

Gestão de estoque em restaurantes: um estudo de caso

Yumara Lúcia Vasconcelos (UFRPE – PE/Brasil) - yumaravasconcelos@gmail.com
• R. Dom Manoel de Medeiros, s/n, Dois Irmãos, 52171-900, Recife-PE
Maria Luiza De Lavor Torres (UFRPE – PE/Brasil) - Luizalavor@gmail.com
Mariano Yoshitake (ALFA – GO/Brasil) - kimimarinamariano@gmail.com
Georgia Fabiana da Silva (UFRPE – PE/Brasil) - georgiafbiansilva@gmail.com
Marco Aurélio Benevides de Pinho (UFRPE – PE/Brasil) - sousa.macengflo@gmail.com

RESUMO O objetivo deste artigo é apresentar quais os controles aplicáveis ao almoxarifado de uma empresa do setor de serviços de alimentação. A empresa estudada tem com core business o fornecimento de cardápio de massas e vinhos. A pesquisa realizada enquadra-se como qualitativa, de natureza exploratório-descritiva, tendo sido empregado o método de estudo de caso. O estudo apresenta as características, rotinas e procedimentos de controle adotados pela empresa estudada, compondo um estudo de caso (processo de caso único). Os resultados da pesquisa indicam que os controles aplicáveis do restaurante incorporam-se à análise prospectiva e customização dos controles para organizações de pequeno porte. O conceito de controle interno, como um conjunto de processos e rotinas, é parcialmente cumprido pela empresa em estudo. O desenho do sistema de controle na empresa não considera as características da atividade ou negócio bem como as restrições de infraestrutura. O porte e tamanho do negócio provocam um achatamento no formato do sistema de controle, inviabilizando os procedimentos de cruzamento e conciliação de dados.

Palavras-chave Controle Interno. *Empowerment*. Informações de Fluxo.

ABSTRACT *The aim of this paper is to present which are the controls applicable to the stockroom of a company in the food service industry. The studied company's core business is providing a menu of pasta and wine. The survey is classified as qualitative, of an exploratory-descriptive nature, having been employed the case study method. The study presents the characteristics, practices and control procedures adopted by the company, thus establishing a case study (single case process). Survey results indicate that the applicable controls for the restaurant incorporate into the analysis and perspective and customization of the controls for small organizations. The internal control concept, as a set of processes and routines, is partially performed by the company. The control system designed for the company does not consider the characteristics of its activity or business, as well as the infrastructure constraints. The scale and size of the business flattens the control system's format, which prevents crossing procedures and reconciling data.*

Keywords *Internal Control. Empowerment. Information Flow.*

1. INTRODUÇÃO

O sistema de controle interno de uma organização compreende pessoas (executoras das ações de controle), ambiente, métodos, rotinas, procedimentos adotados, riscos, custos, benefícios e restrições, elementos estruturados harmonicamente com a finalidade de: salvaguardar seus bens e direitos; promover e verificar a exatidão das informações comunicadas; estimular a eficiência e eficácia na condução das ações organizacionais, além de assegurar que as práticas sejam aderentes às políticas administrativas.

Adotou-se como recorte o ramo de alimentação em face do crescimento observado nos últimos anos, orientados pela vocação turística de Recife e o advento da escolha do Brasil para sediar a Copa do mundo (considerado “evento portador de futuro” na configuração do cenário do setor).

Motivados pela importância do controle em quaisquer das fases dos processos organizacionais e decisórios, constitui problematização deste estudo: quais os controles aplicados e aplicáveis na área de almoxarifado (modalidade de estoque) na prestação de serviços de alimentação?

O objetivo deste artigo é verificar quais são os controles internos aplicáveis a empresas de pequeno porte. Assim, o estudo evidencia quais os controles aplicáveis ao almoxarifado de uma empresa do setor de serviços de alimentação. Para tanto, foi adotado o método de estudo de caso, em uma empresa do ramo de restaurantes, cujo *core business* é o fornecimento de cardápio de massas e vinhos.

Incorporou-se neste estudo a análise da perspectiva e customização dos controles para organizações de pequeno porte, harmonizando as necessidades do negócio ao custo envolvido em sua implantação. Quanto menor o porte da organização, menor tende a ser a complexidade da estrutura do sistema de controle, todavia maiores as dificuldades de ordem prática em razão do contingente de pessoas e sobrecarga funcional.

Esse quadro de caracterização contribui para a resistência observada na atitude desses gestores quanto à implantação de controles sistematizados. Essa resistência eleva o risco do negócio, mascarando a visão do gestor para focos de ineficiência e problemas operacionais.

Os resultados apontam que as rotinas de acompanhamento do consumo de insumos por meio da avaliação da ficha técnica das preparações, juntamente com a contagem física e rotinas de verificação das saídas (volume de vendas) formam uma malha de controle customizada. Mostram que na empresa analisada o sistema de controle adotado pela organização é essencialmente voltado para detectar problemas. Verificou-se também que os procedimentos de controle não se mostraram eficazes, constatação denunciada pelo pouco uso das informações de fluxo. À luz da imersão realizada, constatou-se que algumas variáveis constituem argumentos válidos para o fortalecimento dos controles internos nas empresas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Controles internos do setor de restaurantes

2.1.1. Conceito de controle interno

O controle é um instrumento de gestão cujas funções são: prevenir ações ou mudanças inadequadas, não previstas ou autorizadas e propiciar, até mesmo assegurar, a observância das diretrizes e orientações institucionais (padrões ou regras). Trata-se de uma fase implícita ao processo decisório que avalia a eficácia empresarial, do ponto de vista econômico, financeiro e operacional, culminando no empreendimento de ações corretivas e preventivas (MOSIMANN, 2009; PEREIRA, 2004).

A confiabilidade das informações contábeis (quanto à suficiência, validade e exatidão dos dados) depende da qualidade da estrutura do sistema de controle interno. A Auditoria se apropria das provas de controle e procedimentos substantivos para elaboração de suas conclusões (ANTUNES, 1998; BORDIN; SARAIVA, 2006; ATTIE, 2009).

Os padrões de controle são procedimentos considerados confiáveis, realistas, aceitos, válidos, compreensíveis, com indicadores mensuráveis, que tenham significado dentro da realidade organizacional. Servem de referência (paradigma) para aferir o progresso ou o resultado desejado. Surgem da projeção de condições ideais ou variáveis otimizadas.

