



Ana Carolina Vasconcelos Colares ^(a)

(a) Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, Brasil /carolinacolares@pucminas.br

REESTRUTURAÇÃO E IMPLEMENTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS

RESUMO

Este trabalho realizou um estudo descritivo em uma empresa prestadora de serviços com foco na verificação dos controles internos empregados em todo o processo administrativo, contábil, financeiro e operacional da empresa. O objetivo do estudo foi responder o seguinte questionamento: é possível obter reduções de gastos por meio da reestruturação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços sem desrespeitar os princípios que os norteiam? Para responder a problemática foi realizado um estudo de caso através de pesquisa documental e técnica de observação na empresa. Os resultados mostraram que grande parte dos controles internos existentes são manuais e que há grande necessidade de integração desses controles internos através de sistemas de informação, uma vez que é característico das áreas o trabalho conjunto e o acesso à informações em tempo hábil ou à informação propriamente dita nem sempre é possível. Além disso, foram identificados vários pontos de melhorias e apresentadas soluções para melhoria de ferramentas que possibilitaram controles internos mais integrados e objetivos, possibilitando redução de gastos e melhoria de funções. Por fim, concluiu-se que é possível obter reduções de gastos por meio da reestruturação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços sem desrespeitar os princípios que os norteiam.

Palavras-chave: Controle interno. Redução de gastos. Sistemas de Informação. ERP. Melhoria de processos.

RESTRUCTURING AND IMPLEMENTATION OF INTERNAL CONTROLS IN A SERVICE COMPANY

ABSTRACT

This paper conducted a descriptive study in a service company focused on checking the internal controls used in all administrative, accounting, financial and operational process of the company. The objective of the study sought to answer the following question: is it possible to get spending reductions through restructuring internal controls in a company providing services without breaching their guiding principles? To answer the problem a case study was conducted using documentary and observation technique researches within the company. The results showed that most of the existing internal controls are manual, and there is great need for integration of these internal controls through information systems, since it is characteristic of the entire work areas and access to information in a timely manner, or information itself is not always possible. In addition, several points of improvement were identified and solutions for improving the tools that enabled more integrated internal controls and objectives are presented, enabling reduced costs and improved functions. Finally, it was concluded that it is possible to obtain spending reductions through restructuring internal controls in a company providing services without breaching their guiding principles.

Keywords: Internal control. Reduced spending. Information Systems. ERP. Improving processes.

1. Introdução

As empresas visam cada vez mais a lucratividade e permanência num mercado que é muito competitivo. Para garantir essa sobrevivência são necessárias várias ações como a redução de custos, o controle das operações da entidade, a redução dos erros operacionais e, principalmente, evitar que fraudes e desvios nos planejamentos ocorram. Crepaldi (2011), neste contexto, apresenta que nos países desenvolvidos é dada grande importância a métodos científicos de administração, ou seja, métodos totalmente relacionados a controles, regras e formalidades administrativas que levam as empresas a alcançar seus objetivos.

Em um Congresso Mundial de Contadores, no ano de 1997, algo muito importante foi apresentado: “TI é mais do que computadores. Ela exige que os contadores estejam cientes das muitas formas como a informação está compilada, analisada e transmitida” (FRANCO, 1999, p. 65). Agora, 17 anos mais tarde, é possível observar como é importante o uso da informação, ou seja, ter atualmente um controle interno eficiente a ponto de auxiliar na geração de informações relevantes à administração em suas tomadas de decisão é fundamental. Mesmo assim, as empresas em geral não procuram formalizar seus processos de forma que os controles internos estejam documentados e bem definidos. Franco (1997) já falava dos tempos estimulantes e excitantes onde a única certeza é a mudança constante, mudança que deve acompanhar as necessidades, as tendências e objetivar a manutenção das entidades.

Desta forma, o controle interno tem um papel administrativo e gerencial, pois ele é criado de acordo com as necessidades da empresa, visando o controle geral de todas as operações realizadas e as operações futuras, como também o controle de todos os procedimentos adotados pelos colaboradores de cada setor, o que conseqüentemente vai diminuir as chances de fraudes dentro da empresa.

Para complementar, Bateman e Snell (2007) definem o controle como o processo que conduz as atividades executadas às metas das organizações. Já Jokipii (2010) afirma que a necessidade de monitoramento interno varia segundo as características de uma empresa, coincidindo com a teoria da contingência, que afirma que cada organização tem de escolher o sistema de monitoramento mais adequado, tendo em consideração características de contingências.

A criação de rotinas de trabalho, ou seja, a determinação de funções e sua divisão bem administrada entre os recursos disponíveis para execução dos processos, bem como a alocação de fiscalizadores, tem fundamental importância na criação e manutenção de controles internos, seja em qual área for, livres de erros e fraudes.

Tendo como foco nesta pesquisa os controles internos contábeis, administrativos e operacionais, Bateman e Snell (1998, p. 429) apresentam que o controle interno deve “garantir a criatividade, incrementar a qualidade e reduzir os custos – os administradores devem descobrir maneiras de controlar o que ocorre nas organizações”. O controle interno, em suas mais variadas formas de apresentação – através de planilhas, operações em *softwares*, rotinas em manual de procedimentos, dentre outras – trata da maneira como as empresas terão controle do negócio, seja para um simples acompanhamento ou para uma tomada de decisão estratégica.

Sancovschi (1999) faz uma comparação teórica entre os princípios de reengenharia de processos e de controle interno considerando que ambos os sistemas são potencialmente conflitantes em alguns pontos. Se por um lado as empresas querem e precisam mudar seus processos principalmente para reduzir custos (FERNANDES, BERTOLLO, 1999; BATEMAN e SNELL, 1998), por outro lado, para atingir tais resultados muitas vezes são ignorados princípios de controle interno (SANCOVSCHI, 1999). Além disso, Sankoloba e Swami (2014) observam que a maioria dos pequenos negócios não tem controles internos bem alocados porque existem custos significativos para implementá-los. Considerando essa reflexão, tem-se o seguinte questionamento nesta pesquisa: “é possível obter reduções de gastos por meio da reestruturação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços sem desrespeitar os princípios que os norteiam?” Desta forma, o objetivo é avaliar a situação das áreas em relação a seus controles internos, verificando importância, relevância, características relacionadas à teoria estudada e identificar pontos de melhoria que possibilitassem reduções de gastos à empresa.

