

**CONTROLE INTERNO: UMA PROPOSTA DE INTERVENÇÃO DE MELHORIA  
PARA UMA PEQUENA EMPRESA DE CONFECÇÃO**

**INTERNAL CONTROL: AN IMPROVEMENT INTERVENTION PROPOSAL FOR  
A SMALL CLOTHING COMPANY**

**CONTROL INTERNO: UNA PROPUESTA DE INTERVENCIÓN DE MEJORA  
PARA UNA PEQUEÑA EMPRESA DE CONFECCIÓN**

Clemilson José Pereira  
Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá.  
clemilson1975@gmail.com

Valter da Silva Faia  
Doutorado em Administração pelo Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Estadual de Maringá. Professor adjunto do Departamento de Ciências Contábeis (DCC) e do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis (PCO) da Universidade Estadual de Maringá (UEM).  
vsfaia@uem.br  
<https://orcid.org/0000-0002-9320-1885>

Editor Científico: José Edson Lara  
Organização Comitê Científico  
Double Blind Review pelo SEER/OJS  
Recebido em 14.12.2020  
Aprovado em 10.08.2021



Este trabalho foi licenciado com uma Licença Creative Commons - Atribuição – Não Comercial 3.0 Brasil

## RESUMO

**Objetivo do estudo:** Descrever um processo de intervenção de melhoria para problemas relacionados à qualidade das informações do ambiente de produção de uma indústria de confecções de pequeno porte.

**Metodologia/abordagem:** Este é um relato tecnológico com abordagem na solução de problemas. Para tanto, utilizou-se do método científico a partir da coleta de dados por meio de entrevistas, observação e análise documental e da técnica de triangulação.

**Originalidade/Relevância:** A literatura gerencial, na sua maioria, é destinada as organizações de grande porte e de difícil assimilação pelas pequenas empresas. Ademais, este segmento se caracteriza por um modelo de gestão familiar, com controles informais e baixo nível de capacitação, comprometendo a prática de controle. Assim, este trabalho se destaca ao propor a sistematização do controle interno para uma pequena empresa do setor de confecção cuja a complexidade do ambiente é elevada em função da prática de terceirização.

**Principais resultados:** Os resultados se referem a melhoria nos processos e foram mensurados em termos de controle do estoque e redução nos tempos de produção. Ao final, o sistema de controle interno culminou na elaboração de um sistema de avaliação de desempenho da produção.

**Contribuições teóricas/metodológicas:** O artigo contribui para o desenvolvimento das tecnologias de gestão na área de controle ao demonstrar a operacionalização de ferramentas de gestão no contexto das pequenas empresas.

**Palavras-chave:** Pequenas e micro empresas; Controle interno; Produção; Terceirização; Confecção.

## ABSTRACT

**Objective:** Describe an improvement intervention process for problems related to the quality of information in the production environment of a small clothing industry.

**Methodology/Approach:** This is a technological report with a problem-solving approach. For the collection and analysis of the data, the methods of interviews, observation, document analysis and the triangulation technique were used.

**Originality/Relevance:** The management literature, for the most part, is aimed at large organizations and is difficult to assimilate by small companies. In addition, this segment is characterized by a familiar management model, with informal controls and a low level of training, which compromise the control practice. Thus, this work stands out by proposing the systematization of internal control for a small-sized company in the clothing sector whose complexity of the environment is high due to the practice of outsourcing.

**Main results:** The results refer to process improvement and were measured in terms of inventory control and reduction in production times. In the end, the internal control system culminated in the elaboration of a performance evaluation system of production.

**Theoretical/Methodological contributions:** The article contributes to the development of management technologies in the control area by demonstrating the operationalization of management tools in the context of small-sized companies.

**Keywords:** Micro and small-sized enterprises; Internal control; Production; Outsourcing; Clothing confection.

## RESUMEN

**Objetivo del estudio:** Describir un proceso de intervención de mejora para problemas relacionados con la calidad de la información en el entorno de producción de una pequeña industria de la confección.

**Metodología/Enfoque:** Este estudio es un informe tecnológico con un enfoque de resolución de problemas. Para eso, utilizamos los métodos de recolección y análisis de datos de entrevistas, observación, análisis de documentos y la técnica de triangulación.

**Originalidad/Relevancia:** La mayor parte de la literatura sobre gestión está dirigida a grandes organizaciones y es difícil de asimilar para las pequeñas empresas. Además, este segmento se caracteriza por un modelo de gestión familiar, con controles informales y un bajo nivel de formación, comprometiendo la práctica de control. Así, este trabajo destaca por proponer la sistematización del control interno para una pequeña empresa del sector de la confección cuya complejidad del entorno es alta debido a la práctica de la subcontratación.

