

Revista Contabilidade & Amazônia

Disponível em
<http://www.contabilidadeamazonia.com.br/>

Revista Contabilidade & Amazônia, Sinop, v. 4, n. 1,
art. 5, pp. 65-79, Jan./Dez. 2011

A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO COMO FERRAMENTA PARA A TOMADA DE DECISÃO EM UMA PEQUENA EMPRESA

Jucicléia Terezinha Delvoss

ju_delvoss@hotmail.com

Graduada em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT
Sinop, MT, Brasil

Vandersézar Casturino*

vandersezar@unemat-net.br

Professor
Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT
Sinop, MT, Brasil

Kelem Fabiana Casturino

kelem_fabiana@hotmail.com

Graduada em Letras
Universidade do Estado de Mato Grosso – UNEMAT
Tangará da Serra, MT, Brasil

*Endereço: Vandersézar Casturino
Avenida dos Ingás, 3001, Sala L12, Centro, Sinop/MT, 78555-000.

Copyright © 2011 Revista Contabilidade & Amazônia. Todos os direitos são reservados. É permitido citar parte dos artigos sem autorização prévia, desde que seja identificada a fonte.

Resumo

Esta pesquisa teve como objetivo analisar e sugerir um aprimoramento do sistema de controle interno para uma pequena empresa no ramo de farmácia e drogaria da cidade de Sinop. Para o embasamento teórico foi realizada uma pesquisa, por meio de um estudo de caso, na qual se descreve o funcionamento da empresa, a divisão em departamentos, alocações de funções dando ênfase às operações realizadas pelos proprietários e o sistema de informações por ela utilizado, além dos controles manuais. Conforme o estudo realizado foi sugerido novas mudanças na alocação de funções dos departamentos que contribui com o desenvolvimento das atividades, tendo em vista que a operacionalização do sistema de informações em todos os departamentos proporciona maior agilidade no desenvolvimento das atividades substituindo os controles manuais. Assim a contabilidade torna-se um mecanismo útil para que a entidade possa efetuar os procedimentos de forma correta e proporciona ao empresário resultados por meio de relatórios que auxiliam na tomada de decisão.

Palavras-chave: Controle Interno; Sistema de informação; Tomada de decisão.

1. Introdução

A continuidade das pequenas empresas depende de uma estrutura organizacional que possibilita a geração de informação e o Controle Interno é uma ferramenta que proporciona a continuidade das organizações desenvolvendo e direcionando-as para atingir resultados positivos de crescimento em suas atividades, esses, por sua vez, são realizados por meio de controles específicos para cada atividade.

De acordo com Oliveira (2004, p. 82) “a partir de determinado porte, as empresas são gerenciadas de forma segmentada, quase sempre existindo um executivo responsável em cada uma das divisões, departamentos ou setores.”

A necessidade do Controle Interno abrange todos os níveis de portes das empresas, cuja importância define processos organizacionais, colocando à disposição controles operacionais, econômicos, financeiros agregando e fornecendo informações compartilhadas sobre departamentos.

As pequenas empresas, na grande maioria, não usam o controle interno como ferramenta para a tomada de decisão e isso implica em erros e desperdícios no processo empresarial, refletindo na diminuição dos lucros da entidade. Dessa forma ele aumenta a potencialidade da organização oferecendo instrumentos para crescer com subsídios, dados históricos e responsabilidade evitando assim fraude, erros e salvaguardando o patrimônio empresarial.

Kassai, (1997, p. 07) afirma que “no entanto, em muitos casos, o empreendedor possui conhecimento técnico da área em que pretende atuar, mas não tem experiência de exercer um papel administrativo.”

Um dos problemas encontrado nas empresas de pequeno porte é como controlar suas atividades para obter o lucro esperado e como colocar em prática um sistema de controle interno adequado para a empresa se manter no mercado globalizado.

Este artigo tem como objetivo analisar e sugerir um aprimoramento do sistema de controle interno voltado para empresa de pequeno porte no ramo de farmácia e drogaria.

O trabalho tem por base o referencial teórico que o fundamenta mediante a utilização da pesquisa bibliográfica realizada por meio de livros, jornais, artigos e revistas.

Quanto ao objetivo, a metodologia utilizada neste trabalho será descritiva, visando à identificação das características dos departamentos da empresa, utilização do sistema de informação, alocação de funções, e a importância da contabilidade para a tomada de decisão,

sugerindo ao final, um sistema de controle interno que seja adequado as suas necessidades.

De acordo Gil apud Beuren *et al.* (2003, p. 139) “a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis.”

No que diz respeito à tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema, será utilizado o método qualitativo, com intuito de oferecer um aprimoramento no sistema de controle interno como ferramenta para a tomada de decisão.

Será abordado como procedimento metodológico o estudo de caso sendo definido por Beuren *et al.* (2003, p. 84): “a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso.” Sendo o estudo prático realizado em uma pequena empresa no ramo de farmácia e drogaria na cidade de Sinop.

2. Referencial Teórico

O referencial teórico é parte integrante do estudo com o intuito de fornecer subsídios à sua realização, destacando conceitos, teorias e concepções que visem auxiliar a compreensão da pesquisa. Os assuntos tratados neste capítulo são pertinentes à Contabilidade e ao controle interno.

A contabilidade proporciona aos seus usuários mecanismos que contribui para o controle de suas atividades. Na visão de Marion (1998, p. 24) “a contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muita antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões”.

De acordo com Franco (1996, p. 21) “o patrimônio é o objeto da Contabilidade, isto é, sobre ele se exercem as funções contábeis, para alcance de suas finalidades”.

Na visão de Attie (1998, p. 111), “o controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável”.

Na visão de Franco e Marra (2001, p. 376), “a segurança maior no que concerne a evitar desvios, desfalques etc, repousa na eficiência dos controles internos.”

O processo de gestão é necessariamente assistido por informações, que por sua vez, se encontram registradas e acumuladas nos sistemas de informações, os quais fornecem subsídios para todas as etapas do processo de gestão, sejam eles sistemas operacionais ou de apoio à gestão. (PADOVEZE, 2005, p. 27).