Certo (2003) é bem objetivo ao dizer que o crescimento de escala e complexidade das empresas modernas é acompanhado pelo problema de controlar tudo, na mesma proporção. O controle interno surge quase que naturalmente nos processos em geral, mas nem todos são adequados à realidade das empresas e essa definição do que é adequado e do que é

necessário, passa por estudos como a presente pesquisa.

Crepaldi (2011) tem uma definição de controle interno que fala sobre a necessidade de proteção dos ativos, o controle e a validade dos dados contábeis, ampliação da eficácia dos trabalhos e aplicação das instruções da direção que resumem e justificam ao mesmo tempo a necessidade de se tratar de um tema como este, além de todas as justificativas já apresentadas.

A empresa em estudo atua nos serviços de guarda de documentos e a análise de seus controles internos poderá contribuir como *benchmarking* para outras empresas do mesmo segmento, uma vez que a maioria das pesquisas sobre esse tema aborda os segmentos do comércio e da indústria.

2. Referencial Teórico

O controle interno faz parte de um sistema fundamental para a operação de qualquer empresa, tanto que ele “representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis e confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”. (ALMEIDA, 2010, p.42). O Ibracon (1996, p. 52) complementa e expõe os objetivos do controle interno, considerando “a proteção de ativos, a obtenção de informação adequada, a promoção da eficiência operacional e a estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração”.

Sankoloba e Swami (2014) constataram que os controles internos são significativos na gestão dos recursos dos pequenos empresários analisados em uma pesquisa e, portanto, funcionários devem ser treinados a fim de torná-los mais bem informados sobre controles internos, para maximizar sua eficácia. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2009) relacionam o controle interno e o tipo de operação da entidade, e definem objetivos importantes:

- Verificar e assegurar os cumprimentos às políticas e normas da companhia, incluindo o código de ética nas relações comerciais e profissionais;
- Obter informações adequadas, confiáveis, de qualidade e em tempo hábil, que sejam realmente úteis para as tomadas de decisões;
- Prevenir erros e fraudes. Em caso de ocorrência dos mesmos, possibilitar a descoberta o mais rápido possível,

determinar sua extensão e atribuições de corretas responsabilidades;

- Registrar adequadamente as diversas operações, de modo a assegurar a eficiente utilização dos recursos da empresa;
- Assegurar o processamento correto das transações da empresa, bem como a efetiva autorização de todos os gastos incorridos no período. (OLIVEIRA, PEREZ JR. e SILVA, 2009, p. 84)

Por outro lado, não há como falar de controle interno sem falar de sistemas de informações, já que estão diretamente relacionados, pois um sistema de informações depende de controles para que seja executado com eficiência. Nesse sentido, Franco contextualiza:

A informação e o conhecimento são as chaves para o sucesso e há necessidade real de processar a informação e transformá-la em conhecimento, que pode ser usado para conquistar as oportunidades do mercado. Não há dúvida de que essa é a principal tendência da riqueza econômica do século XXI. As inovações ocorridas nas áreas de computação, telecomunicações e eletrônica afetarão todos os negócios, grandes e pequenos, mudando, também, nossas vidas no lar. (FRANCO, 1999, p. 26).

Nesta mesma perspectiva, Attie (2011, p. 200) destaca que “com a crescente aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados nos sistemas de informação das empresas surgem, como consequência, novos aspectos de controle interno nesses sistemas.”

E o que seriam esses sistemas? São sistemas de informação, que segundo Padoveze (2009, p.33) definem-se como “um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para, com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”. Já Carter, Philips e Millington (2012) constataram em sua pesquisa por meio de uma análise de regressão, que as empresas com controles internos com fraca tecnologia de informação apresentam impacto negativo em seu desempenho.

Mas não é só definir os elementos do sistema de informação, pois “o sistema de informações gerenciais deve fornecer informações básicas de que os gestores necessitam em suas tomadas de decisão. Quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas, melhores decisões

serão tomadas” (BEUREN, 2000, p. 28). E para que a informação seja relevante, o mesmo autor destaca que algumas características como relevância, relação custo-benefício e flexibilidade de adaptação ao usuário e ao contexto da decisão precisam estar presentes.

Para que esses dados virem informação utilizável, se adaptem aos controles internos de uma empresa juntamente com os sistemas de informação e tudo funcione de maneira harmônica, não se pode esquecer do benefício da *internet*. Rosini (2003, p. 29) indica que “os maiores avanços em processamento de informação estão ocorrendo através de computadores interligados em redes”. Dessa forma, através das redes, sendo a *internet* a maior e mais usada rede de computadores e

à sua facilidade de uso e à sua capacidade de ligar pessoas a informações do mundo inteiro, a *Internet* está transformando a fisionomia da computação. Está criando uma base para novos tipos de produtos, serviços e relações entre organizações. Está mudando a forma como as pessoas acessam informação, conduzem negócios, se comunicam, colaboram e mesmo passam seu tempo livre. (LAUDON e LAUDON, 1999, p. 7)

Talvez sem uma grande rede como a *internet*, essa interação toda que existe entre sistemas, não só de informação ou de controle, mas sistemas em geral, faria tanta falta que muita coisa não teria sentido. Dessa forma, compreende-se que o controle interno associado a um sistema de informação, como os ERP's muito usados nas empresas em geral, possibilitarão que seus objetivos de salvaguarda de interesses, precisão e confiabilidade da informação, estímulo da eficiência operacional e aderência políticas existentes, como bem coloca Attie (2011), sejam alcançados com êxito.

2.1. Reengenharia de processos versus Controle Interno

Como ‘aliada ou inimiga’ do controle interno destaca-se a reengenharia de processo. Não se pode afirmar que há como trabalhar em conjunto com as duas ferramentas, reengenharia de processos e controle interno, porque alguns princípios ou características dessas duas ferramentas, às vezes, são conflitantes. Enquanto o controle interno tem relação com procedimentos, métodos e rotinas para proteção dos ativos de uma empresa (ALMEIDA, 2010), a reengenharia de processos está voltada para repensar processos visando melhoria de indicadores, quase que a qualquer custo

(HAMMER e CHAMPY, 1993). Mas, por outro lado, para a reengenharia de processos dar certo o controle ainda será necessário, mesmo que otimizado ou reduzido. Portanto, as duas ferramentas, se aplicadas corretamente, podem se ajudar.