**Principales resultados:** Los resultados se refieren a la mejora de procesos y se midieron en términos de control de inventarios y reducción de tiempos de producción. Al final, el sistema de control interno culminó con la elaboración de un sistema de evaluación del desempeño productivo.

**Aportes teórico / metodológicos:** El informe contribuye al desarrollo de tecnologías de gestión en el área de control al demostrar la operacionalización de herramientas de gestión en el contexto de las pequeñas empresas.

**Palabras clave:** Pequeñas y microempresas; Control interno; Producción; Subcontratación; Confección.

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil as micro e pequenas empresas (PMEs) têm papel fundamental na economia. Por exemplo, a participação das PMEs no total de entidades privadas chegou a 98% em 2015, gerando 54% de todo o emprego com carteira assinada (Sebrae, 2017). Um importante nicho

dentre as PMEs é a indústria de confecções de artigos do vestuário e acessórios. De acordo com Associação Brasileira de Indústria Têxtil e de Confecção (ABIT, 2013), o Brasil reúne cerca de 32 mil empresas no segmento do vestuário, sendo que 80% destas são PMEs. O setor é o quarto maior gerador de empregos do país. No entanto, este segmento é marcado por uma alta taxa de mortalidade associada, entre outros motivos, à falta ou ineficiência dos controles gerenciais internos (Sebrae, 2016). As PMEs, normalmente, se caracterizam por um modelo de gestão familiar na qual a tomada de decisão é centralizada em um único gestor (ex. proprietário) e os mecanismos de controle são baseados na confiança e lealdade nas relações interpessoais (Faia, Milan, & Gomes, 2013; Johnstone, 2020).

Outro fator limitante é a postura informal do quadro de funcionários e dos próprios gestores das PMEs, os quais, em função do baixo nível de capacitação e das adversidades do ambiente, acabam por tomar decisões sem o auxílio de informações gerenciais e baseados na intuição e na experiência prévia (Kolbari, 2019; Moreira, Encarnação, Bispo, Colauto & Angotti, 2013). Sabe-se que determinadas características dos tomadores de decisão como o tempo de educação formal e a experiência em gestão influenciam positivamente na assertividade das decisões gerenciais (Mendes, Lunkes, Menegazzo, Schnorrenberger, & Lavarda, 2019; Anjos, Miranda, Silva, & Freitas, 2012). Contudo, o que se observa de forma especial no Brasil é a existência de gestores de pequenas empresas com baixa grau de escolaridade e de capacitação que decidem empreender por necessidade (Nogami, Medeiros, & Faia, 2014).

Por último, sabe-se também que muitas ferramentas gerenciais disponíveis no mercado (ex. softwares de gestão) e na literatura gerencial são destinadas as organizações de grande porte e se tornam difíceis de serem assimiladas e implantadas nas pequenas empresas. Primeiro, além do tamanho, as pequenas empresas diferem das grandes em termos de estratégia, objetivos, acesso à recursos e exposição aos riscos do ambiente, tornando as práticas gerenciais de sucessos difíceis de serem operacionalizadas e distante das necessidades dos pequenos negócios (Lima, Crema, & Verbano, 2020; Johnstone, 2020). Segundo, ainda que estas práticas ajudem no estabelecimento dos objetivos e planos e no controle dos resultados, muitas vezes elas são custosas e desfoam o gestor das atividades principais de geração de valor aos clientes e de receita (Pelz, 2019).

No setor do vestuário, a prática de controle é ainda mais crítica. Apenas no processo produtivo, são listadas ao menos 14 etapas distintas entre o planejamento do produto e a entrega ao cliente (Biermann, 2007). Quanto ao uso de materiais, o processo de confecção de roupas é o último de uma longa cadeia que se inicia na elaboração das fibras, fiação, tecelagem, malharia e tingimento (Gutierrez, 2006). Portanto, o setor do vestuário deve possuir controles adequados de gestão que permitem lidar com as complexidades típicas da atividade, tais como controles dos prazos de entrega, da qualidade e da disponibilidade e uso de matérias primas (MPs) necessárias para a produção.

Ademais, as PMEs do vestuário comumente se utilizam de serviços de terceirização de produção para evitar o aumento da carga tributária, reduzir encargos trabalhistas e diminuir os gastos com espaço físico, imobilizados, entre outros custos (ABIT, 2013). Quando se terceiriza atividades pertencentes a cadeia central de produção, surge a necessidade de um perfeito entrosamento entre as empresas parceiras para que se evite gargalos, aumentando o nível de controle necessário para o sucesso do negócio (Brasil, 1993).

