

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

IMPACTO DA FILOSOFIA KAIZEN
NO SISTEMA DE CONTROLO
INTERNO DAS EMPRESAS

Micael António Ferreira Gomes

Lisboa, maio de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

IMPACTO DA FILOSOFIA KAIZEN
NO SISTEMA DE CONTROLO
INTERNO DAS EMPRESAS

Micael António Ferreira Gomes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Ana Isabel Marinho Pires, Professora Especialista, área científica de Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof. Especialista Gabriel C. Alves

Arguente: Prof.^a Maria Albertina Rodrigues

Vogal: Prof.^a Especialista Ana Marinho Pires

Lisboa, maio de 2019

Agradecimentos

A concretização da presente dissertação encerra mais uma etapa do meu percurso académico. Utilizo este espaço para expressar o meu apreço por todas as pessoas que me auxiliaram no seu desenvolvimento.

Agradeço à minha orientadora Professora Ana Isabel Pires pelo apoio na elaboração desta dissertação.

Aos profissionais da Empresa incluída no estudo de caso pela receptividade e que sempre foram atenciosos e compreensíveis às minhas solicitações.

Um reconhecimento especial aos meus pais, irmãos e amigos pelo apoio que sempre demonstraram nas várias etapas da minha vida.

A todos aqueles que de alguma forma ajudaram na conclusão desta etapa, o meu muito obrigado.

Resumo

A sobrevivência das organizações depende das suas vantagens competitivas e adaptação ao mercado em que opera. A necessidade de eliminação de desperdícios e a criação de processos capazes e eficientes remete para o desenvolvimento de uma mentalidade de melhoria contínua no seio das empresas. É neste contexto que surge a filosofia Kaizen, cuja implementação tem, nos últimos anos, constituído uma preocupação crescente em Portugal. Atualmente, o Kaizen é reconhecido em todo o mundo como um importante pilar da estratégia competitiva de longo prazo das organizações.

Assim, entendeu-se pertinente estudar o impacto da metodologia Kaizen no Controlo Interno da entidade, nomeadamente ao nível do processo desenhado para prestar uma segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos estratégicos, operacionais, de relato e de conformidade. Para o efeito, a metodologia utilizada engloba um estudo de caso de uma determinada organização nacional onde a filosofia Kaizen é aplicada, a realização de entrevistas não estruturadas a colaboradores da entidade em estudo e, complementarmente, a observação direta, através das reuniões presenciadas pelo investigador.

Os principais resultados revelam que um sistema de controlo interno apoiado na filosofia Kaizen impacta essencialmente na concretização dos objetivos estratégicos e operacionais da entidade. Existe também evidência quanto aos benefícios ao nível dos objetivos de relato e conformidade, contudo maioritariamente numa perspetiva de comunicação interna e cumprimento de políticas, normas e procedimentos internos. Ao nível das componentes do controlo interno, fatores como a diminuição do desperdício e dos custos (eficiência e eficácia), a identificação e respostas aos riscos, o aumento da qualidade do serviço, a criação ou melhoria de políticas e procedimentos, o forte investimento na comunicação interna, a utilização de informação relevante e a promoção de atividades de melhoria contínua e monitorização são preponderantes na garantia de segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos estratégicos da organização. E, neste sentido, a premissa da filosofia Kaizen é clara: as pequenas mudanças diárias conduzirão a grandes mudanças a médio e longo prazo.

Palavras-Chave: Controlo Interno, Kaizen, Melhoria Contínua.

Abstract

The survival of organizations depends on their competitive advantages and adaptation to the market in which they operate. The need for waste disposal and the creation of efficient and efficient processes leads to the development of a continuous improvement mentality within companies. It is in this context that Kaizen philosophy emerges, whose implementation has in recent years been a growing concern in Portugal. Today, Kaizen is recognized around the world as an important pillar of organization's long-term competitive strategy.

Therefore, it was relevant to study the impact of Kaizen methodology on entity internal control process, namely at process level designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of the strategic, operational, reporting and compliance objectives. To that end, the methodology used includes a case study of a national organization where Kaizen philosophy is applied, unstructured interviews with entity's employees and, in addition, direct observation, through the meetings witnessed by the researcher.

The main results show that an internal control system based on Kaizen philosophy has a strong impact essentially on the entity strategic and operational objectives. There is also evidence of benefits at reporting and compliance goals, but mostly from a perspective of internal communication and compliance with internal policies, standards and procedures. At the level of internal control components, factors such as reduction of waste and costs (efficiency and effectiveness), identification and response to risks, increase of service quality, creation or improvement of policies and procedures, solid investment in communication, use of relevant information and promotion of continuous improvement activities and monitoring are preponderant to provide reasonable assurance of achievement of organization's strategic objectives. And in this sense, Kaizen philosophy premise is clear: small daily changes will lead to major changes in medium and long-term.

Keywords: Internal Control, Kaizen, Continuous Improvement

Índice

Capítulo I – Introdução.....	1
Capítulo II – Revisão da Literatura.....	3
2.1. Controlo Interno.....	3
2.1.1. Objetivos e Princípios do Controlo Interno.....	4
2.1.2. Modelos de Controlo Interno.....	6
2.1.3. Estrutura Conceptual COSO ICIF 2013.....	12
2.1.4. Limitações Inerentes ao Controlo Interno.....	20
2.2. Melhoria Contínua.....	22
2.2.1. Pilares da Cultura de Melhoria Contínua.....	25
2.3. Filosofia Kaizen.....	28
2.3.1. Kaizen vs. Inovação.....	29
2.3.2. Kaizen diário e Gestão Visual.....	32
2.3.3. Eventos Kaizen.....	35
2.3.4. A Filosofia Kaizen em Portugal.....	37
Capítulo III – Metodologia.....	38
3.1. Métodos e Técnicas de Investigação.....	38
3.1.1. Estudo de Caso.....	38
3.1.2. Entrevista.....	39
3.1.3. Observação Direta.....	41
3.2. Apresentação do Estudo de Caso.....	42
3.2.1. A Organização em Estudo.....	42
3.2.2. Guião da Entrevista.....	43
Capítulo IV – Análise e Discussão dos Resultados.....	46
4.1. Resultados das Entrevistas e da Observação Direta.....	46
4.1.1. A Filosofia Kaizen na Empresa XYZ.....	46

4.1.2. Eventos Kaizen na Empresa XYZ	57
4.1.3. Impactos identificados pelos inquiridos no Sistema de Controlo Interno da empresa XYZ decorrentes da Filosofia Kaizen	58
4.1.4. Impactos identificados pelo investigador no Sistema de Controlo Interno da empresa XYZ decorrentes da Filosofia Kaizen	61
Capítulo V – Conclusão.....	75
Referências Bibliográficas.....	78

Índice de Quadros

Quadro 2.1 - Princípios da Componente Ambiente de Controlo	13
Quadro 2.2 - Princípios da Componente Avaliação dos Riscos	15
Quadro 2.3 - Princípios da Componente Atividades de Controlo	16
Quadro 2.4 - Princípios da Componente Informação e Comunicação	17
Quadro 2.5 - Princípios da Componente Monitorização	18
Quadro 2.6 - Conceito de Melhoria Contínua	24
Quadro 3.1 - Guião da Entrevista	44
Quadro 3.2 – Âmbito e Objetivos da Entrevista	45
Quadro 4.1 – Tipos de Norma.....	50
Quadro 4.2 – Impacto da Filosofia Kaizen nos Princípios das Componentes COSO	62

Índice de Figuras

Figura 2.1 – Cubos COSO 1992 e COSO 2013 (adaptado Deloitte, 2014)	10
Figura 2.2 – Cubo COSO ERM 2004 (adaptado Pires, 2008)	10
Figura 2.3 – COSO ERM 2017 (COSO, 2017).....	11
Figura 2.4 – Mapa de Riscos e Oportunidades (Deloitte, 2012)	14
Figura 2.5 - Cubo do COSO (adaptado de COSO, 2013).....	19
Figura 2.6 - Ciclo de Melhoria Contínua (Adaptado de KaiNexus, 2017).....	22
Figura 2.7 - Ciclo PDCA de Deming (Adaptado de Bajramović et al., 2012).....	23
Figura 2.8 - Síndrome Iceberg e Melhoria Contínua (Adaptado de Hines et al., 2008)..	26
Figura 2.9 – Significado “Kaizen” (Instituto Kaizen, 2018a)	28
Figura 2.10 - Matriz Kaizen/Inovação na Cultura Oriental e Ocidental (Imai, 1986:23)	30
Figura 2.11 - Os Sete “Muda” do Kaizen (Adaptado de Almeida et al., 2013:412).....	32
Figura 2.12 - Gestão Visual (Oliveira, 2016, adaptado de Jaca et al., 2013).....	34
Figura 2.13 - Triângulo da Gestão Visual (Adaptado de Castro, 2016)	34
Figura 4.1 - Níveis do Kaizen Diário (Adaptado de documentação da empresa)	48
Figura 4.2 – 5S do Kaizen Diário (Documentação da empresa)	49
Figura 4.3 - Planeamento do Kaizen Diário (adaptado de documentação da empresa) ..	52
Figura 4.4 - Plano de Ações Kaizen Diário (documentação da empresa)	54

Lista de Abreviaturas

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CA – Conselho de Administração

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COBIT - Control Objectives for Information and Related Technology

COCO - Criteria of Control Framework

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

ERM – Enterprise Risk Management

FERMA - Federation of European Risk Management Associations

FRC - Financial Reporting Council

ICIF - Internal Control – Integrated Framework

IFAC - International Federation of Accountants

KPI - Key Performance Indicator

OPL - On Point Lesson

PDCA - Plan, Do, Check and Act

PTE - Plano de Trabalho de Equipa

RGEOQP - Responsável de Gestão de Eficiência Operacional e Qualidade de Processos

SCI – Sistema de Controlo Interno

SDCA - Standardize, Do, Check, and Act

SEC - Securities and Exchange Commission

Capítulo I – Introdução

No panorama económico atual torna-se crucial que as organizações se adaptem a um meio envolvente dinâmico e em constante transformação, de modo a obterem vantagens competitivas que as distingam das demais. Estas vantagens podem ser obtidas através da adoção de técnicas implícitas ao Kaizen, que visam a redução de desperdícios e otimização dos recursos, de forma a obter melhores níveis de qualidade e de produtividade, sem que tal implique custos muito elevados.

Kaizen é uma palavra de origem japonesa, em que a “*kai*” significa mudança, modificar, melhorar, e “*zen*” significa bom, virtude, o que corresponde a “melhoria contínua”. Segundo Silva, Araújo e Gomes (2009), o conceito de melhoria contínua confere uma forte influência nos processos instaurados e no nível de gestão e motivação das equipas, no que respeita à criação de valor e ao alinhamento com a estratégia e objetivos da organização.

A melhoria contínua considera todas as atividades realizadas pelos colaboradores no sentido da melhoria do desempenho dos processos e dos sistemas de trabalho. É neste contexto que surge a relevância de analisar os impactos da modificação dos processos e implementação ou reformulação de procedimentos que integram o sistema de controlo interno das empresas.

De acordo com a estrutura conceptual COSO (1992), o SCI engloba cinco componentes principais: o ambiente do controlo; a avaliação dos riscos relevantes, tanto internos como das condições envolventes; as atividades de controlo, nomeadamente as políticas e procedimentos que permitem garantir a observância das orientações da gestão e o alcance dos objetivos; a informação e comunicação, sob forma da identificação de informação estratégica e adequabilidade da sua comunicação; e o acompanhamento do seu próprio desempenho, ou seja, a monitorização.

Relativamente aos objetivos da presente dissertação, a mesma visa reconhecer quais os impactos da implementação da metodologia Kaizen no SCI das organizações. Como objetivos específicos enumeram-se os seguintes: analisar o entendimento existente sobre a metodologia Kaizen e o seu enquadramento na ótica de melhoria contínua na organização alvo do estudo; identificar as ferramentas Kaizen implementadas na empresa; reconhecer os ganhos obtidos com a implementação desta filosofia; e observar o impacto do Kaizen nas diversas componentes que formam a estrutura conceptual COSO e a sua influência em cada um dos princípios inerentes a cada um dos componentes do controlo interno.

Para o efeito, a metodologia adotada engloba um estudo de caso a uma determinada organização nacional, que por questões de confidencialidade e privacidade da informação decidiu manter o anonimato. Foram realizadas entrevistas não estruturadas ao Responsável de Gestão de Eficiência Operacional e Qualidade de Processos (RGEOQP) da entidade e a dois responsáveis de áreas de implementação da filosofia Kaizen. De forma complementar, o investigador recorreu à observação direta, através da participação em reuniões pertinentes relacionadas com o tema em estudo. Outra fonte de informação preponderante no desenvolvimento do estudo foi a disponibilização por parte da empresa de documentação interna relacionada com a temática em análise.

A estrutura da presente dissertação encontra-se dividida em cinco capítulos. O primeiro capítulo corresponde à introdução, onde é realizado um breve enquadramento teórico, definidos os objetivos e apresentada a metodologia utilizada.

O segundo capítulo destina-se à revisão de literatura, onde serão apresentados o conceito de controlo interno, os respetivos princípios e componentes, a estrutura conceptual COSO e as limitações inerentes ao controlo interno. Posteriormente será abordado o conceito de melhoria contínua, nomeadamente os pilares basilares de uma cultura de melhoria contínua. Num terceiro ponto será descrita em detalhe o âmbito da filosofia Kaizen.

O terceiro capítulo diz respeito à metodologia, onde serão descritos os métodos e instrumentos de recolha de dados utilizados, nomeadamente o estudo de caso, a entrevista e a observação direta. Numa fase posterior, sucede-se a apresentação do estudo de caso, onde será disponibilizado o guião que serviu de base às entrevistas realizadas. O âmbito e objetivos das perguntas formuladas aos intervenientes no estudo serão também explicitados neste ponto.

O quarto capítulo refere-se à análise e discussão dos resultados, onde serão apresentados os resultados das entrevistas não estruturadas realizadas e da observação direta, nomeadamente a análise da implementação do Kaizen na empresa e reconhecimento dos impactos identificados pelos inquiridos e pelo investigador no sistema de controlo interno decorrentes da implementação da filosofia Kaizen na empresa.

O quinto e último capítulo é dedicado à conclusão, apresentação das limitações do estudo e identificação de pistas para investigações futuras.

Capítulo II – Revisão da Literatura

Neste capítulo é realizado um breve enquadramento no que respeita ao controlo interno, nomeadamente o seu conceito, objetivos e princípios inerentes, a *framework* COSO e as componentes que o compõem, e as limitações associadas ao controlo interno. Posteriormente são apresentados o contexto e conceitos relacionado com a melhoria contínua e os respetivos pilares da cultura de melhoria contínua. Por fim, é apresentada em detalhe a filosofia Kaizen, particularmente a ferramenta Kaizen diário, e abordada a importância da Gestão Visual e relevância dos eventos Kaizen nas empresas.

2.1. Controlo Interno

O conceito de controlo interno tem sido debatido ao longo do tempo por diversos autores, devido à sua relevância como instrumento essencial de apoio à gestão. Tal ocorre num contexto de mudanças sociais constantes, onde se incluem a globalização da economia e o aumento da competitividade dos mercados, que conduzem à necessidade de reestruturação dos sistemas de gestão e controlo (Simões & Lima Santos, 2016).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 1992, 2013), o conceito de controlo interno pode ser entendido como um processo efetivado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para prestar uma segurança razoável quanto ao cumprimento dos objetivos nas categorias de eficácia e eficiência das operações, fiabilidade do relato, aderência às leis e regulamentos aplicáveis e gestão de riscos.

Para a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM, 2008), o sistema do controlo interno deve ser contínuo e inerente aos objetivos estratégicos da gestão, políticas, procedimentos, mecanismos de verificação, os quais possibilitam definir uma cultura de cumprimento e de gestão de riscos entre todos os membros da organização, áreas de negócio e produtos/serviços prestados.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) apresentou, por via do Securities Exchange Act de 1934, a primeira definição de controlo interno, reconhecida pela *Securities and Exchange Commission* (SEC). Este refere que o controlo interno engloba um

plano de organização e disposição dos métodos implementados num negócio, de modo a garantir a salvaguarda dos ativos, assim como certificar a adequação e confiabilidade das operações contabilísticas, promover a eficiência operacional e promover a adesão às políticas definidas pela gestão (SEC, 2003).

De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC) (2001), o sistema de controlo interno (SCI) permitirá que a organização planeie os seus métodos e procedimentos, os quais lhes permitirão alcançar os objetivos da gestão, garantir a conduta eficiente dos negócios, assegurar a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude das operações contabilísticas e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

Em síntese, o controlo interno pode ser encarado como um processo desenvolvido no decorrer das tarefas e atividades, ou seja, um meio para um fim. É implementado por pessoas, o que significa que não se limita a políticas e procedimentos, sistemas e indicadores, mas também envolve todos os *stakeholders* e as respetivas ações e decisões tomadas, devendo por este motivo ser flexível e adaptável à organização, departamentos ou regiões geográficas (COSO, 2013).

2.1.1. Objetivos e Princípios do Controlo Interno

Conforme exposto anteriormente, o sistema de controlo interno é essencial ao apoio à gestão, independentemente da dimensão da organização, uma vez que esta não pode exercer a sua atividade operacional sem a sua devida implementação (Costa, 2010).

Segundo a estrutura conceptual COSO (2013), a definição dos objetivos do SCI é essencial para que se possam avaliar os riscos inerentes à organização, de forma a garantir a sua eficiência e eficácia. Para o efeito, os objetivos devem ser claros, consistentes, assim como considerar a missão e os valores organizacionais, os pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças e, conseqüentemente, conduzir à estratégia global.

Os objetivos do SCI devem ser definidos pelo órgão de gestão, o qual deve divulgar aos colaboradores o que tem de ser realizado, como e porquê, de modo a que estes possam compreender as mudanças necessárias para alcançar os objetivos (COSO, 2013).

Com o SCI, a organização pretende salvaguardar os seus bens e direitos, assim como incentivar o cumprimento das leis, normas e regulamentos. Outros desafios passam por motivar os colaboradores para que estes utilizem os recursos de forma eficaz e eficiente, e garantir a qualidade, rigor e fiabilidade da informação financeira (Almeida, 2003, citado por Serralheiro & Morais, 2017).

Na conceção de Morais e Martins (2013), o controlo interno tem o intuito de auxiliar na execução dos objetivos predefinidos, nomeadamente para que os gestores consigam tomar decisões de forma contínua e baseadas em informação fidedigna. Só assim a organização poderá competir num contexto económico onde as exigências dos clientes são cada vez maiores.

Simões e Lima Santos (2016) acrescentam que o controlo interno deve transmitir confiança e integridade da informação; estar em conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos; utilizar económica e eficientemente os recursos; e alcançar os objetivos predefinidos para as operações ou programas.

Para que estes objetivos sejam alcançados, Almeida (2003, citado por Serralheiro & Morais, 2017) refere que o SCI deve ser ajustado à realidade da organização, na medida em que estes objetivos possuem determinados desafios que devem ser superados por todos os membros, através da delegação de responsabilidades e da definição de diretrizes internas.

De acordo com a estrutura conceptual COSO (2013), os objetivos do SCI são divididos em três categorias: operacionais, de relato e de conformidade. Os objetivos operacionais estão relacionados com os objetivos empresariais básicos, ou seja, com a eficácia e eficiência das operações, desempenho das metas operacionais e financeiras e a salvaguarda dos ativos. Os objetivos de relato passam por preparar a informação (relatos financeiros e não financeiros, internos e externos) de forma fidedigna, para a sua posterior divulgação, devendo ainda ser confiável, oportuna e transparente. Por sua vez, os objetivos de conformidade referem-se ao cumprimento das leis, regras, regulações e normas pelas quais a organização se rege. Estes objetivos estão interligados, devendo ser complementares entre si, consistentes com as capacidades organizacionais e congruentes com os objetivos de cada departamento e função.

Relativamente aos princípios do SCI, Simões e Lima Santos (2016) enumeram os seguintes:

- ✓ Segregação de funções, ou seja, repartir funções por diferentes membros para não existir incompatibilidade de funções (autorização, aprovação, execução, controlo e contabilização) ou a prática de erros ou irregularidades;

- ✓ Controlo das operações, nomeadamente a conferência das operações deve ser efetuada por pessoas diferentes das que estiveram envolvidas na sua realização ou registo;
- ✓ Definição de autoridade e responsabilidade de forma clara e rigorosa em relação a qualquer operação;
- ✓ Competência do pessoal, ou seja, devem possuir as habilitações e a experiência necessárias ao desempenho das suas funções;
- ✓ Registo dos factos contabilísticos, cuja premissa se baseia na garantia de uma verificação correta da ligação entre os diferentes serviços, permitindo a aceleração do processo de registo e a disponibilização oportuna e ágil de informação precisa e clara aos responsáveis e gestores.

2.1.2. Modelos de Controlo Interno

As últimas décadas têm sido marcadas por diversos escândalos financeiros, nomeadamente ao nível de relato financeiro fraudulento e utilização de esquemas duvidosos. Por consequência, estes eventos têm sido acompanhados por sugestões de modelos de controlo interno conceptualizados como forma de ‘vender’ credibilidade.