A realidade nem sempre alcança os padrões. Em termos práticos, os resultados reais deveriam equivaler, aproximar-se ou superar os indicadores-padrões pela simples razão de estarem lastreados nos planos estabelecidos para atingir os objetivos e metas da empresa. Todavia, a realidade organizacional é dinâmica por natureza e o componente risco impacta em diferentes dosagens e momentos. (LACOMBE; HEILBORN, 2003)

No caso dos controles internos, conceito usualmente aplicado nas práticas de auditoria, os padrões utilizados nas avaliações estão associados a práticas que ressaltem aderência às normas legais (*compliance*), diretrizes institucionais, princípios da Contabilidade, segurança patrimonial, legitimidade e legalidade das transações, fidedignidade na comunicação do desempenho e eficiência (abordagem gerencial do controle interno) (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

Rodil (2000) conceitua controle interno como o conjunto de processos incorporados às rotinas de natureza administrativa (gerencial) e contábil com vista a ensejar que os colaboradores respeitem e orientem suas ações pelas políticas traçadas pela cúpula diretiva, os ativos estejam protegidos e as operações sejam adequadamente conduzidas. Esta orientação conceitual é compartilhada por Bio (2008).

A culminância é o retrato fiel do desempenho aos usuários das informações, financeiras e não financeiras.

Para Santos e Pagliato (2007) o controle interno corresponde às medidas empreendidas pela administração da empresa para conduzir, preparar, educar, produzir e controlar seus negócios e atividades decorrentes.

Nesse ínterim, independente de seu papel para a prática de Auditoria e do Conselho fiscal das entidades, o controle cumpre relevante função gerencial, indiferente aos parâmetros “porte” e “natureza” do empreendimento.

2.1.2. Quando os Controles internos não são aplicáveis

Primeiramente, verificam-se as razões de os controles internos, em termos genéricos, não serem plenamente confiáveis. Suas razões foram expostas pelo *American Institute of Public Accountants* (AICPA) ou Instituto Americano de Contadores Independentes. Nos Estados Unidos da América, em 1995, a AICPA estabeleceu esta definição de controle interno na SAS nº 78 (AICPA, 1995). A ISA 315, que vem estabelecer normas relativas à obtenção de compreensão sobre a entidade e o seu ambiente, nomeadamente “o seu controle interno e avaliar os riscos de distorção material numa auditoria de demonstração financeira”. O sumário que se segue expressa o pensamento do Instituto Americano de Contadores Independentes.

Por melhor implantado, estruturado, desenvolvido e mantido que ele esteja, o processo de controle interno não significa que o mesmo permita oferecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos acima enunciados, nomeadamente no que respeita a eficiência e eficácia (rendimento) das operações, confiança nas demonstrações financeiras e conformidade com as leis e regulamentos. Isto porque o risco de ocorrência de irregularidades, fraudes e distorções não deixa de existir apenas porque foi estabelecido um sistema de controle interno, na medida em que existem diversos fatores que podem distorcer e limitar todo o processo. A seguir, estes fatores serão nomeados e explicados.

1) Fraude:

O conluio de diversas pessoas (internas ou externas à empresa), o benefício ou vice-versa. É importante pensar que é preferível correr certos riscos pela não implantação de determinados processos de controle interno, quando estes se traduzem num custo maior que o benefício que podem trazer, do que incorrer em faltas de eficiência financeira por esta razão.

É necessário haver uma relação direta entre os objetivos de benefícios que a entidade pretende atingir com a implantação de um sistema de controle nomeadamente àqueles com cargos de maior responsabilidade na gestão. A prática de atos fraudulentos pode ser difícil de detectar, principalmente quanto maior for o nível hierárquico dos intervenientes.

A falta de integridade moral e idoneidade não podem ser suprimidas por nenhum sistema de controle.

2) A existência de erros humanos:

A falta de competência, compreensão e capacidade dos colaboradores para desenvolver a atividade controle internos torná-lo-á falível, independentemente da sua robustez e sofisticada tecnologia.

3) Falta de cultura de gestão relativamente à necessidade de controle interno:

Por vezes a gestão, mais preocupada com a contenção de custos e na ausência de uma cultura de gestão de controle, não encontra motivação para a implementação de um bom sistema de controle interno e nem promove ações nesse sentido. Outras vezes é porque a própria gestão não está interessada em garantir que a informação prestada aos acionistas e restantes *stakeholders* seja íntegra, verdadeira e apropriada, de forma que eles não possam fazer um juízo fundamentado sobre o valor da entidade.

4) Razão custo/benefício:

A implantação de um sistema de gestão representa, necessariamente, um custo, que é preciso balancear com o benefício que pode trazer. Por vezes pode-se correr o risco de implantar um sistema em que o custo seja muito maior que interno e a segurança razoável que este poderá proporcionar.

Neste caso deverá fazer um juízo sobre a materialidade, complexidade das operações, dimensão e natureza da entidade e a própria natureza do negócio, para além de eventuais exigências legais e condenatórias.

5) Transações pouco comuns à entidade:

Nas transações pouco comuns à entidade, por não serem usuais, podem fugir ao crivo de um sistema de controle interno, que pode não estar preparado para lidar com as mesmas, uma vez que está pensado para outro tipo de transações.

6) Risco de informática:

O acesso indevido ou falhas nos meios de informática podem constituir uma falha no sistema de controle interno.

Os controles são feitos por indivíduos, voltados para indivíduos e processos, sendo, portanto, suscetível a erros de julgamento, falhas, fragilidades de carácter e entraves emocionais.

O ambiente de controle inclui a filosofia, valores, atitudes e compromissos da administração, o que tende a estabelecer uma atmosfera positiva para a implantação e realização das operações do negócio (FIGUEIRA, 2000).

Essa característica amplia as perspectivas e funcionalidade dos controles internos. A desobediência a políticas e práticas institucionalizadas, ou mesmo, cristalizadas, compromete a qualidade das ações de controle, o que reforça o poder indutor das variáveis presentes no ambiente de controle (ATTIE, 2009).