Diante dos e fatores que permeiam o segmento PME do vestuário, fica evidente a necessidade de implantar um sistema de controle interno de fácil operacionalização e que não seja demasiadamente custoso como forma de proteger e controlar o uso dos ativos, garantir exatidão e fidelidade dos dados, além de desenvolver a eficiência das operações da organização (Garcia, Kinzler, & Rojo, 2014). A ausência de controles para empresas do segmento de vestuário pode gerar problemas tais como, falhas de gerenciamento dos preços de compra de matéria prima e dos custos de mão de obra, atrasos em relação a programação de produção e vulnerabilidades perante aos usuários internos que ficam sujeitos a erros no processo de geração de informações ou que podem utilizar a fragilidade do sistema para benefício próprio.

Este relato tecnológico propõe uma forma de sistematização de controle interno das informações, cujo objetivo é apresentar e aplicar soluções de melhorias para problemas relacionados à segurança, confiabilidade, tempestividade e integridade das informações do ambiente de produção de uma indústria de confecções de pequeno porte que possui quase a totalidade do processo produtivo realizado por terceiros. Para preservar a identidade da empresa, a mesma recebeu o nome fictício de Oásis. A Oásis é uma indústria de jeans de pequeno porte localizada na região sul do Brasil e que produz exclusivamente sob demanda.

Antes da intervenção aqui apresentada, a empresa possuía uma série de problemas com controle interno, dentre eles, controle ineficiente dos produtos em elaboração no poder de terceiros, ausência de segregação de funções nos processos de produção, usuários sem qualquer restrição de acessos às operações vitais do negócio e completa falta de auditoria nas informações. Ao final desta intervenção, foi possível alcançar melhorias no processo de gestão, como a automatização do sistema de produção, controle adequado dos estoques, qualidade da relação com terceirizados e redução significativa de atrasos nos tempos de produção.

O presente trabalho foi organizado conforme estrutura sugerida por Motta (2017) e Biancolino, Kniess, Maccari e Rabechini (2012). Primeiro, as características das PMEs do segmento de confecção em relação ao controle interno foram apresentadas. Segundo, detalhou-se a realidade investigada na empresa Oásis fundamentado na literatura de controle internos e controle gerencial. Em seguida é apresentado o diagnóstico dos problemas encontrados na empresa e as oportunidades de melhorias, os quais foram sucedidos pelo detalhamento dos procedimentos implantados. Por fim, os resultados obtidos e as conclusões finais relativas ao trabalho executado são apresentados.

## **2 REALIDADE INVESTIGADA E FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A intervenção de melhoria aqui relatada foi executada em uma indústria e comércio de confecções de roupas denominada Oásis. Resumidamente, as atividades da empresa consistem em criar peças de roupas (calças, bermudas, saias e similares), elaborar mostruários, realizar vendas para entrega futura por meio de representantes comerciais, administrar a produção (toda terceirizada), entregar os produtos e administrar o pós-venda. A empresa possui aproximadamente 20 funcionários organizados em uma estrutura organizacional enxuta, cujo o modelo de gestão é de característica familiar. A administração da empresa é feita por dois gestores (pai e filho) que cuidam dos departamentos de vendas, financeiro, produção, desenvolvimento e administrativo. Como apoio ao processo de gestão, a empresa utiliza um *software* de gestão ERP (*Enterprise Resource Planning*) e um banco de dados referencial padrão SQL (*Structured Query Language*). Estas duas ferramentas foram amplamente utilizadas como apoio neste trabalho e são respectivamente referenciadas neste trabalho apenas como *software* de gestão e banco de dados.

O ponto de partida para a aplicação desta intervenção de melhoria foi a constatação dos gestores da empresa Oásis da ausência de controles internos eficientes dentro da organização, cujos os reflexos negativos eram percebidos de diversas formas, tais como a ausência de uniformidade nos processos, tempos e custos de produção muito acima dos programados e funcionários alheios aos objetivos da empresa. Os controles internos consistem em uma função básica da administração e correspondem a mecanismos para direcionar a atenção, motivar e encorajar os indivíduos a agirem de acordo com os objetivos organizacionais e padrões estabelecidos previamente (Cardinal, Kreutzer, & Miller, 2017). Por meio dos controles internos, as organizações esperam aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atendidos e prevenindo falhas, como por exemplo, a realização das tarefas fora do tempo programado e do custo preestabelecido (Kowalski, Fernandes, & Faria, 2010), e se manterem longevas no mercado (Santos & Ferreira, 2010).