Conforme Oliveira (2004, p. 18), “as informações de planejamento e controle exigem sistemas de informações que suportem essas decisões. A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa por meio da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.” Assim os sistemas informatizados permitem a geração de informações, conforme as características de cada departamento, bem como as atividades por ele desempenhada.

De acordo com Gil apud Padoveze, (2004, p. 54), “sistemas de informação compreendem um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e a correspondente tradução em informações.” Os sistemas de informações formam o conjunto dos recursos, transformando em dados e traduzindo-os em formas de relatório e gráficos que auxiliam nos processos decisórios.

Na visão de Moscové, Smkin e Bagranoff (2002, p. 23), “um sistema de informação é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”. Através dos sistemas de informações as organizações trabalham com

maior segurança e armazenam - as de modo a serem úteis no futuro. Os processos decisórios elencam as informações armazenadas nos sistemas informatizados que podem ser emitidos por meio de relatórios.

O sistema de informação propicia o armazenamento das entradas e saídas fornecendo subsídios que contribuem na tomada de decisão, também denominado de processo decisório, é um conjunto de processo decisório e compreende as fases de planejamento, execução e controle da empresa de suas áreas e atividade. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo sistema. Essas informações armazenadas constroem uma base de dados dos períodos e auxilia os departamentos na execução das atividades (PADOVEZE, 2005).

O planejamento é a primeira etapa do processo decisório e divide-se em duas categorias: o operacional e o estratégico. O planejamento operacional pode ser considerado uma etapa de detalhamento das alternativas selecionadas no pré-planejamento operacional, relacionada a recursos, produtos, volumes, preços e outras variáveis, compreendendo um horizonte de tempo (curto, médio e longo prazo), é a programação elaborada no momento mais próximo da realização dos eventos, com base no conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas. Esse por sua vez, consiste em mensurar e avaliar todos os recursos disponíveis e o seu retorno em determinado período garantindo maior segurança na execução e no controle das operações. Dessa forma ele busca as informações externas que podem melhorar o processo administrativo da organização e detectar problemas com antecedência (PELEIAS, 2002).

Já o planejamento estratégico complementa o planejamento operacional dando ênfase ao ambiente externo da empresa, diminuindo os riscos de interferência nas atividades, ou seja, seus concorrentes, oscilação de mercado, fornecedores e clientes. Na visão de Mosimann e Fisch apud Oliveira (2004, p. 39) pode-se conceituar, planejamento estratégico como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, definem as diretrizes estratégicas.

Desse modo, os planejamentos disponibilizam mecanismos ao empresário para tomar decisões com maior segurança. O planejamento operacional e estratégico segue uma sequência de informações que busca um enfoque por meio da missão da empresa. Para Peleias (2002, p. 16) afirma que “[...] missão é bastante utilizada nos textos sobre planejamento estratégico, e pode ser definida como a expressão da razão da existência de uma organização – é o motivo que justifica sua existência e operação no mercado em que atua”.

Conforme Mosimann e Fisch (1999, p. 36), a missão das diversas áreas de uma empresa é dar suporte à gestão dos negócios da mesma, de modo a assegurar que a empresa atinja seus objetivos por meio do produto/serviço feito para a empresa de forma eficiente.

Para Padoveze (2004, p. 26), “[...] o processo de gestão não se limita ao planejamento; inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da execução das atividades, bem como do controle da execução das atividades. O controle, por sua vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados”.

O controle é a etapa do processo de gestão contínua e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas, direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos. O controle das atividades acompanha o processo e a partir da execução, são tomadas as medidas corretivas para os eventuais problemas (PELEIAS, 2002).

Almeida (2003, p. 63) relata que “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos

negócios da empresa”. Essa ferramenta busca a interação de todos os procedimentos que resultam no cumprimento de metas e objetivos das atividades executadas.

Controle interno é um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotados de forma sistemática pelas empresas, as quais devem estar em constante evolução assegurando o atingimento dos resultados conforme objetivos, preestabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações. Esse conjunto deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e seus resultados. É desenvolvido através da aplicação de procedimentos corretos que geram um resultado satisfatório para a organização empresarial (PELEIAS apud PADOVEZE, 2005).

Pode-se também definir controle interno como o sistema de uma empresa que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades, além dos demais métodos e medidas adotadas com a finalidade de: salvaguardar os ativos; verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais; desenvolver a eficiência nas operações; comunicar e estimular o cumprimento de políticas, normas e procedimentos administrativos adotados (CREPALDI, 2004).

Attie (1998, p. 112) afirma que “a importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto”.

Em relação à importância do Controle Interno destaca-se: gerar relatórios e informações para controle eficiente das operações e transações e que permitam refletir a analisar a complexidade do sistema empresa; procedimentos, critérios e ações que garantam a responsabilidade administrativa pelas salvaguardas dos ativos da empresa e pela prevenção contra o mau uso dos recursos; procedimentos, critérios e ações que permitam a melhor proteção que a empresa possa ter contra as falhas humanas intencionais ou não (PADOVEZE, 2005).

A finalidade dos controles internos é a de estabelecerem-se padrões, medir o desempenho real e agir preventivamente, assegurando que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se, entre os objetivos específicos a serem atingidos, os seguintes:

- a) observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive, de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- e) salvaguardar os ativos financeiros e físicos, quanto à sua boa e regular utilização, e assegurar a legitimidade do passivo registrado;
- f) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- g) assegurar a aderência às diretrizes, normas, aos planos e procedimentos do órgão/entidade. (JUND, 2005, p. 371).

Conforme Crepaldi (2002, p. 67) “[...] o eficiente controle requer relatórios e análises que reflitam a situação da companhia.” Por isso é baseado por princípios que vem a título de complementar e organizar as operações que ocorrem dentro da empresa visando um controle de todas as atividades e de seus respectivos colaboradores.