Este contexto foi o principal impulsor da emissão da Lei Sarbanes-Oxley (SOX), publicada em 2002 pelo Congresso dos Estados Unidos, na qual se destaca a relevância atribuída ao Controlo Interno. Este diploma legislativo é constituído por várias secções, sendo as duas secções de maior relevo a secção 302, sobre a responsabilidade corporativa em relação aos relatórios financeiros produzidos, e a secção 404 que respeita à avaliação dos controlos internos por parte da gestão. A sua conceção aporta a obrigatoriedade de as empresas estarem sujeitas à implementação, manutenção e avaliação de um sistema de controlo interno que pudesse ser considerado eficaz também pelos seus auditores. Por consequência, de forma a cumprir os requisitos estipulados pela SOX, surge a necessidade de documentar o sistema de controlo interno à luz de *frameworks*, revelando-se assim de extrema importância a adoção de um modelo de controlo interno que os sustentasse. A finalidade dos modelos assenta em corrigir as causas mais apontadas para a falência das empresas, nomeadamente a falta de ética, corrupção, incompetência e falta de comunicação (Santos, 2013).

a) **Turnbull Report**

O Turnbull Report foi produzido pelo *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* em 1999 com o intuito de auxiliar os órgãos de gestão na implementação de um SCI baseado nos riscos do negócio, dado que o controlo financeiro não se mostrava suficientemente eficaz. Este relatório viria a ser revisto pelo *Financial Reporting Council* (FRC) em 2005.

O Relatório Turnbull refere que um bom SCI deve abranger as políticas, processos, tarefas e comportamentos que, no seu conjunto, contribuam para o alcance dos objetivos da organização, nomeadamente no que concerne à eficiência e eficácia das operações, à qualidade do relato interno e externo e à conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e políticas internas. O Relatório considera ainda preponderante que a sua aplicação pressuponha a sua adaptabilidade ao ambiente envolvente, devendo seguir as boas práticas de negócio, e manter-se relevante ao longo do tempo, obedecendo ao constante dinamismo do contexto de mercado (FRC, 2005).

Segundo este Relatório, o SCI da organização deve incluir as seguintes componentes:

- ✓ ambiente de controlo da organização;
- ✓ atividades de controlo;
- ✓ processos de informação e comunicação;
- ✓ processos para monitorizar a sua eficácia.

O Relatório Turnbull refere que um adequado SCI reduz, mas não consegue eliminar, as possibilidades quer seja de erro humano ou imprudência na tomada de decisão, quer da ocorrência de circunstâncias imprevisíveis. Desta forma, oferece assim uma segurança razoável, mas não absoluta, de que a organização não seja prejudicada no alcance dos seus objetivos.

De salientar o facto de a responsabilidade pelas divulgações sobre o controlo interno no relatório e contas, e pela revisão da eficácia do SCI, recair na administração da empresa e na gestão. Por sua vez, a gestão, perante a administração, é responsável por monitorar o SCI e por garantir a sua efetividade.

b) **Modelo CoCo**

O *Canadian Institute of Chartered Accountants* publicou em 1995 o CoCo - *Criteria of Control Framework*, que define o controlo interno como os elementos de uma organização - recursos, sistemas, processos, cultura e tarefas - que, em conjunto, apoiam as pessoas no cumprimento dos objetivos da entidade. O CoCo preconiza quatro critérios de controlo: objetivo, empenho, capacidade e monitorização/aprendizagem.

De acordo com Pires (2008), este modelo centra-se no indivíduo e recomenda que para a elaboração de uma determinada tarefa este deverá entender o seu objetivo, demonstrando empenho na sua execução, devendo possuir a competência necessária para realizá-la adequadamente ao longo do tempo. Revela-se essencial acompanhar o desempenho, tal como o ambiente externo que o rodeia, de forma a estar atento a novas formas de aprender e melhorar a tarefa a cumprir.

c) **Modelo COBIT**

No âmbito das tecnologias da informação, foi desenvolvido em 1996 pelo *Information Systems Audit and Control Foundation's* a *framework* COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*). Este modelo tornou-se uma referência na gestão dos controlos internos e níveis apropriados de segurança das tecnologias de informação da organização. Ao fornecer um conjunto de objetivos de controlo, permite que as entidades maximizem os benefícios provenientes do uso das tecnologias, propiciando o desenvolvimento de ferramentas apropriadas para a gestão e controlo das operações (Monteiro, 2015).

O modelo COBIT é definido por quatro características essenciais: foco no negócio, orientação para os processos, suporte em controlos e orientação pela mensuração. Uma necessidade básica de toda a organização incide em entender o estado dos seus sistemas e decidir qual o nível de gestão e de controlo a implementar e monitorizar.

De referir que o modelo COBIT incide nos controlos sobre a tecnologia, transpondo deste modo o contexto e objetivos do estudo.

d) Modelos COSO e COSO-ERM

Outro modelo de controlo interno reconhecido mundialmente é o COSO *Internal Control – Integrated Framework*. A sua origem remonta ao ano de 1985, nos Estados Unidos da América, onde foi constituída a Comissão Nacional de Relato Financeiro Fraudulento (*National Commission on Fraudulent Financial Reporting*), designada por Comissão Treadway. Esta comissão teve como objetivos primordiais a identificação dos fatores responsáveis pelos relatórios fraudulentos e a realização de recomendações para reduzir a sua incidência.

O primeiro relatório com recomendações contabilísticas foi emitido em 1987, ficando conhecido como Relatório Treadway, o qual definia que o ambiente de controlo interno teria de ser adequado e firme, de modo a assegurar a realização dos objetivos predefinidos pela organização, assim como previa a existência de uma auditoria interna objetiva e eficaz, um comité de auditoria competente e com um código de conduta apropriado (Albuquerque, Marcelino & Lima, 2015).

Na sequência das recomendações, o COSO enveredou pelo desenvolvimento da primeira versão do *Internal Control – Integrated Framework (ICIF)*, publicada em 1992. Este modelo suporta o desenvolvimento, implementação, condução e avaliação da eficácia do SCI, encarando o Controlo Interno como o processo efetivado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para prestar uma segurança razoável quanto ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, fiabilidade do relato financeiro e aderência às leis e regulamentos aplicáveis. Esta *framework* é constituída por cinco componentes: ambiente de controlo, avaliação dos riscos, atividades de controlo, informação e comunicação e monitorização. Na sua génese, o controlo interno é relevante para toda a organização, seja ao nível da entidade, das subsidiárias/divisões ou das unidades de negócio/funcionais ou outras atividades.

Em 2013, a estrutura do modelo foi aprimorada com a ampliação da categoria dos objetivos de divulgação financeira, a fim de incluir outros formatos significativos de divulgação, como as divulgações internas e não financeiras. A abrangência no conceito de informação é maior, passando a considerar informação de carácter externo (relatórios e contas, relatório de sustentabilidade ou relatório para as entidades reguladoras/tutela) ou interno (relatórios financeiros por área de negócio, análise de clientes ou os níveis de satisfação de clientes).

A Figura 2.1 permite verificar as alterações existentes em 2013 no modelo COSO.

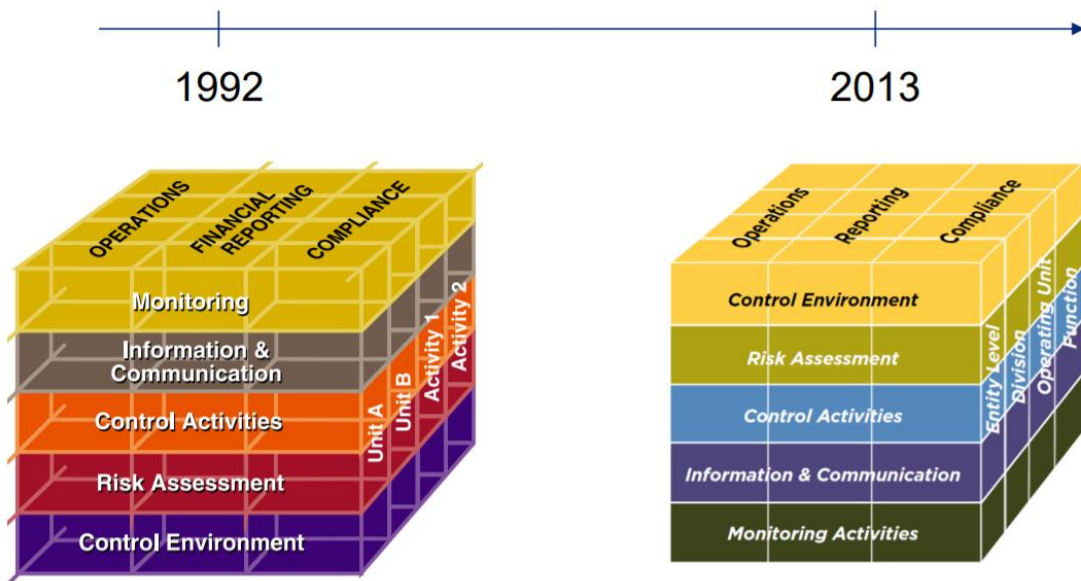


Figura 2.1 – Cubos COSO 1992 e COSO 2013 (adaptado Deloitte, 2014)

Em 2004, de modo a satisfazer as necessidades decorrentes da preocupação e focalização crescentes na gestão de riscos, o COSO emitiu um modelo integrado de gestão de risco (ERM – Enterprise Risk Management). O COSO ERM acrescenta relativamente ao COSO de 1992 mais uma categoria de objetivos, designada de objetivos estratégicos, que resultam da missão ou visão da organização com as quais devem estar alinhados os objetivos operacionais, de informação e de conformidade, incluindo também o conceito de apetite ao risco e tolerância ao risco (Serralheiro & Morais, 2017). De seguida, apresenta-se a representação gráfica do modelo COSO-ERM 2004 na Figura 2.2.

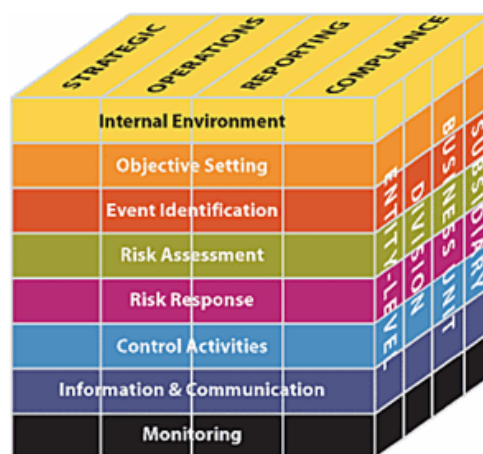


Figura 2.2 – Cubo COSO ERM 2004 (adaptado Pires, 2008)

Este modelo acrescenta ao anterior (COSO 1992) três novos componentes: definição de objetivos, identificação de eventos e resposta ao risco, perfazendo oito componentes que estão relacionados entre si. Os princípios subjacentes ao COSO ERM assentam em que qualquer entidade, com ou sem fins lucrativos, existe para aportar valor aos seus *stakeholders*. Neste sentido, o ERM suporta a criação de valor ao permitir à gestão tratar eficazmente potenciais eventos futuros que criem incerteza e, por consequência, responder de forma a reduzir a probabilidade de resultados desvantajosos e aumentar a dos vantajosos.

Em 2017 é apresentada uma nova versão (Figura 2.3), o COSO ERM – *Integrating with Strategy and Performance*, em que se destaca a importância de considerar os riscos, tanto no processo de definição da estratégia, quanto na condução no desempenho da sua execução pela organização. Na decomposição dos objetivos estratégicos em objetivos operacionais é necessário atribuir responsabilidades, mas também recorrer a uma entidade independente, para avaliar e garantir que esses objetivos definidos estão de acordo e vão ao encontro da estratégia definida. Esclarece ainda que a gestão de risco não deve ser encarada como uma função ou departamento da empresa. É constituído pela cultura, capacidades e práticas que a organização integra com a definição de estratégia e aplicam-se quando são desenvolvidas nessa estratégia, com objetivo de a gestão de risco criar, preservar e realizar valor.



Figura 2.3 – COSO ERM 2017 (COSO, 2017)

As cinco componentes do quadro são complementadas por um conjunto de 20 princípios, que descrevem práticas que podem ser aplicadas de maneiras diferentes, para os diferentes tipos de organização, independentemente do seu tamanho, tipo ou sector. Assim, a aplicação do novo modelo COSO-ERM traz um potencial significativo para as organizações, nomeadamente como uma alternativa na delineação da estratégica empresarial.

2.1.3. Estrutura Conceptual COSO ICIF 2013

A estrutura conceptual COSO é o modelo de aceitação mais generalizada, que dá resposta às preocupações das organizações, nomeadamente na certificação, controlo, *governance* e gestão dos riscos. Este apoia na avaliação e melhoria do SCI, sendo adaptável ao ambiente de negócio de cada empresa. É também um dos modelos de controlo interno mais conhecido e usado internacionalmente, motivo pelo qual será utilizado como referência no âmbito desta dissertação, pelo que se ambiciona concretizar o paralelismo entre o modelo COSO ICIF 2013 e a filosofia Kaizen.

No que se refere à sua estrutura, a *framework* COSO ICIF 2013 é constituída por cinco componentes de controlo, que se encontram interrelacionados, o que facilita a execução dos objetivos definidos e a análise do SCI. Existe uma relação intrínseca entre os objetivos (o que é pretendido), os componentes (o que é necessário) e a estrutura organizacional da empresa (onde se materializa a prossecução dos objetivos). Cada componente é complementarmente qualificada por diversos princípios que lhes estão diretamente associados.

Os cinco componentes de controlo interno são o ambiente de controlo, a avaliação dos riscos, as atividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização. De seguida, apresentam-se os componentes e os respetivos princípios associados.

Componente I: Ambiente de Controlo

O ambiente de controlo é a base de todos os outros componentes de controlo interno, providenciando disciplina e estrutura, nomeadamente integridade, ética, competência, autoridade, responsabilidade, governação, gestão e atitudes dos responsáveis pelas funções do controlo interno (Valente, 2014).

O ambiente de controlo é constituído por cinco princípios, os quais se encontram representados no Quadro 2.1.

Quadro 2.1 - Princípios da Componente Ambiente de Controlo

5 Princípios	Demonstração de compromisso com a integridade e valores éticos
	Exercício da responsabilidade de supervisão
	Definição da estrutura, autoridade e responsabilidade
	Demonstração de compromisso com a competência
	Reforço da responsabilização

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

Neste âmbito, uma análise da consultora Deloitte (2014) quanto aos impactos das alterações na *framework* COSO em 2013 refere que o princípio de compromisso perante valores éticos e de integridade releva a importância da definição de expectativas quanto aos padrões de conduta, exigindo a avaliação da aderência a estes padrões e o tratamento dos respetivos desvios de forma atempada e célere. Estas expectativas devem encontrar-se explícitas no código de conduta da organização.

No exercício de responsabilidade pela supervisão, o Conselho de Administração (CA), constituído por membros independentes, define, mantém e avalia as competências e conhecimentos para uma supervisão eficaz. Quanto à definição da estrutura, autoridade e responsabilidade, o CA e a gestão delegam autoridade, definem responsabilidades e recorrem-se dos processos e tecnologia adequados para fazer cumprir esses limites. Neste âmbito, a gestão deve definir linhas de reporte formais (Deloitte, 2014).

No princípio de compromisso com a competência, as principais áreas de foco da organização passam pela definição das políticas e práticas relativas à competência necessária para alcançar os objetivos. O CA e a gestão avaliam a competência e endereçam as limitações, devendo existir um plano para atrair, desenvolver e reter colaboradores. Fará também parte da missão da administração e gestão a elaboração do plano de preparação de sucessão para posições-chave existentes na empresa (Deloitte, 2014).

Por fim, a atribuição de responsabilidades contempla a definição dos mecanismos adequados para assegurar a responsabilização sobre o controlo interno (execução e

melhoria). Neste contexto surge a promoção de métricas para a avaliação do desempenho, incentivos e prémios/recompensas, avaliando periodicamente a sua pertinência, devendo estes estar alinhados com os objetivos estratégicos, o desempenho de curto e longo prazo da organização e a matriz de riscos (COSO, 2013).

Componente II: Avaliação dos Riscos

COSO (2004) define risco como a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. Porém, os eventos podem decorrer de fontes internas ou externas à organização e causar impactos positivos, que se revelam em oportunidades, ou negativos, os quais são habitualmente associados a riscos.

Para a *Federation of European Risk Management Associations (FERMA)* (2018), a gestão de riscos é definida como a gestão das ameaças e oportunidades nos negócios tendo em conta os níveis de tolerância ao risco aceitáveis pela entidade. Paralelamente, o risco é a combinação da probabilidade de um acontecimento e das suas consequências. Neste sentido, para uma melhor perceção do risco, pode-se recorrer a mapas de riscos, nos quais o risco é definido como uma função da probabilidade e do impacto, conforme demonstrado no exemplo da Figura 2.4 (Deloitte, 2012).

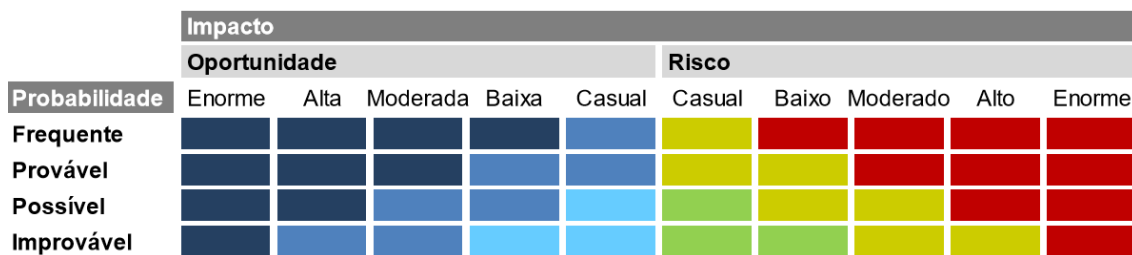


Figura 2.4 – Mapa de Riscos e Oportunidades – Probabilidade vs. Impacto (Deloitte, 2012)

Através da visualização da figura anterior, no que concerne à matriz de Riscos, as áreas coloridas a verde representam eventos de Risco Baixo (menor probabilidade e menor impacto), as áreas a laranja referem-se a eventos de Risco Médio (probabilidade média e impacto médio) e as áreas a vermelho representam eventos com Risco Elevado (probabilidade elevada e forte impacto). Além destas duas variáveis, a velocidade do

impacto também pode ser considerada, na medida em que quanto maior for a velocidade do impacto, maior será o risco associado.

Por consequência, decorrente da identificação dos riscos, devem ser endereçadas as respostas adequadas de acordo com a avaliação do respetivo custo/benefício. As respostas poderão passar por aceitar (monitorizar), evitar (eliminar), partilhar (dividir com alguém) ou reduzir (instituir controlos). As estratégias a adotar estão dependentes do apetite de risco da entidade, ou seja, da quantia de risco, a um nível lato, que está disposta a aceitar para prosseguir um valor, assim como do nível de tolerância ao risco (variação aceitável).

Na *framework* COSO, a componente de Avaliação dos Riscos refere-se à identificação e análise pela gestão dos riscos associados à execução dos objetivos definidos pela organização, ou seja, a forma como os riscos devem ser geridos e priorizados (Serralheiro & Morais, 2017). A análise dos riscos é um processo dinâmico e interativo de identificação e avaliação dos riscos da organização. Esta componente do controlo interno divide-se em quatro princípios que a sustentam (Quadro 2.2).

Quadro 2.2 - Princípios da Componente Avaliação dos Riscos

4 Princípios	Especificação dos objetivos relevantes
	Identificação e análise dos riscos
	Avaliação do risco de fraude
	Identificação e análise de alterações significativas

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

Segundo COSO (2013), condição prévia para a identificação de eventos e para a avaliação e resposta aos riscos é a definição suficientemente clara dos objetivos por parte da organização. Neste sentido, a entidade identifica os riscos para o cumprimento dos objetivos e analisa-os para determinar a forma de os gerir, sendo necessário o devido alinhamento com o seu apetite de risco e níveis de tolerância ao risco associados.

O processo de análise de risco inclui as fases de identificação, análise e respostas aos riscos, revelando-se pertinente para além da probabilidade e impacto dos eventos, considerar igualmente as características de velocidade de propagação e persistência. Paralelamente, a organização deve atender ao potencial de fraude na avaliação dos riscos efetuada (COSO,

2013). O último princípio desta componente coloca relevância na avaliação de alterações, nomeadamente ao nível do contexto externo, modelo de negócio, operações, sistemas de informação e liderança, e do seu impacto no controlo interno (Deloitte, 2014).

Componente III: Atividades de Controlo

As atividades de controlo são ações de resposta aos riscos. Costa (2010) menciona que nas atividades de controlo se inserem:

- ✓ revisões de desempenho: provas e conferências independentes que atuam sobre o SCI e sobre o trabalho de cada membro;
- ✓ processamento de informação: controlos aplicativos, verificação de dados introduzidos, restrição de acesso a programas ou dados;
- ✓ controlo físico: segurança física dos ativos, autorização para acesso a programas e ficheiros de dados e inventários;
- ✓ segregação de funções: separação da função contabilística e da função operacional.

Esta componente divide-se em três princípios (Quadro 2.3).

Quadro 2.3 - Princípios da Componente Atividades de Controlo

3 Princípios	Seleção e desenvolvimento de atividades de controlo
	Seleção e desenvolvimento de atividades de controlos gerais sobre a tecnologia
	Implementação através de políticas e procedimentos

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

Neste âmbito, COSO (2013) coloca ênfase na ligação entre risco e controlo. O primeiro princípio aponta para a escolha e implementação de ações (políticas e procedimentos) que ajudem a que as orientações da gestão para mitigação dos riscos para níveis aceitáveis sejam efetuadas.

Consequentemente, o segundo princípio reforça que as atividades de controlo devem ser executadas a todos os níveis da organização e nos vários estágios dos processos e ainda ao

nível do ambiente tecnológico de suporte (controles informáticos), que permitam assim alcançar os objetivos. Neste contexto, devem ser considerados aspetos como a infraestrutura tecnológica, segurança, aquisição, desenvolvimento e manutenção dessas infraestruturas.