Para entender a reengenharia Saviani (1994) aponta que esse modelo atual das empresas, que compreende objetivos, tipo de organização e tecnologia empregada, vem de longa data e iniciou-se com a Revolução Industrial, quando surge a necessidade de especializações do trabalho e a produção em série. Danvenport (1994, p. 330) completa que “como a produção não atendia às demandas, tudo que era produzido era vendido sem problemas, e a ineficiência de gestão das empresas ficava mascarada pelos bons resultados obtidos”.

No período pós Segunda Guerra Mundial, Hammer e Champy (1993) destacam que a preocupação passa a ser o crescimento rápido, e com isso os negócios passam a se concentrar na redução de custo e no controle sobre a produção. Davenport (1994) explica que após esse período, a mudança nos cenários econômicos começa a destacar a concorrência como fator relevante e nas empresas surge a necessidade de competitividade para poder oferecer produtos de qualidade, a preços competitivos e com um bom atendimento ao cliente. Esse novo modelo exige então que

as empresas possuam uma visão do negócio como um todo e, principalmente, uma grande flexibilidade e adaptabilidade dos seus processos e negócios. Isso esbarra em estruturas departamentais e hierárquicas que restringem as informações ao topo das organizações, centralizadas nas altas gerências que acabam não utilizando essas informações de forma tão expressiva.

(SAVIANI, 1994, p.201)

Nesse cenário surge a necessidade de rever os processos de forma a otimizá-los e a necessidade de controles que possam informar os gestores quanto aos rumos de seu negócio, além de evitar qualquer tipo de fraude ou desvio nas atividades. A reengenharia de processos e o sistema de controle interno aparecem como formas de suprir essas necessidades.

Reengenharia de processos é “repensar fundamentalmente e reestruturar radicalmente os processos empresariais para alcançar melhorias drásticas em indicadores críticos e contemporâneos de desempenho (HAMMER e CHAMPY, 1993, p.155)”.

Já o sistema de controle interno, segundo Saviani, é composto pelo plano de organização e pelos métodos e procedimentos que o acompanham para: (a) salvaguardar os ativos, (b) propiciar dados contábeis precisos e confiáveis, (c) promover a eficiência das operações, e (d) incentivar o respeito às políticas gerenciais. (SAVIANI, 1994, p. 75).

A reengenharia de processos traz, portanto

uma perspectiva de mudança visando melhoria de indicadores e o sistema de controle interno tem propostas mais conservadoras de também promover eficiência, mas primando por rigor na sua construção. Uma união das duas ferramentas de gestão não é uma má ideia, porém pode ser conflitante. O Quadro 1 apresenta os princípios dessas duas ferramentas onde ficam mais evidentes suas diferenças conceituais e práticas.

Reengenharia de processos	Controle interno
1. Vários serviços são unificados.	1. Estabelecer claramente a autoridade e a responsabilidade dos funcionários.
2. As atividades dos trabalhadores são planejadas e executadas por eles.	2. Separar a responsabilidade sobre operações relacionadas.
3. A ordem natural no desempenho das etapas de um processo é respeitada.	3. A autoridade sobre as funções de registro, custódia de ativos ou autorização para movimentar ativos e incorrer em passivos deve ser delegada a três pessoas diferentes.
4. Os processos têm múltiplas versões.	4. Empregar sempre pessoal competente e confiável.
5. O trabalho é realizado onde faz mais sentido.	5. Promover a rotação periódica de deveres ou de cargos.
6. As verificações e os controles são reduzidos.	6. Adotar técnicas e procedimentos claramente definidos aliados a medidas de segurança adequadas.
7. As reconciliações são minimizadas.	7. Viabilidade financeira.
8. Gerentes e equipes de caso proporcionam um único ponto de contato entre organizações e clientes.	8. Revisão independente.
9. Operações centralizadas ou descentralizadas híbridas prevalecem.	9. Integração de tarefas e funções.

Quadro 1: Princípios da reengenharia de processos x Princípios do controle interno

Fonte: Hammer e Champy, 1993, p. 160 (adaptado pelos autores).

Analisando o Quadro 1 é possível observar que os princípios 1 e 2 da reengenharia de processos são em alguns aspectos conflitantes com os princípios 2, 3 e 6 do controle interno, uma vez que tratam de processos e a reengenharia busca o aperfeiçoamento através da unificação. O controle interno vem com uma proposta de organização das atividades, delegação de tarefas e formalizações.

Observa-se também que os princípios 4, 6 e 7 da reengenharia de processos e os princípios 6 e 7 do controle interno são coincidentes em sua essência, uma vez que tratam da possibilidade da existência de processos múltiplos e das reduções possíveis, principalmente financeiramente.

Os demais princípios não possuem diferenças ou semelhanças a serem citadas. Hammer e Champy (1993) complementam a concorrência entre reengenharia de processos e o sistema de controle interno com um caso:

Seus administradores, preocupados com o elevado número de funcionários no departamento de contas a pagar, reorganizaram os procedimentos de aquisição de materiais e pagamento de fornecedores, fazendo com que os responsáveis pelo recebimento dos materiais autorizassem o pagamento aos fornecedores, registrando, num sistema informatizado, que as encomendas foram recebidas. A redução de custos e o

aumento de produtividade auferidos com a mudança resultaram da unificação da responsabilidade sobre operações relacionadas e da minimização da importância da fatura como evidência documental das transações com os fornecedores. Em ambos os casos, foram desrespeitados princípios consagrados de controle interno.

(HAMMER e CHAMPY, 1993, p. 205).

Portanto, a reengenharia de processos é orientada para o futuro e objetiva a conquista de vantagens competitivas por meio do aumento da produtividade e da redução dos custos. Já o sistema de controle interno tem como objetivo preservar a segurança do patrimônio e a qualidade das informações apresentadas. São ferramentas que em alguns princípios são conflitantes, mas que possuem possibilidade de trabalho conjunto e uso visando objetivos comuns dentro de uma organização.