2.1.3. Controles internos aplicáveis

Em sentido amplo, o controle tem sido caracterizado como um conjunto de procedimentos implantados pela administração de uma entidade. Assim, pode-se afirmar em uma primeira visão sobre o assunto que, genericamente, as funções do controle interno são:

- a) Valorar e planejar a organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade;
- b) Reforçar e melhorar a eficácia e eficiência na utilização de recursos;
- c) Salvar os ativos;
- d) Verificar a confiabilidade, exatidão e fidedignidade da informação financeira;
- e) Garantir o cumprimento das leis e normas de contabilidade;
- f) Promover a eficácia operacional.
- g) Certificar-se que as transações executadas de acordo com uma autorização geral ou específica da gestão;
- h) Que as transações sejam registradas de forma a permitir a preparação das demonstrações contábeis em conformidade com as normas de contabilidade e a manterem o registro contábil dos ativos;
- i) Que o acesso aos ativos seja apenas permitido através de autorização da gestão;
- j) Que o registro contábil dos ativos seja comparado, em intervalos de tempos razoáveis, com os ativos existentes e medidas apropriadas sejam tomadas sempre que quaisquer diferenças sejam verificadas.

Em suma, as funções do controle interno consistem em uma atividade que procura garantir as boas práticas de gestão e procedimentos e o cumprimento das políticas estabelecidas pela administração de uma entidade. O ambiente poderá facilitar ou dificultar a operacionalização e eficácia dos controles internos, posto que influencia e contribui para a criação de significado e consciência da realidade.

Entende-se por salvaguarda dos bens e direitos, a proteção física destes contra roubos e furtos. Compreende ainda, o encaminhamento dos meios e soluções de proteção contra erros, ineficiências, omissões e fraudes de toda natureza. Esta é, sem dúvidas, a função dos controles internos mais ressaltada na literatura, até mesmo por ser tradicional, consagrada no ambiente empresarial. Entretanto, sua prática não se restringe a estas dimensões, cujo objetivo principal é zelar pela integridade dos ativos da organização.

2.2. Empowerment e controle

Segundo Teixeira (2002), *empowerment* constitui um termo da língua inglesa de difícil tradução para o português. Sendo assim, optou-se por se utilizar, neste trabalho, a tradução da palavra *Empowerment* como empoderamento, sendo, muitas vezes, traduzido como fortalecimento. Entende-se, pela literatura, que as organizações estão susceptíveis a algum tipo de ameaça. A inexistência, ou mesmo, fragilidade dos controles organizacionais, aumentam a probabilidade de ocorrência de erros, podendo comprometer o tempo útil dos colaboradores além de gerar retrabalho, retardando o processo de comunicação das informações gerenciais. Com o crescimento do grau de complexidade dos negócios e a necessidade de maior empoderamento (delegação de poder e responsabilidade aos níveis hierárquicos de base), os sistemas de controles internos ganham relevo na gestão dos empreendimentos, não se restringindo ao universo contábil.

Uma pesquisa a respeito mostra as conclusões de Nyquist *et al.* (1986) sobre serviços onde a atenção especial precisa ser dada ao entendimento de como os consumidores formam suas expectativas, como identificar estas expectativas e como tratar efetivamente com as expectativas desmedidas. Tais conclusões podem ser importantes para o estudo de caso apresentado neste artigo. As respostas dos empregados ouvidos naquela pesquisa manifestavam despreparo por parte deles para responder às solicitações excessivas ou irracionais dos clientes. Conclui os autores que a empresa estudada mostrou que tem consciência da necessidade da capacitação tecnológica, mas não mostrou a mesma disposição com relação ao investimento no treinamento e educação dos funcionários. Assim, Bowen e Lawler (1992) afirmam que o investimento nos funcionários é condição necessária à excelência do sistema de fornecimento. Eles sugerem a adoção do empoderamento dentro da empresa.

Para esses autores, o empoderamento não significa a eliminação da hierarquia, da direção ou da responsabilidade de cada um. Significa encorajar e recompensar os funcionários pela iniciativa e pela imaginação. É capacitar o funcionário para em seguida lhe dar liberdade para serem responsáveis por suas ideias, decisões e ações, liberando recursos e habilidades individuais que, de outra forma, permaneceriam inacessíveis ao indivíduo e à organização. Quatro ingredientes são necessários ao empoderamento:

- a) Informações compartilhadas sobre a organização e sobre seu desempenho;
- b) Recompensas baseadas no desempenho da organização;
- c) Capacitação aos funcionários para permitir-lhes entender e contribuir para o desempenho da organização;
- d) Poder para a tomada de decisões capazes de influenciar o desempenho.

Parafraseando Bowen e Lawler (1992), poderíamos inferir que empoderamento demanda compartilhamento de informações nos diferentes níveis (operacional, gerencial ou estratégico), dosagem adequada aos usuários da informação, postura proativa dos colaboradores, preparo para a tomada de decisão e definição clara de papéis e responsabilidade, além de uma estrutura compatível de controle. Na verdade, seu exercício constitui ação de controle porque evita a centralização excessiva de poder, quadro que dificulta a eficácia dos controles, mascarando ineficiências, e em alguns casos, fraude.

2.3. Caracterização de empreendimentos do setor de restaurantes

2.3.1. Empreendimentos de pequeno porte

Os empreendimentos de pequeno porte, tais como os restaurantes, possuem características muito específicas: em decorrência das restrições de capital e investimentos são geralmente administrados por seus fundadores; apresentam número insuficiente de colaboradores; estabelecem procedimentos informais, sem lastrear-se na prática do planejamento. A concepção de planejamento para aqueles que conduzem o negócio, resume-se muitas vezes ao acompanhamento da geração de caixa e das vendas.

A gastronomia atravessa fronteiras culturais e mercadológicas, não somente para atender as necessidades gastronômicas locais, mas às curiosidades turísticas. A escolha deste setor, para o estudo em tela, decorreu da constatação de sua importância para a economia de cidades turísticas como Recife, e ainda, em razão das diferentes modalidades de negócios existentes e possíveis. A atividade turística culminou na proliferação dos restaurantes denominados clássicos, e no surgimento de outros formatos (CASTELLI, 2003).

O negócio “restaurante” dá cobertura a uma variedade de serviços de alimentação, em resposta às demandas estratégicas (POWERS; BARROWS, 2004).

Esta ampla caracterização ressalta a importância do desenvolvimento de estudos voltados para a gestão desses empreendimentos.