Os princípios destacados na tabela 1 norteiam a criação, implantação, manutenção e monitoramento do sistema de controles internos em uma empresa. Dentre eles, destacam-se a segregação de funções que orienta para a separação de tarefas de modo que evite conflito de interesses e limite comportamentos oportunistas; a atribuição de responsabilidades para garantir a rapidez, objetividade e a responsabilização das decisões; e o efetivo controle das transações e o acompanhamento dos fatos contábeis financeiros e operacionais exercido por meio das amarrações no sistema, confronto dos ativos e limitações ao acesso (Farias, De Luca, & Machado, 2009).

**Tabela 1**  
Princípios de controle interno

<b>Princípio</b>	<b>Descrição</b>
Custo x benefício	O custo do controle não deve superar os benefícios.
Atribuição de responsabilidades	Definição clara e documentada das atribuições, limitações, alçadas e autorizações dos funcionários.
Definição de rotinas internas	Detalhamento dos procedimentos operacionais executados na empresa.
Limitação de acesso a ativos	Permissão de acesso físico apenas aos ativos que há necessidade de uso pelo funcionário.
Segregação de funções	Estruturação das operações de forma que um mesmo funcionário não execute procedimentos que gerem conflito de interesses ou que erro ou fraudes sejam detectados.
Confronto dos ativos	Procedimentos que permitam a empresa confrontar os ativos com registros contábeis.
Amarrações no sistema	Permissão para registrar no sistema de informação apenas transações autorizadas e com valores corretos.

Fonte: Adaptado de Barreto e Graeff (2011)

Um sistema de controle interno eficiente e eficaz demanda mais do que a simples aderência aos princípios. Faz-se necessário que modelo desenvolvido seja adaptável as mudanças organizacionais e ambientais, mitigue os riscos organizacionais à níveis aceitáveis e ofereça suporte ao processo decisório (Kowalski et al., 2010). Em outras palavras, os componentes do controle interno devem ser relacionados com os objetivos organizacionais. O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013) apresenta cinco componentes que operam de maneira integrada e interdependente e que devem estar presentes no desenvolvimento (*design*) e no funcionamento (uso) dos sistemas de controle interno (ver tabela 2).

Primeiro, a empresa deve apresentar um ambiente, uma cultura, que seja favorável à prática do controle e no qual as pessoas tenham um conhecimento claro de suas responsabilidades e da maneira adequada de cumpri-las. Segundo, a empresa deve ter condições de identificar e avaliar os riscos associados aos objetivos que foram pré-estabelecidos. Terceiro, a empresa deve desenvolver atividades de controle com foco na prevenção ou detecção a fim de reduzir os riscos inerentes à atividade. Quarto, a empresa deve garantir um fluxo de comunicação que possibilite às pessoas não só conhecerem suas responsabilidades no cumprimento dos objetivos organizacionais, mas também conhecerem os níveis de progresso ou de desvios, assim como ter acesso a toda informação pertinente a sua responsabilidade. Quinto, a empresa deve avaliar periodicamente os demais componentes do controle interno de forma a garantir a eficiência e eficácia do sistema (Coso, 2013).

**Tabela 2**  
Componentes de gerenciamento de riscos

Elemento	Descrição
Ambiente de controle	Consciência e cultura de controle da organização. Os funcionários devem ser conhecedores das suas responsabilidades e dos limites de sua autoridade e devem apresentar consciência, competência e comprometimento para fazerem o que é correto. Envolve competência técnica e compromisso ético.
Avaliação e gerenciamento de riscos	Identificação dos riscos associados ao não cumprimento das metas e objetivos operacionais, de informação e de conformidade e gerenciamento das ações necessárias para mitigar os riscos identificados.
Atividades de controle	Atividades prevenção ou de detecção que permitem a redução e administração dos riscos (ex. alçadas, autorizações, conciliações, revisões de desempenho, segurança física, segregação de funções, sistema informatizados e normatização interna).
Informação e comunicação	Fluxo de informações formais e informais entre os níveis hierárquicos distintos (comunicação vertical) e entre os níveis hierárquicos equivalentes (comunicação horizontal).
Monitoramento	Avaliação da efetividade dos controles internos ao longo do tempo.

Fonte: COSO (2013)

A realidade da empresa Oásis evidenciava a ausência de um efetivo controle interno tanto em termos do não cumprimento dos princípios, quanto em relação aos componentes do controle interno, culminando diretamente em resultados econômicos ruins e em um caos na operação. A empresa consistia em um ambiente desfavorável à prática do controle por não ter responsabilidades claras e por apresentar uma cultura organizacional do tipo familiar cujo os controles são informais. A empresa não possuía uma gestão de riscos e nem atividades de controle. As informações, quando existiam, eram imprecisas e as falhas de comunicação eram recorrentes.