2.2. O Controle Interno em empresas de prestação de serviços

Para entender o controle interno no segmento de serviços ou, no mínimo, identificá-lo, é necessário entender o que vem a ser a prestação de serviço e Hargreaves, Zuanetti e Lee (2005, p.9) ajudam nesse entendimento afirmando que “serviço é o resultado de, pelo

menos, uma atividade desempenhada, necessariamente, na interface do fornecedor com o cliente. É geralmente intangível.” Os autores complementam que na prestação de serviço as empresas precisam estabelecer três critérios básicos de funcionamento: instalações físicas adequadas, padrões de atendimento e competências dos profissionais.

Para Albrecht ser intangível está ligada a personalidade presente na prestação do serviço e por isso

[...] um serviço é um resultado psicológico e fundamentalmente pessoal, ao passo que um produto físico é geralmente ‘impessoal’, quanto a seu impacto sobre o cliente. Muitos executivos e administradores de organizações de prestação de serviços ainda estão procurando despersonalizar o produto e gerir com o auxílio de filosofias e práticas de orientação física.

(ALBRECHT, 2002, p.6)

O último critério citado por Hargreaves, Zuanetti e Lee (2005) está ligado às limitações dos controles internos, onde é preciso envolver os colaboradores para que o sistema seja funcional. Por esse motivo, Dalledonne (2008, p. 24) informa que “é preciso estabelecer indicadores de sucesso para cada uma das partes do negócio de modo compatível com os indicadores gerais do negócio: custos, metas e, se for possível, produtividade”. Ou seja, os indicadores da prestação de serviço e de negócios em geral, alimentados pelos controles, proporcionarão à gestão os rumos do negócio, com foco na tomada de decisão correta.

Em empresas prestadoras de serviço, como informa Albrecht, o foco é no processo e não no produto, portanto os controles em geral, principalmente os gerenciais ou administrativos são voltados para os processos. O autor aponta dez lições aprendidas a respeito de serviços e da administração de serviços, se destacando duas delas que têm relação com o sistema de controle interno em geral:

[...] 6. Os administradores não controlam a qualidade do produto quando o produto é um serviço: o controle de qualidade se altera drasticamente quando o produto é uma interação e não um objeto. A qualidade do produto ‘serviço’ encontra-se num estado precário – está nas mãos dos empregados que prestam o serviço, que o ‘produzem’ e entregam ao cliente. Os administradores só podem afetar a qualidade do serviço indiretamente, dando inspiração e motivação ao pessoal de frente. Muitos administradores ainda não percebem este fato. [...] 10. Os sistemas geralmente são os inimigos do

serviço: muitos dos problemas de qualidade baixa ou medíocre de prestação de serviços resultam de sistemas, procedimentos, políticas, regras e regulamentos e de loucura organizacional. Com muita frequência, culpamos o pessoal da linha de frente pela má qualidade do serviço, quando o verdadeiro problema se encontra em sistemas que não funcionam ou não fazem sentido. Se você não estiver disposto a repensar os sistemas, você pedirá a seu pessoal que dispute a corrida com apenas um sapato.

(ALBRECHT, 2002, p. 6)

Na prestação de serviço, normalmente, dependendo do serviço que se presta é grande a quantidade de mão de obra envolvida no processo e preocupar-se com o controle da qualidade é importante. Lembrando que como bem colocou Albrecht (2002), os sistemas de controle não podem se tornar o problema da operação, eles precisam estar a favor e não contra a produtividade e bom atendimento ao cliente.

A prestação de serviço tem grande presença de mão de obra, principalmente nos processos operacionais e os controles internos precisam prever essa situação, ou seja, precisam estar voltados para a presença humana de preenchimento e controle. Dalledonne (2008, p. 16) destaca que prestar serviço “significa gerir um complexo sistema, mantendo o controle da estabilidade, com o objetivo de garantir a fidelidade do cliente e, o mais importante, o lucro”.

O controle interno na prestação de serviço, assim como em outros segmentos, terá um papel importante se atuar como um item que irá colaborar para alcançar a qualidade do serviço entregue ao cliente, uma vez que nesse segmento, principalmente, a avaliação do cliente é qualitativa, já que ele não terá um produto ou bem em mãos para fazer sua avaliação.

3. Metodologia

O presente estudo é classificado com relação aos objetivos como uma pesquisa descritiva. Sobre os procedimentos adotados é uma pesquisa participante, documental e adota um estudo de caso específico com abordagem qualitativa do problema. A pesquisa descritiva é a pesquisa que “delineia o que é e que aborda também quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando seu funcionamento no presente” (MARCONI, 2002, p. 20). A pesquisa participante envolve o pesquisador no contexto

da entidade estudada e pode ser definida como a pesquisa que busca “auxiliar a população envolvida a identificar por si mesma os seus problemas, a realizar a análise crítica destes e a buscar as soluções adequadas” (GIL, 2010, p.43).

A pesquisa documental é a pesquisa que utiliza documentos que não passaram por análise científica e que podem ser de fonte pessoal (cartas, diários, fotos, etc.) ou de fonte institucional (relatórios, gráficos, tabelas, boletins, etc.) (REIS, 2008), sendo abordados nesse estudo planilhas, relatórios e manuais de controles internos da empresa objeto do estudo de caso. Nesse sentido, define-se o estudo de caso como “um tipo de pesquisa que consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2010, p. 45). Já a pesquisa qualitativa (GIL, 2010) é aquela que estimula os entrevistados à liberdade sobre o tema questionado, ou seja, é utilizada para buscar percepção e entendimento geral sobre os questionamentos, abrindo espaço para interpretação.

Tratamento dos dados ou a análise e interpretação dos dados é o trabalho que levará à solução do problema de pesquisa proposto e o alcance dos objetivos (MARTINS, 2012). Adicionalmente deve-se lembrar que “a análise e interpretação são duas atividades distintas”: a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores e a interpretação é a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-se a outros conhecimentos (MARCONI, 2002).