Donin (2007) pesquisou a área de hospedagem e restaurante em um estudo de caso, dando especial ênfase ao restaurante do Hotel Belmar, Salvador/BA. O estudo relata a importância dos controles internos para a adequada gestão do restaurante, que não se confunde com a área de hospedagem do estabelecimento. A contribuição do estudo foi a apresentação do plano-sequência de custeio do restaurante, construído a partir da ilustração de custeio das unidades básicas: administração, vendas, gestor e manutenção e unidade operacionais, hospedagem, restaurante. Segundo Pereira (2004), o controle interno possui relevância para o processo de gestão das empresas por sua contribuição informativa que colabora para a gestão dos empreendimentos. Afirma Pereira (2004) que “as evidências encontradas permitem registrar que, aparentemente, há um forte vínculo entre controle interno, eficácia da gestão e continuidade dos empreendimentos”.

2.3.2. Natureza sistêmica do controle

A natureza do controle é multidisciplinar porque se aplica às diferentes áreas de uma organização e especialidades da gestão. O conjunto organizado, encadeado e harmônico dos controles organizacionais compõe o que se denomina sistema de controles internos.

Em geral, considera-se o sistema de controle interno como sinônimo de controle, mas, na verdade, este corresponde a uma parte desse sistema. Um sistema de controle interno requer: (a) procedimentos e verificações independentes; (b) inclusão de etapas como “elaboração”, “revisão” e “autorização”, com independência recíproca; (c) documentação, impressa ou eletrônica; (d) acompanhamento do processamento das transações; (e) controle físico de ativos; e (f) separação de funções ao longo de uma mesma transação (segregação de papéis). Demanda, portanto, análise do movimento e da posição dos alvos de controle.

Os requisitos apresentados, na verdade, se traduzem muitas vezes em soluções específicas a eventuais falhas na estrutura administrativa, como a criação de níveis de especialização por área, descentralização e delegação de responsabilidades, implantação de meios de avaliação e o aporte de controles de retroalimentação (controles externos) (ANDRADE, 1999).

É imprescindível à dinâmica do sistema de controle a realização de atividades de confronto (entre registro e existência física), observância vigilante do funcionamento desse sistema, revisão de desempenho, inspeção física rotineira, formalização de procedimentos e diálogo.

O sistema de controle interno inclui a totalidade dos processos organizacionais e rotinas decorrentes, formais e informais, direta ou indiretamente relacionada aos controles. Compreende, desta forma, o universo para o qual os controles foram desenhados e implementados. Possui, portanto, uma aceção mais ampla porque considera elementos objetivos e subjetivos. Quanto melhor for a leitura desse universo subjetivo, que acolhe comportamentos, impressões e leituras, melhor tende a ser a eficácia dos controles.

Numa perspectiva pragmática, os controles internos são procedimentos de verificação (prévia, concomitante ou *a posteriori*) que permitem observar, estabelecer padrões de comportamento, comparar, intervir no desempenho e conhecer a evolução dessas respostas com base nos objetivos propostos. (BRISOLA, 1990).

Um sistema de controle interno deve ensejar à administração avaliar a eficiência e eficácia dos procedimentos e o cumprimento das diretrizes organizacionais, as quais antecedem necessariamente a etapa de elaboração dos controles.

Esses sistemas devem incluir planejamento de atividades com adequada segregação de funções, procedimentos padronizados de acompanhamento, conferência, autorização, reporte e arquivamento (memória dos eventos) (MIGLIAVACCA, 2002).

Controles ideais são aqueles cujo custo de operacionalização guarda relação proporcional com os riscos envolvidos (relação custo-benefício), propiciando congruência das práticas às orientações institucionais.

A complexidade não é necessariamente uma característica fundamental dos sistemas de controle, não se restringindo a um emaranhado de rotinas e procedimentos (RODIL, 2000).

A configuração dos controles internos, genuinamente customizada às necessidades institucionais depende: (a) do perfil dos gestores do empreendimento; (b) da receptividade das pessoas ao controle; (c) das características da organização; (d) da infraestrutura conceitual; e (e) do *back-ground* daqueles que executarão os procedimentos de controle.

A estruturação de um sistema de controles internos torna a gestão operacional e estratégica mais eficazes, por meio da maior agilidade promovida, da delegação justa e racional das atividades, melhor definição de papéis e atribuição de responsabilidades à cada ação. A eficácia de um sistema de controle interno depende da:

- Da impessoalidade do sistema, pois os critérios e procedimentos de controle são necessariamente despersonalizados, ou seja, independe da expectativa dos gestores em relação às características morais dos executores dos procedimentos. Significa que o controle está acima das relações de confiança estabelecidas. (laços profissionais e afetivos). A impessoalidade desses sistemas confere independência e transparência na apreciação dos problemas organizacionais;
- Da capacidade de avaliação contínua do desempenho das atividades funcionais, confrontando-se os resultados contra parâmetros ideais, considerando os objetivos, metas (objetivos quantificados) e normas institucionais.

Essa comparação se dá por meio do cruzamento de dados, além da observação, mensuração, supervisão e análise das atividades e informações geradas nos processos organizacionais.

2.3.3. Estrutura de controles internos de estoque

Uma estrutura de controle de estoque tem como papel não somente verificar a exatidão dos movimentos ocorridos na área, mas sim, igualmente, o inter-relacionamento desta com as demais.

2.3.3.1. Aspectos da estrutura de controles internos de estoque

As saídas de estoque correspondem àquelas faturadas? Admitindo-se uma diferença, qual a origem? Os recursos adquiridos são compatíveis com as necessidades do processo? Qual o saldo final de estoque?

Parte dos “controles” não é compartimentada, apesar de usualmente adotar-se a expressão ‘controles internos aplicáveis a determinada área’. Existem procedimentos dinâmicos que perpassam diferentes áreas.

As organizações são macroestruturas formadas por unidades menores delimitadas, mas que se relacionam entre si.

O estoque é um dos ativos mais importantes para os restaurantes porque viabiliza a obtenção dos produtos. Para esses negócios são dois os tipos principais: estoque de insumos (ou ingredientes) e de produtos em processo (semi-prontos ou pré-cozidos). O segundo tipo de estoque representa geralmente uma reserva diária, para não comprometer o atendimento (morosidade). Tem, portanto, vida curta (transitoriedade).

2.3.3.2. Controle de estoques

O ponto crítico da gestão desses empreendimentos é o controle de estoques. São procedimentos de controle usualmente empregados na estritamente área de estoque:

- Preparo de relatórios gerenciais sobre insumos e produtos, com indicação de fluxo dentro da área (rotação desses elementos);
- Contagem periódica e eventual de estoque para observar se a quantidade apresentada no relatório confere com a quantidade fisicamente existente;
- Classificação e acumulação do custo do processo de obtenção dos bens.