Um fator de elevado risco na operação da empresa Oásis e que aumenta a necessidade e a complexidade do sistema de controle interno se refere a terceirização de parte do processo produtivo. A terceirização é o processo de transferência total ou parcial para um ou mais fornecedores de atividades do negócio ao invés de serem performadas internamente (Rocha, Luft, Olave, & Freita, 2019). As etapas de corte, costura, bordado, lavanderia e acabamento dos produtos da empresa Oásias são todas realizadas em empresas terceirizadas. As empresas optam pela terceirização como forma de reduzir custos, aumentar a capacidade de produção, diminuir o nível de investimentos, enxugar a estrutura organizacional, focar nas competências essenciais do negócio, acessar conhecimentos e tecnologias (Rocha et al., 2019). Na empresa Oásis, a terceirização permite a empresa focar exclusivamente no gerenciamento da marca e nas atividades comerciais sem ter a preocupação de gerir uma estrutura produtiva.

No entanto, a opção pela terceirização também apresenta algumas desvantagens como a perda de competências críticas do negócio (ex. conhecimento sobre a atividade terceirizada), exposição de informações valiosas ao negócio, dependência excessiva dos fornecedores, custos excessivos de transação (coordenação), ausência de comunicação direta e diferenças culturais (Oza & Hall, 2005; Bengtsson & Dabhilkar, 2009). Para a empresa Oásis, as maiores dificuldades com a terceirização estavam em controlar as atividades realizadas (ex. controle dos materiais em empregados) e obter informações em tempo real. As consequências mensuráveis para a empresa da falta de controle interno da terceirização eram o atraso na entrega dos pedidos aos clientes (devido a atrasos na produção) e menor margem líquida operacional (causada pelo defirença desfavorável entre o custo programado de produção e o custo realizado).

Outro aspecto negativo percebido na Oásias eram os constantes conflitos entre a direção, os funcionários e os terceirizados, cada qual querendo se isentar das responsabilidades pelas falhas existentes. Os conflitos existiam porque a comunicação interna e a comunicação com os terceirizados era basicamente verbal. Assim, quando algo não saía como o planejado, não havia meios confiáveis para responsabilização.

Além dos principais problemas relatados pelos gestores, outras deficiências foram identificadas por meio da observação direta do processo produtivo, da avaliação das informações disponíveis no *software* de gestão da empresa, e de entrevistas com os funcionários envolvidos na operação. Resumidamente, os problemas encontrados foram:

- Falta de treinamento aos usuários do *software* de gestão;
- Implantação ineficiente do *software* de gestão;
- Ausência de segregação de funções e de amarrações no software de gestão;
- Falha de comunicação interna;
- Informações de baixa qualidade.

Os problemas elencados se referem ao sistema de informação organizacional, especialmente em relação ao *software* de gestão e ao compartilhamento de informações. Um *software* de gestão empresarial deve controlar e oferecer suporte a todos os processos operacionais e de apoio, sendo que a implantação com sucesso deve levar em consideração a escolha de um fornecedor adequado, a participação ativa dos gestores, o envolvimento de toda a equipe, os treinamentos e a simplificação em todos os sentidos (Padilha & Marins, 2005; Araújo & Scafut, 2019). O compartilhamento de informações se refere ao repasse de informações entre duas ou mais organizações, a empresa Oásis e as terceirizadas, gerando cooperação e conhecimento entre as partes (Silva & Beuren, 2020).

Primeiro, prontamente foi constatada a falta de domínio dos encarregados de produção quanto ao uso das ferramentas do *software* de gestão e quanto aos procedimentos operacionais necessários para o adequado controle das atividades de produção. Os funcionários, quando questionados, apresentaram dificuldades em explicar o funcionamento das rotinas que utilizavam diariamente no *software*. Ademais, foram constatadas falhas na emissão de notas fiscais de industrialização quanto aos códigos fiscais de operações e prestações (CFOP), os valores e as informações adicionais das notas. Os problemas encontrados seriam minimizados

se houvesse atividades de controle típicas da prática de auditoria como os testes de observância (Barreto & Graeff, 2011) e com treinamento adequado aos usuários, visto que é um fator predominante para o sucesso da implantação de um ERP (Mendes & Escrivão Filho, 2002).

Segundo, o *software* de gestão possuía uma série de falhas de implantação que impediam a obtenção de algumas informações, além de permitir que erros e fraudes fossem cometidos. Por exemplo, o *software* permitia a existência de saldos de matérias primas negativos, encerrar uma ordem de produção sem baixar as matérias primas utilizadas, alterar as quantidades das ordens de produção em qualquer fase do processo produtivo e atribuir uma ordem de produção para mais de um fornecedor.

Terceiro, os usuários da produção possuíam acesso a todas as ferramentas e funcionalidades do *software* de gestão, ou seja, não havia qualquer restrição de acesso as informações. Uma das consequências para a Oásis era a dificuldade de identificar e responsabilizar os usuários por falhas cometidas.