Por seu turno, a organização deve implementar atividades de controlo de várias naturezas (preventivas e detetivas) e a vários níveis da organização, através de políticas que definem o que é expectável e procedimentos que as coloquem em prática. Torna-se indispensável estabelecer responsabilidades pela execução das políticas e procedimentos, assim como obrigatória a reavaliação periódica da relevância das mesmas (Deloitte, 2014).

Componente IV: Informação e Comunicação

A informação é necessária para que a organização desenvolva as suas responsabilidades de controlo interno que permitam alcançar os objetivos delineados. Para o efeito, a gestão obtém e/ou gera a informação relevante a partir de fontes internas e externas. A informação recolhida deve ser divulgada com qualidade, de forma oportuna e atempada por toda a organização, nomeadamente sob a forma de relatórios com informações operacionais e/ou financeiras e manuais de procedimentos (Valente, 2014). Esta componente divide-se em três princípios (Quadro 2.4).

Quadro 2.4 - Princípios da Componente Informação e Comunicação

3 Princípios	Utilização de informação relevante
	Comunicação interna
	Comunicação externa

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

A comunicação eficaz deve ocorrer num sentido lato, fluindo para baixo, para cima e ao longo da organização. É fulcral que toda a entidade receba uma mensagem clara da gestão de topo quanto ao compromisso de que as responsabilidades de controlo devem ser assumidas seriamente. Todas as pessoas devem compreender o seu o papel no SCI, bem como de que modo é que as atividades individuais se relacionam com o trabalho de outros. Devem igualmente dispor de meios de comunicar, para cima, informação relevante. Por

outro lado, é essencial uma comunicação eficaz com entidades externas, tais como clientes, fornecedores, reguladores e acionistas (COSO, 2013).

COSO (2013) faz alusão à identificação de requisitos para a informação, validação das fontes de dados, qualidade ao longo do processamento e utilização de *outsourcers*, relevando a extrema importância da proteção e fiabilidade da informação como suporte ao bom funcionamento do controlo interno. Revela-se igualmente preponderante a criação de canais de comunicação anónimos/confidenciais, nomeadamente de linhas de denúncia.

Componente V: Monitorização

O SCI necessita de ser monitorizado por um processo que avalie a qualidade do desempenho do sistema ao longo do tempo, o que é conseguido através de atividades de monitorização contínuas e/ou avaliações separadas. A monitorização engloba a supervisão do controlo interno pela gestão ou outras entidades externas ao processo, onde se destacam as atividades de auditoria interna, acompanhamento e avaliação do desempenho do sistema de controlo, questionários de autoavaliação e adaptação do sistema à realidade organizacional (Valente, 2014).

Nesta componente devem ser dadas respostas às seguintes questões: Os riscos estão a ser adequadamente tratados? Os controlos estão a funcionar para mitigar os riscos? As deficiências de controlo interno detetadas devem ser reportadas superiormente, com os assuntos graves a ser reportados à gestão de topo e à administração. A monitorização divide-se em dois princípios (Quadro 2.5).

Quadro 2.5 - Princípios da Componente Monitorização

2 Princípios	Realização de avaliações contínuas e/ou independentes
	Avaliação e comunicação de deficiências

Fonte: Adaptado de COSO (2013)

Quanto ao primeiro princípio, COSO (2013) salienta a importância do recurso a avaliações contínuas, avaliações autónomas ou uma combinação das duas, no sentido de averiguar se as cinco componentes do modelo de controlo interno se encontram presentes e a funcionar adequadamente. Paralelamente, a organização deve avaliar e comunicar eventuais deficiências detetadas no controlo interno, de forma oportuna, para quem tenha que tomar ações corretivas, incluindo a gestão de topo e o CA, conforme apropriado. Deve ser igualmente considerado o ritmo das alterações a monitorizar, no desenvolvimento das respetivas atividades de controlo, podendo prever-se a utilização de tecnologia no contexto da monitorização das ações corretivas.

Em suma, como se pode observar na Figura 2.5, os cinco componentes de controlo podem ser representados através do cubo de COSO, que engloba as três categorias de objetivos: operações, relato e conformidade. Ao modelo está implícito o facto de o controlo interno ser um processo contínuo, realizado por membros a todos os níveis, sendo aplicado na definição de estratégia, implementado por toda a organização para identificar potenciais eventos, manter o risco dentro da organização e prestar segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos estratégicos definidos pela gestão.



Figura 2.5 - Cubo do COSO: Componentes do Controlo Interno (adaptado de COSO, 2013)

2.1.4. Limitações Inerentes ao Controle Interno

A existência de um sistema de controle interno não torna a organização inabalável e isenta de erros e irregularidades. Tal se deve ao facto de o controle interno apenas poder prestar uma segurança razoável quanto à plenitude das metas delineadas, sendo a sua probabilidade de alcance afetada pelas limitações inerentes a todos os sistemas de controle interno.

A este respeito, Costa (2010) menciona que a existência de um SCI não corresponde a que o mesmo esteja operativo, pelo que os objetivos predefinidos podem não ser bem-sucedidos. Tal pode dever-se a inúmeras limitações, onde se destacam:

- ✓ Falta de interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um SCI;
- ✓ Dimensão da organização, ou seja, quanto menor for a organização, mais difícil será a implementação de um SCI adequado;
- ✓ Relação custo/benefício, na medida em que a implementação de um SCI deve justificar os custos incorridos;
- ✓ Existência de erros humanos (conluio ou fraudes);
- ✓ Negócios pouco frequentes;
- ✓ Utilização informática, que facilita o acesso a ficheiros relevantes e confidenciais.

Relativamente às limitações do controle interno, estas podem resultar da inadequação dos objetivos predefinidos, assim como das ideias pré-concebidas do julgamento humano no processo de tomada de decisão; falhas humanas; o facto da gestão poder ultrapassar o controle interno para não o cumprir e a existência de eventos externos que não podem ser controlados pela organização (COSO, 2013).

Na eventualidade de o controle interno não ser devidamente monitorizado, poderá por consequência ter tendência a alterar-se com o tempo, o que dificulta a implementação de um controle interno eficaz, a identificação e correção oportuna dos problemas de controle interno, a produção de informações fiáveis para a tomada de decisão e a preparação de demonstrações financeiras explícitas e oportunas (COSO, 2013).

Para o efeito, a monitorização deve ser fundamentada em três aspetos: a formalização, o desenho e a execução dos procedimentos de controle, e a avaliação e comunicação de

resultados. A formalização ocorre com a inclusão da gestão de topo no processo, que participa ativamente na estrutura organizacional, através de funções de supervisão delegadas a pessoas que possuam capacidades, objetividade, imparcialidade e autoridade. O desenho e execução baseia-se no desenvolvimento dos controlos atribuídos aos riscos mais relevantes que influenciam os objetivos organizacionais. Por sua vez, a avaliação e comunicação dos resultados destina-se à identificação das lacunas existentes e se os resultados são transmitidos às pessoas adequadas para a implementação de ações corretivas e posterior apoio e acompanhamento.

Em suma, não basta que a organização tenha um bom sistema de controlo interno, uma vez que não a impede de estar sujeita a erros, irregularidades, fraudes ou outras situações, razão pela qual deve ser mantido adequadamente pelo órgão de gestão (Costa, 2010).

2.2. Melhoria Contínua

O conceito de melhoria contínua pode ser entendido como um sistema que incentiva o trabalho em equipa, facilitando o crescimento do capital humano, através da troca de ideias e conhecimentos entre os seus membros (Pinto, 2009).

A melhoria contínua possibilita a resolução de problemas e aumenta a capacidade de atuação dos membros organizacionais, uma vez que exige o envolvimento de todos, de modo a alcançar o aperfeiçoamento dos processos e dos produtos, levando à transformação da cultura organizacional e subsequente planeamento estratégico da entidade (Scotelano, 2007).

Para Williams (2017), a melhoria contínua engloba uma cultura onde todos realizam um esforço contínuo para aperfeiçoar a relação entre clientes e colegas, acrescentando benefícios financeiros e de risco, mediante alterações incrementais ou transformacionais. Por outras palavras, é a procura infinitamente constante por melhorias.

A melhoria contínua é um ciclo onde se identificam oportunidades que as organizações podem maximizar para alcançar os seus objetivos, sobretudo no aumento dos lucros, diminuição de custos, aposta e aceleração de inovação e melhoria da qualidade e segurança. Depois de identificadas as oportunidades, é imperativo agir na procura de soluções, de modo a resolver as questões e alcançar os objetivos, reconhecendo sempre quem contribuiu para a melhoria contínua da organização, como é demonstrado na Figura 2.6 (KaiNexus, 2017).



Figura 2.6 - Ciclo de Melhoria Contínua (Adaptado de KaiNexus, 2017)

Consecutivamente, revela-se crucial para o sucesso do ciclo de melhoria que a equipa de trabalho possua um líder que saiba cativar e envolver todos os membros, assim como mantê-los informados no que respeita aos objetivos delineados. A equipa deverá sentir-se apoiada e acompanhada na procura da melhoria contínua, desde o levantamento dos problemas e/ou necessidades, até à procura de soluções para os mesmos (Scotelano, 2007).

Um dos ciclos de melhoria contínua mais reconhecidos é o ciclo PDCA ou ciclo de Deming, o qual defende que a melhoria contínua começa com a análise dos problemas existentes, de modo a analisar, avaliar e suprimir as não-conformidades observadas. Após esta etapa, o processo desenvolve-se em quatro ações: Planear (*Plan*), Fazer (*Do*), Verificar (*Check*) e Agir (*Act*) (Bajramović *et al.*, 2012). A representação gráfica do ciclo PDCA encontra-se demonstrada na Figura 2.7.



Figura 2.7 - Ciclo PDCA de Deming (Adaptado de Bajramović *et al.*, 2012)

Na conceção de Deming, a equipa de gestão e toda a restante organização devem estar motivados e envolvidos no processo de melhoria contínua, pelo que concebeu uma filosofia da qualidade, através do ciclo PDCA, onde o “Planear” se refere ao reconhecimento de mudanças, definição de objetivos de melhoria, identificação do problema, análise das causas, procura de soluções e desenvolvimento de um plano de implementação (Jagusiak-Kocik, 2017).

No elemento “Fazer”, a organização deverá desenvolver mudanças no processo, de modo a aumentar a produtividade e a qualidade e eliminar as causas dos problemas, podendo recorrer a esquemas de ação, *benchmarking*, diagramas de fluxo ou folhas de verificação.

No passo “Verificar” averigua-se se os testes conseguem colmatar as soluções e responder aos objetivos predefinidos, de modo a comparar com os valores estimados no plano. Para o efeito, a organização pode recorrer a folhas e gráficos de controlo e a *Key Performance Indicators* (KPI) (Bajramović *et al.*, 2012).

A última etapa passa por “Agir” através da implementação das soluções. Caso as soluções sejam adequadas, a organização deverá adotar como padrão na monitorização das atividades, existindo a permuta da fase “Planear” para o “Padronizar” (Ciclo SDCA, em que o “S” se refere a “*Standardize*”). Em contraste, se as soluções não forem apropriadas, a organização deve refazer o ciclo, começando novamente pelo primeiro passo “Planear”.

Segundo Schultheis e Simonson (2018), consultadoras da empresa Tefen Management Consulting, a melhoria contínua deve ser parte integrante do DNA da organização, pois só assim a sua atuação será flexível e célere, evitando uma postura reativa ao mercado. Isto significa que a organização deverá ter o maior zelo possível no planeamento do programa de melhoria contínua, uma vez que este é o passo mais crítico, onde as necessidades, desejos e expectativas do cliente, seja interno ou externo, aliadas às informações obtidas no mercado, poderão levar ao esforço da melhoria contínua.

Em suma, o conceito de melhoria contínua encontra-se resumido no Quadro 2.6.

Quadro 2.6 - Conceito de Melhoria Contínua

Melhoria Contínua <u>É</u>	Melhoria Contínua <u>NÃO É</u>
✓ Entender o propósito das tarefas e manter o foco nas atividades que geram valor para o cliente.	✗ Fazer as pessoas trabalharem mais.
✓ Eliminar, simplificar ou combinar atividades, processos e <i>outputs</i> .	✗ Fazer mais com menos.
✓ Redesenhar o sistema com base na procura, minimizando os desperdícios.	✗ Tornas as pessoas redundantes.
✓ Tornar as atividades essenciais e os processos adjacentes melhores e mais fáceis (Eficiência e Eficácia).	✗ Fazer cortes (<i>cutting corners</i>).
✓ Trabalho conjunto entre colegas, gestores, responsáveis e diretores, do início até ao fim do processo (<i>end-to-end</i>).	✗ Introduzir riscos e reduzir controlos.

Fonte: Adaptado de Williams (2017)

2.2.1. Pilares da Cultura de Melhoria Contínua

No contexto atual de constante competitividade e globalização, as organizações consideram cada vez mais a relevância da implementação de um programa de melhoria contínua que as auxilie no desenvolvimento de bens e serviços mais baratos, rápidos e melhores. Para que o programa de melhoria contínua não se torne demasiado complexo, Sarma (2012) descreve uma estrutura que engloba quatro pilares: Consciencialização, Motivação, Competência e Implementação.

A consciencialização deve ser concretizada transversalmente por todos os elementos da organização quanto à necessidade de melhorar os métodos de trabalho. A motivação deve basear-se na participação ativa no processo de melhoria e nos processos subsequentes. A competência dos colaboradores deve permitir o seu envolvimento efetivo e total no processo de melhoria. Quando for atingido o pleno destes três pilares, a organização deve focar-se na implementação de melhorias, ou seja, em conceber um ambiente propício em que todas as ideias sejam recolhidas, agrupadas e avaliadas antes de novas ideias serem implementadas. Para isso, a organização deve recorrer a ferramentas (softwares, por exemplo) para auxiliar no rastreio de projetos, oficinas para líderes, formação de colaboradores, de forma a promover o alinhamento dos projetos com as metas da gestão, sendo posteriormente necessário monitorizar e controlar as melhorias efetuadas (Sarma, 2012).

A este respeito, Hines *et al.* (2008) e Williams (2017) referem a Síndrome do Iceberg como uma analogia às diversas variáveis do processo de melhoria contínua. Este engloba fatores visíveis (ponta do iceberg) e fatores invisíveis (fundo do mar). Dentro dos fatores visíveis constam as ferramentas e técnicas, que levarão à participação das equipas, aumento das receitas, diminuição de custos, aumento da reputação e, conseqüentemente, à satisfação do cliente.

Por seu turno, nos fatores invisíveis encontram-se a estratégia e alinhamento, que carecem de uma boa liderança, a qual só será alcançada se existir uma cultura organizacional estruturada, onde predominem comportamentos de envolvimento e compromisso. Caso estes sejam adequados, poderão levar ao aumento da produtividade, garantia de qualidade e agilidade nos processos. Contudo, se a estratégia, alinhamento, liderança, comportamento e compromisso estiverem desajustados, poderão levar à rotação de pessoal, duplicações,

overtime, confusão, frustração, atrasos, fugas, desperdícios, perda de oportunidades, erros ou atritos com clientes (Williams, 2017).

A representação gráfica da síndrome do iceberg está representada na Figura 2.8.



Figura 2.8 - Síndrome Iceberg e Melhoria Contínua (Adaptado de Hines *et al.*, 2008)

Hines *et al.* (2008) mencionam que a parte mais relevante do iceberg está no fundo do mar, dado que deve ser este o foco das ações de melhoria e na qual se sustenta a mudança de paradigma, apesar de todos os fatores estarem interrelacionados. Exemplificando, a perda de oportunidades causa diminuição de receitas, assim como colocar em causa a garantia de qualidade influencia a satisfação do cliente.

No que se refere à cultura de melhoria contínua, a consultora KaiNexus (2018) enumera algumas características de liderança que contribuem para o seu fortalecimento:

- ✓ Afirmação da crença na melhoria contínua. O líder deve apostar na credibilidade da melhoria contínua, destacando-se como parte integrante da estratégia da organização. A liderança pode ser abordada através de duas vertentes: *top-down* ou *leader driven*, onde os líderes envolvem a equipa em projetos e eventos para apoiar a estratégia organizacional; e *bottom-up* ou *staff driven*, onde os membros sugerem ideias de melhoria *low cost* e de baixo risco;

- ✓ Explicação da importância da melhoria contínua;

- ✓ Capacitação de pessoas: estimular a sugestão de ideias e a participar nos testes e respetiva avaliação;
- ✓ Participação no processo;
- ✓ Estar preparado para falhar.

De modo a obter uma cultura de melhoria contínua bem-sucedida, a consultora OAL (2017) sugere cinco boas práticas a ter consideração: conquistar a equipa e todos os membros da organização, uma vez que são o capital mais valioso da mesma (*all aboard*); gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos (*big solutions, small investment*); começar por pequenos passos e de forma simples (*step by step*), através da definição de objetivos e metas e da identificação de vitórias rápidas; analisar e comunicar os resultados; e, por fim, rever e investir nos pontos fortes e os pontos fracos, oportunidades e ameaças.

Na eventualidade da cultura de melhoria contínua não se mostrar eficaz, alguns fatores poderão estar na origem do insucesso, tais como: falta de visão executiva clara; ausência de estratégia de comunicação efetiva; falha na criação e comunicação do sentido de urgência; pouca consulta ou coordenação com os *stakeholders*; falta de metodologias de estrutura e gestão de projetos; dificuldade na monitorização e avaliação dos resultados; falha no envolvimento das pessoas; ausência de uma equipa de implementação dedicada e com recursos suficientes; ou falta de políticas de recursos humanos (Williams, 2017).

2.3. Filosofia Kaizen

O conceito de metodologia Kaizen remonta ao final da II Guerra Mundial, caracterizado pela escassez de recursos e pela crise económica japonesa. Nesta época era essencial obter níveis de eficiência e rentabilidade elevados e investir em técnicas produtivas e na mudança dos métodos utilizados que assegurassem a melhoria da indústria deste país (Costa, 2017).

A melhoria contínua detém uma forte importância no contexto industrial. As noções mais conhecidas associadas a este conceito surgiram numa empresa prestigiada no ramo automóvel – Toyota – pioneira no desenvolvimento da filosofia Kaizen. Esta filosofia foi inicialmente dada a conhecer por Masaaki Imai, fundador do Instituto Kaizen que, depois de vinte anos de colaboração com o grupo Toyota, redigiu, em 1986, o livro “*Kaizen – A Chave para o Sucesso Competitivo do Japão*”. De acordo com este autor, “*Kai*” significa mudança e “*Zen*” significa melhor, pelo que o termo Kaizen quer dizer «mudar para melhor», ou por outras palavras, melhoria contínua, conforme ilustrado na Figura 2.9 (Instituto Kaizen, 2018a).



Figura 2.9 – Significado “Kaizen” (Instituto Kaizen, 2018a)

A principal diferença entre o conceito de metodologia Kaizen do final da II Guerra Mundial e o conceito atual, passa pela digitalização, que se encontra presente em todas as relações humanas, quer pessoais quer profissionais (Costa, 2017).

O lema da filosofia Kaizen passa por ser “Hoje melhor do que ontem, amanhã melhor do que hoje”, ou seja, melhoria contínua, o que faz com que seja reconhecida como um pilar de estratégia competitiva de longo prazo das organizações, a qual se norteia pelos seguintes princípios, segundo o Instituto Kaizen (2018a):

- ✓ Processos consistentes levam aos resultados desejados;
- ✓ Ver por si mesmo para compreender a situação atual;
- ✓ Falar com dados e gerir com base em factos;

- ✓ Tomar medidas para conter e corrigir as causas dos problemas;
- ✓ Trabalhar em equipa;
- ✓ Kaizen aplica-se a todos.

A melhoria deve ser realizada de forma contínua e não de forma repentina, de modo a não perturbar o equilíbrio da organização, que deve manter o seu funcionamento equilibrado e estávelmente a nível financeiro e emocional dos colaboradores, assim como propiciar um clima organizacional satisfatório, simples e funcional (Batista, 2013).

Costa (2017) defende que a metodologia Kaizen, para além de dever apostar na digitalização, deve também otimizá-la, de modo a simplificar os processos e desenvolver a mentalidade das equipas de trabalho, no sentido da melhoria contínua. Só assim, a organização aumentará a produtividade, flexibilidade, excelência e qualidade nos serviços, diminuirá custos e tomará decisões mais eficazes.

Assim, pode-se aferir que o objetivo do Kaizen passa por conferir vantagens competitivas às organizações, através do aumento de produtividade, rentabilização e motivação de recursos, eliminação de desperdícios, diminuição de tempo de produção e otimização de equipamentos. Por outras palavras, promove a adoção de estratégias essenciais para que as entidades pratiquem uma cultura de melhoria contínua, envolvendo todos os seus funcionários (Instituto Kaizen, 2018b).

2.3.1. Kaizen vs. Inovação

Como referido no ponto anterior, a metodologia Kaizen tem subjacente a necessidade de mudança, através da maximização de oportunidades de melhoria e a respetiva forma de atuar em cada situação (Caseiro, 2014).

Na Figura 2.10 é possível observar a concepção de Imai (1986) relativamente às diferenças entre a cultura oriental e a cultura ocidental ao nível da preponderância reconhecida na metodologia Kaizen e no recurso à Inovação.

	Kaizen	Inovação
Oriente	Forte	<i>Fraco</i>
Ocidente	<i>Fraco</i>	Forte

Figura 2.10 - Matriz Kaizen/Inovação na Cultura Oriental e Ocidental (Imai, 1986:23)

Na cultura oriental, a metodologia de Kaizen demonstra uma forte importância, em detrimento da inovação que assume um papel fraco, uma vez que são adotadas abordagens mais graduais, contínuas e subtis, privilegiando o comportamento organizacional. Por sua vez, na cultura ocidental a predominância da metodologia de Kaizen é mais fraca, em contraste com o forte recurso à inovação, ou seja, existem mudanças mais dramáticas e rápidas, podendo ser executadas através de um momento único ou intermitente, recorrendo a tecnologia mais avançada (Imai, 1986).