Como princípios de Controle Interno destacam-se:

- a) deve haver uma clara delegação de autoridade;
- b) a execução das transações deve ser segregada de seu registro contábil;
- c) as transações devem ser realizadas mediante autorização;

- d) as transações devem se consubstanciadas em documentário hábil, de origem externa ou interna, avalizando segundo os procedimentos e autorizações;
- e) nenhum funcionário da organização deve ter todo o ciclo da transação sob seu controle;
- f) as instruções devem ser escritas e os procedimentos registrados, em papel ou meio computacional;
- g) utilizar o máximo possível de recursos computacionais, com procedimentos internos integrados e seqüenciais. (PADOVEZE, 2005).

Na visão de Moscovice, Simkin e Bagranoff (2002), certos procedimentos de verificação no sistema de controle interno de uma organização devem ser criados e implementados para evitar a ocorrência de algum problema potencial enquanto uma atividade é realizada esses procedimentos são chamados de controles preventivos e devem entrar em operação antes da realização de uma atividade.

3 Estudo de Caso

O presente estudo de caso baseia-se no sistema de controle interno de uma pequena empresa na cidade de Sinop, no ramo de Farmácia e Drogaria como uma importante ferramenta para a tomada de decisão, com o intuito de relatar o funcionamento dos departamentos, funções desempenhadas pelos colaboradores, os controles internos que a empresa possui e o sistema informatizado que é um mecanismo extremamente útil para a geração de informação.

A empresa atualmente conta com 4 departamentos na divisão de suas funções e possui uma estrutura organizacional que é composta da seguinte forma: a farmácia e drogaria conta com o departamento financeiro no topo monitorando o departamento de vendas, departamento de estoques e o departamento administrativo que serão detalhados a seguir.

Os proprietários estão alocados no departamento financeiro e desempenham as seguintes funções: contas a pagar; movimentações bancárias; conferências de caixas; autorizações; comissões; propaganda; provisões e reservas.

O departamento de vendas tem a participação de 19 colaboradores distribuídos nos três períodos matutino, vespertino e noturno.

O departamento de estoques conta com três colaboradores, cujas funções e atividades desempenhadas serão detalhadas a seguir:

- a) gerente geral da empresa: desempenha sua função focada no controle de estoques compreendendo negociação de valores, compras, revisão de pedidos e devoluções. Ele tem a autonomia de dar descontos nas vendas, pequenas autorizações como o abastecimento das motos que são destinadas para as entregas de vendas, bem como participa das reuniões, que ocorrem em média uma vez a cada dois meses, junto com os proprietários e colaboradores da área de vendas;
- b) auxiliar do gerente: efetua os pedidos, calcula os impostos e a quantidade de medicamentos que será destinada para cada farmácia e os medicamentos que ficam em estoque na conta depósito, também realiza a contagem física dos estoques a cada seis meses;
- c) estoquista: lança no sistema de informação os medicamentos e as duplicatas e separa as quantidades em caixa para serem distribuídos entre as farmácias, encaminha nota fiscal e duplicatas para o departamento financeiro.

O procedimento de controle de medicamentos e das respectivas compras ocorre da seguinte forma:

- a) pedidos: são efetuados diariamente e a empresa trabalha com determinados medicamentos com estoque zero, isto é, efetua-se a compra somente por pedido ou em mínima quantidade que fica exposta nas gôndolas e não permanecem estocadas no depósito. Geralmente são adquiridos pela empresa que é denominada como a matriz do grupo, embora sua razão social e as outras ligadas a ela sejam diferente, pois somente internamente elas são

consideradas filiais. Existe uma conta depósito, (fictícia), na qual os medicamentos são lançados e posteriormente distribuídos em quantidades correspondentes a cada farmácia, a cobrança é feita por boleto bancário que é vinculado à nota fiscal de entrada da empresa que adquiriu os produtos, neste caso a matriz. Os pedidos dos medicamentos que são destinados para o depósito são adquiridos na razão social da matriz se lançados na conta depósito. Esse procedimento é efetuado quando ocorrem promoções de medicamentos e há um preço favorável para a compra em grande quantidade que precisam ser armazenadas;

- b) fornecedores: a pesquisa de preços é constante e o cadastramento com os fornecedores concentra-se no Estado de Mato Grosso, apenas alguns produtos como fraldas e as linhas de dermocosméticos e perfumes importados são feitas fora do Estado. Os cadastros dos fornecedores são efetivados por e-mail ou por fichas de cadastramento que são passadas por fax;
- c) conferência dos medicamentos: a conferência é dada no momento da entrega dos produtos de acordo com os volumes e os itens discriminados na nota fiscal;
- d) lançamentos: após a conferência são lançadas as entradas de medicamentos com todos os dados das notas fiscais e os respectivos boletos bancários, bem como suas datas de vencimentos e em seguida encaminhado ao departamento administrativo que a confere novamente para em seguida enviar ao setor financeiro, que não utiliza esse mecanismo e lança nas planilhas manuais os valores, data de vencimento e o fornecedor;
- e) exposição dos medicamentos e perfumaria: depois de lançado no sistema, os medicamentos são encaminhados para o departamento de vendas onde são expostos por princípio ativo e sua respectiva classificação sendo ético, bonificado e genérico além da perfumaria e suplemento;
- f) vencimentos: os medicamentos são retirados das prateleiras com antecedência de 6 meses e expostos em uma prateleira separada para que os atendentes vendam com urgência, além disso os atendentes recebem uma comissão maior pelas vendas desses medicamentos. Os medicamentos que chegam das distribuidoras com data próxima ao vencimento são devolvidos. Na perfumaria são efetuadas promoções com os produtos próximos ao vencimento;
- g) contagem de estoques: a cada seis meses é feita a contagem física dos estoques em todas as farmácias e após esse procedimento confronta-se o os saldos iniciais menos as saídas que ocorreram durante a contagem, há de salientar que a farmácia não fecha para efetuar esse procedimento. Após esse confronto é impresso o relatório dos estoques do sistema de informação e comparado com a contagem física para obter maior confiabilidade da execução das atividades e do valor que a entidade possui estocada. A contagem de estoques tem a finalidade de verificar o que está registrado no sistema de informação com o estoque total da empresa para evitar a ocorrência de erros e obter o resultado real do que comprou, vendeu e do que permanece em estoque. O método de avaliação de estoques internos de acordo com a contabilidade, utilizado pela empresa é o UEPS, último que entra e o primeiro que sai, pois ele atualiza os valores das últimas compras para o estoque total;
- h) relatórios: o sistema de informação oferece uma série de controles de estoque por meio de relatórios como: pedidos efetuados durante o dia, mês e ano; relação de duplicatas a pagar; relação de fornecedores; campo separado para cada linha de medicamento sendo ético, genérico e bonificado, além da perfumaria e produtos de higiene e limpeza e suplementos; medicamentos que estão no estoque mínimo; relação de medicamentos que estão no vencimento.