Quarto, foram identificados processos de comunicação ineficientes. A empresa, muitas vezes, pagou aos terceirizados valores diferentes dos programados devido às falhas de comunicação e amarração entre a programação dos preços e execução. A empresa também deixou de realizar pagamentos aos terceirizados por falta de informação sobre a execução dos serviços. A comunicação é essencial para as operações de uma empresa e para o bom funcionamento dos controles. Informações sobre planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho devem ser transmitidas à toda entidade e devem ser identificadas, capturadas e verificadas quanto à sua confiabilidade e relevância (COSO, 2013).

Quinto, a falta de qualidade e confiabilidade das informações gerava a necessidade de controles paralelos e de conferência constante dos ativos para que as decisões pudessem ser tomadas com menor risco. Os estoques de matéria prima não eram confiáveis porque as baixas não eram realizadas no tempo certo. As devoluções de matérias primas por terceiros entravam no estoque físico mas não eram registrados no *software*. O volume de produção em aberto constante no *software* de gestão representava quase o dobro da produção efetiva em andamento. Resumindo, a baixa qualidade da informação gerava retrabalho, ineficiências no uso dos recursos, desperdícios e diminuição no nível de competitividade (Bornia, 2010).

### **3 INTERVENÇÃO DE MELHORIA**

A realidade investigada na empresa Oásis demonstrou a ineficiência dos controles internos. Para a execução da intervenção de melhoria, novas informações foram reunidas para determinar o plano de ação e os resultados a serem alcançados. Com isso, a intervenção de melhoria foi dividida em duas etapas. Primeiro, optou-se pelo detalhamento dos problemas e proposição de ações corretivas. Segundo, os planos de ação foram executados.

#### **3.1 Detalhamento dos problemas e planejamento das ações**

Inicialmente, instituiu-se um cronograma de trabalho de 6 meses e uma equipe de trabalho, a qual foi gerenciada por um dos autores deste relato. Os funcionários do departamento de produção da empresa Oásis integraram a equipe, participando ativamente no fornecimento das informações e também na execução das atividades. O administrador da empresa Oásis, ligado ao setor produtivo, atuou como patrocinador do projeto, garantindo recursos humanos e financeiros para sua execução. O envolvimento direto do administrador foi um dos principais pilares de sucesso, pois, além de respaldar as decisões do gerente, evidenciou a todos que o projeto era uma prioridade da empresa.

Na oficialização do trabalho, foi realizada uma longa reunião com os envolvidos para explicar que não era objetivo do trabalho qualquer tipo de penalização aos funcionários devido a falhas ocorridas no passado. Garantiu-se aos funcionários que o objetivo não era substituí-los ou avaliar o desempenho individual, mas que o levantamento das falhas serviria apenas de insumo para encontrar soluções. Todos os envolvidos celebraram um pacto de cooperação para o sucesso do projeto. O envolvimento de toda equipe e a clareza dos objetivos foi entendida como fundamental para a obtenção de resultados satisfatórios, pois, existia a preocupação do administrador e do gerente do projeto que a equipe de produção se sentisse ameaçada e não colaborasse adequadamente com as etapas de execução.

A coleta de dados foi realizada por meio de três procedimentos distintos: entrevista, observação e auditoria nos bancos de dados. O gerente de projetos entrevistou o gestor do processo produtivo e outros 3 funcionários diretamente envolvidos nos processos de produção. Primeiro, foi solicitado aos entrevistados que relatassem os procedimentos, dificuldades e problemas sem qualquer estrutura de perguntas definida previamente. Posteriormente, foram abordadas perguntas específicas sobre planejamento e controle da

produção seguindo um modelo de entrevista semiestruturada. Ao longo da entrevista muitas respostas e comentários dos funcionários geraram dúvidas e contradições, demandando novas indagações e abordagens coletivas para esclarecimentos.

Após as entrevistas, foram realizadas as etapas de observação dos processos de produção. O objetivo foi triangular as informações extraídas na etapa de entrevistas e mapear os processos em denominados Procedimento Operacional Padrão (POP). Na última fase da coleta de dados, foi solicitado a empresa desenvolvedora do *software* de gestão o acesso as informações do banco de dados para a realização de uma auditoria buscando possíveis falhas nos dados. Foram realizados os seguintes procedimentos: seleção de matérias primas com quantidades negativas; seleção de ordens de produção pendentes de finalização com data de cadastro superior a 60 dias (nenhum ciclo produtivo da empresa é superior a 60 dias); seleção de ordens de produção que passaram por mais de um terceirizado de costura (nenhuma OP da empresa é costurada por mais de um terceirizado). De posse das informações coletadas, criou-se os seguintes planos de ação:

- Separar as rotinas de trabalho por grupo de atividades denominados fluxograma de processos;
- Documentar os fluxogramas de processos;
- Determinar a melhor forma de executar os fluxogramas de processo estabelecendo procedimentos operacionais padrão;
- Documentar os procedimentos operacionais padrão; e,
- Identificar e corrigir as falhas nos processos.