Neste contexto, de acordo com Dobi (2007), existem duas abordagens de perceção destas duas realidades: a abordagem gradual (*gradualist approach*) e a abordagem “grande salto à frente” (*great-leap forward approach*). As organizações japonesas privilegiam a abordagem gradual, enquanto as organizações ocidentais valorizam os fortes investimentos em grandes passos de rutura e inovação. Esta inovação resulta dos avanços tecnológicos, nomeadamente da introdução dos conceitos de gestão e técnicas de produção avançadas.

É neste âmbito que se realçam as diferenças entre a metodologia Kaizen e inovação, uma vez que o Kaizen é um processo contínuo, que não carece de técnicas complexas ou de tecnologia de ponta, apenas de técnicas simples e tradicionais, podendo levar a que os resultados não sejam visíveis de forma imediata. Por seu turno, a inovação é um processo único, que carece de tecnologia avançada e de investimentos elevados, sendo adequada para uma economia de rápido crescimento (Dobi, 2007).

Segundo Batista (2013), para o sucesso da estratégia Kaizen é fundamental que a mesma considere seis princípios base:

- ✓ Kaizen e a gestão: apenas através do envolvimento da gestão é possível o alcance dos objetivos predefinidos pela abordagem Kaizen. Se os objetivos não forem alcançados, as melhorias implementadas podem ser comprometidas, voltando ao estado inicial;

- ✓ Processo *vs.* resultados: a organização deverá focar-se na otimização dos processos, o que levará à melhoria dos resultados;

- ✓ Ciclos PDCA e SDCA;

- ✓ Qualidade em primeiro lugar;

- ✓ Utilizar dados, através da recolha e análise dos mesmos para posterior tomada de decisão;

- ✓ Foco no cliente: cada estratégia deve ser ponderada considerando o cliente interno, de modo a evitar a possibilidade de produtos com defeitos serem entregues a clientes externos.

Para Imai (2012), a metodologia Kaizen deve abranger três atividades importantes: a standardização (ciclo SDCA), a ferramenta dos 5S e a eliminação do “*Muda*”. A estratégia Kaizen tem como elemento fulcral o ciclo PDCA, onde a organização define as metas, implementa melhorias, analisa resultados e formaliza a respetiva atuação. Se o ciclo for bem-sucedido, as melhorias obtidas são normalizadas, assegurando a manutenção das novas práticas (SDCA).

Quanto ao instrumento dos 5S (*Seiri, Seiton, Seisou, Seiketsu, Shitsuke*), Vargas (2015) refere que consiste numa ferramenta que estimula um espírito de rigor, disciplina e organização no local de trabalho. Os cinco elementos dizem respeito a vocábulos japoneses, os quais se traduzem em:

- ✓ *Seiri* (Classificar): passa por classificar os materiais no local de trabalho como de uso frequente, pouco frequente, desnecessário ou obsoleto, separando os desnecessários ou obsoletos dos restantes;

- ✓ *Seiton* (Organizar): “um lugar para cada coisa e cada coisa no seu lugar”, privilegiando os materiais de uso mais frequente dos restantes, de modo a otimizar os movimentos;

✓ *Seisou* (Limpar): corresponde à limpeza de toda a área de trabalho (máquinas, ferramentas e local em si), para garantir a preservação das máquinas e ferramentas, assim como detetar anomalias;

✓ *Seiketsu* (Padronizar): criar práticas de padronização do espaço, quer nas normas de arrumação e limpeza, quer na identificação de ajudas visuais (cores, luzes, sinalizadores), para garantir o cumprimento dos 3S *Seiri*, *Seiton* e *Seisou*;

✓ *Shitsuke* (Disciplinar): manter os quatro S anteriores, através da autodisciplina e do envolvimento dos colaboradores em auditorias periódicas aos locais de trabalho, de modo a obter ações de melhoria para corrigir os desvios e incentivar o gosto e orgulho pelo local de trabalho.

Relativamente ao “*Muda*”, termo japonês que significa “Desperdício”, pode ser dividido em sete tipos, segundo Almeida *et al.* (2013): excesso de produção, stock excessivo, transporte, erros ou processos inadequados, movimentação, defeitos e tempos de espera. Os “*muda*” referidos encontram-se representados na Figura 2.11.

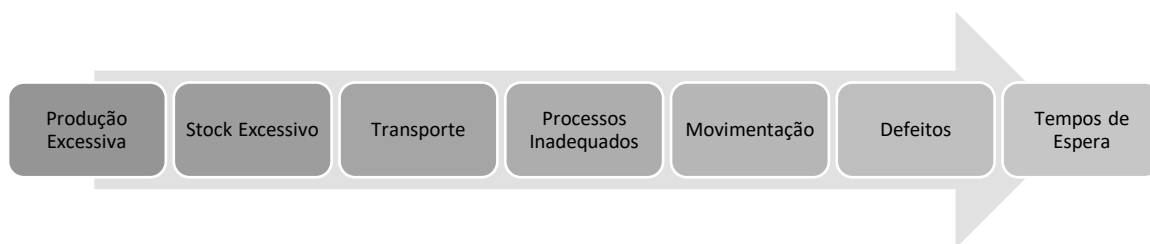


Figura 2.11 - Os Sete “*Muda*” do Kaizen (Adaptado de Almeida *et al.*, 2013:412)

2.3.2. Kaizen diário e Gestão Visual

De acordo com Amorim (2015), a prática do Kaizen deve ter uma frequência diária, de forma a envolver as equipas na prática regular de rotinas, nomeadamente no acompanhamento do cumprimento de normas de trabalho e qualidade, na identificação de potenciais melhorias, no controlo de indicadores de desempenho e na melhoria da comunicação dentro da equipa de trabalho.

Neste âmbito, a ferramenta Kaizen diário deve concretizar-se sob forma de reuniões regulares, realizadas num curto espaço de tempo, não ultrapassando os cinco minutos, pretendendo-se que os aspetos sejam abordados de forma dinâmica e direta, sem rodeios. Torna-se importante, por consequência, manter os colaboradores participativos e focados nas tarefas e processos que levem a uma cultura de melhoria contínua.

O sistema de Kaizen diário subdivide-se em quatro níveis (Dinis, 2016):

- ✓ **Nível 1 - Organização das equipas:** esclarecer sobre a missão e os KPI adjacentes à função, ou seja, as ferramentas essenciais para um melhor desempenho do processo.
- ✓ **Nível 2 - Organização dos espaços:** facilitar a utilização dos espaços de forma útil, para que não existam perdas de tempo à procura ou a gerir esses espaços, o que irá aumentar a produtividade e melhoria das condições de trabalho.
- ✓ **Nível 3 - Normalização de processos:** subsiste a adoção de melhores métodos, diminuição do desperdício e cumprimento dos padrões. As normas devem ser simples, objetivas, acessíveis, únicas e visuais, podendo recorrer a metodologias no auxílio da criação das mesmas (PDCA, SDCA).
- ✓ **Nível 4 - Melhoria de Processos:** neste nível solucionam-se os problemas difíceis e é onde se otimiza o fluxo de trabalho. O Kaizen diário pretende manter as melhorias e aumentar a produtividade, pelo que é aconselhada a sua avaliação, através de auditorias internas.

As equipas deverão fazer transparecer as suas dificuldades, erros e limitações, através da emissão de alertas, para que não voltem a ocorrer. Desta forma, é essencial o recurso à Gestão Visual, ou seja, tornar as limitações visíveis de forma a identificar e sinalizar os problemas, para que as ações corretivas possam ser alavancadas (Amorim, 2015).

Os autores Turner e Parry (2006, citados por Oliveira, 2016) assumem a relevância da gestão visual na organização, devido ao facto de ser o elemento-chave do processo comunicacional e da partilha de conhecimento. Revela-se assim importante, na medida em que contribui para a transmissão de informação de boa qualidade, atempada e oportuna, aumento de vantagens competitivas e diminuição de erros e perdas de oportunidade por falhas na comunicação.

Na Figura 2.12, observam-se as diferenças entre uma organização que recorre à gestão visual e outra que não utiliza gestão visual nas suas ações. A organização que recorre à gestão visual partilha o conhecimento, através de planos, sinais, padrões e resultados. Por sua vez, a organização sem gestão visual encara o conhecimento de forma individual ou centralizado, não partilhando o mesmo por todos os colaboradores.

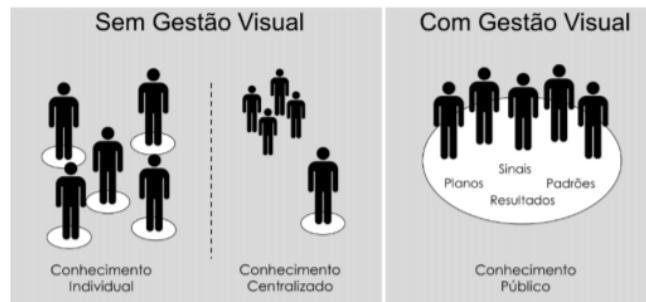


Figura 2.12 - Importância Gestão Visual (Oliveira, 2016, adaptado de Jaca *et al.*, 2013)

Os instrumentos de gestão visual englobam quadros, gráficos ou códigos de cores, que estimulam uma troca simples e intuitiva de informação, auxiliando a organização a descobrir qual a melhor maneira de atuação para resolver os desafios diários (Castro, 2016).

A este respeito, Greif (1991, citado por Castro (2016), faz alusão ao triângulo de gestão visual, representado na Figura 2.13, cujo objetivo passa por ver como um todo a produção, os stocks e a disponibilidade das máquinas, paralelamente à análise conjunta dos prazos de entrega, metas e cronogramas e regras de gestão. O terceiro vértice respeita ao “agir como um grupo”, através de melhorias e consenso nos objetivos.

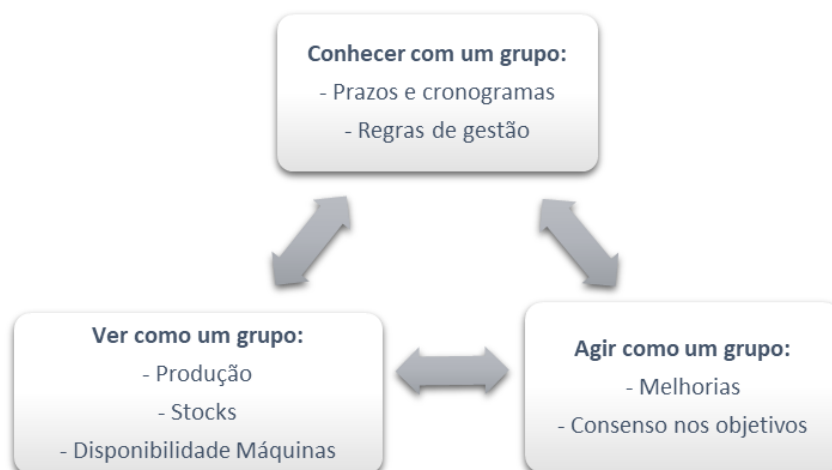


Figura 2.13 - Triângulo da Gestão Visual (Adaptado de Castro, 2016)

Outros instrumentos de gestão visual passam pelo uso de imagens, slogans ou frases motivacionais, nomeadamente no quadro (suporte físico) que deve acompanhar as reuniões de Kaizen diário, que propicie o aumento o nível de envolvimento com a organização e orientação para a melhoria das suas atividades.

2.3.3. Eventos Kaizen

Quando se implementa a metodologia Kaizen é necessário reconhecer a importância de existir um plano de ação estruturado, assim como do respetivo acompanhamento, visto que o Kaizen engloba um conjunto de eventos isolados, boas intenções, técnicas, processos implícitos numa cultura organizacional (Medinilla, 2016).

Segundo Medinilla (2016), os eventos Kaizen são ações isoladas, que possuem um âmbito e duração limitados, e englobam uma área ou departamento de forma individual. A realização destes eventos pretende transmitir entusiasmo, empatia, troca de informação e conhecimento, para que os colaboradores e respetivas equipas de trabalho estejam em consenso, alinhados e comprometidos com o alcance dos objetivos de cada área e dos objetivos estratégicos da organização.

Para Almeida *et al.* (2015), o objetivo dos eventos Kaizen passa por melhorar a organização, através de soluções rápidas e simplificadas, sugestões sobre um determinado problema e seleção das respetivas soluções que lhe permitam obter vantagens competitivas face a outras organizações. De modo a obter tais vantagens competitivas, a entidade deve possuir equipas responsáveis pelos eventos Kaizen que tenham poder de decisão e dedicação às tarefas, devendo ser formadas por membros multifuncionais. É importante que integrem um líder pertencente à área externa, que coordene e oriente as atividades dos restantes membros, um colíder pertencente à área e restantes membros que saibam identificar desperdícios, diagnosticar necessidades e encontrar soluções.

Medinilla (2016) menciona que os eventos Kaizen aplicam-se a todas as etapas do ciclo PDCA, com exceção da etapa “Fazer”, que deve ser realizada diariamente no local de trabalho. Dentro dos eventos Kaizen, destacam-se:

- ✓ Reuniões de *Kick-off*, utilizadas no início dos projetos para definir as metas de melhoria, critérios de sucesso e novas formas de elaboração e gestão de projetos;

- ✓ *Post-mortens* do projeto, ou seja, a oportunidade para aprender o que foi bem feito, corrigir as falhas e reconhecer as áreas de melhoria futuras;

- ✓ *Inceptions* ou reuniões de desenvolvimento conjunto, que servem para melhorar os produtos/serviços e o respetivo processo de criação de valor, ou seja, pretende-se a criação de uma parceria com o próprio cliente;

- ✓ Eventos de feedback do cliente, que ocorrem depois do projeto ter começado ou quando o produto já está no mercado (*focus group*, entrevistas com clientes);

- ✓ Laboratórios, onde a equipa possa trabalhar no projeto e investir parte do seu tempo em I&D, privilegiando a aquisição ou desenvolvimento das competências ou áreas de melhoria;

- ✓ *Root cause analysis*, ou seja, eventos especiais onde se pretende encontrar as causas-raiz de um determinado problema;

- ✓ *Workouts*, que ocorrem quando várias pessoas trabalham num problema até serem capazes de propor um plano de melhoria;

- ✓ *Off-sites*: para manter a organização focada no Kaizen e não ocorrerem interrupções, a equipa de trabalho deve reunir-se num local exterior, onde geralmente estão restringidos os telemóveis, computadores, internet e tarefas diárias, em detrimento da melhoria e procura de soluções através da discussão de ideias.

Os Eventos Kaizen possibilitam a criação de planos de melhoria, através da verificação de resultados e da correção de desvios que dificultem a obtenção dos resultados esperados. Também são utilizados no acompanhamento da implementação e na análise das áreas de melhoria que satisfazem as necessidades dos clientes, quer internos quer externos (Medinilla, 2016).

2.3.4. A Filosofia Kaizen em Portugal

O Kaizen Institute Consulting Group é uma empresa multinacional que fornece serviços de consultoria e formação ao tecido empresarial e instituições públicas em mais de 35 países. Fundado em 1985, na Suíça, por Masaaki Imai, o Kaizen Institute tem as suas origens do Sistema de Gestão do Grupo Toyota.

Presente em Portugal desde 1999, o Kaizen Institute atua em diferentes setores de atividade, como a indústria, logística, saúde, distribuição, organizações de serviços, entre outros. São inúmeros os casos de sucesso da implementação da metodologia nas empresas no panorama nacional, onde se destacam as diversas mais-valias que lhe estão associadas. De acordo com Silva (2017), autora do artigo “Kaizen. 13 empresas que adotaram o método de gestão japonês”, publicado no jornal online Dinheiro Vivo, é visível o crescente o número de empresas de referência no mercado português a implementar a metodologia Kaizen nas suas atividades, nomeadamente:

- ✓ EDP: “(...) o objetivo foi dinamizar a comunicação entre todas as equipas de operação e gestão das lojas e implementar melhorias na operação. O resultado foi a redução do tempo médio de espera do cliente e novos conceitos de liderança.”
- ✓ Generis Farmacêutica: “(...) aumentou a sua eficiência operacional em 56%. Destaca-se também a melhoria ao nível de serviço a clientes, com o número de pedidos de entregas na data definida a aumentar de 44 para 87%.”
- ✓ NOS: “Foi desenvolvido um novo conceito de loja e um novo modelo de atendimento que permite maior proximidade com o cliente. (...) a NOS conseguiu aumentar a satisfação dos seus clientes e das suas equipas, bem como aumentar as vendas.”
- ✓ Lusíadas Saúde – Hospital de Cascais: “Com a aposta no rigor dos registos clínicos, o hospital verificou uma melhoria da performance relativa ao número de diagnósticos registados por doente em cerca 16% em 2016, para os 36%. Em cerca de 15 meses conseguiram ganhos de 1,5 milhões de euros com o desenvolvimento de projetos de eficiência.”

O objetivo do Instituto Kaizen é conferir vantagens competitivas às empresas e instituições públicas, prestando consultoria na implementação das estratégias necessárias para que a melhoria contínua seja uma prática permanente no seio das organizações.

Capítulo III – Metodologia

No presente capítulo é descrita a metodologia adotada, nomeadamente o estudo de caso que é a metodologia mais indicada para a temática abordada, uma vez que procura a compreensão e a interpretação profunda dos acontecimentos e de factos específicos. Por esse motivo, revela-se na forma mais eficaz de estudar com maior pormenor e de forma mais integrada os potenciais efeitos da aplicação da filosofia Kaizen numa cultura empresarial verídica, e os respetivos impactos num sistema de controlo interno devidamente estruturado, nomeadamente ao nível dos objetivos e componentes que o formam.

Também serão descritas as entrevistas realizadas ao Responsável de Gestão de Eficiência Operacional e Qualidade dos Processos (RGEOQP) da entidade e a dois responsáveis de áreas de implementação da metodologia Kaizen na organização alvo do estudo. De forma complementar, existiu a possibilidade de recorrer à Observação Direta, através de reuniões assistidas pelo investigador.

3.1. Métodos e Técnicas de Investigação

3.1.1. Estudo de Caso

O estudo de caso consiste num método de investigação usado em determinados temas no seu contexto real, utilizando diversas fontes de evidência (qualitativas e quantitativas). Rege-se por uma lógica de construção de conhecimento, onde se engloba a subjetividade do investigador (Meirinhos e Osório, 2010).

Os mesmos autores defendem que o estudo de caso pode ser uma ferramenta valiosa, quando o contexto é complexo, uma vez que exige uma reflexão moderada sobre certos aspetos, tais como: carácter qualitativo/quantitativo; sistematização como método de investigação; carácter holístico; relevância do contexto; investigação participante e não participante; possibilidade de generalização dos estudos; e carácter interpretativo constante.

Segundo Yin (2009), o estudo de caso pode assumir a vertente exploratória, explicativa ou descritiva. A vertente exploratória refere-se ao facto de juntar e narrar os factos ocorridos

num contexto, dando novas visões sobre a realidade previamente conhecida. A vertente explicativa identifica os fatores que auxiliam para a ocorrência de fenómenos. Por sua vez, a vertente exploratória refere-se às questões ou hipóteses que servirão de base para a pesquisa, cujo resultado obtém-se através de relações causais.

Na conceção de Gil (2009), o estudo de caso pode ser do tipo exploratório, descritivo, explicativo ou avaliativo. O tipo exploratório ocorre quando o investigador elabora um estudo aprofundado, mesmo que não obtenha uma resposta definitiva. O tipo descritivo pretende responder às questões “Como?” e “O quê?”. No tipo explicativo, o investigador pesquisa informação sobre as relações causa-efeito, sendo que o tipo avaliativo corresponde à descrição, explicação e julgamento do estudo de caso.

Como vantagens do estudo de caso, destacam-se o limite temporal, na medida em que é possível realizar um estudo aprofundado do caso num curto período, o que carece de uma maior concentração por parte do investigador, e a utilização de diversos instrumentos de avaliação do caso (Sousa, 2005).

Em contrapartida, o estudo de caso pode apresentar falta de rigor ou de mecanismos que comprovem a validade e fiabilidade do estudo, assim como falsas evidências ou visões distorcidas do contexto real do objeto ou fenómeno observado. Para além disso, o estudo de caso pode tornar-se numa investigação extensa e complexa, que pode levar muito tempo a ser concluída (Yin, 2009).

Na presente dissertação, o estudo de caso assumirá a vertente exploratória, uma vez que se pretende averiguar de que forma a filosofia Kaizen influencia a qualidade do ambiente de controlo da organização e, por consequência, existe a intenção de explorar de que forma a cultura de melhoria contínua impacta o sistema de controlo interno.

3.1.2. Entrevista

A entrevista consiste numa das técnicas de recolha de dados mais frequente e utilizada no estudo e compreensão de uma determinada população/amostra, já que pode assumir diversas formas e usos, que se estendem desde as entrevistas pessoais até aos questionários telefónicos (Aires, 2015).

As entrevistas podem ser do tipo estruturadas, não estruturadas, assistemáticas ou projetivas (Goldenberg, 2004; Aires, 2015). A entrevista estruturada engloba questões predefinidas fechadas (resposta limitada às opções apresentadas) ou abertas (resposta livre), sendo que a entrevista não estruturada engloba questões que surgem através da interação entre o investigador e o participante.

Na entrevista assistemática é necessária uma resposta espontânea, podendo ser através de emoções, percepções ou reações por parte do participante, as quais não são controladas pelo investigador. Na entrevista projetiva são utilizados diversos recursos visuais para estimular uma resposta (cartões, símbolos, cores) (Aires, 2015).

De acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2013), as entrevistas semiestruturadas ou não estruturadas ocorrem quando o entrevistador tem liberdade para fazer questões complementares, de modo a obter outras informações que considere relevantes.

