

SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE x CONTROLADORIA: UMA VISÃO INTEGRADA

Simone Angélica Alves

Graduada em Ciências Contábeis e Administração de Empresas pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), aluna especial do mestrado em Contabilidade pela UFSC.

Luiz Alberton

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Professor Adjunto I do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC

RESUMO

O objetivo deste trabalho é identificar as teorias e práticas de Gestão da Qualidade, de Controladoria e seus inter-relacionamentos, aplicados em empresa prestadora de serviços. A revisão bibliográfica permite conhecer melhor o tema, mediante um levantamento sobre o que já foi estudado do assunto, sendo fundamental para dar a consistência teórica à sua utilização prática em uma empresa. Foram levantados os aspectos mais importantes para a conceituação de Sistema de Gestão da Qualidade e de Controladoria, servindo de base para identificar suas características comuns e benefícios às organizações. Para a realização do estudo de caso, foi escolhida uma empresa de prestação de serviços. Após uma breve apresentação da empresa, demonstrou-se como foi realizada a implantação do Sistema de Gestão da Qualidade atual, detalhando como são conduzidas as auditorias da qualidade, a escolha do organismo certificador e como efetua o tratamento de não-conformidades detectadas. Em seguida, foi sugerida uma proposta de metodologia de adequação do Sistema de Gestão da Qualidade integrado à Controladoria, propondo-se, inclusive, uma revisão da estrutura organizacional da empresa. Por fim, foram apresentadas as conclusões e recomendações do presente estudo.

Palavras chaves: Sistema de Gestão da Qualidade, Qualidade, Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

O mundo está em constante mudança e em alta velocidade, tornando difícil o seu acompanhamento, quer em função do crescimento explosivo da população, da revolução da informação, quer do fenômeno da globalização.

A visão do consumidor, também está se alterando, o que o torna cada vez mais consciente e exigente, não somente em relação ao menor preço como também, quanto à qualidade dos produtos e serviços oferecidos. Essas variáveis ambientais, além da busca pela sobrevivência em um mercado competitivo, têm levado a empresa a centrar seu foco no cliente buscando técnicas que representem um diferencial e que possibilitem o constante aumento do padrão de qualidade.

A implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade representa a aplicabilidade desta busca pelo aprimoramento. Para que este sistema seja eficiente e eficaz, a empresa deve organizar-se para atingir certos padrões, inserindo e integrando a gestão estratégica da qualidade em todos os níveis organizacionais.

A Controladoria, por tratar intrinsecamente de informações referentes à organização, deve estar preparada para disponibilizá-las com qualidade e no tempo oportuno, de modo a prover o gestor desses recursos, que lhe possibilitem sobreviver nesse cenário competitivo. Seu papel no planejamento e controle em uma empresa é fundamental, mediante a manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

Assim, a implantação e a manutenção de um Sistema de Gestão da Qualidade, devem considerar todas as integrações com os demais sistemas operacionais da empresa, não somente evitando a redundância de dados e de atividades, mas buscando a maximização da utilização das tecnologias de gerenciamento atualmente disponíveis.

Assim, encontra-se o fato gerador da questão norteadora do presente artigo: Como planejar e implementar um Sistema de Gestão da Qualidade integrado à Controladoria, visando a certificação de empresas na norma ISO 9000?

2 METODOLOGIA

Neste artigo foi utilizada quanto à forma de abordagem do problema, a pesquisa qualitativa. Quanto aos seus objetivos é uma pesquisa exploratória, com a finalidade de discorrer sobre determinado problema – Gestão da Qualidade e Controladoria – de forma a apresentá-lo com maior clareza. Quanto aos procedimentos trata-se de um estudo de caso, que dentro da pesquisa exploratória destaca-se devido a sua flexibilidade, podendo ser aplicado em situações em que o objeto a ser estudado já é conhecido, facilitando sua investigação.

Existem diversos métodos de coletar dados para um trabalho científico, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação. O estudo de caso é realizado por meio de análise documental e participação direta do pesquisador, e a pesquisa bibliográfica em livros, artigos, dissertações e rede eletrônica.

Outro método que também foi aplicado no desenvolvimento do presente estudo é a utilização da pesquisa participante. Apesar de ser maioria a orientação de distanciamento entre o pesquisador e o objeto pesquisado, alguns autores propõem que é possível a realização de uma pesquisa que possibilite a obtenção de resultados mais relevantes utilizando-se de uma pesquisa participante.

Não é escopo desta pesquisa propor uma metodologia única de implementação de Sistemas de Gestão da Qualidade integrado a Controladoria, uma vez que as situações que envolvem o processo dependem do modelo de gestão adotado e de diversas variáveis internas e externas à organização.

3 EMBASAMENTO TEÓRICO

Antes da abordagem do estudo de caso, faz-se necessária a apresentação de conceitos que fundamentarão a base teórica do presente estudo.

3.1 QUALIDADE

O termo qualidade representa um atributo de certas coisas ou pessoas que as distingue uma das outras e lhes determina a natureza. Comumente, entende-se como sinônimo de qualidade termos como luxo, mérito, excelência e perfeição.

Para uma organização este termo geralmente é entendido como a diferença entre o nível prometido ao cliente e o nível realizado do serviço, gerando a satisfação das expectativas do cliente. Porém, o que tem qualidade para uns pode não atender às necessidades de outros, ou seja, a noção de qualidade pode variar de acordo com a percepção de cada um. Para Caravantes (1997, p.60) “qualidade é a capacidade de satisfazer as necessidades; tanto na hora da compra, quanto durante a utilização, ao melhor custo possível, minimizando as perdas; e melhor do que nossos concorrentes”.