Os controles de fluxo decorrem do cruzamento de dados com outras áreas. Estão associados às identidades entre a saída de um processo e entrada de outro (igualdade entre ‘baixas’ do estoque, saída, e quantidade faturada).

Esses controles são usualmente amparados por tecnologia, muitas vezes, acessíveis a empreendedores de pequeno porte.

Na formatação de controles da área importa considerar:

- As características físicas do produto (especialmente quando perecíveis);
- Seus processos de obtenção;
- O giro (rotação) dos produtos e insumos;
- Respectiva mobilidade desses componentes;
- Sazonalidade e padrões de produção;
- Pontos em que as saídas de um fluxo se cruzam com a de outro; confere dinâmica e perspectiva ao processo de controle.

São componentes de um procedimento de controle:

- Objetivos (fixados pela administração do empreendimento);
- Ações orientadas a esses objetivos (lógica);
- Parâmetros de avaliação (métricas de desempenho);
- Padrões ou regulagem, também denominado de escala de desempenho, os quais devem ser atingíveis, coerentes, eficazes, tecnicamente claros, exequíveis e aceitos.

Esses elementos juntos permitem a configuração de ações-resposta, com lógica e significado. Mas, são os controles que removem a causa ou origem dos problemas.

O Quadro 1 relaciona os pré-requisitos de um sistema de controle e os benefícios potenciais.

Quadro 1 – Pré-requisitos do controle.

Pré-requisitos	Benefícios potenciais	Restrição aplicativa para pequenos empreendimentos
Segregação de funções e tarefas dentro de um mesmo ciclo de transação.	Evita a sobrecarga de tarefas e o olhar viciado presente quando se realiza determinada ação repetidas vezes, em sequência.	<ul style="list-style-type: none"> - Número restrito de colaboradores. - Falta de preparo gerencial dos fundadores ou sócios, muitas vezes, "gestores informais". - Informalidade; - Ausência de planejamento e visão dos processos e transações realizadas pela organização. - Perfil centralizador dos proprietários do negócio. - Aversão ao risco relacionado ao processo de delegação, culminando em resistência ao exercício do <i>empowerment</i>.
	Enseja diferentes pontos de observação ao longo de um mesmo ciclo de transação.	
	Favorece o exercício da função de comando, facilitando a identificação de problemas em seu ponto de origem.	
Definição clara de papéis, relação de autoridade e responsabilidade.	Torna o processo de acompanhamento das rotinas mais ágil.	
Controle físico de ativos.	Conhecimento sobre a composição patrimonial.	<ul style="list-style-type: none"> - Informalidade. - Ausência de registros atualizados.
Restrição de acesso a determinadas áreas.	Favorece o controle material dos ativos, evitando fluxos não autorizados de pessoas alheias ao setor ou departamento.	<ul style="list-style-type: none"> - Incompatibilidade entre "espaço físico" e necessidades operacionais.
Inserção de rotinas de execução, revisão, acompanhamento e aprovação.	O processo de conferência, aprovação e autorização, facilita a identificação de erros e sua pronta correção ou ajuste.	<ul style="list-style-type: none"> - Insuficiência de quadro funcional.

Fonte: Autores.

Grande parte dos autores considera a segregação de funções como controle e não como atributo necessário a este (ALMEIDA, 2003; BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002; ATTIE, 2009; BASSO, 2005).

A insuficiência de pessoas nos pequenos empreendimentos dificulta a segregação de funções e a delegação de poder decisório, elevando os riscos relacionados à negligência, ocorrência de fraudes e ineficiência no desenvolvimento das tarefas, que tende a se ampliar quando se observa a falta de preparo gerencial, de conhecimento sobre o negócio (particularidades) e o distanciamento dos sócios.

As condições restritivas apresentadas, entretanto, não exigem a administração de implantação de mecanismos de controle, demandando apenas customização, adaptação à realidade organizacional na dimensão adequada.

3. MATERIAL E MÉTODO DA PESQUISA

3.1. Caracterização da empresa objeto de estudo

O empreendimento analisado, do segmento de restaurante, corresponde a uma microempresa, cuja gestão é do tipo ‘não especializada’, ou seja, realizada pela proprietária. A descentralização configura-se como o caminho para a agilidade das decisões, todavia, iniciativas dessa ordem reclamam controle, necessidade percebida pelo empreendedor. De fato, existe uma postura receptiva ao desenho de controles internos, mas torna-se inoperante em face da inexperiência e pouco domínio de técnicas administrativas e ao pequeno número de colaboradores.

3.2. Caracterização da pesquisa

3.2.1. Estudo de caso

A pesquisa realizada enquadra-se como qualitativa, de natureza exploratório-descritiva, tendo sido empregado o método de estudo de caso. O estudo apresenta as características, rotinas e procedimentos de controle adotados pela empresa estudada, compondo um estudo de caso (processo de caso único). Na composição do case, empregou-se a técnica de observação participante, que é aplicada quando se visa a identificação e análise de conceitos, crenças, valores, práticas cristalizadas, relações e entendimentos da realidade investigada, explorando e compreendendo aquele cotidiano recortado.

Os estudos de caso instrumentais objetivam a descoberta e exploração sistemática da realidade por meio de seu retrato (profundo, completo, contextualizado) e reflexão, ensejando uma apropriação mais precisa da linguagem corporativa (exploração intensa) - “de que maneira a realidade estudada é percebida pelos atores que dela fazem parte?”. Trata-se, portanto, de estudos pontuais, mas ricos na elaboração de padrões específicos, customizados, profusor de *insights* (GOODE; HATT, 1979 *apud* VENTURA, 2007).

Esses estudos são reveladores, em face de sua característica imersiva e concentrada na realidade explorada, característica que confere ao método uma abordagem instrumental e pragmática (MARTINS, 2008).

Sua aplicação pressupõe uma interlocução crítica com os sujeitos da pesquisa, integrantes da unidade-caso, proporcionando uma visão local e particular, sem obstar discussões de caráter mais amplo (ALVES-MAZZOTTI, 2006).

3.2.2. Observação participante

Optou-se pela observação participante porque se entende que aquela alheia à realidade (neutra) pode ser inibidora, sugestionando mudanças programadas e não espontâneas no comportamento dos observados. Acredita-se que a observação participante provoque comportamento oposto, posto que exige imersão, tempo e envolvimento (SILVEIRA, 2003).