O departamento administrativo conta com 4 colaboradores que desempenham as atividades referentes à abertura de convênios, ou seja, crediário, recebimentos, cobranças e departamento pessoal.

Os convênios são entregues ao setor administrativo por meio de fichas cadastrais que são consultadas no Serviço de Proteção ao Crédito-SPC e junto à empresa Centralização de Serviços dos Bancos S/A, conhecida como SERASA, tais consultas são arquivadas junto às fichas acima citadas com as notas de compras dos clientes.

O controle dos convênios, cobranças e inclusão no SPC e SERASA ocorrem da seguinte forma: fechamento de convênio;

- a) cobranças: ocorrem por meio de anotações diárias, com os nomes dos clientes e o valor correspondente, em média são repassadas 25 notas para cada colaborador efetuar a cobrança no período da manhã e no final da tarde os mesmos retornam à farmácia para repassarem os valores recebidos e as demais notas que não foram recebidas. Esse procedimento ocorre de segunda a sexta-feira. A cobrança por telefone é feita para clientes que têm débitos com média de atraso de 90 dias;
- b) inclusão no SPC e SERASA: as inclusões no SPC e na empresa SERASA ocorrem após 30 dias do vencimento, sendo que a farmácia é responsável em encaminhar a carta de inclusão da SERASA para os clientes e a carta do SPC é responsabilidade do Câmara de Dirigentes Lojistas-CDL;
- c) recebimentos: os recebimentos são confrontados com as anotações e baixados no sistema tendo os valores repassados, em espécie ao caixa. Quando as notas são recebidas direto na farmácia a baixa ocorre direto no sistema de informação e também repassados ao caixa que entrega o comprovante do recebimento ao cliente. As notas assinadas após a baixa são descartadas, haja vista que o cliente já possui o comprovante do pagamento.

As compras de material de limpeza e expediente são de responsabilidade do departamento administrativo, bem como móveis e utensílios, equipamentos de informática, materiais de propaganda como cartões de visita, imãs e panfletos o qual adota a cotação de preço e posterior encaminhado ao setor financeiro para liberação e efetivação da compra.

A contabilidade é externa e algumas funções relativas aos procedimentos contábeis são de responsabilidade do departamento administrativo e serão descritas a seguir.

As atividades relativas ao departamento pessoal são divididas em:

- a) contratação: ocorre a seleção de currículos que são encaminhados ao setor financeiro para entrevista em seguida o recolhimento dos documentos necessários para admissão e o exame admissional juntamente com a ficha cadastral e o livro de registro que são encaminhados ao escritório contábil;
- b) ponto eletrônico: o controle dos horários dos funcionários é feito por meio do sistema de ponto eletrônico, o qual faz fechamento das horas extras e comissões que encaminhados ao escritório contábil para a elaboração da folha de pagamento, fato este que ocorre todo dia 25 de cada mês;
- c) férias: não há programação de férias, geralmente os funcionários vendem as férias ou quando estão próximas ao vencimento, normalmente, é feito solicitação do aviso ao escritório e o funcionário goza em outro período.

As funções contábeis que são de responsabilidade do departamento administrativo visa separar o movimento da empresa que contém notas fiscais de entrada e saída, despesas com telefone, relatórios de medicamentos monofásicos de tributos, bem como a folha de pagamento sendo tudo encaminhado para o escritório de contabilidade até o dia 05 do mês subsequente para a apuração fiscal.

As reuniões ocorrem quando acontece algum problema em relação às vendas sendo conduzida pelo departamento financeiro e composto pelos proprietários. A empresa não dispõe de uniformes para os funcionários. A compra de uniforme ocorre da seguinte forma: a empresa compra a vista os uniformes e parcela para os funcionários pagá-los em 3 vezes.

O sistema de informação é utilizado com maior intensidade no departamento de estoques, vendas e administrativo. Os relatórios que são utilizados no departamento de

estoques auxiliam no controle físico, volume de compras e o armazenamento de informações em relação aos preços.

Seguem as operações realizadas pelo departamento de estoques em relação ao sistema de informação, na qual serão apresentadas as figuras de cada lançamento que colabora com a formação de relatórios dos produtos em estoques e as demais informações que auxiliam na análise de compras que envolvem: preços, prazos, fornecedores e as linhas de medicamentos que os mesmos oferecem.

Em um primeiro momento ocorre o cadastrado do produto no estoque por meio do sistema de informação. Para que o produto seja cadastrado de acordo com a nota fiscal é necessário informar o fornecedor, o número da nota fiscal, a data de emissão da nota fiscal, o nome do medicamento, o grupo que pertence: ético, genérico, bonificado, perfumaria ou suplementos.

Os relatórios podem ser obtidos conforme as notas fiscais, pedidos e por fornecedores, detalhando todas as informações necessárias para o controle de estoques. O sistema de informação oferece abertura e fechamento de caixa, lançamentos de vendas, movimentação de caixa, consulta de produtos e preços e cupom fiscal. A baixa de vendas ocorre com a confirmação do lançamento e a verificação do valor e do medicamento comparando com o medicamento que o cliente está levando. Para efetuar o fechamento de caixa é necessário informar o resumo, ou seja, todos os valores em relação aos convênios, cartões, cheques e espécie. Após a informação do resumo de caixa o operador entra em fechamento de caixa e confirma as informações lançadas no resumo, fechando definitivamente o caixa.