É importante considerar os aspectos apresentados no Quadro 1 para não incorrer em equívocos na conceituação de qualidade:

É verdade que	Mas também é verdade que
nem sempre os clientes definem, concretamente, quais são suas preferências e necessidades	isso não quer dizer que ele não tenha preferências e necessidades (embora não expresse claramente);
A qualidade é considerada como a falta de defeitos no produto ou no serviço prestado;	a falta de defeitos não significa possuir qualidade (o produto pode ter cores que um consumidor considera berrantes);
A qualidade nunca muda;	o consumidor muda. E rapidamente;
Qualidade é um aspecto subjetivo;	o subjetivo pode refletir posições práticas (um cliente gosta mais de uma cor de carro porque nela a sujeira aparece menos);
A qualidade identifica-se com capacidade de fabricação;	produtos bem-feitos nem sempre atendem a necessidades ou nem sempre são adequados ao uso esperado;
A qualidade pode ser vista como um requisito mínimo de funcionamento;	se você faz o mínimo, qualquer pessoa pode fazer o que você faz, o que gera considerável risco para a empresa;
A qualidade envolve a diversidade de opções que um produto ou um serviço pode oferecer a seus clientes;	é necessário que o cliente não sinta que a “qualidade” do produto reside no excesso de penduricalhos (de utilidade quase nula);
Qualidade é uma área específica	ninguém pode omitir-se no esforço de produzir qualidade.

Quadro 1: Equívocos do conceito de qualidade

Fonte: Paladini (2000, p.24)

Mesmo para o processo gerencial, a qualidade não é de simples conceituação, pois ela pode ser entendida sob diversos aspectos, tais como: perfeição, adequação ao uso, atendimento a especificações, requisito mínimo de funcionamento e outros.

A partir da identificação dos conceitos de qualidade e seus aspectos fundamentais, faz-se necessário explicitar o que é Gestão da Qualidade, discorrendo sobre a sua evolução.

3.2 GESTÃO DA QUALIDADE E SUA ORIGEM

A Gestão pela Qualidade é uma postura gerencial que busca a satisfação dos clientes, em função de decisões tomadas com base em fatos e dados medidos.

Segundo Caravantes (1997) ao relatar a história e a evolução da qualidade, nos séculos XVIII e XIX, esta era entendida como a inspeção dos produtos pelo consumidor e a confiabilidade na reputação do produtor. A reputação do artesão refletia-se na qualidade do produto que ele produzia. Garvin citado por Caravantes (1997, p.62) afirma que “do ponto de vista do controle de qualidade, a principal conquista foi a criação de um sistema racional de medidas, gabaritos e acessórios no início do século XIX”.

A inspeção formal começou a ser incorporada à produção industrial a partir da década de 20, para impedir que produtos defeituosos chegassem às mãos dos clientes. Com o surgimento da produção em massa, para atender mercados em crescimento, foram sendo introduzidas técnicas de controle estatístico.

Após a segunda guerra mundial, começou a ser adotado o controle de processo, englobando toda a produção, desde o projeto até o acabamento. A obtenção da qualidade nos processos de produção visava, principalmente, à segurança e ao alcance de defeito zero. De acordo com Caravantes (1997, p. 64) “esse movimento recebeu várias designações, dentre as quais a mais conhecida é Controle Total da Qualidade”.

Neste mesmo período, o Japão destacou-se no gerenciamento da qualidade, passando a assumir posições de liderança, devido a responsabilidade da administração e a importância estratégica da qualidade, superando países do ocidente.

O ambiente de negócios começa a mudar devido a saturação dos mercados nos países desenvolvidos, a alta tecnologia adotada nos processos produtivos, a redução das barreiras do comércio internacional, e a intensificação da competição internacional. As empresas com produtos diferenciados e preços competitivos assumem a liderança do mercado.

A qualidade volta-se assim para a plena satisfação do cliente e gestão empresarial moderna. Nesse contexto, a Qualidade Total engloba as condições para que a empresa sobreviva e se desenvolva nesse ambiente de rápidas mudanças.

No início dos anos 80, de acordo com Caravantes (1997, p.70), a qualidade deixou de estar associada somente à produção, surgindo o interesse pela qualidade dos serviços e pelo comportamento humano e passando para uma concepção que engloba várias funções, tais como: busca pela total satisfação dos clientes, a criação de uma cultura de gerência participativa, o aperfeiçoamento contínuo, a não aceitação de erros; a ênfase no treinamento e nos recursos humanos e a garantia da qualidade.

Cerqueira Neto (1992, p.11) descreve a evolução da qualidade separando-os em:

- Era da inspeção - Eram realizadas inspeções finais nos produtos ou serviços prestados aos clientes. Erros e omissões eram reparados quando encontrados.
- Era do Controle Estatístico da Qualidade - Passou-se a utilizar a ferramenta estatística para garantir a qualidade da produção, através de inspeções estatísticas.
- Era da Garantia da Qualidade - As empresas buscavam a solução para seus problemas no planejamento estratégico. As normas ISO série 9000 tiveram origem, baseadas nos padrões militares utilizados na 2ª guerra mundial.
- Era da Gestão Estratégica da Qualidade - Qualidade não é somente implantada através de programas. A melhoria contínua deve ser assegurada.

Assim como todas as ferramentas organizacionais, a gestão da qualidade também evoluiu e continua aprimorando-se continuamente. Entre as diversas abordagens para a gestão da qualidade, uma das mais utilizadas atualmente é o conjunto de normas série ISO 9000.

3.3 NORMAS SÉRIE ISO 9000

Referenciando Maranhão (2001, p.28), ISO – *International Organization for Standardization* (Organização Internacional para Estandarização) é a sigla de uma organização internacional sem fins lucrativos, não governamental, com sede em Genebra na Suíça, cuja função principal é elaborar normas internacionais.

O objetivo desta organização é estabelecer normas para determinados assuntos específicos que representem e traduzam o consenso dos diferentes países que a constituem após discussões, análise e consenso, gerando assim normas que sejam de aplicabilidade geral.

Todos os países que fazem parte da ISO possuem entidades normalizadoras. No Brasil esta organização é a ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. O Brasil participa da ISO por intermédio da ABNT que, da mesma forma, é uma sociedade privada, sem fins lucrativos, tendo como associados pessoas físicas e jurídicas, sendo como tal, reconhecida pelo Governo Brasileiro como o Foro Nacional de Normalização.

Em relação ao assunto qualidade, os documentos elaborados são conhecidos como Normas ISO série 9000, aplicando-se na organização, em especial nas atividades que afetam diretamente a qualidade requerida, nas exigências de estabelecimento de procedimentos para suas atividades, enfatizando a prevenção de problemas ou de situações indesejáveis nos processos que caracterizam o negócio da empresa. Não representam normas de produtos e não incluem requisitos técnicos.