Os dados coletados foram avaliados com abordagem qualitativa que pode ser considerada como a abordagem que

[...] descreve a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreende e classifica processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribui no processo de mudança de dado grupo e possibilita, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos. (DIEHL e TATIM, 2004, p. 52)

Nessa avaliação dos dados foram utilizados quadros comparativos para o perfeito entendimento de tudo que foi coletado em entrevistas, pesquisas documentais e bibliográficas. Esse processo de avaliação dos dados possibilita uma transformação dos mesmos em informação.

4. Apresentação dos Resultados

Com o objetivo de verificar na prática como uma empresa trata o assunto controle interno, buscou-se confrontar os conceitos estudados com a realidade de uma determinada empresa, além de propor melhorias que levassem à redução de gastos para esta empresa estudo de caso.

A escolha da empresa estudada se deu devido a vários fatores como a facilidade de obter as informações para o estudo de caso, sua atividade fim - que trata justamente da informação, base de qualquer controle interno - e sua importante participação no mercado. Para o resguardo necessário do sigilo comercial o nome da empresa foi devidamente omitido.

A empresa estudada é uma entidade de pequeno porte que presta serviços de guarda e administração de arquivos (organização, digitalização, projetos de *Enterprise Content Management* – ECM, dentre outros). Sua área total de armazenagem de documentos é de aproximadamente 15.000 m². A empresa estudada é pioneira no mercado, atua desde 1993 e conseguiu apresentar em Minas Gerais uma forma diferente de realizar a gestão documental. Não trabalha apenas com guarda de documentos, possui um *mix* de serviços voltado para uma gestão documental completa.

4.1. Situações relacionadas ao controle interno

Para ‘identificar a implementação de novos controles internos e descrever seu funcionamento na empresa estudo de caso e ‘investigar os impactos dos novos controles internos nos custos e despesas da empresa’ (objetivos específicos), abaixo serão descritos 06 (seis) casos verificados na empresa estudo de caso. Para esses objetivos específicos, durante o levantamento dos dados foram utilizadas pesquisa participante, pesquisa documental e entrevista não estruturada.

Nos itens que seguem apresentam-se os casos da maneira mais detalhada possível. Para o resguardo necessário do sigilo comercial, nem todas as informações solicitadas e disponibilizadas na pesquisa documental e na entrevista não estruturada pelos funcionários da empresa, puderam ser expostas.

Cada uma dessas mudanças proporcionou à empresa estudo de caso reduções diretas no quadro de pessoal, reduções no tempo gasto na realização de atividades e reduções de gastos indiretos diversos, conforme exposto na Tabela 1.

Tabela 1: Reduções proporcionadas à empresa estudo de caso

Caso	Tipo de Redução	Valor anual
Melhoria de planilhas de faturamento	– Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com conferência de controle manual	(*)
Criação de planilha controle de atendimento <i>on-line</i>	– Redução de pessoas – Redução de gastos indiretos diversos – Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com conferência de controle manual	(*)
Extensão do controle <i>on-line</i> para todas as áreas operacionais	– Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com conferência de controle manual	(*)
Melhoria do processo de faturamento	– Redução de pessoas – Redução de gastos indiretos diversos – Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com elaboração e conferência de controle manual	(*)
Melhoria do processo de rearquivamento e intercalação	– Redução de pessoas – Redução de gastos indiretos diversos – Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com elaboração e conferência de controle manual	(*)
Implantação do <i>software</i> ERP	– Redução de despesas com material de escritório – Redução em honorários contábeis – Redução em tempo gasto no processo – Redução de retrabalho com elaboração e conferência de controle manual	R\$ 13.028,76

(*) Valores não informados pela empresa estudo de caso. Seria necessário realizar medições específicas nos processos envolvidos para verificar, principalmente, tempo gasto para apurar o valor.

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

4.1.1. Melhoria das planilhas de faturamento

Na área de atendimento ao cliente da empresa estudo de caso, para o processo de envio de documentos aos clientes é necessário, a cada período de faturamento, enviar a alguns clientes uma planilha, acompanhado de nota fiscal e extrato, com a relação de todos os serviços prestados para o período em questão.

Na empresa em questão, todas as áreas que fazem algum tipo de atividade que gera faturamento aos clientes devem lançar esses serviços em um sistema para que no período de faturamento a cobrança entre na nota fiscal do cliente. Nesse processo da área de atendimento ao cliente, além do lançamento no sistema, a área fazia o lançamento em planilhas individuais, ou seja, havia uma duplicidade desnecessária de lançamentos.

Observada essa duplicidade foi proposta e realizada uma alteração da tela de lançamento do sistema para atender ao preenchimento manual de todos os campos da planilha. Foi desenvolvido no sistema uma rotina de exportação das informações em formato de planilha para envio aos clientes, houve treinamento da equipe para realização dos lançamentos dentro do novo cenário e houve comunicação com o cliente para informar o novo padrão de relatório.

Essa otimização de um processo até então manual e em duplicidade, foi o início de uma fase de mudança em controles internos

importantes das áreas estudo de caso que serão descritos nos próximos itens.

4.1.2. Criação de planilha controle de atendimento *on-line*

Ainda na área de atendimento ao cliente, no mesmo processo de envio de documentos aos clientes, o controle de todo o fluxo de recebimento e conclusão das solicitações era realizado através de uma Planilha Controle de Atendimento (PCA) que utilizava o software Excel®. A planilha foi criada com o objetivo de controlar o fluxo de atendimento, monitorar os prazos de atendimento e levantar números e estatísticas para elaborar indicadores de desempenho do processo (gráficos).

Com o passar do tempo a PCA não atendia mais ao grande número de clientes e conseqüentemente ao grande número de solicitações que precisavam ser lançadas. Além disso, a qualidade da informação não era mais confiável, porque não havia nenhum tipo de consistência dos dados alimentados e havia uma grande necessidade de uso simultâneo dos dados pela equipe, que também cresceu.

Diante desse cenário foi solicitado à área de desenvolvimento (TI) da empresa a criação de uma planilha, nos mesmos moldes, porém *on-line* e com ligação direta à área reservada do site da empresa (local onde os clientes podem enviar pedidos de documentos, além do envio de *e-mails*). Foi criado um painel inicial, onde era possível visualizar as solicitações enviadas pelos

clientes utilizando o site da empresa e lançar solicitações enviadas por *e-mail*, o que já seria um ganho.

