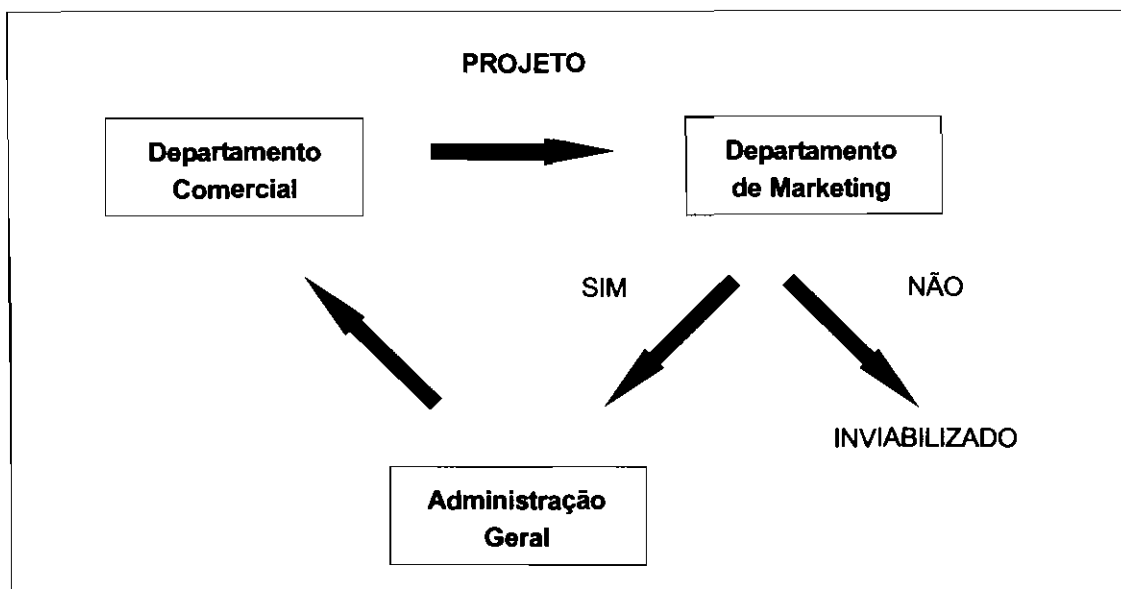


FIGURA 5 - -Processo de aprovação de evento

Fonte: Hotel Brasil (2006)

O departamento comercial elabora o projeto do evento e passa ao departamento de marketing, que o analisa e o aprova ou não. O projeto com viabilidade é remetido à administração geral, que toma ciência e o retorna ao departamento comercial, caso contrário, será inviabilizado.

Os controles físicos são utilizados em di-

versos departamentos do Hotel, como, por exemplo, o departamento de transportes cuida de toda a frota, manutenção, controle de uso, sempre monitorado pelo gerente de transportes. O controle é feito apenas para os veículos de uso externo, por meio da quilometragem percorrida. O Hotel Brasil conta com trinta e dois veículos em sua frota, a qual é atualizada a cada trinta e seis meses de uso.

O Hotel não realiza qualquer auditoria nos controles internos.

b) Quanto à avaliação de riscos e sistemas de informação

O Hotel elabora anualmente o planejamento estratégico visando minimizar os diferentes riscos, aproveitando as oportunidades do mercado e amenizando as ameaças.

Para minimizar riscos internos há uma provisão para perdas e furtos, porém a importância é considerada irrelevante. E o Hotel não se responsabiliza por objetos de valor deixados no quarto, pois existe um cofre individual por apartamento. Esta é uma forma simples de evitar que os funcionários tenham acesso a bens de valor dos hóspedes.

Quanto aos sistemas de informação, o Hotel utiliza diversos programas para coletar, armazenar e comunicar os dados. Por exemplo, em áreas críticas como de controle de receitas e estoque é utilizado um programa que registra todas as operações, possibilitando a conferência diária por meio de comandas. O cartão magnético é utilizado na hora da venda, atualizando automaticamente todos os dados, inclusive, o estoque e o registro da receita. Isto evita manipulação por parte dos colaboradores do Hotel e possibilita a checagem das operações.

O Hotel gera relatórios sobre pesquisas de satisfação feitas na saída dos hóspedes. Eles preenchem um questionário, avaliando os serviços e dando sugestões para futuras melho-

rias. Esta pesquisa é uma importante ferramenta na tomada de decisões do Hotel. Por meio dela os diretores sabem quais departamentos devem ter seus controles aprimorados.