Em 1987, originadas a partir das normas militares, foi editado um conjunto de normas, sendo reconhecido em diversos países e tendo sua primeira revisão em 1994.

De acordo com Maranhão (2001, p.32), a partir da versão 1994, as normas foram desenvolvidas visando duas possíveis situações: contratual e não-contratual. Uma organização pode utilizar uma norma não-contratual para organizar-se internamente, porém na situação contratual, a organização deve preparar-se para atender especificamente às exigências dos clientes, certificando seu Sistema de Gestão da Qualidade.

Estes documentos, mesmo revistos em 1994, ainda não possuíam todas as características requeridas pelo mercado, desencadeando um trabalho de revisão em 2000.

Segundo Maranhão (2001, p.30), os objetivos principais que levaram à revisão das normas consistiam em encorajar seus usuários na busca da melhoria contínua do desempenho, na necessidade de monitoramento da satisfação dos clientes, na criação de documentos normativos mais amigáveis, no melhoramento da aderência entre o sistema e a gestão estabelecidos e os requisitos da norma, além da promoção da efetiva aplicação dos princípios da qualidade.

As novas normas, editadas em 2000, são compostas pelos documentos: ISO 9000, ISO 9001 e ISO 9004, tratando dos seguintes assuntos:

- ISO 9000 - É uma referência normativa de fundamentos e vocabulário.
- ISO 9001 - Modelo para promover a adoção de uma abordagem de processo para o desenvolvimento, implementação e melhoria da eficácia de um Sistema de Gestão da Qualidade para aumentar a satisfação do cliente pelo atendimento aos requisitos, onde os requisitos são complementares aos requisitos para produtos.
- ISO 9004 - Fornece orientação para melhoria contínua do desempenho.

As normas ISO 9001 e ISO 9004 foram projetadas para se completarem mutuamente, mas podem ser usadas independentemente. As duas possuem a mesma estrutura. A ISO 9001 especifica requisitos de Sistema de Gestão da Qualidade, sendo uma norma contratual. A ISO 9004 fornece orientação com objetivos mais amplos, especificamente para melhoria contínua.

A norma ISO 9001 consiste em um modelo para um Sistema de Gestão da Qualidade e representa uma forma para uma organização demonstrar que pode atender aos requisitos do sistema e para avaliação desta capacidade por partes externas. Estes requisitos destinam-se à obtenção da satisfação do cliente pelo monitoramento das atividades como forma de prevenção de não-conformidades em todos os estágios e melhoria contínua dos processos.

Por ser uma norma de uso geral, aplicável a qualquer tipo de negócio, torna-se necessário adaptar os seus requisitos ao tipo de negócio da empresa que a está utilizando.

As normas ISO exigem que o Sistema de Gestão da Qualidade seja documentado, somente onde a ausência da documentação possa afetar adversamente a qualidade objetivada e requerida. Os documentos do Sistema de Gestão da Qualidade podem ser observados no Quadro 2.

NÍVEL	DOCUMENTO CORRESPONDENTE	FINALIDADE
Estratégico	Manual da Qualidade	Indicar o que a organização faz.
Tático	Procedimentos Documentados	Indicar o que, quem, quando, onde e como a organização faz os seus processos de trabalho, no nível gerencial.
	Planos da Qualidade	Indicar a aplicação específica do SGQ para cada produto ou serviço.
Operacional normativo	Instruções de Trabalho	Indicar o que, quem, quando onde o como a empresa faz os seus processos de trabalho, no nível de execução.
Operacional de comprovação	Registros	Registrar a qualidade obtida e possibilitar a recuperação dessas informações.

Quadro 2: Documentação típica de um Sistema de Gestão da Qualidade

Fonte: Maranhão (2001, p.41)

Tendo como base o Quadro 2, é possível entender um Sistema de Gestão da Qualidade como sendo um conjunto de documentos da empresa, organizados conforme o conjunto de normas ISO 9000. Os requisitos por elas estabelecidos são voltados para procedimentos gerenciais que visam as boas práticas empresarias; os quais serão detalhados a seguir.

3.3.1 Requisitos da norma ISO 9000

As normas ISO estabelecem um conjunto de requisitos relacionados com a qualidade ao longo de todo o seu ciclo, cobrindo todos os processos: marketing, projeto e desenvolvimento, planejamento, produção, prestação do serviço e serviços pós-venda.

Os requisitos estabelecidos e adotados pela empresa gerarão documentos específicos para cada atividade relacionada com a qualidade dos seus produtos e serviços. Esses documentos precisarão ser elaborados de forma padronizada traduzindo, desta forma, a maneira como a empresa trabalha e desenvolve suas atividades.

Além disso, é preciso revisá-los na medida em que ocorram alterações nas atividades executadas, buscando assim, a melhoria e o aperfeiçoamento contínuo das mesmas.

Para que uma organização funcione de maneira eficaz, ela necessita identificar e gerenciar atividades interligadas, tendo como vantagem o controle contínuo sobre a ligação entre os processos individuais, conforme apresentado na Figura 1.