Aos gestores da área de atendimento coube a elaboração de uma lista de adequações para que o painel fosse transformado na ferramenta atual, o Sistema Integrado de Atendimento (ou SIA).

O SIA tem integração direta com o site da empresa. O cliente consegue acompanhar o *status* da sua solicitação, é possível realizar utilização simultânea, ele é *on-line* e pode ser acessado de qualquer local que tenha acesso à *internet*. Possui uma série de filtros possíveis, possui a garantia de consistência das informações inseridas (validações) por ser um *software*, possui botões de estatísticas que geram os indicadores de desempenho sem intervenção manual, possui funções de exportação das informações lançadas no mesmo e possui funções de administração em que é possível criar usuários, editar listas suspensas da ferramenta, alterar perfis e monitorar as ações dos usuários através dos *logs* salvos. Um último ponto positivo é que a ferramenta elimina uma etapa do processo, a de lançamento da solicitação, para os casos em que o cliente solicita diretamente através do site. Agora, somente as solicitações por *e-mail* precisam ser lançadas. Na antiga PCA, tudo tinha que ser lançado.

4.1.3. Extensão do controle *on-line* para todas as áreas operacionais

Como pode ser observado acima, a criação do Sistema Integrado de Atendimento foi uma excelente otimização de um controle fundamental para a empresa em questão. Observando o sucesso dessa otimização, a área da qualidade da empresa, utilizando da sua posição privilegiada de auditar todas as áreas da operação e do suporte, percebeu que as áreas da operação, assim como a área de atendimento ao cliente (origem do SIA) possuíam um controle central, ou no mínimo a necessidade de um controle desta natureza.

Surge então a ideia do controle centralizado por área na operação da empresa, nos padrões do SIA. Este projeto encontra-se em andamento e realizará na empresa uma possibilidade de prestação de contas em tempo real aos clientes, dentro da área reservada aos mesmos no site (esse projeto atua em conjunto com a inclusão do conceito de ordem de serviço, item 4.1.4). Os próximos tópicos tratam justamente dessa parte do processo e de outras

otimizações realizadas no processo de faturamento.

4.1.4. Melhoria do processo de faturamento

Como a empresa estudada possui um Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ) certificado (ISO 9001:2008), o setor da qualidade da empresa tem como objetivo manter os processos em geral formalizados e integrados. Seguindo essa linha de trabalho foi possível realizar quatro alterações no processo de faturamento da empresa, em parceria com os gestores das áreas envolvidas:

1) Criação de parâmetros para os produtos liberados aos clientes

Um dos desafios da área comercial da empresa estudo de caso, durante muito tempo, era disponibilizar de maneira sistêmica as informações dos contratos dos clientes que estivessem relacionadas com a operação (exemplo: prazos de atendimento, quantidades permitidas por solicitação, forma de cobrança). Até que essa disponibilização fosse possível, sempre que uma informação era necessária, a área comercial precisava ser acionada e isso sempre causou desgaste internamente e em algumas situações erros operacionais e ruídos com os clientes.

Essas informações (parâmetros) de cada produto da empresa foram levantadas por um grupo de gestores e através de reuniões, a ideia da criação de parâmetros no sistema operacional da empresa foi colocada em prática.

Atualmente, a empresa conta com um *mix* de produtos cadastrados em seu sistema operacional, mais parâmetros associados a alguns deles. Os parâmetros, em sua grande maioria, são informativos (prazo, quantidades, orientações, etc.) e em alguns casos são interativos (o lançamento de uma informação é convertido em uma quantidade a ser faturada para o cliente: transporta-se 50 caixas, portanto deve-se cobrar dois fretes – a cada 25 caixas, fatura-se um frete do cliente). Além de resolver a situação histórica da área Comercial de disponibilização da informação à operação da empresa, ainda foi possível garantir um faturamento mais ajustado e que contribui para ausência de erros pelos usuários.

2) Realização de revisão centralizada dos lançamentos para faturamento

Como informado anteriormente, todas as áreas que fazem algum tipo de atividade que

gera faturamento aos clientes, devem lançar esses serviços em um sistema para que no período de faturamento a cobrança entre na nota fiscal do cliente.

Esses lançamentos são realizados por funcionários (auxiliares) treinados da própria operação e eram revisados dentro de cada setor por supervisores, coordenadores ou líderes. O processo de revisão do lançamento consiste em conferir se as quantidades lançadas estão de acordo com o necessário para o serviço realizado. Esse processo está previsto para todos os lançamentos e é obrigatório.

Existia, porém, um problema em deixar a própria área revisar seu lançamento, o que fazia com que o processo, algumas vezes, ficasse atrasado, por situações internas de cada área (grandes demandas, ausências, etc.) e dava um grau de desconfiança, principalmente da diretoria, quanto à existência de fugas de faturamento, uma vez que o responsável pela revisão poderia não estar 100% informado de todas as nuances daquele cliente.

Para resolver a situação, um grupo de trabalho convocado pela diretoria, focado em otimizar esse processo com vistas a redução de fugas de faturamento, sugeriu a centralização da revisão do faturamento para um responsável que teria o treinamento adequado visando acumular o conhecimento necessário e que ficaria subordinado ao setor Financeiro/Faturamento da empresa.

Atualmente, o processo ocorre dessa forma e desde a mudança todas as revisões são realizadas e a qualidade do faturamento melhorou muito.

3) Formalização do processo de faturamento ao cliente

Todas as áreas operacionais da empresa possuem Procedimentos Operacionais Padrão (POP) de seus processos. A formalização dos processos das áreas da operação é uma obrigatoriedade do Sistema de Gestão da Qualidade (SGQ) da empresa, principalmente para as áreas pertencentes ao escopo do certificado (ISO 9001:2008).

O processo de faturamento da empresa não faz parte desse escopo. Porém, o setor da qualidade da empresa percebeu que seria muito positivo fazer a formalização dessa atividade - essa melhoria também foi destacada em nota da auditoria externa de 2013, realizada na empresa estudo de caso.

Através de reuniões com os gestores do processo de faturamento ao cliente, o setor de qualidade formalizou as atividades do processo

de faturamento ao cliente e além de criar um manual do processo, pôde sugerir melhorias sistêmicas ao processo que resultaram na inclusão do conceito de Ordem de Serviço para as solicitações dos clientes à operação da empresa, o que será detalhado no próximo item.