Os produtos que estão na promoção aparecem em evidência antes do fechamento de vendas, onde o desconto já está automático e sai discriminado no cupom fiscal do cliente. O cadastro de clientes é efetuado pelo departamento administrativo, sendo inseridos todos os dados do cliente como: nome, Cadastro de Pessoa Física - CPF, documento de identidade, data de nascimento, endereço, telefone, referências comerciais e pessoais. Os tipos de relatórios que o sistema de informação oferece compõe os títulos a receber que estão em aberto, pagos, ou ainda relatórios por clientes.

O controle de horários dos funcionários é monitorado por meio do sistema de informação que oferece o cadastramento do funcionário, o horário que ele trabalha conforme o mesmo informa nas entradas e saídas, no qual o registro diário desses horários é realizado por meio de relatórios.

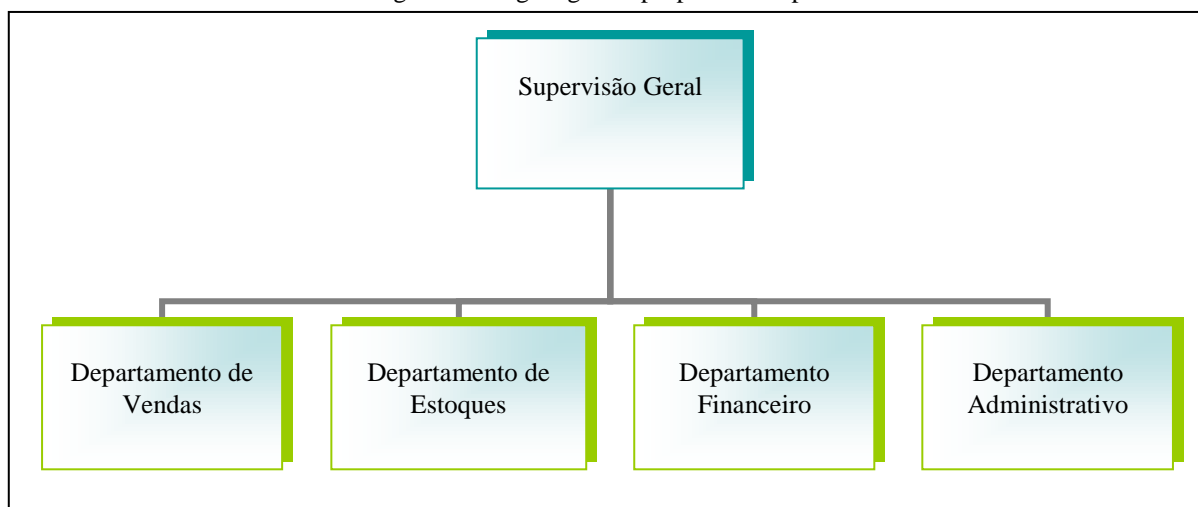
Os relatórios de controles de cheques são de responsabilidade do departamento administrativo e podem ser visualizados de acordo com nome do cliente, por período e também por banco.

Depois de analisar a realidade da empresa, através dos conhecimentos obtidos com a leitura de bibliografias, foi elaborado um sistema de controle interno a título de sugestão para que haja uma melhor organização na mesma, sendo o foco deste trabalho uma empresa do ramo de farmácia e drogaria.

Na sugestão do sistema de controle interno para a farmácia e drogaria permanecem os departamentos que já existem, a diferenciação ocorreu na alocação das funções e na utilização do sistema de informações para complementar os controles internos tornando-os mais eficientes.

Uma das sugestões é a alocação dos sócios-proprietários, os quais não devem ficar envolvidos diretamente com uma única função, ou duas, mas sim, controlar a organização como um todo. Neste estudo proponho que os dois sócios fiquem como supervisores dos departamentos, podendo assim ter uma visão geral dos acontecimentos.

Figura 1 – Organograma proposto à empresa



Fonte: Elaborada pelos autores.

Tem-se como sugestões algumas alterações no desempenho das atividades dos departamentos para que os tornem mais satisfatórios e com uma organização que atenda as necessidades atuais da empresa.

A importância do sistema de informações para a geração de resultados vem contribuir com a gestão empresarial proporcionando mudanças que influenciam nos controles internos com a proposta de melhorar os mesmos e salvaguardar o patrimônio da entidade.

Pode-se notar que os procedimentos contábeis ainda são superficiais ao comparar com o desenvolvimento da empresa e através desta análise, propõe-se mostrar que a contabilidade não serve apenas para apuração fiscal e sim como uma ferramenta que auxilia no funcionamento geral da organização principalmente na conduta na tomada de decisão com respaldo das leis que regem as pequenas empresas.

A forma existente de controle e organização no setor de vendas pode ser considerada satisfatória, contudo há algumas sugestões de forma a melhorar o controle já existente.

Para um maior grau de excelência no departamento de vendas, recomenda-se a disponibilidade de 3 (três) farmacêuticos na área de vendas, 1(um) para cada período para prestar informações úteis e gerar uma segurança maior aos clientes; a organização dos colaboradores no atendimento obedece ao sistema de rodízio no balcão, conforme o colaborador finaliza a venda no balcão o mesmo se afasta para que os outros façam o mesmo procedimento, assim todos os colaboradores atendem e seguem uma ordem para evitar constrangimentos em relação as vendas, nas quais uns atendem em maior frequência, além disso, respeita-se o atendimento prioritário aos idosos e gestantes ou com crianças de colo.