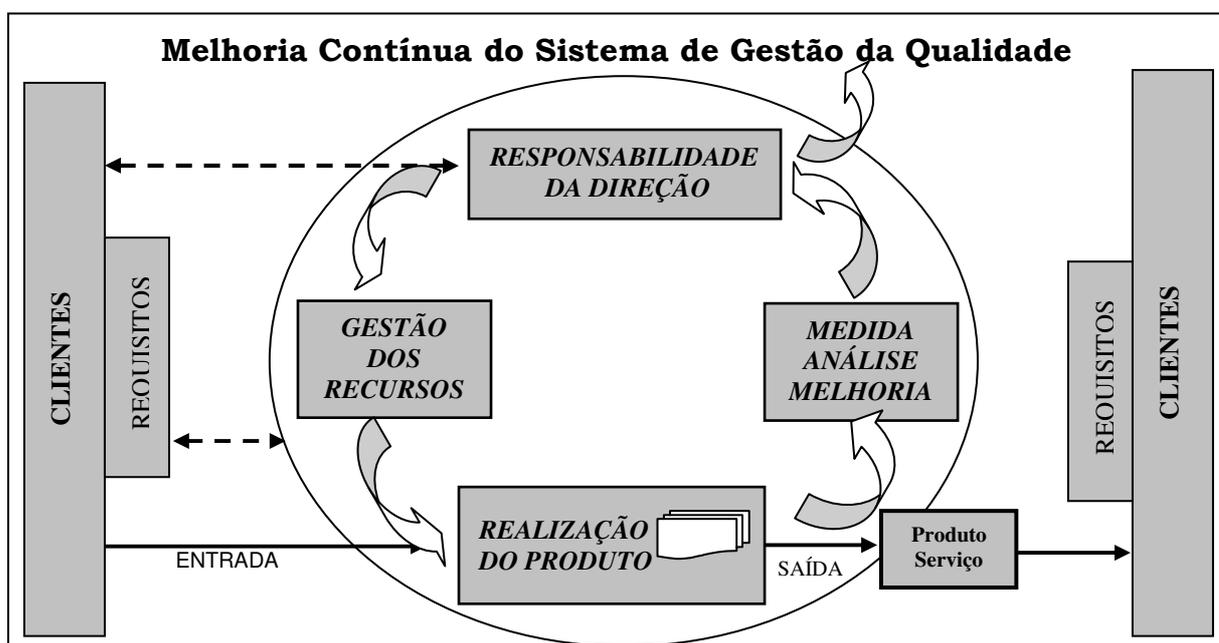


Figura 1: Melhoria contínua do Sistema de Gestão da Qualidade

Fonte: NBR ISO 9001 versão 2000

É possível identificar com esta figura a intenção da norma em estabelecer funções afins em cada uma de suas seções, formando uma seqüência lógica e estabelecendo requisitos para as responsabilidades da administração, gestão dos recursos, realização do produto ou provimento do serviço e medição e análise do desempenho do sistema.

De acordo com Maranhão (2001, p.54) as primeiras seções da norma são introdutórias e não possuem requisitos, tratam basicamente da introdução, objetivo, referências normativas, termos e definições.

A seção quatro da norma trata da estrutura do Sistema de Gestão da Qualidade e da sua documentação, exigindo que a organização possua um Manual da Qualidade e que haja um procedimento estabelecendo como a organização faz o controle de documentos e o controle de registros da qualidade.

A concepção estratégica e tática da organização é referenciada na seção cinco, com a definição das responsabilidades e autoridade correlata, e do estabelecimento de requisitos para compromisso da administração, foco no cliente, política da qualidade, objetivos da qualidade, planejamento do Sistema de Gestão da Qualidade, responsabilidade, autoridade e comunicação, além da análise crítica do sistema.

Na seção seis, a norma, estabelece os requisitos gerais para a provisão de recursos, recursos humanos, infra-estrutura e ambiente de trabalho.

A seção sete trata da atividade-fim da organização, isto é, dos processos operacionais de realização dos produtos ou provimento dos serviços para os quais ela se estruturou nas seções anteriores.

A medição, a análise do produto realizado e as melhorias contínuas são abordadas na seção oito da norma, por meio da satisfação dos clientes, produtos, processos e auditorias.

Todos os requisitos da versão 2000 da norma ISO 9001 devem estar documentados e ser cumpridos pela organização; dentre eles, a realização de auditoria interna da qualidade, constitui um importante instrumento, não só para implementação do sistema, mas como para sua manutenção e aperfeiçoamento.

3.3.2 Auditoria da qualidade

O termo auditoria normalmente está associado com os princípios de Auditoria contábil e financeira e, historicamente, está relacionado à intenção de policiamento, sindicância ou fiscalização. A auditoria da qualidade, entretanto, deve ser vista sob outra ótica e com base em diferentes princípios.

As normas ISO série 9000 enfatizam a importância da auditoria da qualidade, considerada como ferramenta principal de gestão para atingir os objetivos estabelecidos dentro da política organizacional.

De acordo com Arter (1995, p.4), a norma ISO 19011 define auditoria da qualidade como: “um exame sistemático e independente para determinar se as atividades da qualidade e seus resultados, estão de acordo com as disposições planejadas, se estas foram implementadas com eficiência e se estão adequadas à consecução dos objetivos”.

Um dos objetivos principais da auditoria é a avaliação da necessidade de melhoria ou de ação corretiva. Segundo Gil (1997, p.2), “as auditorias de conformidade são concebidas para dar garantia que as atividades foram executadas corretamente.

As auditorias da qualidade podem ser realizadas com propósitos internos ou externos à organização. Os três tipos básicos de auditoria, de acordo com Gil (1997), são os seguintes:

- Auditoria de primeira parte - é realizada dentro da própria empresa, geralmente por meio de auditorias internas;
- Auditoria de segunda parte - é realizada por um cliente em um fornecedor;
- Auditoria de terceira parte ou auditoria externa - é realizada por entidade externa à organização com o objetivo de certificar o Sistema de Gestão da Qualidade.

Segundo Maranhão (2001, p.48) “certificação é o reconhecimento formal feito por um órgão credenciado pelo governo ou por uma entidade privada de que uma organização cumpre requisitos específicos”.

A verificação do cumprimento do sistema em todos os seus aspectos deve ser por meio de evidências objetivas. Evidência objetiva é a informação cuja veracidade pode ser comprovada com base em fatos obtidos com a observação, medição, ensaio ou outros meios.

Ao realizar uma auditoria, é possível a detecção de irregularidades em relação aos requisitos estabelecidos da norma. Estas irregularidades são conhecidas como não-conformidades. Segundo Arter (1995, p.105), não-conformidade é “o não-atendimento de exigências especificadas.” Quando uma não-conformidade é encontrada é preciso que sejam tomadas ações imediatas para saná-la e ações corretivas para evitar que ela venha a se repetir.

O controle, em uma organização, visa comparar o desempenho alcançado com os objetivos planejados. A auditoria realiza um controle do Sistema de Gestão da Qualidade, uma vez que investiga os procedimentos realizados na empresa. Como todos os

procedimentos de uma empresa fazem parte de seu Sistema de Gestão da Qualidade, a função de controle está diretamente relacionada com a gestão da qualidade.