Para que a entrevista seja realizada adequadamente é essencial que a mesma seja planeada de forma atempada e oportuna, através da escolha do entrevistado, local de entrevista, disponibilidade para a realização da mesma e formulação do guião de entrevista (Goldenberg, 2004; Aires, 2015).

Segundo Ribeiro (2008), as entrevistas acrescentam vantagens à investigação, onde se destacam a flexibilidade de realização, a facilidade de adaptação de protocolo, validação e esclarecimento de respostas, obtenção de uma taxa elevada de respostas e poderem ser realizadas a pessoas mais vulneráveis (analfabetas, idosos, crianças, entre outros).

Como desvantagens, Ribeiro (2008) menciona que as entrevistas podem ser morosas e onerosas, estarem sujeitas à polarização do entrevistador, não terem garantia de anonimato, serem sensíveis aos efeitos no participante, exigirem uma formação especializada no assunto a abordar e terem questões que influenciam as respostas.

Na presente dissertação foram realizadas entrevistas não estruturadas ao RGEOQP da entidade e a dois responsáveis de áreas de implementação da filosofia Kaizen, de modo a identificar quais as ferramentas Kaizen implementadas, reconhecer os ganhos obtidos com a implementação desta filosofia e observar o impacto do Kaizen nos objetivos estratégicos, operacionais, de relato e conformidade, assim como nas diversas componentes que formam a *framework* COSO. Quanto ao guião de entrevista da presente dissertação, o mesmo engloba questões referentes ao sistema de controlo interno, melhoria contínua e Kaizen, de modo a obter uma perceção global sobre os impactos no sistema de controlo interno da entidade.

3.1.3. Observação Direta

Relativamente à observação direta, Quivy e Campenhoudt (2008) mencionam que a mesma ocorre quando o investigador realiza diretamente a recolha das informações, sem existir intervenção dos sujeitos observados, apelando ao seu objetivo de orientação. Os mesmos autores referem que o tipo de observação direta mais frequente é a participante, ou seja, quando existe contato direto, frequente e prolongado entre o investigador e o contexto real em estudo.

A este respeito, Lessard-Hébert *et al.* (2008) descrevem a observação direta como sendo uma técnica participante passiva, já que o observador não participa nos fenómenos do contexto real, assistindo aos mesmos do exterior, o que lhe permite conhecer a realidade e recolher informação, que será posteriormente tratada e analisada consoante os objetivos predefinidos.

Uma das vantagens da observação direta passa pela resposta espontânea a uma questão colocada. Em contrapartida, também pode ser uma técnica morosa, uma vez que carece de subjetividade na interpretação e seleção da informação (Quivy & Campenhoudt, 2008).

Na presente dissertação, a observação direta foi crucial, uma vez que contribuiu para analisar de que forma a organização implementa o Kaizen no seu quotidiano, assim como verificar facilmente os subsequentes ganhos obtidos e os impactos nas diversas componentes do modelo COSO.

A combinação dos métodos e técnicas de investigação acima apresentados - estudo de caso, entrevista e observação direta - contribuiu fortemente para enriquecer a informação obtida e obter uma perceção mais sustentada da realidade em estudo.

3.2. Apresentação do Estudo de Caso

3.2.1. A Organização em Estudo

O presente estudo de caso refere-se a uma empresa nacional, que por questões de confidencialidade e privacidade da informação decidiu manter o anonimato, pelo que será designada por empresa XYZ. A exigência de anonimato por parte da organização não se mostrou limitativa para a realização do estudo de caso, sendo a validade desta opção sustentada por outros autores na elaboração das suas dissertações, nomeadamente Moreira (2011), Martins (2014) e Vieira (2016). Na metodologia de investigação adotada por Moreira (2011, p.13) no seu estudo de caso, refere que a “pesquisa foi desenvolvida respeitando ao mesmo tempo as informações privadas e o critério de confidencialidade da empresa”. Para Martins (2014, p.20), a opção teve como premissa “manter a empresa estudada em anonimato de forma a proteger a sua imagem”. Por sua vez, Vieira (2016, p.1) utilizou um nome fictício para a empresa alvo do estudo, designando-a “WW, que pretende o seu anonimato”.

Os participantes no estudo foram esclarecidos sobre o anonimato e confidencialidade da empresa, tendo sido assegurado o carácter voluntário da participação e o respeito pelas diretrizes éticas que orientam a pesquisa com seres humanos (Lima & Pacheco, 2006).

Segundo Kozinets (2002), as questões sobre ética prendem-se sobretudo com o facto de o investigador ter o dever de mencionar antecipadamente aos participantes sobre os objetivos que pretende alcançar e de que forma será realizada a recolha de dados, devendo garantir se desejado, o anonimato e confidencialidade, assim como solicitar as autorizações necessárias para a utilização dos dados obtidos, quer através de entrevistas, quer através de observação direta.

O primeiro passo dado na implementação do estudo de caso foi estabelecer contacto com o Diretor-Geral da organização para apresentação da proposta de colaboração na realização da dissertação. Depois da confirmação da proposta, o Diretor-Geral recomendou o contacto com o RGEOQP, que tem a incumbência de promover e acompanhar a implementação do Kaizen na empresa, o qual aceitou a proposta de entrevista. Esta foi de cariz exploratório, servindo para diagnosticar pistas de reflexão, ideias de trabalho e perceber o seu contributo no âmbito da implementação da filosofia Kaizen na empresa XYZ.

Já a segunda e terceira entrevistas foram realizadas aos responsáveis de dois departamentos da organização da área financeira, que participam ativamente na implementação e acompanhamento das ferramentas Kaizen nas áreas onde atuam. Estas entrevistas tiveram a duração aproximada de duas horas, tendo decorrido nas instalações da organização, em tom de “conversa”, uma vez que eram entrevistas não estruturadas.

Para além das entrevistas, a observação em contexto real e a recolha de dados internos da organização, cedidos pelos entrevistados, contribuiu para complementar e enriquecer o estudo de caso. De relembrar que com este estudo pretende-se reconhecer quais os impactos da implementação da metodologia Kaizen no sistema de controlo interno da organização XYZ, nomeadamente analisar que alterações ocorreram com a implementação do Kaizen e o seu impacto no sistema de controlo interno da entidade.

De salientar que a empresa XYZ já havia apostado em diversos projetos de melhoria dos seus processos em parceria com o Instituto Kaizen, nomeadamente na reformulação dos processos de etiquetagem, devoluções e alinhamentos de preço. Dado o seu sucesso e os benefícios obtidos, a empresa considerou a oportunidade de implementar diversas ações de melhoria contínua nos departamentos centrais (sede), nos quais se inclui a área financeira. Por este motivo, os responsáveis pela implementação empenharam-se em estudar os processos internos, de modo a constituir equipas e delegar-lhes responsabilidades sobre as ferramentas e metodologias de melhoria contínua a implementar no terreno.

3.2.2. Guião da Entrevista

O guião da entrevista é composto por treze questões de resposta livre, as quais procuram dar resposta ao objetivo central do estudo: reconhecer quais os impactos da implementação da metodologia Kaizen no sistema de controlo interno da empresa (Quadro 3.1).

Quadro 3.1 - Guião da Entrevista

[*Saudação Inicial*]

Vamos dar início à entrevista, com a sua participação voluntária na investigação que me encontro a desenvolver para a conclusão do meu Mestrado em Auditoria. A intenção da entrevista é recolher a sua opinião sobre quais os impactos da implementação da metodologia Kaizen no sistema de controlo interno da empresa. Relembro que as informações concedidas serão trabalhadas enquanto dados, mantendo a identidade da empresa preservada pelo anonimato e confidencialidade. Não existem respostas certas ou erradas, o importante é dar a sua opinião sincera.

- 1) O que entende por Kaizen?
- 2) Quais os objetivos da metodologia Kaizen mais relevantes para si?
- 3) Pode enumerar alguns princípios inerentes ao Kaizen?
- 4) Que ferramenta considerou essencial no processo de implementação do Kaizen?
- 5) Considera o Kaizen importante na criação e desenvolvimento de equipas?
- 6) Quais os principais benefícios da implementação do Kaizen?
- 7) Se por um lado o Kaizen traz benefícios, por outro também enfrenta algumas limitações. Quais considera mais relevantes?
- 8) Como caracteriza uma cultura de melhoria contínua?
- 9) Para que a organização consiga fomentar uma cultura de melhoria contínua, torna-se essencial que o líder possua algumas características. Quais destaca?
- 10) Conhece o ciclo PDCA/SDCA? Qual a sua pertinência no contexto de melhoria contínua?
- 11) Julga que a implementação do Kaizen produziu alterações significativas ao nível de políticas, procedimentos e processos do departamento? De que forma?
- 12) Dê exemplos de vantagens e desvantagens na implementação do Kaizen nas seguintes áreas: Ambiente de Controlo, Avaliação dos Riscos, Atividades de Controlo, Informação e Comunicação, Monitorização.
- 13) Para terminar, exemplifique algumas áreas ou atividades de melhoria contínua no quotidiano, nomeadamente ao nível do Controlo Interno.

[*Saudação Final e Agradecimento pela Colaboração*]

Cada pergunta está enquadrada numa das áreas de interesse estudadas: controlo interno, melhoria contínua e Kaizen, devendo no seu conjunto responder aos objetivos predefinidos. A relação entre as questões e o âmbito e objetivos da entrevista encontra-se esquematizada no quadro abaixo (Quadro 3.2).

Quadro 3.2 – Âmbito e Objetivos da Entrevista

Âmbito	Questões	Objetivos
Kaizen	1) a 7)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Analisar o entendimento existente sobre a metodologia Kaizen, nomeadamente quais os objetivos e princípios implícitos; ✓ Identificar que ferramentas Kaizen foram implementadas; ✓ Averiguar a importância da metodologia na criação e desenvolvimento das equipas; ✓ Reconhecer os benefícios obtidos com a implementação desta filosofia.
Melhoria Contínua	8) a 10)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Compreender o enquadramento do Kaizen na ótica da cultura de melhoria contínua; ✓ Identificar as características inerentes aos líderes que fomentem uma cultura de melhoria contínua; ✓ Reconhecer a importância do PDCA/SDCA.
Controlo Interno	11) a 13)	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar a existência de alterações ao nível do Controlo Interno, no que respeita a políticas, procedimentos ou processos, com a implementação do Kaizen; ✓ Examinar o impacto do Kaizen nas diversas componentes que formam a estrutura conceptual COSO; ✓ Apontar áreas de melhoria na monitorização da metodologia.

Capítulo IV – Análise e Discussão dos Resultados

4.1. Resultados das Entrevistas e da Observação Direta

Neste ponto são apresentados os resultados obtidos através das entrevistas e da observação direta, quanto à implementação da filosofia Kaizen e aos impactos no sistema de controlo interno. Com estes resultados, pretende-se compreender quais os ganhos obtidos e qual o contributo da cultura de melhoria contínua na empresa XYZ.

4.1.1. A Filosofia Kaizen na Empresa XYZ

Na primeira questão sobre o que entendiam por Kaizen, os inquiridos responderam que significava mudar para melhor, todos os dias, em todas as áreas da organização, envolvendo todas as pessoas. Complementarmente, o RGEOQP afirmou que o Kaizen permitiu definir uma cultura de cumprimento e de gestão de riscos entre os departamentos e as áreas de negócio da empresa, realçando a importância e o impacto das sinergias criadas com a mudança de paradigma que existiu face à situação anterior ao Kaizen.

Quanto aos objetivos do Kaizen, os inquiridos consideram que o Kaizen auxilia na resolução de problemas, encontrando a sua “causa raiz”, através de metodologias de senso comum e tendo como máxima “questionar tudo sem paradigmas”. Alguns desses paradigmas englobam afirmações, tais como: “Sempre trabalhámos assim”, “Isso não mudaria nada”, “Outra alteração que não vai resultar”, “Há outros problemas mais importantes”, “Aqui não é possível”, “Já temos trabalho de sobra”, “Temos muitas ideias, mas falham na implementação”, “O que é que eu ganho com isso?”. A opinião foi unânime quanto aos principais focos da filosofia serem a comunicação, o alinhamento com os objetivos definidos para a equipa e a gestão visual, sob a forma de instrumentos que visem a identificação de falhas ou ineficiências.

Relativamente aos princípios do Kaizen, os inquiridos referem, sem hesitações, a criação de valor ao cliente, a eliminação de desperdícios (*Muda*), a importância do envolvimento das

pessoas, o “ir para o *Gemba*¹” e a gestão visual. No âmbito desta questão foi solicitado aos inquiridos que desenvolvessem cada aspeto que referiram:

- ✓ **Criar valor ao cliente:** os inquiridos entendem que o cliente (interno ou externo) deve ser a prioridade dos colaboradores, pelo que devem reunir esforços para criar valor acrescentado e, conseqüentemente, satisfazer o cliente.
- ✓ **Eliminar o Muda:** eliminar ou reduzir o desperdício das operações é fundamental para uma cultura de melhoria contínua das equipas.
- ✓ **Envolver as pessoas:** para os inquiridos, as pessoas são o ativo mais valioso da organização, já que conhecem os processos, são confrontadas com os problemas e são o grande motor da melhoria. Isto significa que em qualquer projeto Kaizen, deve existir um comprometimento total das pessoas envolvidas, sem qualquer tipo de julgamento ou sentimento de culpa. O mote “Não culpar/Não julgar” deve ser considerado para evitar um ambiente negativo que apenas contribui para esconder problemas, quando o importante é promover a confiança entre as pessoas, para que estas identifiquem e eliminem rapidamente qualquer problema que possa surgir.
- ✓ **Ir para o Gemba:** a filosofia Kaizen baseia-se na premissa de que a identificação de oportunidades de melhorias deve levar ao *Gemba*, ou seja, ao local onde a ação acontece.
- ✓ **Gestão Visual:** A gestão visual pode verificar-se através da visualização das normas de trabalho, sinalização ou indicadores de performance.

No que se refere à ferramenta mais utilizada, a mesma passa pelo Kaizen diário, uma vez que este permite criar equipas autónomas e capazes de manter e melhorar os seus processos e áreas de trabalho numa base diária. Por consequência, revelou-se evidente a importância do Kaizen diário para o desenvolvimento de equipas de trabalho.

De modo a entender melhor a ferramenta e a sua constituição foi solicitado aos responsáveis pela implementação do Kaizen o acesso a documentação de apoio que permitisse compreender, com um maior pormenor, os diversos níveis do Kaizen diário. Na Figura 4.1 pode-se visualizar qual o âmbito de cada nível associado à ferramenta, assim como que aspetos os compõem.

¹*Gemba*: palavra japonesa que significa: chão de fábrica, terreno, local onde se acrescenta valor, local onde a ação acontece.

Nível 1	Organização da Equipa	<ul style="list-style-type: none"> • Reuniões de Equipa Normalizadas • Missão & KPI's da Equipa Claros • Responsabilidades da Equipa Atribuídas 	<ul style="list-style-type: none"> • Missão & Métricas • Standards de Equipa • PDCA Visual (ou/e Issues Kanban)
Nível 2	Organização dos Espaços	<ul style="list-style-type: none"> • Organização Básica dos Espaços de Trabalho • Manutenção Organizada dos Espaços de Trabalho 	<ul style="list-style-type: none"> • 5S (físicos/informáticos) • Matriz de Responsabilidades • Plano de Treino
Nível 3	Melhores Práticas SDCA	<ul style="list-style-type: none"> • Adoção dos Melhores Métodos • Redução do Desperdício de Tempo • Walk the talk (seguir os standards) 	<ul style="list-style-type: none"> • Processo SDCA (Normalização) • Confirmação de Processo
Nível 4	Melhoria PDCA	<ul style="list-style-type: none"> • Resolução de Problemas Difíceis • Simplificação e otimização do fluxo de trabalho 	<ul style="list-style-type: none"> • Resolução Estruturada de Problemas • Process Mapping

Figura 4.1 - Níveis do Kaizen Diário (Adaptado de documentação da empresa)

As principais etapas do Kaizen diário na empresa XYZ correspondem a três níveis, onde os níveis um e dois se referem à organização da equipa e dos espaços e o nível três refere-se às melhores práticas a implementar. Quando oportuna, a quarta etapa do Kaizen diário é ativada quando é necessária a intervenção especializada na resolução de problemas mais difíceis ou na reestruturação de fluxos de trabalho. Normalmente é constituída uma *task force* multidisciplinar, para se dedicar à problemática a melhorar, tratando-se de um Evento Kaizen, originário de um PDCA.

No Nível 1 do Kaizen Diário pretende-se organizar a equipa no dia-a-dia de trabalho. Para isso é essencial a existência de um local onde toda a informação relevante esteja disponível e acessível. Esta informação deverá refletir os problemas e a performance da equipa de forma a serem analisados numa base frequente, pertinente e atempada. Com este objetivo, o desenho e a construção do Quadro de Equipa deve ser o primeiro passo no Nível 1 do Kaizen Diário. O líder e a sua equipa natural devem definir as áreas e os conteúdos a colocar nos seus quadros, sendo para isso crítico a escolha de indicadores de desempenho chave (KPI).

Após a definição dos temas críticos a constar nos quadros físicos, há que criar a dinâmica de reuniões de Kaizen Diário. O objetivo é fazer com que exista um momento formal em que a equipa se reúna em torno do quadro de equipa, em que o intuito é analisar os desvios face

aos objetivos delineados e se estimule a criação de rotinas de planeamento e execução de ações de melhoria, de acordo com as responsabilidades atribuídas a cada elemento da equipa. O Nível 2 passa por melhorar a organização dos postos e áreas de trabalho, tendo como objetivo um aumento de produtividade, organização e motivação dos colaboradores, com conseqüente melhoria da competitividade organizacional. A metodologia dos 5S (Triagem, Arrumação, Limpeza, Normalização e Disciplina), representada na Figura 4.2, é encarada como o motor deste nível, sendo composta por duas grandes áreas: os 5S informáticos e os 5S físicos. Nos 5S informáticos constam, por exemplo, a gestão de pastas, a gestão da caixa do email e organização do ambiente de trabalho do computador. Na vertente dos 5S físicos encontra-se a arrumação do arquivo, a organização do espaço de trabalho e a gestão do economato.

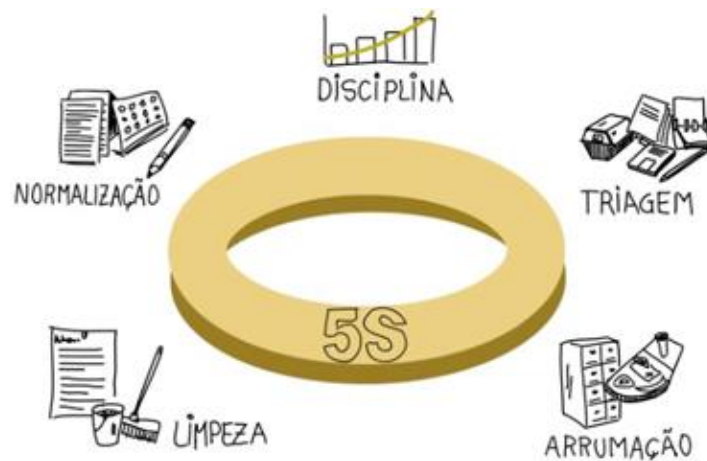


Figura 4.2 – 5S do Kaizen Diário (Documentação da empresa)

Ainda no âmbito do segundo nível, a Gestão Visual possui um poder fulcral, na medida em que ajuda as equipas a perceber o estado das tarefas, a expor dados e indicadores, identificar problemas e a esquematizar a organização e as relações entre os processos. Outras ferramentas consideradas pela empresa XYZ na manutenção organizada dos espaços de trabalho são a matriz de responsabilidades e os planos de treino.

O Nível 3 de Kaizen Diário estabelece a cultura da normalização das tarefas realizadas pela equipa natural, visando a normalização de tarefas, mas não de processos ou subprocessos. Neste contexto importa distinguir “tarefas”, conjunto de ações realizadas por uma pessoa, de “processos”, sequência de tarefas realizadas por um ou mais intervenientes que podem ser realizadas sequencialmente ou em paralelo.

Devem normalizar-se as tarefas que apresentam variabilidade por serem realizadas por vários utilizadores de forma diferente e que são realizadas com frequência reduzida, cuja informação não está facilmente acessível. São inúmeras as vantagens inerentes, nomeadamente:

- ✓ Desafia a equipa a melhorar as normas existentes, através do seu cumprimento integral;
- ✓ Garante que todos os elementos da equipa executam uma tarefa da melhor e da forma mais fácil conhecida até ao momento;
- ✓ Facilita a gestão do conhecimento dos processos à responsabilidade da chefia;
- ✓ Facilita o treino de novos elementos da equipa;
- ✓ A informação e materiais transmitidos ao cliente seguinte provêm de processos normalizados e com maior garantia de ausência de erros.

Entende-se o conceito de Norma por ser a forma mais simples, eficaz e segura, conhecida até ao momento, de desempenhar uma determinada tarefa. Esta deve respeitar cinco características cruciais, qualificando-se por ser: **única**, deve existir apenas uma única forma de realizar uma dada tarefa; **simples**, deve ser utilizada uma linguagem simples, para que a norma seja de fácil interpretação para todos os colaboradores; **visual**, através da utilização de imagens, esquemas e fotografias sempre que possível; **acessível**, deve estar disponível para todos os utilizadores, num local acessível; e **objetiva**, não deve sugerir segundas interpretações.

Existem diversos tipos de norma, apresentados no Quadro 4.1, cuja escolha está tacitamente relacionada com o objetivo a alcançar com a sua criação e disponibilização.