Quadro 1 – Comparação do funcionamento atual com as sugestões do departamento de vendas

FUNCIONAMENTO ATUAL	SUGESTÕES PROPOSTAS
<ul style="list-style-type: none"> • Dispõe de Farmacêuticos no departamento financeiro e de estoques e no período noturno o farmacêutico permanece na área de vendas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilidade de três farmacêuticos na área de vendas em todos os períodos, para aprimorar o atendimento.
<ul style="list-style-type: none"> • Não segue o sistema de rodízio no balcão. 	<ul style="list-style-type: none"> • O sistema de rodízio proporciona uma organização no atendimento.
<ul style="list-style-type: none"> • Não possui atendimento priorizado para idosos, gestantes ou com crianças de colo. 	<ul style="list-style-type: none"> • O atendimento priorizado para idosos, gestantes ou com crianças de colo reflete a imagem da empresa.
<ul style="list-style-type: none"> • Não há um esclarecimento entre cliente-balcão-caixa. 	<ul style="list-style-type: none"> • O esclarecimento entre balcão-cliente-caixa.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Torna-se necessário dinamizar a relação cliente-balcão-caixa sobre as informações referentes a preço, formas de pagamento e etc., sendo que estas devem ser esclarecidas e resolvidas já no balcão entre vendedor e cliente, cabendo ao caixa apenas receber e dar o troco quando necessário, evitando assim contratempos.

A forma existente de controle do estoque nesta farmácia é satisfatória, porém tornam-se necessários alguns incrementos, sugeridos a seguir:

Estabelecer estoque mínimo de gôndola na área de vendas e estoque mínimo interno no depósito melhora o processo das vendas, quando o estoque de gôndola entra no mínimo o vendedor deverá encaminhar um pedido de reposição ao gerente geral dos estoques, que repassará a ordem ao estoquista, se ao enviar um produto do estoque interno para as gôndolas, o mesmo entrar na quantidade mínima, o departamento de estoques deverá providenciar as compras de medicamentos.

Quadro 2 – Comparação do funcionamento atual com as sugestões do departamento de estoques

FUNCIONAMENTO ATUAL	SUGESTÕES PROPOSTAS
<ul style="list-style-type: none"> • Não possui estoque mínimo de gôndola e de depósito 	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer estoque mínimo de gôndolas e de depósito.
<ul style="list-style-type: none"> • As compras de medicamentos são efetuadas diariamente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Efetuar compras semanalmente proporcionando prazos maiores.
<ul style="list-style-type: none"> • Os pedidos ocorrem em uma razão social e distribuídos posteriormente entre as farmácias e drogarias. 	<ul style="list-style-type: none"> • Abertura de uma distribuidora para regulamentar os pedidos e os estoques das farmácias e drogarias.
<ul style="list-style-type: none"> • Os lançamentos das notas fiscais e das duplicatas ocorrem no departamento de estoques. 	<ul style="list-style-type: none"> • O departamento financeiro será responsável pelos lançamentos de notas fiscais e duplicatas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Essa forma de trabalhar com estoque de gôndolas e de depósito auxilia na agilidade das vendas principalmente no horário de almoço no qual todos os responsáveis estão ausentes e os vendedores não tem acesso ao depósito para pegar o medicamento.

Para se estabelecer a quantidade mínima de estoque interno deve-se estipular uma quantidade que seja suficiente por pelo menos uma semana. O que se espera com isso, é que sejam reduzidos os números de pedidos para não serem mais realizadas compras diariamente, diminuindo despesas com frete e também para que sejam pedidos mais produtos de uma vez, evitando a compra de outras mercadorias desnecessárias apenas para fechar valor da compra.

Outro fator esperado é dar mais tempo para o departamento financeiro buscar melhores preços e negociações, além de se obter maior controle das mercadorias e evitar problemas com a falta destes devido a contratempos com fornecedores e transportes, o que ocorre quando se planeja apenas pelo estoque de gôndola.

Como a maioria dos fornecedores da empresa localiza-se no Estado, não é necessário estabelecer uma quantia muito grande de mercadorias, pois não demoram pra chegar, e isso facilita para que se evitem perdas devido ao prazo de vencimento.

Os lançamentos no sistema de informação efetuados pelo departamento de estoques são de suma importância para o controle interno, porém a forma que está sendo conduzida a distribuição entre as farmácias e drogarias não obedece as normas e padrões contábeis.

Sugerimos a abertura de uma distribuidora para que seja regulamentada a distribuição dos medicamentos por meio de notas fiscais e os valores a pagar também estarão de acordo, haja vista que o potencial de adquirir uma nova firma condiz com o crescimento das empresas agrupadas. Dessa forma o risco perante a fiscalização também seria menor.

O novo modelo de controle de estoques através da distribuidora vem ao encontro das

dificuldades do departamento financeiro em controlar as contas a pagar manualmente, assim o sistema de informação permite essa forma de controle desde que seja adequada a forma de lançamento com as compras distintas de cada farmácia.

Propõe-se que a conferência de relatório de compras seja emitida pelo departamento financeiro que além de conferir os produtos pela nota fiscal, será comparado com o relatório de compras emitido pelo departamento de estoques para averiguar se o que chegou foi realmente o que foi pedido. E ainda sugere-se que os lançamentos dos boletos a pagar referente às compras sejam feitos pelo departamento financeiro, que é o responsável pelos respectivos pagamentos.

No departamento financeiro, foram sugeridas algumas alterações na forma como eram executadas as funções, bem como aumento do corpo funcional e alocação de funções antes pertencentes a outros departamentos da organização.

Sugere-se que o departamento financeiro aumente o quadro funcional para que os proprietários, que também são farmacêuticos, possam ficar na função de supervisionar as atividades desempenhadas, e tomar decisões que não estejam na alçada do gerente geral.

Propõe-se que haja um responsável para efetuar os lançamentos de notas fiscais e duplicatas a pagar, e outro responsável para efetuar as baixas no sistema de informações, conforme ocorrer os respectivos pagamentos.

Para que o departamento financeiro execute com maior segurança suas atividades, sugere-se que haja um responsável pelo departamento que acompanhará os procedimentos efetuados por cada colaborador e repassará as informações aos proprietários.