3.4 CONTROLADORIA

A percepção dos gestores da necessidade de planejamento e controle tem aumentado significativamente, sendo que a controladoria é a ferramenta capaz de proporcionar os elementos necessários para uma eficiente gestão dos diversos departamentos de uma empresa. Segundo Nakagawa (1993, p. 13) “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 ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

A sua conceituação pode ser definida sob dois enfoques: como uma unidade da estrutura organizacional ou como um ramo do conhecimento. Sob o enfoque de ramo do conhecimento, a Controladoria é responsável pelo sistema de informações que apóia o processo de planejamento e decisão, representando uma evolução da contabilidade quanto aos seus aspectos gerenciais. Seu objetivo é a busca da sinergia dos resultados de cada unidade, mediante a avaliação e o controle do resultado dos diversos setores da empresa, fornecendo suporte às ações necessárias à melhoria da qualidade dos serviços prestados e à otimização do resultado da organização.

De acordo com Catelli (2001, p.344),

A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Ainda sob este enfoque, Mosimann *et al.* (1993, p.96) conceitua a Controladoria como “o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, da Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.”

Enquanto unidade da estrutura organizacional, o órgão de controladoria pode ser visto como uma unidade de negócio que produz resultado econômico através do consumo de recursos e geração de produtos e serviços.

Segundo Catelli (2001, p.344)

A Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

Para Mosimann *et al.* (1993, p.85)

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

A missão da área de Controladoria, de acordo com Catelli (2001), é assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa. Seu papel fundamental consiste em coordenar esforços para obter um resultado global sinérgico, tendo como principal crença que a simples soma dos esforços de todas as unidades componentes da empresa não é suficiente para alcançar a eficácia global, pois pode haver conflitos de interesses, por isso, a Controladoria deve conduzir os gestores, com objetivos e anseios diferentes, à conversão de seus esforços para atingir um objetivo comum: alcançar a eficácia da empresa.

Para Mosimann *et al.* (1993, p.87), “a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir a sua continuidade, através da integração dos esforços das diversas áreas.”

As funções da controladoria estão diretamente relacionadas com os objetivos da empresa, viabilizando o processo de gestão econômica. Catelli (2001, p. 350) relaciona as seguintes funções da controladoria:

- a) Subsidiar o processo de gestão, envolvendo a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente.
- b) Apoiar a avaliação de desempenho, mediante a elaboração de análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores, da empresa e da própria área de Controladoria.
- c) Apoiar a avaliação de resultado, elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços, monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões e avaliando o resultado de seus serviços.
- d) Gerir os sistemas de informações, definindo a base de dados, elaborando modelos de decisão e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas.
- e) Atender aos agentes do mercado, analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico das empresas e atendendo aos diversos agentes do mercado.

Estes outros sistemas citados pelo autor podem ser: Sistema de Gestão da Qualidade, ambiental, segurança e medicina do trabalho, responsabilidade social ou sistemas de gestão integrados certificáveis.

Figueiredo e Caggiano (1992, p. 23) subdividem o processo de gestão em planejamento, organização, controle, comunicação e motivação. Identificam, ainda, três níveis de informação e tomada de decisão, que envolvem a controladoria: Planejamento estratégico, Controle gerencial e Controle operacional.

Em sentido geral a controladoria tem por finalidade básica o controle, seja ele restrito ou amplo, porém sempre abrangendo os diversos processos nos quais a gestão empresarial determina seus objetivos, define suas metas, organiza e inspeciona as operações necessárias para implementação destes e alcance de desempenhos esperados.

A atuação da Controladoria não deve restringir-se à análise e controle de informações financeiras, mas à antecipação de resultados, controlando os fatores que os determinam, uma vez que os resultados são atingidos mediante a performance das diversas áreas que compõem a organização.

Para que a organização alcance seus objetivos, os processos internos precisam estar bem estruturados visando otimizar o fluxo das operações, os clientes devem estar satisfeitos com os serviços prestados e todos estes aspectos devem estar inter-relacionados de forma a garantir um bom desempenho à organização. Para que todos estes pontos sejam abrangidos, faz-se necessária a integração do Sistema de Gestão da Qualidade com a Controladoria, utilizando-se do Planejamento Estratégico existente, para que contemple ambas as questões.

A auditoria é um dos itens que visa verificar se o Sistema de Gestão da Qualidade está funcionando adequadamente, da mesma forma, a auditoria também irá verificar a eficácia dos controles internos da organização.

Para Magalhães e Lunkes (2000, p.62) é aconselhável não confundir auditoria e controle interno, porém é possível comparar o Sistema de Gestão da Qualidade com o Sistema de Controle Interno, já que ambos envolvem o planejamento e a definição de procedimentos e de medidas organizacionais adotadas sistematicamente pela empresa.

No capítulo subsequente é apresentada uma proposta de metodologia de adequação do Sistema de Gestão da Qualidade integrado à Controladoria por meio de um estudo de caso em uma empresa prestadora de serviços.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo é apresentada a Empresa: um breve histórico, suas atividades, o Sistema de Gestão da Qualidade e a conquista da certificação em ISO 9002/94 e a migração para a versão 2000. Ao final, são detalhados os passos para integração do Sistema de Gestão da Qualidade com a Controladoria.

4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo tem por atividade fim a prestação de serviços, atuando no mercado a mais de trinta anos. Por motivos estratégicos não deseja ter seu nome mencionado. Muitos dados apresentados serão fictícios para não caracterizar a empresa selecionada. A sua área de atuação compreende o a região sul do país.

Sua estrutura é composta por uma presidência e respondendo diretamente a esta, quatro departamentos são responsáveis pela operacionalização de suas atividades: o departamento comercial é responsável pela captação e manutenção de clientes, o administrativo tem sob sua responsabilidade todas as atividades de administração de recursos materiais e tecnológicos da empresa, bem como todos os assuntos relacionados à qualidade, o departamento de recursos humanos busca prover a empresa dos recursos humanos necessários, mantendo-os motivados e desenvolvidos e o financeiro realiza todas as atividades relacionadas às movimentações de recursos financeiros da empresa.