Quadro 4.1 – Tipos de Norma

Tipos de Norma	Descrição
Regras de Execução	Documento simples para a realização de uma determinada tarefa.
Regras de Inspeção	<p>Regras para verificação da conformidade do produto ou serviço com ajudas visuais sempre que possível;</p> <p>Pode ser usada em qualquer fase do processo, a sua utilização não está limitada a processos de inspeção final;</p> <p>Lógica do certo/errado.</p>

<i>On Point Lesson (OPL)</i>	<p>Lição ponto-a-ponto sobre uma parte específica de uma tarefa;</p> <p>Frases sucintas sugerindo ações;</p> <p>Visual e simples, ajudando o utilizador na execução das operações.</p>
Ajudas Visuais	<p>Soluções simples e visuais que permitam uma rápida perceção do <i>gamba</i> de como se deve proceder/reagir;</p> <p>Utilização de recursos visuais simples como parte de processos com pouco desperdício.</p>
<i>Check List</i>	<p>Lista de pontos a percorrer para verificar o estado de um processo ou tarefa;</p> <p>Permite garantir a qualidade na execução de uma tarefa logo à primeira tentativa.</p>
Auditoria	<p>Exame cuidadoso e sistemático das atividades desenvolvidas num determinado âmbito;</p> <p>Permite garantir a consolidação dos resultados desejados.</p>
Instruções de Trabalho	<p>Utilizado como base de treino;</p> <p>Documento de apoio ao formador, inclui passos importantes, pontos-chave e razões;</p> <p>Documento desenvolvido antes da formação com objetivo de normalizar a forma como o treino é executado;</p> <p>Tem sempre OPL e/ou normas de execução associadas para apoio do colaborador na execução a posteriori.</p>

Fonte: Adaptado de documentação da empresa

A implementação da normalização das tarefas contempla diversos passos. Inicia com a definição de quais os processos realizados pela equipa para posterior análise de necessidades de normalização. Para esses processos é necessário identificar as principais tarefas com necessidade de normalização a partir dos processos *core* da equipa, nomeando as tarefas com oportunidade de normalização. Posteriormente, deve-se definir o tipo de norma a criar para cada tarefa e priorizar por importância (Matriz Impacto/Facilidade, que relaciona o impacto da implementação de uma norma com a facilidade/dificuldade da sua criação), de forma a que o seu processo de elaboração comece com as normas com mais potencial de melhoria na equipa.

A formulação de normas é consubstanciada através do ciclo SDCA – plano de criação ou melhoria de normas existentes – e no treino dos colaboradores nessas normas. Este ciclo é

semelhante ao plano da melhoria (PDCA) e designa-se por plano da normalização (ou ciclo SDCA). Uma ferramenta que auxilia este processo é a Matriz de Conhecimento de Tarefas, que tem como intuito aferir o grau de conhecimento de cada elemento da equipa em cada tarefa, com base nas normas criadas. Alguns dos objetivos passam por detetar necessidades de formação dentro das equipas, trabalhar com as equipas de forma a melhorar as competências dos colaboradores e possibilitar a adequação das formações às necessidades reais. Assim que um colaborador for um “realizador autónomo” ou “tutor” de uma tarefa, este poderá ter formação noutras tarefas do departamento. No final da implementação, a Ficha de Melhoria pretende registar as melhorias obtidas para um determinado problema, através da descrição do “antes” e do “depois”. Cada norma deverá ter associada uma Ficha de Melhoria.

O nível 4, designado Melhoria PDCA, visa encontrar estratégias para a resolução de problemas difíceis ou a simplificação e otimização de fluxos de trabalho. Nesta fase são exigidos maiores esforços na procura de soluções de carácter estrutural, o que exige um acompanhamento alargado de toda a equipa e gestão na concretização de eventos Kaizen que promovam a melhoria ou mudança de processos, ou até a criação de novos processos no sistema. É fundamental seguir as quatro etapas do ciclo PDCA, já descritas na revisão de literatura efetuada.

De acordo com a documentação fornecida, e como se pode observar na Figura 4.3, verificou-se que o plano de Kaizen diário começa com uma formação teórica sobre as ferramentas a utilizar, seguida da elaboração do manual de treino e de sessões de treino de líderes, de modo a que estes saibam orientar as suas equipas. O manual deve ser implementado pelos líderes, de modo a que as normas, regras, planos, entre outros, sejam cumpridos e avaliados. Para completar a avaliação, os líderes devem acompanhar o Kaizen diário, através da realização de auditorias, da pesquisa de soluções para os problemas e identificação de boas práticas.

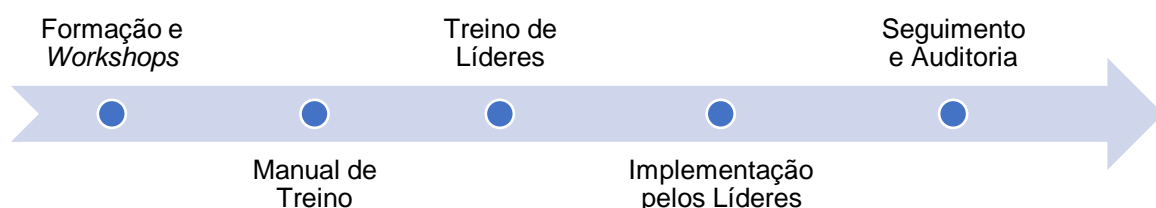


Figura 4.3 - Planeamento do Kaizen Diário (adaptado de documentação da empresa)

Quanto aos instrumentos utilizados no Kaizen diário, os responsáveis de implementação do Kaizen identificaram os indicadores de equipa, o plano de trabalho de equipa e os planos de ação (PDCA visual).

Indicadores

Os indicadores de equipa devem refletir as necessidades do cliente (interno e externo), assim como proporcionar informação reativa e proativa sobre a performance da equipa, de modo a antecipar problemas e otimizar as oportunidades de melhoria.

Os tipos de indicadores de equipa subdividem-se em estratégicos, que informam se a organização se encontra na direção para alcançar a sua visão; de produtividade, que medem o volume de trabalho ou a performance dos colaboradores da equipa; de qualidade, que se baseiam na satisfação dos clientes internos ou externos; e de cumprimento ou nível de serviço, que medem a taxa de cumprimento de prazos, orçamentos ou a realização de planos.

Os indicadores devem estar disponíveis ou ser de fácil acesso, permitindo o respetivo tratamento dos dados. Estes KPI devem caracterizar-se por serem de simples compreensão, revelarem-se estáveis no tempo e passíveis de serem rastreáveis, representando a equipa de forma geral. Portanto, é indispensável que o quadro de equipa contenha indicadores que permitam avaliar o desempenho de todos os elementos da equipa e o nível de cumprimento das suas responsabilidades e missão na equipa.

Plano de Trabalho de Equipa (PTE)

O PTE é uma ferramenta de planeamento que permite equilibrar a carga de trabalho, o menor tempo de resposta ao cliente possível e a maior flexibilidade da equipa, devendo para isso possuir um suporte físico e estar visível para todos no quadro da equipa.

Este instrumento compreende todas as ações planeadas, quer sejam periódicas quer sejam pontuais, uma vez que todas as tarefas externas dos padrões de trabalho operacional da equipa (ações de melhoria ou projetos) devem incluir-se num Plano de Ação (PDCA) e, quando necessário, ser agendadas no PTE da equipa.

Planos de Ação

Os Planos de Ação contribuem para a organização e controlo dos planos de melhoria, que permitem verificar o estado de cada ação desenvolvida na equipa e responsabilizar o membro da organização pelo cumprimento e resultado da mesma, como retrata a Figura 4.4.

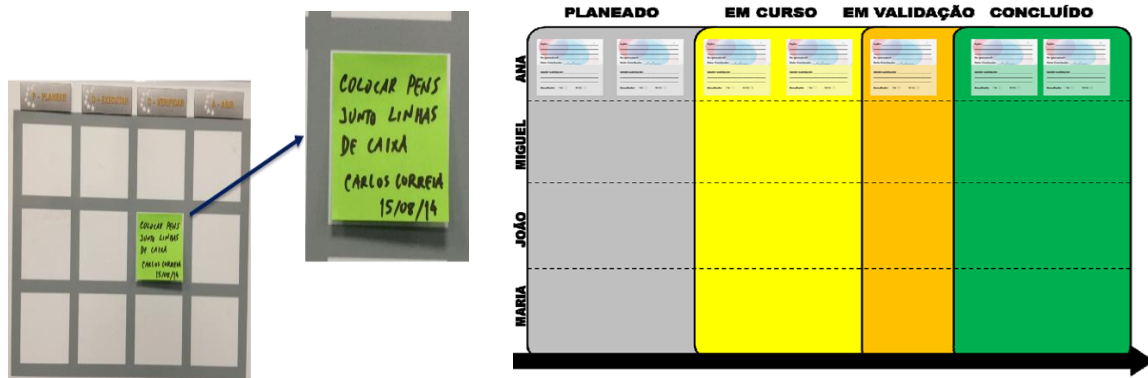


Figura 4.4 - Plano de Ações Kaizen Diário (documentação da empresa)

Quando uma ação é iniciada, o responsável deve mover o cartão para a área “Em Curso”, onde deve permanecer até estar concluída. Quando o responsável terminar a ação, deve colocar o cartão no estado “Em Validação”. Após validação da qualidade da implementação e se não se forem alcançados os resultados esperados, a ação deve passar para o “Planeado”, para que seja planeada uma nova ação que permita corrigir o desvio. Em caso de sucesso, a ação será alocar o cartão à área “Concluído”.

Dentro do plano de ação, encontram-se a matriz de competências, a norma da reunião e o plano de formação:

- ✓ A **matriz de competências** permite reconhecer as necessidades de formação dentro das equipas, assim como melhorar as competências dos colaboradores e ajustar as formações às necessidades reais;
- ✓ A **norma da reunião** contribui para o papel do líder do Kaizen diário, pois assegura o cumprimento da duração da reunião e os pontos a serem abordados. Das reuniões resultarão boas práticas de preparação para futuras reuniões, onde se destacam: não planejar o tempo de reuniões a 100%; o início da próxima reunião não deve coincidir

com o fim da atual; e assegurar o cumprimento dos pontos de preparação da reunião e dos temas predefinidos;

- ✓ O **plano de formação** pode ser utilizado em formações internas e externas, assim como no acompanhamento da realização das formações, respetivo tratamento dos materiais (vídeos, fotos, apresentações) e avaliação das formações.

Na questão sobre se os inquiridos conheciam o ciclo PDCA/SDCA, os mesmos responderam afirmativamente a esta questão, tendo mencionado que a sua relevância no contexto de melhoria contínua deve-se ao facto do ciclo permitir planear, fazer, verificar e agir em conformidade com as decisões tomadas na implementação do Kaizen. Ao “Planear”, os responsáveis identificam as mudanças a ser realizadas, definem os objetivos de melhoria, analisam as causas, procuram soluções e, conseqüentemente, desenvolvem um plano de ação. No momento do “Fazer”, os responsáveis procuram aliar a execução das tarefas com o aumento da produtividade e da qualidade e eliminação das causas dos problemas, para que na fase do “Verificar” se observem se os testes conseguem responder aos resultados pretendidos. Na fase do “Agir”, os responsáveis devem procurar saber se as soluções foram adequadas, através da monitorização das atividades, podendo, em caso de sucesso, torná-las um padrão (SDCA) ou, se forem ineficazes, refazer o ciclo (PDCA).

Para os inquiridos, o PDCA contribui para a tomada de decisões num projeto, na medida em que assegura o cumprimento das metas e dos objetivos da organização e controlo dos projetos de melhoria. Através desta ferramenta, os inquiridos podem visualizar o estado de cada ação desenvolvida na equipa, de modo a saber quem foi o responsável pela sua execução e qual o resultado que a mesma produziu na concretização dos objetivos da equipa.

No restante quadro, também deve existir uma área de comunicação livre, lista de presenças, realização de auditorias, matriz de competências, norma ou agenda da reunião, boas práticas das reuniões, plano de formação e um espaço para colocar os resultados obtidos nas últimas auditorias *Kamishibai*².

O objetivo da auditoria *Kamishibai* passa por treinar as pessoas para que estas compreendam os problemas e possam desenvolver mecanismos para os resolver, de modo a interiorizar e consciencializar os intervenientes sobre a filosofia da melhoria contínua. Estas auditorias

² *Kamishibai* significa "Teatro de Papel". No contexto Kaizen, este termo japonês constitui uma auditoria rápida às equipas de naturais, realizada pela direção.

são executadas aos quadros de equipa pelos diretores de cada área, podendo ser realizadas sempre que necessário e oportuno.

Na área de comunicação livre, devem estar escritas as normas e instruções de trabalho, fotografias de boas práticas, comunicação interna relevante e o resumo visual de ações implementadas pela equipa. Na lista de presenças nas reuniões, devem ser identificados os motivos de ausência nas mesmas (férias, falta ou atraso).

Os inquiridos enumeraram como principais benefícios da implementação do Kaizen a melhoria da comunicação entre as equipas; a otimização e planificação das tarefas, libertando tempo para outras atividades; a sistematização da implementação de planos de ação direcionados pelas equipas naturais, departamento a departamento; a simplificação de alguns dos procedimentos; a organização dos espaços de trabalho; e assegurar a difusão e implementação das melhores práticas.

Quando questionados sobre as limitações do Kaizen, os inquiridos mencionam que o sucesso da implementação da metodologia poderá ser comprometido pela falta de interesse por parte do órgão de gestão, ou por alguns elementos das equipas, na manutenção dos processos e procedimentos instaurados; a relação custo/benefício, ou seja, investimento necessário *vs.* expectativa de retorno; e a eventual falta de dinamismo, que advém da padronização implícita nas ferramentas Kaizen.

Para os inquiridos, uma cultura de melhoria contínua caracteriza-se por ter um líder que possui conhecimento detalhado sobre os procedimentos, processos e equipamentos, assim como o conhecimento das responsabilidades da função (*know-how*, planeamento de equipa e acompanhamento de performance). Por sua vez, no que concerne às competências, salientaram a competência para ensinar e treinar a equipa, a competência em Kaizen (melhorar os standards de trabalho, dinamizar melhorias na equipa, otimizar oportunidades) e a competência para liderar, inspirar, motivar e melhorar a sua equipa.

4.1.2. Eventos Kaizen na Empresa XYZ

No âmbito dos eventos Kaizen, a empresa XYZ detém um projeto piloto desenvolvido e promovido internamente, que se revela uma forte aposta no capital humano da empresa. Trata-se de uma plataforma digital, onde todos os colaboradores podem submeter as suas ideias e da qual resultam diversos eventos Kaizen.

O programa tem como objetivo dar espaço às ideias dos colaboradores, uma vez que são estes os atores principais para fazer acontecer, através do desenvolvimento de diversos projetos que considerem relevantes e importantes para o crescimento da empresa, ou seja, alinhados com os eixos estratégicos da visão da empresa XYZ. Outros objetivos deste programa passam pelo estímulo da inovação de cada colaborador, assim como pela divulgação e promoção da cultura de melhoria contínua nos colaboradores e equipas e pelo reconhecimento das boas ideias e práticas individuais ou coletivas.

De modo a incentivar os colaboradores a participar neste programa, a empresa XYZ enumera alguns motivos para participação neste desafio:

- ✓ A possibilidade de materializar uma ideia ou projeto que representaria um contributo positivo para a sua missão no dia-a-dia;
- ✓ Constituir uma equipa para desenvolver o projeto com diferentes elementos da empresa e pessoas que contribuam com diferentes perspetivas de negócio e enriqueçam a ideia;
- ✓ Ser o momento certo de tirar da gaveta “aquela” ideia ou projeto;
- ✓ Sair da zona de conforto, desafiar o pensamento “fora da caixa” e a explorar as suas competências no desenvolvimento e implementação do projeto;
- ✓ Ter o acompanhamento de um mentor designado que apoiará num melhor alinhamento com a visão estratégica do negócio.

A plataforma pretende agregar ideias e projetos inovadores que contribuam de forma positiva para a empresa, uma vez que a melhoria contínua depende de todos os colaboradores, sendo que as ideias destes, sejam simples ou mais complexas, podem fazer a diferença. As ideias e projetos inovadores englobam as áreas de transformação digital, melhoria contínua dos processos, experiência do cliente (interno e externo), inovação de produto e responsabilidade social empresarial.

4.1.3. Impactos identificados pelos inquiridos no Sistema de Controlo Interno da empresa XYZ decorrentes da Filosofia Kaizen

Relativamente às alterações significativas ao nível de procedimentos e processos do departamento, os inquiridos mencionaram que o Kaizen leva a uma melhoria dos processos existentes ou à criação de novos, pois obrigou à existência de esforços contínuos que conduziram a pequenas mudanças, sem que a organização passasse por uma grande transformação. Para além disso, o Kaizen permitiu reduzir o desperdício, seja de recursos físicos, quer de tempo despendido, nomeadamente ao nível de tempo gasto em espera, de defeitos que carecem de retrabalho, de processamento excessivo e das “variações”, ou seja, produzir sem que exista um padrão definido.

Também foi solicitado aos inquiridos que referissem vantagens na implementação do Kaizen, nomeadamente no contexto das cinco componentes da estrutura conceptual COSO (conceitos previamente introduzidos aos indagados): ambiente de controlo, avaliação dos riscos, atividades de controlo, informação e comunicação e monitorização. Os inquiridos mencionaram que no ambiente de controlo deve subsistir a disciplina, integridade, ética, competência, autoridade e responsabilidade, características estas propícias a uma cultura de melhoria contínua saudável.

A avaliação dos riscos e atividades de controlo são fulcrais na opinião dos responsáveis questionados, na medida em que contribuiu para a identificação dos processos com algum nível de risco associado e qual o respetivo impacto nos objetivos estratégicos da empresa. Além disso, com o Kaizen engloba um conjunto de atividades de prevenção de riscos, que vão desde as revisões do desempenho operacional até ao acesso a programas, ficheiros de dados e inventários.

A informação e comunicação sofreram melhorias significativas, nomeadamente através da utilização de instrumentos como os planos de trabalho, os planos de ação e a matriz de competências. Foi salientada a extrema importância da realização de reuniões diárias que fomentam o espírito de equipa, de comprometimento, conhecimento transversal e partilhado entre os diversos elementos, assim como no incremento dos níveis de motivação, devido fundamentalmente ao empenho e performance dos líderes Kaizen (responsáveis das equipas).

Os inquiridos indicaram exemplos de aspetos que representam as melhorias obtidas nesta componente, nomeadamente a existência de um quadro de equipa que contempla as normas e instruções de trabalho, fotografias de boas práticas, comunicação interna relevante e resumo visual de ações implementadas pela equipa. Também referem que os responsáveis pela implementação do Kaizen aceitam as ideias e sugestões dos colaboradores, que lhes facilitam a definição de uma abordagem e controlo geral do Kaizen consoante um determinado padrão, recompensando os colaboradores que ajudarem com mais ideias de pequenas mudanças diárias para uma boa cultura de melhoria contínua. Isto permitiu melhorar a comunicação entre as diferentes equipas, departamentos e níveis da organização, levando a que os colaboradores estejam mais informados e atualizados sobre as ocorrências laborais. O acompanhamento dos indicadores de equipa permite obter, de forma rápida, informação clara sobre o desempenho dos colaboradores, assim como do cumprimento dos objetivos e eventual necessidade de efetuar ajustes aos procedimentos, de forma a melhorar os resultados obtidos.

Por sua vez, a monitorização revela-se essencial no processo, pois inclui a realização de auditorias internas (auditoria *Kamishibai*), as quais devem ter um acompanhamento contínuo, através de realização de questionários que visam a avaliação do desempenho e qualidade do sistema de controlo. Os inquiridos referem que as deficiências ou falhas encontradas na monitorização são reportadas à Direção.

Como desvantagens, os inquiridos mencionam a má definição dos indicadores, o que leva a que por vezes não sejam perceptíveis ou não sejam mensuráveis; obtenção desadequada de informação essencial para os indicadores, pois a mesma deve estar informatizada ou sistematizada; ausência de atualização dos indicadores; não fixação da rotina de realização da reunião; equipa não participativa no funcionamento da filosofia Kaizen.

Na última questão foi solicitado aos inquiridos que mencionassem algumas áreas ou atividades de melhoria contínua que a organização implementou no seu dia-a-dia, tendo-se obtido como respostas: melhoria da comunicação entre as equipas; melhor planificação das tarefas; implementação de planos de ação direcionados pelas equipas, departamento a departamento; simplificação de procedimentos; organização dos espaços de trabalho; e assegurar a difusão e implementação das melhores práticas.

Na melhoria contínua, o líder ou responsável pela sua implementação deve saber envolver e manter toda a equipa informada sobre os objetivos que a organização pretende alcançar, na

medida em que o apoio e zelo pela escolha do melhor método a ser aplicado em determinada situação é fundamental para o sucesso da mesma. Por esse motivo, deve ser realizado um levantamento dos problemas dos colaboradores, procurar as respectivas causas, identificar as necessidades de formação dos colaboradores, aumentar a qualidade e eficácia dos processos, diminuir os custos, aumentar a flexibilidade para a mudança e a capacidade das empresas em compreenderem os seus clientes e pesquisar soluções para as necessidades dos mesmos.

Em forma de síntese, os principais impactos do Kaizen no sistema de controlo interno da empresa XYZ, identificados pelos inquiridos, passam pelo aumento da produtividade, eficácia e segurança, o que contribui para a diminuição do desperdício, diminuição dos custos, aumento da qualidade do serviço, menor nível de variações e falhas. Se a empresa funcionar de forma adequada, então existirá um maior comprometimento e envolvimento dos colaboradores, menor taxa de rotação e abstinência, aumento do trabalho em equipa, o que levará à satisfação das pessoas, ao aumento da competitividade e à solução de problemas, ou seja, à criação de uma boa cultura de melhoria contínua.