Quadro 3 – Comparação do funcionamento atual com as sugestões do departamento financeiro

FUNCIONAMENTO ATUAL	SUGESTÕES PROPOSTAS
<ul style="list-style-type: none"> • Não possui um acompanhamento de recebimentos por meio de relatórios. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar os relatórios de débitos de clientes que o sistema de informação oferece.
<ul style="list-style-type: none"> • Os proprietários encontram-se no departamento financeiro conduzindo todas as operações. 	<ul style="list-style-type: none"> • Alocação dos proprietários na supervisão, tendo uma visão geral dos acontecimentos. • Aumentar o quadro de funcionários para realizar as operações.
<ul style="list-style-type: none"> • Não se faz um confronto de recebimento e vendas. 	<ul style="list-style-type: none"> • Confrontar o recebimento e as vendas diariamente.
<ul style="list-style-type: none"> • A cobrança por telefone ocorre com clientes que possuem débitos com mais de 90 dias. 	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer cobrança por telefone diariamente com acompanhamento de relatórios de débitos.
<ul style="list-style-type: none"> • Controle de contas a pagar são efetuados por meio de planilhas do <i>excel</i> manualmente. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar os controles de contas a pagar oferecido pelo sistema de informação.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Em relação aos recebimentos de vendas, o departamento financeiro deve estipular as formas de recebimento de vendas, as quais devem ser seguidas dentro da organização, sendo muito importante o acompanhamento dos recebimentos, débitos dos clientes, média de atraso por meio de relatórios que o sistema de informação gera assim o confronto dos recebimentos de vendas e do movimento de caixa, que unifica os valores recebidos diariamente e espelham o movimento diário do que vendeu e do que recebeu.

A cobrança por telefone dos débitos de clientes faz-se necessário, tendo em vista o aumento das vendas a prazo e da carteira de clientes ociosos. Assim a cobrança através de relatórios que o sistema de informações proporciona vem a contribuir com o recebimento. Já em relação ao controle de contas a pagar executado hoje não deixa de ser importante, mas o aprimoramento dos controles internos por meio do sistema de informação facilita o desempenho das atividades.

O departamento administrativo deve ser organizado com funções e tarefas definidas

para um eficiente desempenho. De acordo com o diagnóstico propõe-se a segregação de funções com um gerente geral que analisa e concretiza os planos e metas com relação à estimativa de compras e vendas que visam o crescimento de lucratividade empresarial bem como promoções na área de perfumaria. A supervisão dos departamentos e o desenvolvimento das atividades delegadas contribuem para que os objetivos e tarefas sejam executados.

A convocação de reuniões semanais com os colaboradores para coletar informações e aplicar ações corretivas sobre as atividades que ficaram com falhas e também aplicar palestras vídeos motivacionais fortalece a autoestima dos colaboradores, além de treinamento da área de vendas que deve ser reciclada.

A estrutura que compõe os procedimentos contábeis deve ser alterada em algumas situações, conforme a estrutura da empresa, o departamento de pessoal requer muito cuidado como os demais departamentos e a designação de uma pessoa específica para essa área são de suma importância, assim o desempenho dos recursos humanos vem a contribuir em relação ao vínculo empregado e empregador, obedecendo às leis trabalhistas e seguindo-as em relação as férias mudando o caráter que existe hoje.

A frequência é um fator muito importante para o desempenho da atividade, assim o responsável do RH - recursos humanos deve controlar a frequência dos colaboradores por meio do ponto eletrônico que registra as entradas e saídas, bem como as horas extras que no final do mês é enviada ao escritório contábil sendo uma via assinada pelos funcionários e arquivada na empresa. O padrão de uniformes é de responsabilidade da empresa e torna-se uma apresentação agradável dos colaboradores para com os clientes, com imposição de respeito à empresa, mas para isso a empresa deve cumprir com as regras.

O arquivamento dos documentos que não se destinam ao escritório de contabilidade deve ser arquivado por ordem de mês para facilitar uma busca posterior. O uso da contabilidade vem ampliar os conhecimentos em relação aos controles internos existentes com previsões de vendas, recebimentos e pagamentos completando o fluxo de caixa que a empresa trabalha. As previsões são de suma importância para complementar os controles internos e precaver as situações que podem comprometer o funcionamento da empresa, ainda vem a título de melhorar o funcionamento interno com perspectivas futuras.

O sistema de informações que a empresa dispõe é específico para farmácias e drogarias e pode ser modelado de acordo com as necessidades da empresa.

Quadro 4 – Comparação do funcionamento atual com as sugestões do departamento administrativo

FUNCIONAMENTO ATUAL	SUGESTÕES PROPOSTAS
<ul style="list-style-type: none"> • O gerente geral desempenha sua função focada ao controle de estoques e permanece nesse departamento. 	<ul style="list-style-type: none"> • A função do gerente geral deve focar todos os departamentos, analisando e concretizando os planos e metas.
<ul style="list-style-type: none"> • As reuniões ocorrem em média a cada dois meses. 	<ul style="list-style-type: none"> • As reuniões devem ocorrer semanalmente, não apenas para resolver pendências, mas com palestras de motivações.
<ul style="list-style-type: none"> • O responsável pelos procedimentos contábeis executa outras atividades do departamento administrativo e do financeiro. 	<ul style="list-style-type: none"> • Delegar as funções pertinentes à contabilidade para uma pessoa específica.
<ul style="list-style-type: none"> • Não dispõe de uniformes. 	<ul style="list-style-type: none"> • Disponibilizar uniformes para os funcionários para que se tornem mais apresentáveis.
<ul style="list-style-type: none"> • Os arquivos não obedecem a uma ordem. 	<ul style="list-style-type: none"> • Estabelecer uma ordem mensal para os arquivos.
<ul style="list-style-type: none"> • A contabilidade tem a atividade fim para apuração fiscal. 	<ul style="list-style-type: none"> • Utilizar os mecanismos da contabilidade para aprimora o desenvolvimento dos controles internos.
<ul style="list-style-type: none"> • Não se utiliza todos os tipos de controles que o 	<ul style="list-style-type: none"> • Usufruir de todos os relatórios que o sistema de

sistema de informação oferece	informação proporciona bem como os lançamentos de todas as operações existentes na empresa.
-------------------------------	---

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os relatórios manuais que são utilizados podem ser operados pelo sistema de informações uma vez que as informações pertinentes a vendas, contas a receber, contas a pagar, despesas mensais e compras já se encontram na base de dados do programa.