A qualidade na prestação dos serviços sempre foi considerada como importante, iniciando suas atividades em direção ao alcance desta meta com a busca da implantação da Qualidade Total. Além deste programa, outras ferramentas gerenciais sempre foram utilizadas. Anualmente é definido, implementado e realizado um acompanhamento do seu Planejamento Estratégico, definindo sua missão, objetivos, estratégias e planos de ações. Já possuía também o seu Manual da Organização e diversos Procedimentos documentados.

Em 1998, a empresa decidiu implantar o Sistema de Gestão da Qualidade visando à certificação em conformidade com a norma ISO 9002, atingindo este objetivo em 2000. Neste mesmo ano, a empresa ainda buscou-se a certificação em conformidade com a versão de 1994 efetuando a migração para a versão 2000 da norma no ano de 2003.

4.2 DESCRIÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE

Os passos seguidos para implantação do Sistema de Gestão da Qualidade na empresa estudada, iniciaram com a revisão de sua documentação e dos procedimentos existentes.

4.2.1 Revisão da documentação e dos processos existentes

Apesar de a empresa possuir seu Manual da Organização e algumas normas internas que foram revisadas de acordo com a versão 1994, não havia normas internas relacionadas às auditorias e tratamento de não-conformidades. Estas foram desenvolvidas durante o processo de implantação do sistema e adequadas para a revisão de acordo com a versão 2000 da norma.

Por ser uma norma de uso geral, aplicável a qualquer tipo de negócio, tornou-se necessário interpretar os seus requisitos ao seu tipo de negócio.

4.2.2 Auditoria Interna da Qualidade

Auditorias internas da qualidade, independentes e a intervalos definidos, são desenvolvidas com o objetivo de verificar se as atividades previstas no Sistema de Gestão da Qualidade estão sendo desenvolvidas, são eficientes e estão de acordo com o planejado. Estas são programadas com base na importância das atividades a serem auditadas, sendo desenvolvidas por pessoal treinado e independente destas e de acordo com procedimento correspondente.

Os resultados das auditorias são documentados, por meio de Relatórios de Auditorias, e revisados a fim de verificar a contínua eficácia do Sistema de Gestão da Qualidade e estabelecer as necessidades de ajustes e melhoramentos do mesmo; e são levados ao conhecimento dos responsáveis pelos setores auditados para que estes possam, em tempo hábil, tomar as medidas necessárias com vistas a corrigir os desvios ou não-conformidades detectadas, além de proporcionar indicativos de melhorias potenciais em suas áreas.

Realizadas um número de auditorias internas satisfatórias para garantir que o Sistema de Gestão da Qualidade está implantado, e em pleno funcionamento, a Empresa buscou um organismo externo para certifi-cá-lo.

4.2.3 Escolha do organismo certificador

Para escolher um organismo certificador do Sistema de Gestão da Qualidade, alguns critérios devem ser considerados. A exigência de um alto padrão de qualidade, a efetiva contribuição para a evolução da organização através da identificação de pontos que devem ser melhorados, além do reconhecimento a níveis internacionais, são alguns pontos relevantes nesta escolha.

Não basta apenas o organismo certificador ser reconhecido internacionalmente. Para uma empresa prestadora de serviços, como é o caso da empresa estudada, é fundamental que este seja reconhecido na sua área de atuação e possua escritórios próximos a sua sede, facilitando a comunicação e os deslocamentos necessários para realização das auditorias.

A empresa solicitou proposta de preços e condições comerciais para três organismos certificadores, escolhendo um como parceiro. A proposta apresentada veio ao encontro das expectativas da empresa, realizando ainda no final de 1999 uma pré-auditoria para verificar se a empresa estava totalmente preparada para a certificação ou precisava ainda de melhorias nos seus processos e na sua documentação.

Da mesma forma, para certificar a empresa em conformidade com a versão 2000 da norma, novamente a empresa solicitou três propostas, optando por manter o mesmo órgão certificador que já prestava serviços.

4.2.4 Auditoria externa

A pré-auditoria, que também é realizada por um organismo certificador, consiste numa avaliação preliminar dos elementos selecionados do Sistema de Gestão da Qualidade, de modo a verificar o atendimento à norma escolhida e aos procedimentos estabelecidos, buscando também uma aproximação da equipe de auditores à Empresa.

Após realização da pré-auditoria do seu Sistema de Gestão da Qualidade, foi realizada a auditoria inicial. Para a realização da auditoria inicial é necessário que o Sistema de Gestão da Qualidade já tenha sido implementado e apresente evidências, incluindo um ciclo de revisão gerencial e de auditorias internas completo, com o acompanhamento e fechamento de qualquer ação corretiva gerada. As deficiências encontradas durante a pré-auditoria devem estar corrigidas antes da condução da auditoria inicial.

Ao final da auditoria inicial, a Empresa recebeu a comunicação quanto à recomendação para sua certificação. Nessa fase, também ocorreram algumas não-conformidades leves, para as quais foram definidas ações imediatas e corretivas, que foram apresentadas ao organismo certificador. As ações corretivas devem ser implementadas dentro de um prazo máximo de treze semanas, contados a partir da reunião de encerramento da auditoria. Aprovadas essas ações o certificado foi emitido.

O certificado é válido por um período de três anos. A aprovação é mantida sujeitando-se à contínua conformidade com a norma. Esta conformidade é monitorada pelo organismo certificador utilizando-se auditorias periódicas de manutenção. Ao término deste período, caso a Empresa queira continuar a certificação, uma auditoria de re-certificação similar à auditoria inicial deve ser realizada.

A norma exige que todos os processos da empresa sejam documentados, assim as áreas contábil e financeira necessitam estar com seus procedimentos documentados, com auditorias periódicas sendo realizadas e evidenciando a melhoria contínua de seu desempenho, para realizar a integração entre o Sistema da Qualidade e a Controladoria.

É necessário definir requisitos para medir e analisar os resultados do desempenho de todo o Sistema de Gestão da Qualidade. Esta definição e o acompanhamento dos resultados estão diretamente relacionados às funções da atividade de Controladoria.

Para melhor demonstrar a implantação do Sistema de Gestão da Qualidade da empresa estudada, o próximo tópico demonstrará como a empresa realiza o tratamento de não-conformidades, sejam estas identificadas em auditorias internas ou externas.