Perante o exposto e com a informação obtida, através das entrevistas e da observação direta, a empresa pode começar a planear o futuro da filosofia Kaizen e os próximos desafios que pretende alcançar, nos quais se poderá englobar uma maior integração de todo o grupo, para que todos os colaboradores possam contribuir com as suas ideias e sugestões de melhoria contínua, ao mesmo tempo que os responsáveis adquirem mais conhecimentos que lhes permitam transmitir aos colaboradores informações necessárias de como implementar um Kaizen diário e de que as pequenas mudanças diárias levam a uma mudança global da organização a médio e longo prazo.

4.1.4. Impactos identificados pelo investigador no Sistema de Controlo Interno da empresa XYZ decorrentes da Filosofia Kaizen

Neste ponto serão descritos os impactos identificados pelo investigador no decorrer da investigação através da metodologia utilizada no estudo. De forma a sustentar as conclusões obtidas quanto ao impacto da filosofia Kaizen no SCI das empresas, é essencial realizar a análise tendo em consideração duas vertentes: os impactos verificados no âmbito das cinco componentes do COSO e a influência do Kaizen nos princípios que lhes estão associados; e os impactos obtidos no sentido da prossecução dos objetivos do controlo interno, divididos em quatro categorias: estratégicos, operacionais, de relato e de conformidade.

A) Impactos da filosofia Kaizen nas Componentes da framework COSO

Com base na informação recolhida na empresa em estudo e tendo em consideração a revisão de bibliografia elaborada, revela-se importante qualificar os impactos no sistema de controlo interno decorrentes da implementação da filosofia Kaizen nos dezassete princípios inerentes às cinco componentes da *framework* COSO. Constata-se que a metodologia Kaizen produz maior impacto em determinadas vertentes do cubo COSO em detrimento de outras, pelo que foi utilizada uma escala qualitativa composta por três níveis: impacto “Pouco Significativo”, impacto “Significativo” e impacto “Muito Significativo”. O impacto será analisado em cada um dos princípios inerentes a cada componente do controlo interno.

O Quadro 4.2 resume o impacto da filosofia Kaizen em cada um dos princípios adjacentes a cada componente, nomeadamente: Ambiente de Controlo, Avaliação dos Riscos, Atividades de Controlo, Informação e Comunicação e Monitorização.

Quadro 4.2 – Impacto da Filosofia Kaizen nos Princípios das Componentes COSO

Componente	Princípios	Impacto
Ambiente de Controlo	Demonstração de compromisso com a integridade e valores éticos	Significativo
	Exercício da responsabilidade de supervisão	Significativo
	Definição da estrutura, autoridade e responsabilidade	Pouco significativo
	Demonstração de compromisso com a competência	Muito significativo
	Reforço da responsabilização	Significativo
Avaliação dos Riscos	Especificação dos objetivos relevantes	Significativo
	Identificação e análise dos riscos	Muito significativo
	Avaliação do risco de fraude	Pouco significativo
	Identificação e análise de alterações significativas	Significativo
Atividades de Controlo	Seleção e desenvolvimento de atividades de controlo	Muito significativo
	Seleção e desenvolvimento de atividades de controlos gerais sobre a tecnologia	Pouco significativo
	Implementação através de políticas e procedimentos	Muito significativo
Informação e Comunicação	Utilização de informação relevante	Significativo
	Comunicação interna	Muito significativo
	Comunicação externa	Significativo
Monitorização	Realização de avaliações contínuas e/ou independentes	Muito significativo
	Avaliação e comunicação de deficiências	Muito significativo

Impactos da Filosofia Kaizen na Componente I: Ambiente de Controlo

1º Princípio: Demonstração de compromisso com a integridade e valores éticos

O desenvolvimento do capital humano é um componente estrutural no âmbito da filosofia Kaizen. É essencial para o sucesso da implementação de uma cultura de melhoria contínua o alinhamento com a estratégia e objetivos, onde devem predominar comportamentos de envolvimento e compromisso perante os valores, missão e visão da organização.

O total comprometimento das pessoas envolvidas, sem qualquer tipo de julgamento ou sentimento de culpa, e a premissa “não culpar e não julgar” são fatores que realçam a importância da promoção da confiança entre as pessoas. É neste sentido que o Kaizen impacta significativamente a demonstração de compromisso com a integridade e valores éticos.

2º Princípio: Exercício da responsabilidade de supervisão

É crucial para o sucesso do ciclo de melhoria contínua que a equipa de trabalho possua um líder que saiba cativar e envolver todos os membros, assim como mantê-los informados no que respeita aos objetivos delineados. Paralelamente, a organização deve possuir equipas independentes responsáveis pelos eventos Kaizen que tenham poder de decisão e supervisionem o desenvolvimento das tarefas, devendo estas ser formadas por membros multifuncionais. Devem possuir um líder pertencente à área externa que coordene e oriente as atividades, um colíder pertencente à área que saiba identificar desperdícios, diagnosticar necessidades e encontrar soluções, em conjunto com a sua equipa.

O papel preponderante do líder de cada equipa e do departamento que envereda a implementação e coordenação da metodologia Kaizen transversalmente em toda a organização, possui um impacto significativo no princípio de controlo interno respeitante ao exercício da responsabilidade de supervisão.

3º Princípio: Definição da estrutura, autoridade e responsabilidade

Existe pouca evidência quanto ao impacto da filosofia Kaizen na definição da estrutura, autoridade e responsabilidade, no entanto, conforme demonstrado no princípio anterior, é visível a importância da atribuição de responsabilidades ao longo do processo. Não obstante, destaca-se ainda que o Kaizen se trata de um trabalho conjunto entre colegas, gestores, responsáveis e diretores, do início até ao fim do processo (*end-to-end*), realçando a estrutura organizacional da entidade e o papel fulcral de todos os intervenientes no processo (*all aboard*).

4º Princípio: Demonstração de compromisso com a competência

O impacto da filosofia Kaizen na demonstração de compromisso com a competência é muito significativo. A existência de uma Matriz de Conhecimento de Tarefas, cujo objetivo passa por detetar necessidades de formação dentro das equipas, trabalhar com as equipas de forma

a melhorar as competências dos colaboradores e possibilitar a adequação das formações às necessidades reais, demonstra a importância do fator competência no contexto da melhoria contínua. Adicionalmente, a Matriz de Competências permite reconhecer as necessidades de formação dentro das equipas, assim como melhorar as competências dos colaboradores e ajustar as formações às necessidades, potenciando a importância e desenvolvimento do plano de formação da equipa.

Por outro lado, a existência de mecanismos internos que desafiem o pensamento “fora da caixa” e permitam explorar as competências do pessoal na criação e implementação de projetos na empresa, como o exemplo verificado na empresa em estudo, privilegiam e impactam muito positivamente o compromisso com a competência.

5º Princípio: Reforço da responsabilização

Este princípio é afetado significativamente pela filosofia Kaizen, na medida em que cada membro da organização é responsabilizado pelo cumprimento e resultado das suas ações.

Neste contexto, salienta-se o contributo do ciclo PDCA na tomada de decisões no projeto, através do qual é possível verificar o estado de cada ação desenvolvida na equipa, assim como conhecer o responsável pela sua execução e qual o resultado que a mesma teve face ao que seria expectável no seu planeamento.

Impactos da Filosofia Kaizen na Componente II: Avaliação dos Riscos

6º Princípio: Especificação dos objetivos relevantes

É através da definição de objetivos relevantes e da identificação de vitórias rápidas que a filosofia Kaizen fundamenta as bases de uma cultura de melhoria contínua sustentada. Portanto, é de destacar o impacto significativo da etapa “Planear” do ciclo PDCA, no que se refere à definição de objetivos de melhoria claros, que conduzam à identificação dos problemas, análise das suas causas e à procura de soluções e desenvolvimento de planos de

ação eficazes. A análise conjunta dos prazos de entrega, metas e cronogramas e respectivas regras de gestão revela-se decisiva para o alcance dos objetivos delineados e para uma avaliação estruturada e competente dos riscos a enfrentar nos desafios do quotidiano.

7º Princípio: Identificação e análise dos riscos

A melhoria contínua é um ciclo onde se identificam oportunidades que as organizações podem maximizar para alcançar os seus objetivos. Consequentemente, a identificação destas oportunidades leva ao *Gemba*, ou seja, onde a ação ocorre diariamente.

A filosofia Kaizen contribui muito significativamente para a definição uma cultura de cumprimento e de gestão de riscos entre os departamentos e/ou áreas de negócio da empresa, sendo de realçar o impacto das sinergias criadas com a mudança de paradigma decorrente da implementação da filosofia na entidade. Neste sentido é relevante investir nos pontos fortes, rever os pontos fracos e analisar em detalhe as oportunidades e ameaças que possam surgir no meio envolvente em que a empresa está inserida.

Está inerente ao Kaizen que as equipas façam transparecer as suas dificuldades, erros e limitações, através da emissão de alertas, para que as mesmas não voltem a ocorrer. Desta forma, revelou-se essencial o recurso à Gestão Visual, cujo objetivo é tornar as limitações visíveis de forma a identificar e sinalizar os problemas e para que as ações corretivas possam ser alavancadas. Assim, torna-se evidente a forte influência do Kaizen na identificação e avaliação dos riscos por parte da organização.

8º Princípio: Avaliação do risco de fraude

Não existe evidência consubstanciada quanto ao impacto do Kaizen na avaliação do risco de fraude na entidade. Contudo, é visível o contributo da metodologia no cumprimento dos princípios adjacentes ao sistema de controlo interno da organização, nomeadamente ao nível da segregação de funções, controlo das operações e de definição clara e rigorosa de responsabilidades. A padronização de tarefas, a eleição dos responsáveis pelas mesmas e a criação de normas para cada tarefa, conhecidos transversalmente pela equipa, evita a prática de erros ou eventuais irregularidades por parte dos intervenientes do processo.

9º Princípio: Identificação e análise de alterações significativas

Por conseguinte, e em complemento aos outros três princípios da Avaliação dos Riscos, está patente a relação entre a metodologia Kaizen e identificação e análise de alterações significativas no ambiente envolvente da organização, uma vez que apenas encarando a melhoria contínua como parte integrante do DNA da organização, é que será possível uma atuação flexível e célere aos desafios, evitando uma postura reativa ao mercado.

Todos, ou seja, toda a estrutura organizacional, devem estar alinhados num esforço contínuo para aperfeiçoar a relação entre clientes e colegas, acrescentando benefícios financeiros e de risco, mediante as alterações incrementais ou transformacionais. Por outras palavras, é a procura infinitamente constante por melhorias.

Impactos da Filosofia Kaizen na Componente III: Atividades de Controlo

10º Princípio: Seleção e desenvolvimento de atividades de controlo

Conforme verificado nos pontos anteriores, o Kaizen auxilia na resolução de problemas, visando encontrar as causas-raiz, através de metodologias de senso comum e tendo como máxima “questionar tudo sem paradigmas”, através de pequenos passos e de forma simples (*step by step*). A otimização de processos, sob forma da eliminação, simplificação ou combinação de atividades, processos e *outputs*, incorpora a seleção e desenvolvimento de atividades de controlo no sistema de controlo interno da organização. Nota-se, desta forma, o impacto muito significativo da implementação de uma cultura de melhoria contínua neste princípio do controlo interno.

Ao nível da ferramenta PDCA, na etapa “Fazer”, a organização desenvolve mudanças no processo, de modo a aumentar a produtividade e qualidade e a eliminar as causas dos problemas, podendo recorrer a esquemas de ação, *benchmarking*, diagrama de fluxo ou folhas de verificação, privilegiando sempre a eficácia e eficiência das operações. Portanto, promove uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos recursos (*big solutions, small investment*).

Os Planos de Ação contribuem para a organização e controlo dos planos de melhoria, que permitem verificar o estado de cada ação desenvolvida na equipa.

11º Princípio: Seleção e desenvolvimento de atividades de controlos gerais sobre a tecnologia

A informação recolhida não permitiu concluir que a implementação do Kaizen potencia de forma significativa a seleção e desenvolvimento de atividades de controlo gerais sobre a tecnologia. De acordo com a revisão de literatura realizada, a metodologia de Kaizen é reconhecida por adotar abordagens mais graduais, contínuas e subtis, privilegiando o comportamento organizacional, em detrimento do recurso à inovação, ou seja, de mudanças mais dramáticas e rápidas. Por este motivo, a utilização de tecnologia avançada e o desenvolvimento de controlos sobre as mesmas não se revela o foco das intenções da metodologia Kaizen na persecução dos objetivos estratégicos da organização.

12º Princípio: Implementação através de políticas e procedimentos

A implementação através de políticas e procedimentos é um dos princípios onde é mais evidente o impacto da filosofia Kaizen no controlo interno das empresas. A normalização de processos, através da criação e desenvolvimento de Normas (forma mais simples, eficaz e segura, conhecida até ao momento, de desempenhar uma determinada tarefa) é o grande foco que conduz ao fortalecimento das atividades de controlos selecionadas e implementadas na entidade.

Por seu turno, a existência de regras de execução, regras de inspeção, OPLs, ajudas visuais, *Check Lists* e instruções de trabalho integram o leque variado de ferramentas ao dispor da organização para a implementação de políticas e procedimentos, a serem devidamente disponibilizados e comunicados transversalmente por todos os intervenientes no processo.

Impactos da Filosofia Kaizen na Componente IV: Informação e Comunicação

13º Princípio: Utilização de informação relevante

A utilização de informação relevante é também influenciada de forma significativa pela metodologia Kaizen. No âmbito das reuniões de Kaizen diário é fulcral a utilização de dados concretos e fiáveis, que permitam a tomada de decisões com base em factos, e não com base em expectativas infundadas ou especulação sobre os temas. Os indicadores (KPIs) de equipa devem refletir a realidade, assim como proporcionar informação reativa e proativa sobre a performance da equipa, de modo a antecipar problemas e otimizar as oportunidades de melhoria.

As diferentes tipologias de indicadores permitem analisar através de diferentes perspetivas a informação recolhida, nomeadamente ao nível de indicadores estratégicos, que informam se a organização se encontra na direção para alcançar a sua visão; de produtividade, que medem o volume de trabalho ou a performance dos colaboradores da equipa; de qualidade, que se baseiam na satisfação dos clientes internos e/ou externos; e de cumprimento ou nível de serviço, que medem a taxa de cumprimento de prazos ou da realização de planos.

14º Princípio: Comunicação interna

A comunicação tem um papel preponderante no processo de implementação de uma cultura de melhoria contínua nas organizações, representando uma influência muito significativa na comunicação interna organizacional. A troca de ideias e conhecimentos entre os seus membros e a forma como são analisados e comunicados os resultados são fatores-chave para o sucesso da metodologia Kaizen. Uma das ambições do Kaizen é a melhoria da comunicação dentro das equipas de trabalho e, neste âmbito, a ferramenta Kaizen diário prevê a realização de reuniões de equipa diárias, cujo o principal intuito é abordar as problemáticas do quotidiano de forma pragmática e simples, envolvendo todo o pessoal na procura de soluções e na conquista dos objetivos estipulados.

Outra ferramenta essencial neste processo é a Gestão Visual, uma vez que nem toda a comunicação é feita verbalmente. Tal é evidente quando são analisadas as diferenças entre

uma organização que recorre à gestão visual e outra que não utiliza gestão visual nas suas ações. A organização que recorre à gestão visual partilha o conhecimento, através de planos, sinais, padrões e resultados. Por sua vez, a organização sem gestão visual encara o conhecimento de forma individual ou centralizado, não partilhando o mesmo por todos os colaboradores, o que não beneficia em nada o compromisso comum para com os objetivos estratégicos da empresa.

15º Princípio: Comunicação externa

No seguimento do princípio anterior, é igualmente de relevar a importância da metodologia Kaizen como um dos elementos-chave do processo comunicacional e da partilha de conhecimento, tanto interna como externamente. No que respeita à comunicação externa, produz impactos significativos, dado que contribui para a transmissão de informação de boa qualidade, atempada e oportuna, como também ajuda na diminuição de erros e combate de eventuais ameaças ou perdas de oportunidades por falhas de comunicação.

Impactos da Filosofia Kaizen na Componente V: Monitorização

16º Princípio: Realização de avaliações contínuas e/ou independentes

A monitorização, à semelhança da informação e comunicação, é outra das vertentes com maior relevância no contexto da melhoria contínua, existindo uma forte evidência quanto aos fortes impactos da realização de avaliações contínuas e/ou independentes. Tal é possível constatar através do que é preconizado pelo ciclo PDCA, em que a organização adota como padrão a monitorização das suas atividades, existindo a permuta da fase “Planear” para o “Padronizar”, de forma a assegurar a manutenção das novas práticas. Em contraste, se as soluções não forem apropriadas, a organização deve refazer o ciclo, começando novamente pelo “Planear”.

Paralelamente, o vocábulo japonês *Shitsuke*, que significa disciplinar, elemento integrante dos 5S estudados anteriormente, visa manter os outros quatro S, através da autodisciplina e do envolvimento dos colaboradores em auditorias periódicas aos locais de trabalho, de modo a obter ações de melhoria para corrigir os desvios.

Revela-se, portanto, evidente a importância deste tipo de ações na promoção da melhoria dos processos, quer na resolução de pequenos constrangimentos detetados nas atividades de controlo implementadas, quer na solução dos problemas difíceis e na otimização dos fluxos de trabalho. Neste âmbito, o Kaizen diário não desconsidera a relevância de averiguar se as melhorias implementadas permanecem e continuam a fazer sentido, através de auditorias internas, nomeadamente as auditorias *Kamishibai*. O objetivo destas auditorias passa por treinar as pessoas para que estas compreendam os problemas e possam desenvolver mecanismos para os resolver, de modo a interiorizar e consciencializar os intervenientes quanto aos aspetos a melhorar no futuro.

17º Princípio: Avaliação e comunicação de deficiências

Fruto do incentivo e promoção da realização de auditorias regulares aos processos, é também de salientar o impacto significativo do Kaizen na avaliação e comunicação de deficiências do sistema de controlo interno da entidade. As deficiências encontradas têm uma extrema importância no decurso das atividades de melhoria contínua, uma vez que é nestas que serão depositados os esforços de resolução e pesquisa de soluções para os problemas e identificação de boas práticas. Os eventos Kaizen são uma excelente resposta no sentido de ultrapassar estas barreiras e de encontrar mecanismos que mitiguem os riscos e deficiências encontradas, sendo inúmeras as estratégias possíveis que a empresa poderá recorrer para solucionar questões estruturais que necessitem de ser resolvidas, como por exemplo reuniões de *kick-off*, laboratórios, *root cause analysis*, *workouts* ou *off-sites*.

Por seu turno, a plataforma digital existente na empresa em estudo revela um potencial muito grande no incentivo a todos os colaboradores na submissão das suas ideias, nomeadamente no relato da sua experiência e na comunicação de deficiências dos processos em que estão envolvidos. E, neste sentido, não há ninguém melhor que as pessoas que lidam diariamente com os processos para comunicar e identificar falhas e apontar oportunidades de melhoria a desenvolver. Destas ideias resultam diversos eventos Kaizen. No final da implementação

dos projetos, a utilização de fichas de melhoria visa registrar as melhorias obtidas, através da descrição do “antes” e do “depois”, ou seja, pretende-se evidenciar os impactos das melhorias implementadas, sendo de realçar a importância da avaliação da mitigação destas deficiências no processo de melhoria contínua.

B) Impactos da filosofia Kaizen na Prossecução dos Objetivos do Controlo Interno

Na revisão de literatura inicialmente elaborada revelou-se clara a relação direta entre os objetivos que a entidade pretende alcançar e as cinco componentes revisitas anteriormente, que representam o que é necessário para os atingir. Portanto, é também importante evidenciar a importância da filosofia Kaizen na prossecução dos objetivos inerentes ao sistema de controlo interno.

Impactos da Filosofia Kaizen na Prossecução dos Objetivos Estratégicos

As organizações são, basicamente, pessoas. São as pessoas que imaginam as organizações, as constituem, definem os seus objetivos estratégicos e procuram assegurar a sua implementação. Para conseguirem atingir esses objetivos, as organizações dependem dos seus colaboradores e da capacidade de os mesmos agirem de forma coordenada e alinhada. Este é o grande desafio dos verdadeiros líderes das organizações.

Ser líder implica capacidade de imaginar, construir, reavaliar e manter o processo permanentemente alinhado com os objetivos estratégicos da organização. Nem sempre o espírito de improvisar se coaduna com a capacidade de organizar e sistematizar. É por isso necessário manter a capacidade de adaptação e improvisação, e reforçar a capacidade de organização da entidade.

É neste sentido que a filosofia Kaizen tem um papel preponderante, na medida em que o segredo para obter os melhores resultados se resume apenas a duas palavras: *alignment* e

focus. Existem cinco princípios que permitem às empresas obterem o alinhamento e o foco na sua estratégia:

- ✓ Traduzir a estratégia em termos operacionais;
- ✓ Alinhar a organização com a estratégia;
- ✓ Tornar a estratégia como um trabalho diário para todos os colaboradores;
- ✓ Fazer da estratégia um processo contínuo;
- ✓ Dinamizar a mudança através da liderança executiva.

O resultado final é a capacidade de alinhar todas as unidades de negócio, processos e sistemas de uma organização à sua própria estratégia.

Impactos da Filosofia Kaizen na Prossecução dos Objetivos Operacionais

Os objetivos Operacionais referem-se à eficácia e eficiência das operações da entidade, incluindo metas de desempenho operacional e financeiro e salvaguarda de ativos. Adotar a filosofia Kaizen significa pensar em melhorias graduais durante um longo período de tempo, ou seja, o resultado não é imediato. Por efeito, está inerente ao Kaizen analisar todos os aspetos do negócio, entendendo como funciona cada processo da empresa e identificar em que processos, atividades ou áreas são gerados desperdícios e/ou gastos maiores que os planeados. Com este entendimento e com base nos objetivos da organização devem ser identificados os fatores que impedem o cumprimento desses objetivos para, então, aprimorar as operações.