### 3.2 Execução dos planos de ação

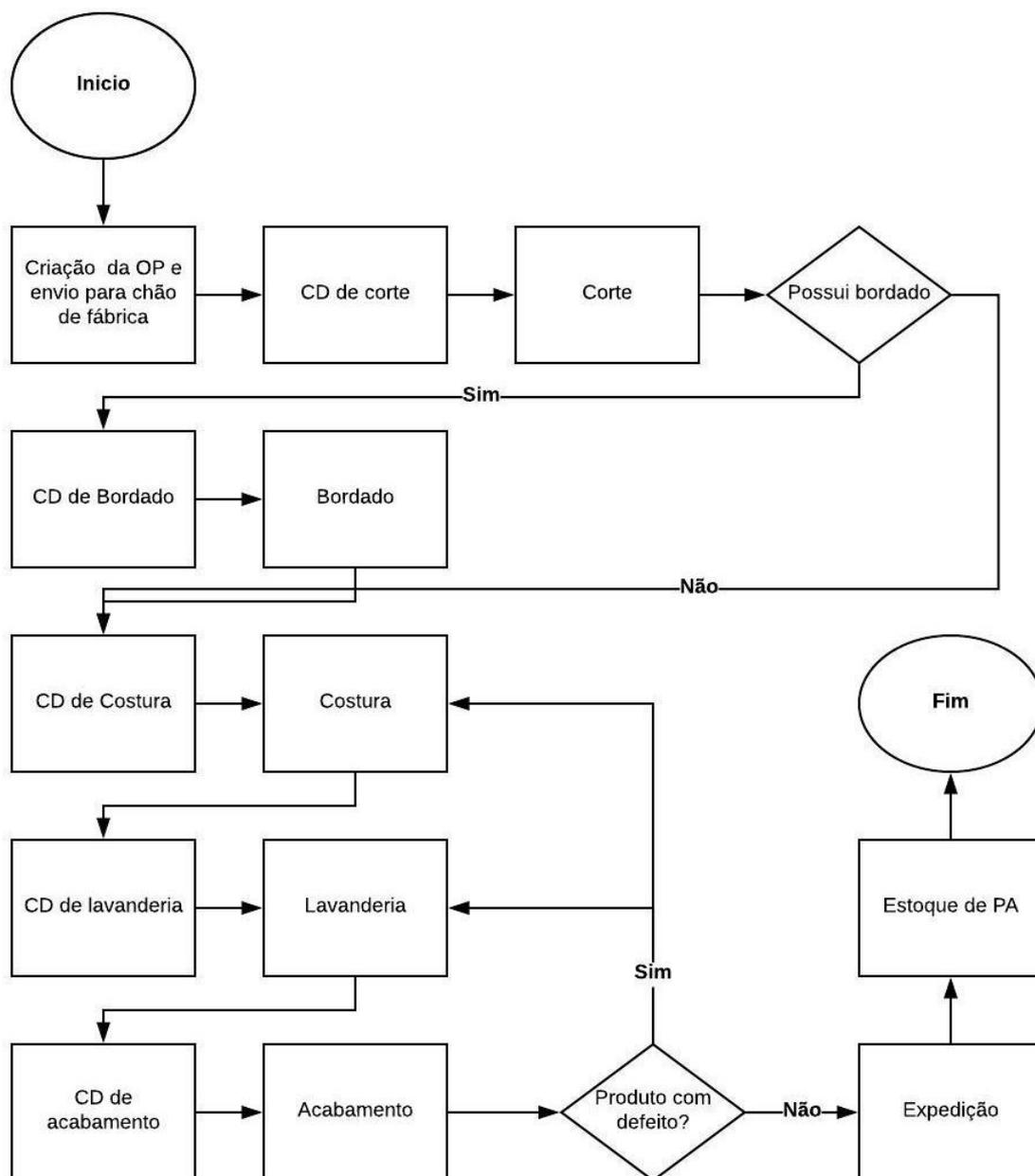
Ao todo foram documentados 10 processos por meio de fluxogramas, sendo eles: compras de matéria-prima, criação de ordem de produção, movimentação de produção, programação de preços de terceirizados, baixa de matéria-prima do almoxarifado, devolução de matéria-prima para fornecedores, devolução de matéria-prima do acabamento para o almoxarifado, finalização da ordem de produção, administração de defeitos da produção e pagamento de terceirizados. Cada fluxograma foi estruturado em forma textual e gráfica.