4.2.5 Tratamento de não-conformidades

Todas as não-conformidades, relativas tanto aos serviços prestados quanto ao Sistema de Gestão da Qualidade, detectadas por quem quer que seja, são identificadas, documentadas, avaliadas, dispostas e tratadas de acordo com o prescrito em Procedimento correspondente. A Figura 2 demonstra como é realizado este processo:

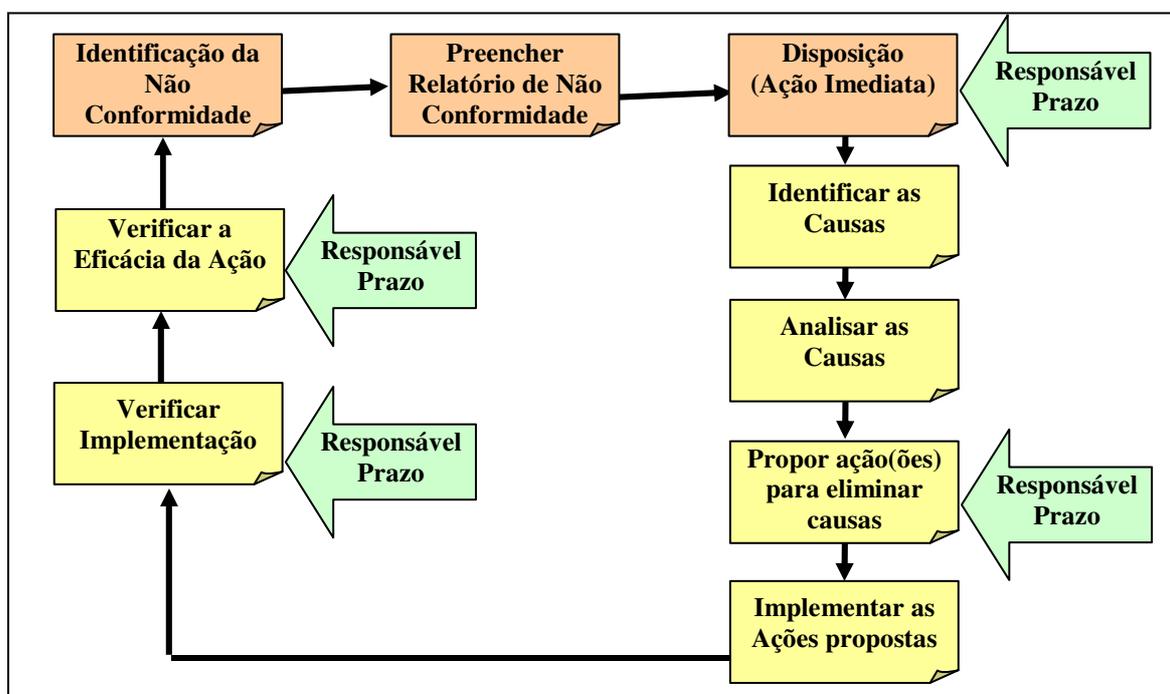


Figura 2: Tratamento de não-conformidades

Fonte: elaborada pelos autores

A Figura 2 demonstra como a empresa entende que o tratamento de não-conformidades deve ser realizado, priorizando a definição de responsáveis e prazos e o seu efetivo cumprimento. Enquanto a causa que gerou a não-conformidade não for totalmente eliminada, a empresa não encerrará o relatório.

As ações corretivas são tomadas para eliminar as causas de não-conformidades existentes ou de desvios indesejados a fim de evitar repetições futuras. As ações preventivas são tomadas para eliminar possíveis causas potenciais de não-conformidades antes dos clientes serem afetados e identificar oportunidades de melhoria.

A seguir será apresentada uma proposta de metodologia para integração do Sistema de Gestão da Qualidade à Controladoria.

3.3 PROPOSTA DE METODOLOGIA DE ADEQUAÇÃO DO SISTEMA DE GESTÃO DA QUALIDADE INTEGRADO À CONTROLADORIA

A proposta aqui envolve a criação de um órgão de *staff*, que terá como responsabilidade a efetiva participação no planejamento das atividades da empresa, o seu controle e avaliação de desempenho para alcance dos objetivos definidos, sempre visando a integração entre as atividades que envolvem a controladoria e a qualidade.

Os passos que envolvem a proposta aqui exposta são apresentados a seguir.

3.3.1 Proposta de estrutura organizacional

Para implementar a proposta de integração entre a Controladoria e o Sistema de Gestão da Qualidade, é recomendável uma revisão da estrutura organizacional da empresa, criando-se um órgão de *staff* responsável pelo planejamento e controle dos processos organizacionais, incluindo a qualidade e os controles internos necessários.

A Controladoria para acompanhar todas as atividades da empresa e, por consequência, atingir seus objetivos, necessita de independência em relação aos demais departamentos da empresa, sendo recomendável subordinar-se diretamente ao presidente.

A Figura 3 demonstra uma proposta de uma nova estrutura organizacional para a empresa pesquisada.

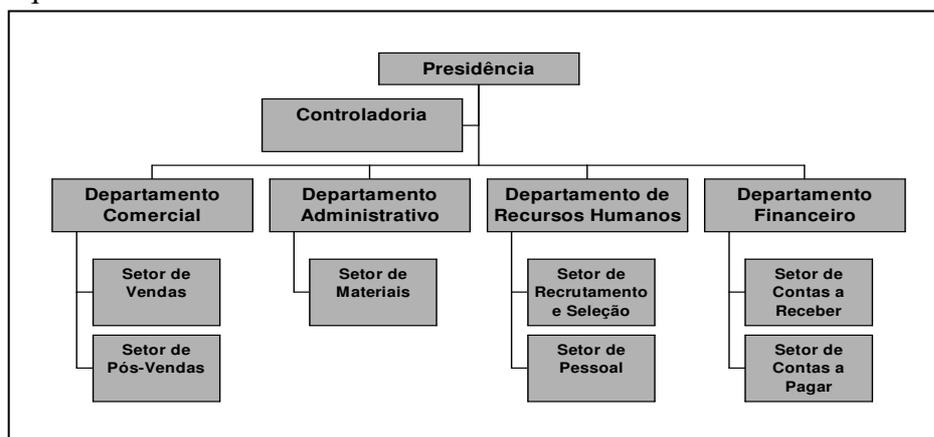


Figura 3: Proposta de estrutura organizacional

Nesta estrutura proposta, a Controladoria responde diretamente a presidência da empresa e todos as demais áreas devem respeitar e acatar suas orientações e determinações.