Neste contexto, o contributo da ferramenta dos 5S é importante, uma vez que se foca na melhoria e na manutenção da organização e do fluxo dos processos. Os 5S envolvem todos os que trabalham na organização e que, com regra e disciplina, continuamente promovem o fluxo de processos, melhoram as condições de trabalho, de ambiente e de segurança. Com os 5S e a Gestão Visual, os desperdícios são facilmente identificados e eliminados, liberta-se espaço, removem-se hesitações na execução do trabalho, há menos perdas de tempo e o trabalho é mais simples, permitindo o aumento da produtividade, da qualidade e da moral. Por sua vez, o ciclo PDCA visa controlar e aperfeiçoar os processos através da solução de

problemas operacionais ou administrativos encontrados na empresa, estimulando a criação de atividades de controlo que promovam a eficácia e eficiência das operações.

Impactos da Filosofia Kaizen na Prossecução dos Objetivos de Relato

Os objetivos de Relato referem-se à informação financeira e não-financeira interna e externa que abrangem a confiabilidade, pontualidade e transparência, conforme estabelecido pelos órgãos reguladores e/ou políticas da entidade. O desenvolvimento de um projeto de melhoria contínua contribuiu para a redução dos prazos de envio da informação e a melhoria da qualidade da informação reportada, com base num processo de mudança cultural da equipa.

“Uma imagem vale mais que mil palavras”. Este ditado pode ser facilmente compreendido por todos, sobretudo, na era das redes sociais. Contudo, no mundo corporativo, a imagem, por mais simples que seja, deve transmitir mensagens diretas, traduzindo, por exemplo, relatórios de gestão com centenas de páginas, procedimentos operacionais meramente descritivos, normas transmitidas por meio de documentos extensos, ou ainda, sistemas de informação complexos que dificultam o acesso a informação relevante.

Ao recorrer às técnicas de Gestão Visual é possível que qualquer pessoa possa perceber uma situação e reagir de forma rápida, precisa e adequada e com autonomia às adversidades e situações do quotidiano. O uso de modelos e metodologias para compreensão do problema e a homogeneização do conhecimento pela equipa de trabalho visa aumentar o conhecimento de informações para o maior número de pessoas possível, assim como reforçar a autonomia dos funcionários, no sentido de enriquecer os relacionamentos (e não os enfraquecer).

De notar que o foco das intenções do Kaizen é de índole mais operacional, sendo o seu intuito contribuir para a melhoria da comunicação interna. Não obstante, são visíveis os impactos significativos no que concerne à vertente de relato de informação para com entidades externas, ao nível da transmissão de informação de boa qualidade, atempada e oportuna, como também auxilia na diminuição de erros na informação a reportar externamente.

Impactos da Filosofia Kaizen na Prosecação dos Objetivos de Conformidade

Os objetivos de Conformidade são alusivos ao cumprimento das leis e regulamentos a que a entidade está sujeita, ou seja, à sua aderência às normas administrativas, às políticas da empresa e à legislação a qual está subordinada. A maior relevância do Kaizen contextualiza-se nas políticas, regulamentos, procedimentos e normas internos, através da promoção da criação e manutenção de normas, garantido o seu cumprimento e monitorização. Contudo, existem impactos indiretos ao nível do cumprimento das diretrizes e leis externas, nomeadamente na importância do conhecimento transversal da existência das mesmas e da obrigatoriedade do seu cumprimento para o sucesso e prossecação dos objetivos delineados pela organização.

Esta análise qualitativa, sustentada em evidências recolhidas pelo investigador no terreno e através dos inputs obtidos através da revisão bibliográfica, das entrevistas e observação direta, permite reforçar as conclusões obtidas quanto aos impactos positivos verificados no sistema de controlo interno, quando este é suportado pela implementação e desenvolvimento da filosofia de melhoria contínua Kaizen no seio das empresas.

Capítulo V – Conclusão

A crescente competitividade das organizações, aliado ao aumento da sua capacidade organizativa, tem garantido a sua sobrevivência numa conjuntura concorrencial cada vez mais agressiva. Paralelamente, a gestão dos processos de melhoria contínua e a implementação de estratégias diferenciadoras contribuem igualmente para o seu sucesso nos mercados. Neste contexto, é de realçar a importância de um sistema de controlo interno estruturado, que deve ser adequado à realidade empresarial e atender às necessidades dos seus clientes internos e externos. Por outro lado, só assim será possível alcançar os objetivos operacionais, ao mesmo tempo que assegura o cumprimento das normas e regulamentos e a fiabilidade da informação operacional e financeira.

A organização alvo de estudo já havia implementado diversos projetos em parceria com o Instituto Kaizen (processo de etiquetagem, processo de devoluções, alinhamentos de preço), tendo os mesmos sido bem-sucedidos, pelo que decidiu continuar a acrescentar melhoria contínua nos seus processos internos. Para isso, conta com o empenho dos responsáveis pela promoção e implementação da metodologia Kaizen de forma transversal na empresa, nomeadamente através da criação de equipas e na delegação de responsabilidades quanto ao sucesso da implementação de ferramentas de melhoria contínua. A existência de uma equipa responsável pela melhoria contínua na organização revela-se preponderante, sendo o elo de ligação entre os diversos departamentos. É também importante na respetiva monitorização diária e respetiva otimização da cultura de melhoria contínua e da mudança de mentalidades e comportamentos.

Alguns dos impactos obtidos com a implementação da metodologia Kaizen passam pela melhoria da comunicação entre as equipas, melhor planificação das tarefas, sistematização da implementação de planos de ação direcionados pelas equipas, simplificação dos procedimentos, organização dos espaços de trabalho, e assegurar a difusão e implementação das melhores práticas no seio da organização.

Os principais resultados revelam que um sistema de controlo interno apoiado na filosofia Kaizen impacta positivamente na concretização dos objetivos estratégicos e operacionais da entidade. Existem fortes evidências quanto ao contributo da filosofia no sentido de auxiliar as empresas a obterem o alinhamento e manterem o foco na sua estratégia, nomeadamente na sua tradução em termos operacionais, ao alinhamento da organização com a estratégia,

tornar a estratégia como um trabalho diário para todos os colaboradores e fazer da estratégia um processo contínuo. Com este entendimento e com base nos objetivos da organização, as ferramentas Kaizen suportam a identificação dos fatores que impedem o cumprimento desses objetivos e, por conseguinte, atuar sobre os mesmos no sentido de aprimorar as operações implícitas.

Ao nível dos objetivos de relato e de conformidade, destaca-se o papel do Kaizen como motor no processo comunicacional da empresa. Ao recorrer às técnicas de Gestão Visual, é possível que qualquer pessoa entenda uma situação e reaja de maneira rápida, precisa e adequada e com autonomia às adversidades e situações do quotidiano. A maior relevância do Kaizen contextualiza-se nas políticas, regulamentos e procedimentos internos, através da promoção da criação e manutenção de normas, garantido o seu cumprimento e monitorização. De notar que o foco das intenções do Kaizen é de índole mais operacional e interna. Não obstante, são visíveis alguns impactos no que concerne à vertente de relato de informação para com entidades externas, ao nível da transmissão de informação de boa qualidade, atempada e oportuna, como também foi possível verificar alguma influência indireta ao nível do cumprimento das diretrizes, leis e regulamentos externos, nomeadamente na importância do seu conhecimento pelas pessoas responsáveis pelo seu cumprimento.

Quanto aos impactos identificados decorrentes da implementação do Kaizen nas componentes do controlo interno que formam a estrutura conceptual COSO, foi possível concluir uma forte influência da cultura de melhoria contínua principalmente nas componentes referentes às Atividades de Controlo, Informação e Comunicação e Monitorização. De salientar o forte contributo da metodologia estudada nos princípios de demonstração de compromisso com a competência, na identificação e análise dos riscos, na seleção e desenvolvimento de atividades de controlo e da sua implementação através de políticas e procedimentos e na realização de avaliações contínuas aos processos existentes.

Fatores como a diminuição do desperdício e dos custos (eficiência e eficácia), a identificação e respostas aos riscos, o aumento da qualidade do serviço, a criação e melhoria de políticas e procedimentos, o forte investimento na comunicação interna, a utilização e projeção de informação relevante e a promoção de atividades de melhoria contínua e monitorização são preponderantes na garantia de segurança razoável quanto ao alcance dos objetivos estratégicos da organização.

Deste modo, foi possível apurar que os objetivos previamente definidos foram alcançados, uma vez que se conseguiu reconhecer os impactos da implementação da metodologia Kaizen no sistema de controlo interno das organizações.

Neste contexto, um sistema de controlo interno bem estruturado é essencial para o sucesso e sobrevivência da organização, uma vez que permite controlar as suas atividades, desenvolver as atividades operacionais, manter uma cultura de melhoria contínua no desempenho dos processos e sistemas de trabalho, aumentar a competitividade e reestruturar os sistemas de controlo e gestão. A melhoria contínua assume, desta forma, uma perspetiva relevante para enfrentar o mercado cada vez mais competitivo e em constante transformação, uma vez que contribui para a diminuição dos desperdícios e para a maximização dos recursos com vista à criação de valor.

Relativamente às limitações da dissertação, destaca-se o facto de o estudo se centralizar numa organização, podendo não ter representatividade para as demais organizações. No entanto, conforme foi justificado na metodologia no que concerne à escolha dos métodos e técnicas de investigação, o caso de estudo revelou-se na forma mais eficaz de obter os dados qualitativos necessários para a concretização dos objetivos inerentes à dissertação.

Neste sentido, como perspetivas de investigação futuras, sugere-se a replicação deste estudo noutras organizações, de modo a confrontar e comparar os resultados obtidos com realidades empresariais distintas.

Referências Bibliográficas

- Aires, L. (2015). *Paradigma qualitativo e práticas de investigação educacional*. Lisboa: Universidade Aberta. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.2/2028>
- Albuquerque, F., Marcelino, M. & Lima, M. (2015). O risco: Definições e um breve enquadramento histórico. *Revisores e Auditores*, janeiro-março 2015. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/68/Auditoria.pdf>
- Almeida, F. et al. (2013). *Coletânea Luso-Brasileira IV: Gestão da Informação, Inovação e Logística*. Goiânia: Faculdade de Tecnologia SENAI de Desenvolvimento Gerencial.
- Almeida, M. et al. (2015). Evento Kaizen: Estudo de caso em uma metalúrgica brasileira. In: *XXXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção Inovação Tecnológica e Propriedade Intelectual: Desafios da Engenharia de Produção na Consolidação do Brasil no Cenário Económico Mundial, Belo Horizonte, Brasil, 4-7 outubro 2011*. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2011_tn_sto_135_855_19126.pdf
- Amorim, J. (2015). *Implementação de um Sistema de Melhoria Contínua* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Engenharia Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://sigarra.up.pt/feup/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=395329
- Bajramović, E. et al. (2012). The Path to Continuous Improvement. In: *16th International Research/Expert Conference "Trends in the Development of Machinery and Associated Technology", Dubai, Emirados Árabes Unidos, 10-12 setembro 2012*. Disponível em: <https://www.tmt.unze.ba/zbornik/TMT2012/060-TMT12-113.pdf>
- Batista, L. (2013). *Estabilidade operacional assegurada por metodologias Kaizen Lean na Amorim & Irmãos, SA – UI Champcork* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Engenharia da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/72693/1/000155493.pdf>
- Caseiro, A. (2014). *Kaizen: Estudo de caso na Empresa J. Rascão Lda.* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13339/1/Ana_Caseiro.pdf
- Castro, S. (2016). *Implementação de Kata de melhoria em serviços administrativos*. (Dissertação de Mestrado, Escola de Engenharia da Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/41673>
- CMVM (2008). Regulamento CMVM n.º 3/2008. Disponível em: http://www.cvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Regulamentos/Pages/Reg2008_03_vconsolidada.aspx
- COSO (1992). *Internal Control - Integrated Framework*.
- COSO (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*.
- COSO (2013). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*.
- COSO (2017). *Enterprise Risk Management - Integrating with Strategy and Performance*
- Costa, A. (2017). *O papel da melhoria contínua na Era Digital*. *Jornal Económico Online*, 6 novembro 2017. Disponível em: <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/o-papel-da-melhoria-continua-na-era-digital-228911>

- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática* (9ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Deloitte & Touche LLP (2012). *Risk Assessment in Practice*. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Governance-RiskCompliance/dttl-grc-riskassessmentinpractice.pdf>
- Deloitte & Associados SROC, S.A. (2014). Nova framework COSO 2013. O que mudou e como aplicar nas organizações. In: *XXI Conferência Anual - Auditoria Interna: Controlo Interno e Governação, Portugal, 20 novembro 2014*. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/201411_ipai_coso_icf_2013_vfinal_1416586714_1502735946.pdf
- Dinis, C. (2016). *A Metodologia 5S e Kaizen Diário*. (Relatório de Estágio, Escola Superior Agrária do Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/17747/1/claudia_dinis_21423007_MEAL_relatorio%20VD_2016.pdf
- Dobi, S. (2007). The KAIZEN and the Productivity. In: *5th International Conference on Management, Enterprise and Benchmarking, Budapeste, Hungria, 1-2 junho 2007*. Disponível em: https://kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/13_Dobi.pdf
- FERMA (2018). *About FERMA*. Disponível em: <https://www.ferma.eu/about/about-ferma>
- FRC (2005). *Internal Control: Revised Guidance for Directors on the Combined Code*. London: Financial Reporting Council, ISBN 1-84140-724-0
- Gil, A. (2009). *Estudo de caso: fundamentação científica - subsídios para coleta e análise de dados - como redigir o relatório*. (1ª ed.) São Paulo: Atlas.
- Goldenberg, M. (2004). *A arte de pesquisar - Como fazer pesquisa qualitativa em Ciências Sociais*. (8ª ed.). Rio de Janeiro: Record.
- Hines, P. et al. (2008). *Staying Lean-Thriving. Not Just Surviving*. Lean Enterprise Research Centre Cardiff University, Cardiff, Reino Unido. Disponível em: <https://orca.cf.ac.uk/52764/1/stayinglean.pdf>
- IFAC (2001). *Achieving a new vision: 2001 Annual Report*. Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC_2001_Annual.pdf
- Imai, M. (1986). *The key to Japan's Competitive Success* (1ª ed.). Mcgraw-Hill Education - Europe.
- Imai, M. (2012). *Gemba Kaizen: A Commonsense Approach to a Continuous Improvement Strategy* (2ª ed.). Mcgraw-Hill Education - Europe.
- Instituto Kaizen (2018a). *O que é Kaizen?* Disponível em: <https://pt.kaizen.com/quem-somos/significado-de-kaizen.html>
- Instituto Kaizen (2018b) *Sobre o Kaizen Institute*. Disponível em: <https://pt.kaizen.com/quem-somos/kaizen-institute.html>
- Jaca, C. et al., (2013). Do companies with greater deployment of participation systems use visual management more extensively? An exploratory study. *International Journal of Production Research*, 52(6), 1755–1770. Disponível em: <http://doi.org/10.1080/00207543.2013.848482>

- Jagusiak-Kocik, M. (2017). PDCA cycle as a part of continuous improvement in the production company - a case study. *Production Engineering Archives*, 14, 19-22. Disponível em: http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.baztech-d32f115f-abac-4be1-a931-84a85bf48ab3/c/pea.Vol._14__No_1_-_05.2017.pdf
- KaiNexus (2017). *Kaizen with KaiNexus*. Disponível em: https://cdn2.hubspot.net/hub/326641/file-1277426346-pdf/eBook_Kaizen_with_KaiNexus.pdf?t=1536705217201
- KaiNexus (2018). *25 Leadership Behaviors That Create A Culture of Continuous Improvement*. Disponível em: <https://prd.blogs.nh.gov/das/NHLEAN/wp-content/uploads/2018/01/25-Leadership-Behaviors.pdf>
- Kozinets, R. (2002). The field behind the screen: Using netnography for marketing research in online communities. *Journal of Marketing Research*, 39, 61–72. Disponível em: <https://www.nyu.edu/classes/bkg/methods/netnography.pdf>
- Lessard-Hébert *et al.* (2008). *Investigação qualitativa: fundamentos e práticas* (4ª ed.). Lisboa: Instituto Piaget.
- Lima, J., & Pacheco, J. (2006). *Fazer Investigação – Contributos para a elaboração de dissertações e teses*. (1ª ed.) Porto: Porto Editora.
- Martins, M. (2014). *Análise Lean e Agility. Estudo de caso* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=157708
- Medinilla, A. (2016). *Agile Kaizen: Managing Continuous Improvement Far Beyond Retrospectives* (1ª ed.) Springer-Verlag Berlin And Heidelberg GmbH & Co. Kg
- Meirinhos, M., & Osório, A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *EDUSER: revista de educação*, 2 (2), 49-65.
- Monteiro, A. (2015). *A Avaliação do Sistema de Controlo Interno: o contributo do auditor externo e o seu papel na gestão empresarial*. (Relatório de Estágio, Faculdade de Economia do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/80559/2/36588.pdf>
- Morais, G. & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo* (4ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Moreira, S. (2011). *Aplicação das Ferramentas Lean. Caso de Estudo*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Engenharia de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1167/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- OAL (2017). *How to Start Your Continuous Improvement Journey. 5 Best Practice Steps*. Disponível em: <https://static1.squarespace.com/static/58ef2c0a3e00beca82f969cc/t/5a16864b085229dccc2a2b58/1511425619852/OAL+How+to+Start+Your+Continuous+Improvement+Journey+v1.pdf>
- Oliveira, B. (2016). *Implementação de uma estratégia de abastecimento de consumíveis atendendo a princípios Lean Thinking numa unidade de mobilidade elétrica*. (Dissertação de Mestrado, Escola de Engenharia da Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/47163>
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. (2008). *Manual de investigação em Ciências Sociais* (1ª ed.). Lisboa: Gradiva.

- Pinto, J. (2009). *Pensamento Lean - A filosofia das organizações vencedoras* (1ª ed.). Lisboa: Lidel.
- Pires, A. (2008). *Impacto da Lei Sarbanes-Oxley no Sistema de Controlo Interno das Empresas Cotadas nos EUA - O Caso Português*. (Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta / Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/586/1/TMCA_AnaPires.pdf
- Ribeiro, E. (2008). A perspectiva da entrevista na investigação qualitativa. *Evidência: olhares e pesquisa em saberes educacionais*, Araxá/MG, 4, 129-148. Disponível em: <http://www.uniaraxa.edu.br/ojs/index.php/evidencia/article/view/328/310>
- Sampieri, R., Collado, C., & Lucio, M. (2013). *Metodologia de Pesquisa*. (5ª ed.) Porto Alegre: Mc Graw Hill / Penso.
- Santos, M. (2013). *O Controlo Interno e a Gestão de Risco nas Empresas da Área Metropolitana do Porto*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - Instituto Politécnico do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/47137167.pdf>
- Sarma, A. (2012). *Follow a Structured Approach to Continuous Improvement*. iSixSigma. Disponível em: <https://www.isixsigma.com/implementation/basics/follow-structured-approach-continuous-improvement>
- Scotelano, S. (2007). Aplicação da Filosofia Kaizen e uma Investigação sobre a sua Difusão em uma Empresa Automobilística. *Revista da FAE, Curitiba, Brasil*, 10(2), 165-177, julho-dezembro 2007. Disponível em: <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/download/347/243>
- SEC (2003). *Final Rule: Management's Report on Internal Control Over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports*. Disponível em: <https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>
- Serralheiro, A. & Morais, G. (2017). *A complementaridade do sistema de gestão da qualidade e o controlo interno: estudo comparativo ISO e ICIF-COSO*. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/230.pdf
- Silva, A., Araújo, A., & Gomes, M. (2009). Avaliação das práticas de produção enxuta numa empresa de produtos farmacêuticos. In: *XXIX Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Salvador, Brasil, 6-9 outubro 2009*. Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2009_TN_STO_091_615_12700.pdf
- Silva, B. (2017). Kaizen. 13 empresas que adotaram o método de gestão japones. *Dinheiro Vivo*. Disponível em: <https://www.dinheirovivo.pt/empresas/galeria/kaizen-13-empresas-que-adotaram-o-metodo-de-gestao-japones/>
- Simões, A. & Lima Santos, L. (2016). *A implementação do sistema de controlo interno no setor público: o caso do Politécnico de Leiria*. (Instituto Politécnico de Leiria, Leiria, Portugal). Disponível em: <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/44.pdf>
- Sousa, A. (2005). *Investigação em Educação*. Lisboa: Livros Horizonte.
- Schultheis L. & Simonson S. (2018). *Launching a Continuous Improvement Program in any organization*. Tefen USA. https://www.tefen.com/insights/industries/Life_Sciences/launching_a_continuous_improvement_program_in_any_organization

- Valente, L. (2014). *O contributo para um sistema de controlo interno em uma entidade do setor não lucrativo: estudo de um caso de uma IPSS*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/26634/1/Liliana_Valente_Disserta%C3%A7%C3%A3o_MCF-2014.pdf
- Vargas, J. (2015). *Desenvolvimento de um modelo para avaliar o nível lean de uma organização. Caso de estudo*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Engenharia De Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/5541/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Vieira, P. (2016). *O comércio eletrónico em empresas B2B: Estudo de caso da empresa WW*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia do Porto, Porto Portugal). Disponível em: https://sigarra.up.pt/flup/pt/pub_geral.show_file?pi_gdoc_id=886506
- Williams, D. (2017). How Continuous Improvement techniques can be applied to a UK building society. In: *BSA Conference, Reino Unido, maio 2017*. Principality Building Society. Disponível em: <http://www.bsaconference.org/wp-content/uploads/2017/01/Dean-Williams-Continuous-Improvement.pdf>
- Yin, R. (2009). *Case study research: Design and methods*. (4ª ed.). Los Angeles: Sage.