Também, através da pesquisa, acompanha o ponto de equilíbrio, ou seja, o número mínimo de hóspedes que o Hotel precisa receber para que não tenha prejuízo. O ponto de equilíbrio do Hotel Brasil é próximo de cinquenta por cento da ocupação. Porém, há diversas taxas de ocupação durante o ano. São elas:

- Alta temporada: 80%
- Média temporada: 50%
- Baixa temporada: 20%
- Ponto de Equilíbrio: 50%

É importante mencionar que o Hotel dispõe de outras receitas, como eventos e seminários. Para tanto, os gestores acompanham o nível de ocupação e aceleram a captação de eventos para evitar prejuízos na baixa e média temporada.

c) Quanto aos controles de métodos e procedimentos

O Hotel apresenta determinados procedimentos caracterizados pela cultura interna, ou seja, são informais. Assim, há poucos controles formais e padrões emitidos por órgão regulador.

Um exemplo é o departamento de compras que trabalha num sistema muito criterioso para a seleção de seus fornecedores. São feitas sempre cinco cotações, sendo escolhidos os que apresentarem melhor preço e qualidade. Todos os fornecedores têm que atender a requisitos básicos, como qualidade e pontualidade. Os alimentos *in natura* passam por rigorosos processos de seleção. São avaliados diretamente na fonte, utilizando os parâmetros da ISO 9000. Ao final de cada semestre é feita uma *avaliação de fornecedores*, para decidirem se continuam ou não com os mesmos. Pesquisas são realizadas constantemente para

a seleção de novos fornecedores.

O Hotel mantém forte controle sobre os fornecedores, porque conforme pesquisa mencionada anteriormente, eles são responsáveis por 41% das fraudes.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O trabalho atingiu seus objetivos ao analisar os diferentes elementos de controle interno do Hotel. Foram verificados controles aplicados aos diferentes departamentos do estabelecimento. Entre eles pode-se destacar os aplicados ao departamento comercial na aprovação de eventos, ao transporte no controle da quilometragem, ao operacional na utilização do cartão magnético, ao administrativo no acompanhamento do nível de ocupação e compras na aquisição de produtos (principalmente in natura) e serviços.

Para os hotéis inseridos em mercado competitivo o controle interno é um bom presságio para desempenho superior. Assim, é fundamental que os hotéis adotem controles internos bem estruturados para evitar prejuízos nas suas atividades.

Embora o Hotel Brasil utilize alguns dos elementos do controle interno, o que destaca-se é a falta de controles formais, como manuais indicando níveis de responsabilidade e procedimentos adequados, além, da falta de um conjunto de valores e código de ética, in-

dicando os padrões e condutas aceitáveis.

Como a estrutura de controle interna é discutida mais amplamente entre a alta administração, muitos gestores operacionais consideram o assunto essencialmente de responsabilidade do financeiro e da contabilidade. Considerando que muitas avaliações foram feitas por altos executivos e consultores, assim, os gestores operacionais não sentem qualquer compromisso de alinhar e incorporar metas, como rentabilidade, crescimento e aderência aos padrões éticos em suas atividades. Portanto, é necessária a educação de gestores operacionais sobre seu papel no sistema de controle.

Recomenda-se, inicialmente, um esforço para educar todos os gestores de departamento, a realização de seminários e treinamentos visando adequar e preparar os colaboradores nos sistemas de controles. Assim, o objetivo é envolver todos no processo educacional e fazer uso do sistema de controle do Hotel para atingir os objetivos globais. É essencial o conhecimento dos controles internos, da organização e do mercado e, sobretudo, dos limites de fronteiras nesses elementos básicos.

Também é importante estudar mais detalhadamente os controles aplicados no Hotel, principalmente nos demais departamentos da organização, e os decorrentes das fraudes eletrônicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTHONY, Robert N., GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
 CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
 GIL, Antônio C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

JACKSON, Steve, SAWYERS, Roby. **Managerial Accounting: A focus on Decision Making**. Orlando: Harcourt College Publishers, 2001.

LUNKES, Rogério João. **Manual de Contabilidade Hoteleira**. São Paulo: Atlas, 2004.

Relatório da Kroll. Disponível em: <www.transparencia.org.br/docs/kroll-final-2003>.

RITTERBERG, N. A., SCWIEGER, G. **Auditing: Concepts for a Changing Environment**. 2Ed. New York: Dryden Press, 1998.

ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The Controller`s Function: The Work of the Managerial Accounting**. New York: John Wiley & Sons, 1996.

SIMONS, Robert. **Levers of Control - How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal**. Boston: Harvard Business, 1995.