Com o aumento do porte da organização, a complexidade das atividades também aumenta, dificultando o acompanhamento e o controle efetivo em todos os processos realizados. Em vista disso, a Controladoria passa a ser fundamental, fornecendo informações vitais à tomada de decisões. Além da efetiva participação no planejamento e do acompanhamento dos objetivos empresariais, a Controladoria deve relatar a situação econômico-financeira e a avaliação da performance das diversas áreas e de seus gestores.

A atuação da Controladoria não deve restringir-se a analisar e controlar atividades econômico-financeiras, mas antecipar os resultados empresariais, buscando a canalização de esforços na busca dos mesmos e avaliando os resultados, envolvendo e integrando, inclusive, os procedimentos relacionados à manutenção do Sistema de Gestão da Qualidade.

A análise crítica do Sistema de Gestão da Qualidade pode ser realizada pela Controladoria, a intervalos planejados, visando garantir sua contínua pertinência, adequação e eficácia. Essa análise deve incluir oportunidades de melhorias e necessidades de mudanças, incluindo a política da qualidade e seus objetivos.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

No desenvolvimento deste trabalho, evidenciou-se que é premente a necessidade das empresas em se adaptarem aos padrões exigidos pelo consumidor e pelo mercado, buscando mecanismos de melhoria organizacional. Isso leva à necessidade de implantação de um Sistema de Gestão da Qualidade baseado na norma ISO 9000, que é uma importante ferramenta para auxiliar o gestor a garantir a qualidade e a melhoria contínua de seus processos, ao menor custo possível, uma vez que a implantação desta norma gera a normalização e padronização dos processos.

As normas ISO 9000 podem servir como base, ou alavanca, para a prática permanente da filosofia da qualidade nas empresas. Estas podem adotá-las para controlar a qualidade de seus produtos ou serviços, reduzir os custos associados com a má qualidade ou para tornarem-se mais competitivas. Vários benefícios podem ser conseguidos, tais como: aumento da eficiência e da produtividade; melhoria da consistência do produto ou da performance do serviço; crescimento da percepção pelos clientes da imagem da empresa, entre outros. Atualmente, o caminho mais aceito pelo mercado para que a empresa possa assegurar que possui um sistema que garanta a qualidade dos produtos ou dos serviços que presta é a certificação de seu Sistema de Gestão da Qualidade.

Não é incomum, ao tratar-se das normas ISO 9000, considerar-se que empresas certificadas não necessariamente possuem qualidade na prestação de serviços. Quanto a este argumento, é possível concluir que estas normas são apenas ferramentas utilizadas pelos gestores, que se bem aplicadas irão gerar um resultado positivo, mas isto depende basicamente de como a empresa as estará utilizando.

É recomendável que a implantação do Sistema de Gestão da Qualidade nas organizações seja realizada de forma integrada às demais ferramentas gerenciais. Apesar de ser possível esta implantação sem a necessidade de integração dos demais sistemas de controle gerenciais, o resultado poderia não ser tão eficiente.

O resultado desta combinação é a melhoria da conformidade dos produtos e serviços das empresas, com requisitos claros e contínuos, com indicadores que possibilitem a redução dos custos e aumento dos níveis de lucratividade.

Os procedimentos necessários para alcance da certificação do Sistema de Gestão da Qualidade em conformidade com a norma ISO 9000:2000 determina que todas as atividades devem ser documentadas, implementadas e mantidas.

Esta determinação encontra respaldo, na verificação da inter-relação entre a Controladoria e a Gestão da Qualidade, com a recomendação da criação de um órgão de *staff* na empresa, que teria como responsabilidade principal a efetiva participação no planejamento e o controle dos sistemas de informações da empresa. Considera-se fundamental que o Sistema de Gestão da Qualidade e as atividades que envolvem a Controladoria sejam considerados como únicos.

O planejamento e o controle de todas as atividades da organização, assim como o acompanhamento do seu desempenho, devem estar inseridos no Sistema de Gestão da Qualidade.

O papel da Controladoria nesse processo é muito importante, ampliando suas funções dentro da organização ao assumir a condução do Sistema de Gestão da Qualidade, e por consequência, a participação no planejamento, o acompanhamento dos diversos procedimentos organizacionais e a avaliação do desempenho.

Além disso, este trabalho serve como base para trabalhos futuros, que poderão ser desenvolvidos a partir das considerações propostas. Sugere-se que este trabalho sirva como fonte de aperfeiçoamento do assunto.

Espera-se com o presente estudo ter contribuído, enfim, para uma efetiva melhoria no desenvolvimento da qualidade empresarial, oferecendo uma sugestão de integração entre duas importantes ferramentas para gestão, buscando o alcance dos objetivos organizacionais e, conseqüentemente, uma continuidade da organização.

BIBLIOGRAFIA

- ARTER, Dennis R. **Auditorias da qualidade para melhor desempenho**. Tradução de Luiz Liske, Rio de Janeiro: Qualitymark, 1995.
- CARAVANTES, Geraldo R. **Administração e Qualidade**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- CATELLI, Armando (Coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. **Gestão da qualidade: princípios e métodos**. São Paulo: Pioneira, 1993.
- CERQUEIRA NETO, Edgard Pedreira de. **Paradigmas da qualidade**. Rio de Janeiro: Imagem, 1992.
- FIGUEIREDO, Sandra & CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1992.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.
- _____. **Auditoria da Qualidade**. São Paulo: Atlas, 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de & MARION, José Carlos de. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.
- LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1991.
- MAGALHÃES, Antonio de Deus F. & LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARANHÃO, Mauriti. **ISO Série 9000: manual de implementação: versão ISO 2000**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello, CARVALHO, José Osmar de, FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NBR ISO 9001:2000. **Sistemas de gestão da qualidade – requisitos**. ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.
- PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão da qualidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.