Essa técnica tem por característica principal a inserção do pesquisador no grupo observado, aderindo-se às práticas predominantes, momento que inicia a investigação sistemática (VALLADARES, 2007).

No caso elaborado, a observação participante enseja ao pesquisador, inserido naquele contexto, “olhar” e “experimental”, e, portanto, “sentir” a prática, seus desafios e dificuldades, assim como todo o processo de apropriação de conhecimento e assimilação de experiências.

3.3. Método de coleta de dados

Utilizou-se como instrumentos de coleta a técnica de entrevista semi-estruturada, que intercala questões previamente preparadas conforme planejamento e aquelas circunstancialmente elaboradas.

3.4. Método de análise de dados

O método de análise de resultados adotado foi o de Análise do Discurso, seguido dos testes de aderência. Os testes de aderência objetivam confrontar os discursos dos atores (proprietária e funcionários) com a prática efetivamente empreendida, no caso em relação à realidade de controle.

As pesquisas qualitativas têm por lastro o estudo de processos vivenciados pelos sujeitos da pesquisa, correspondendo à necessidade de compreender os eventos estudados, preenchendo as lacunas deixadas pela abordagem positivista e seus costumeiros instrumentos de coleta e análise de dados (QUEIROZ *et al.*, 2007; TOZONI-REIS, 2009; STRAUSS; CORBIN, 2008).

A revisão de literatura tomou por base o levantamento nas bases de dados *Directory of Open Access Journals* (DOAJ) e *SciELO Brazil* (*Scientific Electronic Library Online*). Buscou-se nas leituras dos trabalhos revisados, orientados por uma abordagem indutiva, elementos para fundamento à argumentação que abonam a tese advogada neste trabalho, a qual ressalta a importância dos controles internos para as organizações, independente do porte ou natureza do empreendimento.

Ressalte-se que o processo de pesquisa é intersubjetivo por natureza, refletindo em níveis distintos os vieses do pesquisador, em razão de suas crenças e valores.

4. ANÁLISE DE DADOS E RESULTADOS

A empresa analisada, denominada neste trabalho de RESTAU, atua no ramo de restaurante, tendo como *core business* (foco de atividade) o fornecimento do cardápio de massas e vinhos, servindo paralelamente, como *delicatessen*. A proposta inicial do empreendimento, constituído em 2003, foi fornecer massas frescas voltadas para uma clientela que procurava o gosto simples da culinária italiana.

4.1. Descrição do Restaurante (RESTAU)

A RESTAU desenvolve suas atividades na área metropolitana do Recife-PE.

Após acompanhamento da rotina verificou-se que a empresa pratica um dos controles internos considerados tradicionais, de modo intuitivo, sem conhecimento formal. Um dos procedimentos, considerado principal, é a contagem física (realizada semanalmente). Todavia, em razão das restrições de espaço físico, máquinas, equipamentos, *layout* e número de funcionários, a prática difere daquela ideal (que inclui procedimento de contagem e recontagem).

A contagem física é realizada por uma única pessoa, incluindo eventuais procedimentos de recontagem. O procedimento alcança apenas as porções prontas (de *cannelloni*, *rondelle*, *ravioli*, molhos e carnes). A partir da verificação da contagem, é realizada uma comparação entre os dados anotados e aqueles indicados no sistema da empresa. Caso o número encontrado na contagem difira daquele lançado no sistema por ocasião do preparo, é realizada nova verificação. Se a diferença permanecer sem explicação, procede-se a baixa no sistema (como venda), apesar de a operação não corresponder à realidade.

A contagem é conduzida com informalidade, sem observar a técnica apropriada.

Analisando-se o procedimento com objetividade e distanciamento (sem considerar as especificidades da empresa) pode-se concluir que essa prática resulta em maior risco para a empresa. Significa que eventuais falhas na contagem, ou mesmo, ocorrência de perdas ou consumo não autorizado por parte dos colaboradores, resultará necessariamente em perda financeira porque se assume o pressuposto de que alguma venda não foi registrada.

A venda permanecerá em aberto no sistema (sem contraprestação financeira) até verificação do caixa (dinheiro, autorização de administradoras de cartões, cheques).

A administração da entidade não realiza contagem de insumos, mas sim, apenas das porções prontas, o que fragiliza todo o processo de controle, condição que dificulta a programação de compras, a apuração precisa das perdas e do próprio custo de cada porção. De fato, observou-se que a empresa realiza suas compras sem tomar por base dados de controle (porque eles não existem), mas sim pela constatação da ausência física do item.

As limitações implícitas no discurso da gestora foram: o custo de manutenção de controles (custo de impressão de relatórios, mão de obra) e insuficiência de estrutura, especialmente a funcional.

Acrescenta-se ainda, o fato de que qualquer esforço de verificação da origem de eventuais diferenças na contagem das porções torna-se forçadamente improdutivo, posto que os insumos não são contados, quando o ideal seria que os insumos fossem inventariados com regularidade, e comprados a partir da avaliação da ficha técnica dos alimentos e das vendas médias (Quantidade comprada = Quantidade utilizada para preparo de 'n' porções no intervalo de 'x' dias).

A Tabela 1 ilustra o benefício da controle proposto para a organização.

Tabela 1 – Controle básico de insumos a partir das fichas técnicas.

Descrição (molho bechamel)	Quantidade de insumo para seis porções	Média de porções vendidas	Insumo por porção	Quantidade média insumida (quantidade a ser comprada)
Cebola (gramas)	140	22	23	506
Trigo (gramas)	100	22	17	374
Manteiga (gramas)	150	22	25	550
Leite (litros)	3	22	0,5	11

Fonte: Autores.

4.2. Rotina de Procedimentos de Controle do Restaurante

As rotinas de acompanhamento do consumo de insumos por meio da avaliação da ficha técnica das preparações, juntamente com a contagem física e rotinas de verificação das saídas (volume de vendas) formam uma malha de controle customizada.

A regularidade das vendas (quantidade) favorece a implantação da malha de controle, que pode ser desempenhada sem o concurso de software específico, mas com apenas uma planilha de dados.

A malha de controle proposta representaria uma importante medida contra desperdício, especialmente de tempo.

Seria mais eficaz que a contagem física fosse feita e conferida por pessoas diferentes, para evitar falhas, dentre outros eventos.