4) Inclusão do conceito de Ordem de Serviço

Exatamente como um sistema, ou seja, partes que se integram e formam um conjunto que trabalha em harmonia dentro da empresa, a ideia da criação do Sistema Integrado de Atendimento para toda a operação e a formalização do processo de faturamento pelo setor da qualidade da empresa proporcionou um projeto que encontra-se em andamento e que visa inclusão do conceito de Ordem de Serviço (OS) na operação da empresa.

Atualmente, as áreas recebem as solicitações via *site* ou via *e-mail* dos clientes e realizam o serviço solicitado. Em alguns setores o início da solicitação é o recebimento de material a ser processado, sendo dispensável o envio de qualquer tipo de formalização pelo cliente. Nessa fase do processo, cada área controla suas demandas de alguma forma, com ou sem um controle específico, chegando ao ponto de setores terem controles visuais, ou seja, se há material dentro da sala, em uma prateleira ou em um local específico, há demanda pendente.

Visando corrigir essas falhas, padronizar os controles e criar integração entre os setores da empresa, seja da operação ou administrativos (faturamento), surge, como citado anteriormente, a proposta de elaboração de um painel (planilha *on-line*, assim como o SIA) por área com o conceito de OS. Cada setor recebendo suas demandas (solicitações) através do uso do *site* pelo cliente, a mesma já chega com um número de OS, fica registrada e o cliente mantém acompanhamento do status da solicitação, bem como dos itens faturados. Esse último benefício, o de acompanhar no *site* os itens faturados por Ordem de Serviço, retira a necessidade de existência de planilhas de faturamento, como descrito no item 4.1.1 e várias atividades de prestação de contas realizadas no processo de faturamento.

De todos os casos citados neste item 4.1, a 'inclusão do conceito de Ordem de Serviço' será, quando finalizada sua implantação, um marco nessas melhorias de controles citadas que foram se encaixando e possibilitando à empresa em questão reduzir gastos e otimizar a operação de parte do seu sistema de controles internos, sem ferir os princípios que os norteiam.

4.1.5. Melhoria do processo de rearquivamento e intercalação

Fruto das auditorias internas do setor qualidade, uma proposta de melhoria de controles e reengenharia de processos foi aprovada pela diretoria da empresa para o setor que realizar rearquivamento e intercalação de documentos.

O rearquivamento de documentos é o retorno a um local de origem de documentos originais que foram enviados aos clientes e a intercalação de documentos é a inclusão de um documento novo enviado pelo cliente em um documento já enviado anteriormente pelo próprio cliente. Ambos os processos são de responsabilidade de uma única área na empresa estudo de caso e atualmente são executados fazendo uso do sistema operacional da empresa e de uma série de controles internos que utilizam desde formulários manuais até planilhas no *software* Excel[®].

A proposta consiste em fazer todo o processo de registro da documentação que chega para rearquivamento ou intercalação apenas no sistema operacional da empresa, utilizando muito da leitura dos códigos de barras que já são fixados nos documentos. O ideal para se entender bem o processo e a melhoria proposta seria uma visita e apresentação mas, em síntese, o que precisa ser entendido é que a documentação chegará, seja para rearquivar ou intercalar e ao emitir o recebimento desses documentos, o operador já registrará sua entrada, cadastrando-os em estoque e alocando a remessa em um local de guarda temporária até que os mesmos sejam arquivados em local de origem. No processo de guarda, atualmente o operador deve fazer anotações em uma planilha para identificar o contêiner em que está arquivando determinado documento. Com a melhoria proposta, essa anotação vira mais uma baixa dentro do sistema operacional da empresa, onde se faz leitura do código de barras do documento e leitura do código de barras do contêiner para arquivo (tudo consistido, registrado e com possibilidade de gerar relatórios de produtividade, de movimentação, etc.).

O maior benefício é a retirada de controles manuais, o que proporcionará redução de mão de obra e redução de tempo gasto, atualmente, com os controles manuais. Haverá, também, integração entre *site*, sistema operacional e Sistema Integrado de Atendimento (essa é uma das áreas que tem previsto um painel para controle via OS).

4.1.6. Implantação do software ERP

Como último caso apresentado está a implantação do software ERP (*Enterprise Resource Planning* ou SIGE – Sistemas Integrados de Gestão Empresarial) na empresa estudo de caso. Sua implantação foi há dois anos e em síntese o gestor dos setores financeiro e faturamento da empresa, principal responsável pela implantação, descreve a situação antes e depois da ferramenta:

* Antes do ERP:

- Enviava a documentação de notas e demais para a Contabilidade terceirizada;
- Não fazia nenhum tipo de lançamento, apenas um controle de caixa em sistema da diretoria;
- Não tinha controle informatizado de títulos em aberto e a receber;
- Havia muitos controles manuais para suprir as necessidades da área;
- Processo de faturamento ao cliente (emissão e envio de notas) manual.

* Depois do ERP:

- Tem um ERP “robusto” com vários módulos (não utiliza todos);
- Faz os lançamentos das notas de entrada e demais obrigações contraídas;
- Tem todos os relatórios e demonstrações contábeis que precisa instantaneamente;
- Tem uma economia anual de R\$13.028,76;
- Não precisa enviar documentos à Contabilidade que continua terceirizada, mas com comunicação/contato todo via sistema, *on-line*;
- Faz o controle de estoque de materiais do Almojarifado através do ERP, de maneira integrada (compra, entrada, saída para usuário interno, controle, nova compra, etc.);
- Ainda não está utilizando 100% da ferramenta (faltam, principalmente, aprovações via sistema pela Diretoria);
- Processo de faturamento ao cliente (emissão e envio de notas) eletrônico.

Basicamente, a empresa não fazia nada para fins de controle em tempo real, ela apenas gerava a documentação e encaminhava para a Contabilidade (terceirizada), sem contar o processo de faturamento (emissão de notas fiscais) que também era em parte manual e com

o ERP ganhou informatização de algumas partes (ex.: NF-e, envio de extrato, envio de boleto, etc.). A contabilidade continua terceirizada, porém os lançamentos das notas fiscais de entrada e demais obrigações contraídas (ex: contrato de aluguel) parte da empresa, no ERP. Com isso, a contabilidade faz somente a outra parte do trabalho e a empresa pode, efetivamente, gerenciar toda a parte contábil e financeira através de alguns cliques.