A política da empresa aos poucos está se adequando à nova realidade e essas medidas dependem de uma gestão empresarial que é proposta com novas perspectivas de organização interna para facilitar os controles internos da empresa.

O desempenho das atividades por meio do sistema de informações do controle interno agrega a agilidade dos processos decisórios com a utilização de dados por meio de relatórios e gráficos que facilitam a percepção do movimento geral da empresa entre os departamentos em conjunto para a tomada de decisão.

Diante da proposta, na segregação de funções ocorrerão alterações devido à alocação dos funcionários para novos cargos. Esse aumento no quadro funcional vem a contribuir com o desenvolvimento dos controles internos necessários para a empresa.

Uma empresa com suas normas, rotinas, funções, enfim o controle interno bem definido e organizado pode obter resultados bem mais satisfatórios. Nesse contexto pode-se afirmar que a sugestão de controle interno feita para a farmácia e drogaria, irá colaborar com uma melhora no processo gerencial.

Em um primeiro momento pode-se citar como positiva a alocação dos proprietários da empresa para uma posição mais estratégica na organização e não centradas em um único ou em poucos departamentos. Os proprietários necessitam ter uma visão geral da empresa para assim poderem tomar decisões coerentes e importantes para a organização. A criação dos cargos de gerência é de fato importante para a organização no processo gerencial, justamente para que todas as decisões não recaiam sobre os proprietários, ficando esses sem uma visão geral do negócio.

A melhor distribuição das funções entre os departamentos, administrativo e financeiro, deixa a empresa mais organizada, facilitando assim a execução das atividades, tendo um fornecimento de informações de forma bastante satisfatória.

A utilização do sistema eletrônico em todos os departamentos contribui com a geração de informações por meio de relatórios que proporcionam resultados em relação às compras, vendas, recebimentos, média de atraso e despesas que auxilia a gestão nas análises do crescimento da empresa e facilita a detecção de falhas que precisam ser evitadas.

O departamento financeiro pode ser descrito como coração da empresa e hoje a tecnologia da informação vem auxiliar a execução dos procedimentos, proporcionando controle mais rigoroso dos valores que a empresa movimenta.

Os controles internos devem ser adequados conforme a necessidade de cada organização e as sugestões propostas à empresa vem complementar as atividades com o aprimoramento dos controles internos, cuja função é proporcionar à gestão empresarial condições que auxiliem na tomada de decisão e permitam maior satisfação nos resultados.

As sugestões propostas contribuem com resultados positivos, iniciando com uma organização de funções que reflete no desempenho das atividades por meio de uma estrutura fortalecida que produz informações para auxiliar na tomada de decisão. Tais Cujas mudanças evidenciam através dos relatórios gerenciais a situação da empresa para que possa continuar crescendo e atendendo suas perspectivas.

4. Considerações Finais

No processo de tomada de decisão das Micro e Pequenas Empresas, encontramos

ainda um processo familiar, ou seja, um modelo de sequências de decisões passado por gerações, que vem encontrando sérios problemas na conjuntura empresarial atual. Dentro da visão do Empresário, temos dois segmentos distintos: o empresário que está se adaptando ao comércio globalizado, buscando assessoria qualificada e cada vez mais informações sobre seu empreendimento focado nos custos e nos resultados obtidos, analisando balanços e demonstrações, procurando assim garantir o futuro de seus investimentos. Já o outro segmento é o empresário que continua acreditando em seus instintos, não se utiliza de métodos de apuração de resultados reais, prefere abster-se de tecnologias e controles gerenciais, encarando estes investimentos como despesas para a empresa.

O Controle Interno é de grande auxílio na tomada de decisão, no planejamento e controle das ações da empresa, é um diferencial entre as empresas concorrentes, mediante seu uso, ela tem um maior controle sobre seu patrimônio e está preparada para acontecimentos a curto e principalmente a longo prazo.

Durante o processo de coleta de dados encontra e identifica-se a necessidade de se criar padrões que auxiliam na tomada de decisão a serem implantados e moldes de controles gerenciais e financeiros, bem como organizar e atribuir responsabilidades aos colaboradores.

Com esses resultados foram detectadas falhas na forma que são conduzidas as atividades da empresa e por meio deste estudo foi sugerido os caminhos para um desenvolvimento do controle interno como ferramenta para a tomada de decisão, avaliando individualmente cada departamento e as respectivas atividades, e buscando otimizar cada departamento da empresa, protegendo o patrimônio, bem como fortalecendo-o de forma competitiva para o mercado no qual está inserido.

Referências

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria, Um curso moderno e completo; textos, exemplos e exercícios resolvidos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria *et al.* *Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: Teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____. _____. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil: Normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FRANCO, Hilário. *Contabilidade Geral*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- JUND, Sérgio. *Auditoria: Conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- KASSAI, Sílvia. *As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade*. Caderno de Estudos. São Paulo, FIECAFI, v. 9, n. 15, p. 60-74, Janeiro/Junho 1997.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: Seu papel na Administração de Empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARION, José, Carlos. *Contabilidade Básica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MOSCOVE, Stephen A; SIMKIN, Mark G; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.
- OLIVEIRA, Luíz Martinez; PEREZ, Hernandez José Junior; SILVA, Carlos Alberto dos Santos Silva. *Controladoria Estratégica*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- PADOVEZE, Clóvis Luiz. *Sistemas de Informações Contábeis: Fundamentos e análise*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. *Controladoria estratégica e operacional: Conceitos, estrutura, aplicação*. São Paulo: Thomson, 2005.
- PELEIAS, Ivan Ricardo. *Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo: Saraiva, 2002.