O procedimento de contagem observado torna-se, muitas vezes moroso, em razão do *layout* dos equipamentos e disposição dos itens estocados, forçando a inclusão de uma etapa preliminar de organização dos itens a serem contados.

Verificou-se um desperdício de tempo, que poderia ser aproveitado em outras atividades, especialmente de controle.

Parte dos componentes das porções é preparada internamente, o que demanda necessariamente controle de custo. Quanto custa o produto massa ou molho? Como alocar o gasto com insumos utilizados em diferentes produtos?

A precificação adequada exige uma apuração de custos precisa.

O *software* adotado, customizado segundo as necessidades sinalizadas pela administração, é modificado continuamente para ajuste de saldo, tornando-o inoperante para fins de controle gerencial, dificultando o controle de processamento. A própria necessidade de alteração de saldo denota fragilidade da estrutura de controle de estoque.

Segundo a administração, seria inviável fazê-lo por conta do pequeno número de funcionários e do fluxo de pessoas.

Parte dos produtos é exclusivo, a exemplo de alguns componentes da carta de vinhos e queijos, o que reduz a flexibilidade da gestão na negociação com fornecedores. Essa condição pressiona a administração a controlar o custo dos demais produtos para que se conquiste a rentabilidade almejada.

4.3. Uso de Sistema de controle de detectar

O sistema de controle adotado pela organização é essencialmente detectivo.

O enfoque preventivo inibe a ocorrência de eventos danosos à eficiência administrativa, erros ou situações de anormalidade. Controles preventivos aumentam o potencial de previsibilidade.

A abordagem de detectar enseja a visibilidade de efeitos ou comportamentos não desejados, igualmente importantes em qualquer negócio. Aplicam-se a conjuntos de transações processadas total ou parcialmente (MIGLIAVACCA, 2002).

Algumas modalidades de erros não são mitigadas adotando-se exclusivamente controles preventivos (registros de desempenho, verificações independentes, reconciliações, inventários e análise contínua).

Um sistema de controle interno deve compreender as duas abordagens.

4.4. Eficácia do controle interno

Verificou-se na empresa analisada que os procedimentos de controle não se mostraram eficazes, constatação denunciada pelo pouco uso das informações de fluxo.

O modus, como os procedimentos tradicionais adotados, decorre da centralização de funções e do pouco número de funcionários, além da falta de conhecimento sobre rotinas de controle.

A administração da entidade é conduzida de forma colegiada pelas empreendedoras, as quais se envolvem prioritariamente com o “operacional” em detrimento do “estratégico” e “gerencial”.

Em realidade, o que se faz é adaptar práticas consideradas ideais às condições infraestruturais, sem observar a relação custo-benefício dos procedimentos de controle ou parâmetros de regulação e avaliação.

Acredita-se que essa seja a realidade de inúmeras empresas de menor porte.

4.5. Argumentos a favor do fortalecimento dos controles internos

À luz da imersão realizada, constatou-se que constituem argumentos válidos para o fortalecimento dos controles internos nas empresas:

- O controle interno permite padronização de procedimentos e um direcionamento eficaz a comportamentos profissionais (mais impessoais e criteriosos), reduzindo o custo relacionado às medidas corretivas;
- Sua implementação facilita, ou mesmo viabiliza, o processo de acompanhamento da administração, ao mesmo tempo em que sistematiza as práticas operacionais, conferindo a elas maior consistência;
- A prática do controle evita ou reduz o nível de desperdício, erros e ocorrência de fraudes corporativas, dinamizando processos, ensejando sua racionalização. Esse benefício potencial permite que a direção da empresa se ocupe com questões estratégicas.

4.6. Preocupação com a competição

O fato de enquadrar-se como micro ou pequena empresa não exime o gestor da preocupação com a competição, a qual se configura cada vez mais, como acirrada e focada no parâmetro “preço”.

Essa perspectiva impõe direcionamento estratégico voltado para a manutenção de escala e reduz o produto (bem ou serviço) a um *commodity*, aumentando a pressão para fortalecimento dos controles, especialmente de custos.

Em resumo, os resultados apontam que as rotinas de acompanhamento do consumo de insumos por meio da avaliação da ficha técnica das preparações, juntamente com a contagem física e rotinas de verificação das saídas (volume de vendas) formam uma malha de controle customizada. Mostram que na empresa analisada o sistema de controle adotado pela organização é essencialmente de detectar problemas. Verificou-se na empresa analisada que os procedimentos de controle não se mostraram eficazes, constatação denunciada pelo pouco uso das informações de fluxo. À luz da imersão realizada, constatou-se que algumas variáveis constituem argumentos válidos para o fortalecimento dos controles internos nas empresas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os controles aplicáveis do restaurante, objeto deste estudo de caso, incorporam-se à análise e perspectiva e customização dos controles para organizações de pequeno porte.

Os conceitos expressos por Mosimann (2009) e Pereira (2004) sobre a observância de diretrizes e padrões podem ser percebidos nos controles internos da empresa ora em estudo. Tal fato, porém, não é seguido na extensão necessária pela empresa do estudo de caso. Portanto, aplicado apenas parcialmente.

Antunes (1998), Bordin e Saraiva (2006), e Attie (2009) sugerem que o sistema de controle interno é responsável pela confiabilidade das informações. A RESTAU, por esse motivo, não pode ser aprovada nas provas de controle e procedimentos substantivos em razão de seu pequeno porte e faltas de controles.

Lacombe e Heilborn (2007) enfatizam o uso de padrões de controle, porém essa é uma técnica dificilmente aplicável por um empreendimento como a RESTAU. Também Boynton, Johnson e Kell (2002) expressam suas preocupações quanto à falta de padrões de controle.

Rodil (2000), Santos e Pagliato (2007) afirmam que o conceito de controle interno, como um conjunto de processos e rotinas, precisaria estar presentes em todas as organizações. Mas, tal fato não se observa plenamente no estudo de caso ora apresentado. Contudo, pode-se afirmar que parcialmente são cumpridas as funções de controle interno pela citada empresa, tais como: salvaguarda de ativos, promoção da eficácia das operações do restaurante, registros simples de transações e eventos de natureza econômica.