Para concluir, o mais importante sobre a implantação do ERP fica explícito no conteúdo

da Figura 1, que mostra a redução de gastos e despesas que a empresa teve com essa implantação, bem como o gasto atual, pós-implantação, o que faz a economia demonstrada ser a total real. Os valores são expressivos e representam uma vitória do gestor da área que informou que de experiências em outras empresas, já esperava um retorno de melhora administrativa bem positivo, mas não fazia ideia que o retorno financeiro também seria tão vantajoso.

Redução de custos /despesas diretas com a implantação do ERP

Descrição dos itens	Qtde.	Vlr. Unitário	Total
Despesa com envio de nota fiscal pelos Correios	465,00	1,26	585,90
Despesa com impressão de nota fiscal	465,00	0,10	46,50
Despesa com impressão de boleto	369,00	0,10	36,90
Despesa com impressão de extrato	465,00	0,02	9,30
Despesa com envelopes timbrados	465,00	0,12	55,80
Despesa com etiquetas de endereços dos clientes	465,00	0,01	4,65
Custo com mão de obra de 1/2 dia de um Analista Financeiro	1,00	104,72	104,72
Custo com mão de obra de 1/2 dia de um Auxiliar Financeiro	1,00	37,96	37,96
Despesa com honorários contábeis	1,00	4.004,00	4.004,00
Manutenção de sistema	1,00	150,00	150,00
Economia mensal			5.035,73
Economia anual			60.428,76

Despesas diretas com o ERP

Descrição dos itens	Qtde.	Vlr. Unitário	Total
Despesa com honorários contábeis	1,00	2.000	2.000
Manutenção do ERP	1,00	1.950	1.950
Economia mensal			3.950,00
Economia anual			47.400,00
Redução mensal			1.085,73
Redução anual			13.028,76

Figura 1: Redução de gastos com a implantação do ERP
Fonte: Dados da pesquisa (2013)

5. Considerações Finais

A partir de todos os conceitos e práticas verificadas no material referenciado, este trabalho buscou conceituar o controle interno e propor melhorias com foco em redução de gastos para uma empresa prestadora de serviço. Algumas das melhorias apresentadas no estudo de caso, durante a pesquisa participante, foram implantadas pela empresa e uma melhoria ainda será implantada, ou seja, o projeto já foi aceito pela diretoria.

Foi apresentado, também, a implantação do ERP que reduziu gastos e melhorou a circulação e obtenção das informações. Esse último não foi um resultado do trabalho, mas foi uma evidência que controles internos podem auxiliar na redução de gastos.

Dentro de toda essa perspectiva conclui-se que é possível obter reduções de gastos por meio da reestruturação de controles internos em uma empresa prestadora de serviços sem desprezar os princípios que os norteiam. Todo o conjunto de casos apresentados é a evidência dessa afirmativa, que no início dos trabalhos era o problema de pesquisa.

O trabalho teve sua relevância comprovada por ter se mostrado uma oportunidade de explorar a bibliografia sobre um tema que não tem tantos trabalhos com aplicação prática e uma abordagem mais voltada para a redução de gastos. Normalmente, é comum observar a relação entre controle interno e auditoria interna, ou associar controle interno à burocracia, o que reduz a possibilidade de alcançar objetivos como esses.

Como o estudo de caso limitou-se a uma única empresa da sua área de atuação, não é possível afirmar que ele pode ser aplicado em todas as empresas com condições semelhantes à estudada. Como sugestão para outros estudos, indica-se aumentar o universo de empresas na mesma área de atuação e comparar os impactos nos seus resultados.

6. Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALBRECHT, Karl. **Revolução nos serviços**: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar seus clientes. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração**: construindo vantagem competitiva. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 2000.
- CARTER, Lemuria; PHILIPS, Brandis; MILLINGTON, Porche. The impact of information technology internal controls on firm performance. **Journal of organization and End user computing**. 24 (2), april-june, 2012.
- CERTO, Samuel C. **Administração moderna**. 9. ed. São Paulo: Pretince Hall, 2003.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: Teoria e Prática. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- DALLEDONNE, Jorge. **Gestão de Serviços**: a chave do sucesso nos negócios. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2008.
- DAVENPORT, Thomas H. **Reengenharia de Processos**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em Ciências Sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Pretince Hall, 2004.
- FERNANDES, Flávio César F.; BERTOLLO, Rossano Margotto. **Avaliação do impacto da reengenharia nas grandes empresas do brasil**. Revista Gestão e produção, v.6, n.1, p. 51-60, abr. 1999.
- FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização**: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29-10-1997. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- HAMMER, M.; CHAMPY, J. **Reengenharia**: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- HARGREAVES, Lourdes; ZUANETTI, Rose; LEE, Renato. **Qualidade em prestação de serviços**. 2. ed. Rio de Janeiro: Senac Nacional, 2005.
- IBRACON. **Curso básico de auditoria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- JOKIPII, Annukka. Determinants and consequences of internal control in firms: a contingency theory based analysis. **J Manag Gov**. 14:115-144, 2010.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de Informação**: com internet. 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2002.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análises. 6. ed. São Paulo: 2009.
- REIS, Linda G. **Produção de monografia**: da teoria à prática. 2. ed. Brasília: Senac, 2008.
- ROSINI, Alessandro Marco. **Administração de sistemas de informação e a gestão do conhecimento**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- SANCOVSCHI, Moacir. **Reengenharia de Processos e Controle Interno**: uma avaliação comparativa. Revista de Administração de Empresas, v. 39, n. 2, p. 64-77.
- SANKOLOBA, Tumisang; SWAMI, B. N. Impact of Internal Controls in Managing Resources of Small Business: Case Study of Botswana. **Journal of Small Business and Entrepreneurship Development**, Vol. 2, No. 2, pp. 87-105, June 2014.
- SAVIANI, J. R. **Repensando as Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: Pioneira, 1994.