Quanto à controles internos não aplicáveis, concorda-se com o *American Institute of Public Accountants* (AICPA), a existência de controle interno não significa que o mesmo permita oferecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos dos mesmos. Em problemas como a existência de fraudes, o conluio entre as pessoas impede que se apurem desvios ou irregularidades que prejudicam a empresa. As demais variáveis também determinam a ineficácia dos controles internos, tais como: falta de cultura da gestão de controle interno; a existência de erros humanos, a razão custo/benefícios e riscos de informática.

Finalmente, considera-se que os controles internos eficazes agregam valor à organização porque ensinam segurança e credibilidade ao fluxo de dados e informações. Em seu conjunto, representam instrumentos de gestão visto que têm o potencial de assegurar a eficácia dos processos organizacionais, promovendo a conformidade com as leis, regulamentos e estatutos, fortalecimento da consciência de controle, promoção da disciplina e identificação de riscos.

Para um sistema de controle adequado é necessário uma infraestrutura mínima, o que envolve pessoas aptas ao exercício dos controles e predisposição à organização. É igualmente fundamental que a administração reconheça a importância do controle.

Empresas de pequeno porte podem ter uma estrutura de controle eficaz se a distribuição de papéis (entre os colaboradores) e a estrutura ou organização das atividades for eficiente.

O desenho do sistema de controle precisa considerar as características da atividade ou negócio bem como as restrições de infraestrutura. O porte e tamanho do negócio provocam um achatamento no formato do sistema de controle, inviabilizando os procedimentos de cruzamento e conciliação de dados. Por exemplo, os controles envolvem procedimentos de autorização, verificação e aprovação, o que para empresas de pequeno porte torna-se muitas vezes inviável, em razão do número reduzido de pessoas. Entretanto, a partir da observação da realidade descrita, concluiu-se que as restrições de infraestrutura (física e funcional) demandam customização e não óbice à existência do controle.

Este artigo ressalta a necessidade de se lançar um olhar para as demandas de controle de empresas de menor porte, condicionadas por insuficiência de mão de obra e infraestrutura operacional precária ou restrita, principal contribuição do trabalho.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 2003.

ALVES-MAZZOTTI, A. J. Usos e abusos dos estudos de caso. **Cadernos de Pesquisa**, v. 36, n. 129, set./dez. 2006.

AMERICAN INSTITUTE OF CPAs Auditing Standards Board, AICPA, **Statement on Auditing Standards N.º 78**, "Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit: an Amendment to SAS No. 55" (1995).

ANDRADE, A. **Eficácia, eficiência e economicidade:** como atingí-las através de adequados sistemas de controles internos. São Paulo: A. Andrade, 1999.

ANTUNES, J. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na Auditoria de Demonstrações Contábeis no Brasil.** Dissertação apresentada ao departamento de Contabilidade e Atuária da Universidade São Paulo. 1998.

ATTIE, W. **Auditoria:** conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 2009.

BASSO, I. P. **Iniciação à auditoria.** Ijuí: Ed. Unijuí, 2005.

BORDIN, P.; SARAIVA, C. J. O controle interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das informações contábeis. **Revista eletrônica de Contabilidade do curso de Ciências Contábeis** – UFSM, edição especial, julho/2006.

BOWEN, D. E.; LAWLER, E. E. The empowerment of service workers. **Sloan Management Review**, p.31-39, Spring 1992.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria.** Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRISOLA, J. Uma contribuição ao estudo do controle aplicado às organizações. Dissertação de mestrado. São Paulo: FEA-USP, 1990. *In:* MOSIMANN, C. P. **Controladoria:** seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 2009.

CASTELLI, G. **Administração hoteleira.** Caxias do Sul: EDUCS, 2003.

FIGUEIRA, J. A. L. Controles internos nos estoques. *In:* SILVA JR, J. B. (Org.) **Controles internos contábeis e aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil.** 4ª ed. São Paulo: Atlas,

GOODE, W. J.; HATT, P. K. **Métodos em pesquisa social.** 5ª ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional;1979:422.

LACOMBE, F. J. M.; HEILBORN, G. L. **Administração:** princípios e tendências. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, G. A. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações** – FEARP/USP, v. 2, n. 2, p. 8 - 18 jan./abr. 2008.

MIGLIAVACCA, P. N. **Controles internos nas organizações.** São Paulo: Edicta, 2002.

MOSIMANN, C. P. **Controladoria:** seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 2009.

NYQUIST, T. D.; BITNER, M. T.; BOOMS, B. H. Identifying communication difficulties in the service encounter: a critical incident approach. *In:* CZEPIEL, J. A.; SOLOMON, M. R.; SURPRENANT, C. F. **The service encounter:** managing employee/customer interaction in service businesses. Lexington, Lexington Books, 1986.

- PEREIRA, A. N. Controles internos e gestão: visões e importância – uma abordagem exploratória. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 15, n. 3, dezembro/2004.
- POWERS, T.; BARROWS, C. W. **Administração no setor de hospitalidade**. São Paulo: Atlas: 2004.
- QUEIROZ, D. T.; VALL, J.; SOUZA, A. M. A.; VIEIRA, N. F. C. Observação participante na pesquisa qualitativa: conceitos e aplicações na área da saúde. **Revista Enfermagem – UERJ**, Rio de Janeiro, abr/jun; 15(2), 2007.
- RODIL, R. J. A Contabilidade como ferramenta de controle interno na pequena e na média empresas (PME) *In: SILVA JR, J. B. (Org.) Controles internos contábeis e aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.
- SANTOS, A. G.; PAGLIATO, W. **Curso de Auditoria**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.
- SILVEIRA, I. S. Observação participante: um olhar encantador. **Revista Lato & Sensu**, Belém, v. 4, n. 1, p. 3-5, out, 2003.
- STRAUSS, A.; CORBIN, J. **Pesquisa qualitativa: técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamentada**. Porto Alegre: Artmed, 2008.
- TEIXEIRA, M. B. **Empoderamento de idosos em grupos direcionados à promoção da saúde**. [Mestrado] Fundação Oswaldo Cruz, Escola Nacional de Saúde Pública; 2002. 105 p.
- TOZONI-REIS, M. F. C. **Metodologia da pesquisa**. Curitiba: IESDE Brasil S/A, 2009.
- VALLADARES, L. Os dez mandamentos da observação participante. **Revista Brasileira de Ciências Sociais Online**, vol.22, n.63, 2007.
- VENTURA, M. M. O estudo de caso como modalidade de pesquisa. **Revista SOCERJ**. 20(5). Setembro/outubro, 2007.