Após a elaboração dos fluxogramas, foram criados os procedimentos operacionais padrão (POP), detalhando a melhor forma de executar a tarefa e as responsabilidades de cada funcionário. Os POPs foram implantados em etapas: apresentação do POP aos funcionários envolvidos; coleta de dúvidas e sugestões de alterações; apresentação da versão final do POP; treinamentos individuais e coletivos; alterações no uso do *software*; implantação; acompanhamento; termo de encerramento.

Após a documentação dos POPs, foi realizado o levantamento de possíveis falhas e vulnerabilidades de cada atividade, seguida de proposta de soluções para as mesmas. Também fez parte do trabalho a execução das propostas de solução. Para efeito ilustrativo, segue o fluxograma de processos, a relação de falhas e vulnerabilidades e a proposta de melhorias do processo denominado “envio e retorno de produção de terceiros”.

“Envio e retorno de produção” é o processo que consiste em gerenciar o encaminhamento de uma OP para ser industrializada em um fornecedor e o retorno para a empresa Oásis. São pontos críticos do processo o controle de preços dos serviços, a emissão de notas de envio e retorno; o controle de quantidades das matérias-primas enviadas e retornadas; o controle de tempo de produção; o controle de defeitos e peças sacrificadas; o controle de materiais de produção enviados; e o controle de duplicidade de produção.

O fluxograma está representado na Figura 1. O processo se inicia com a criação da ordem de produção e o envio da OP para o departamento de produção no setor denominado centro de distribuição de corte. Na sequência, a OP segue o caminho: corte, centro de distribuição de bordado, bordado, centro de distribuição de costura, costura, centro de distribuição de lavanderia, lavanderia, centro de distribuição de acabamento, acabamento, expedição e estoque de produto acabado. Na fase de acabamento ocorre a revisão das peças, as quais podem retornar às etapas de costura ou lavanderia quando se detectados defeitos. O centro de distribuição de cada fase serve para controlar as ordens de produção paradas antes de cada etapa e assim medir o gargalo da produção.



**Figura 1.** Fluxograma do processo de retorno da produção

O fluxograma criado ajudou a empresa a compreender o processo de envio de retorno de produção e facilitou a distribuição de tarefas entre os funcionários. As atividades do POP de envio e retorno de produção estão descritas na tabela 3 e separadas por cada funcionário responsável.

**Tabela 3**  
POP - envio de retorno de produção de terceiros

<b>Quem executa</b>	<b>Atividades sequenciais</b>
Encarregado de produção	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Recebe do gerente de produção relatório com referências a serem produzidas;</li> <li>2. Verifica cada uma das referências. Se possuir OP cadastrada no CD de corte, acrescenta as novas quantidades, caso contrário cria novas OPs;</li> <li>3. Envia relatório de OPs criadas para gerente de produção;</li> </ol>
Gerente de produção	<ol style="list-style-type: none"> <li>4. Analisa relatório de OPs criadas, levanta disponibilidades de tecido e seleciona OPs que entrarão imediatamente em produção;</li> <li>5. Solicita elaboração do risco para o modelista (profissional responsável pelo encaixe que fará o desenho com partes das peças a serem cortadas);</li> <li>6. Recebe risco e informações sobre alteração de quantidades a serem produzidas devido a ajustes de grade de corte;</li> <li>7. A cada liberação de OP para produção (corte), informa ao encarregado de produção (incluindo informações de ajustes de grade de tamanhos);</li> </ol>
Encarregado de produção	<ol style="list-style-type: none"> <li>8. Realiza ajustes na grade de tamanhos para o corte;</li> <li>9. Faz movimento de produção do CD de corte para o corte (não há emissão de nota porque o tecido já é armazenado no terceirizado de corte);</li> <li>10. Comunica o corte (terceirizado) via e-mail sobre OP liberada para corte (são enviadas informações sobre quantidades e previsão de entrega);</li> <li>11. Recebe informações do corte sobre conclusão do serviço da OP;</li> <li>12. Solicita ao analista de qualidade de costura para recolher produtos cortados;</li> <li>13. Processa retorno de produção do corte para o CD de bordado ou costura conforme o caso (algumas OPs não têm bordado);</li> <li>14. Importa notas fiscais de retorno de MPs (tecido) e cobrança de mão de obra do corte (processo gera dados para pagamento para o corte);</li> <li>15. Comunica encarregado de almoxarifado para separação de materiais de costura;</li> </ol>
Encarregado de almoxarifado	<ol style="list-style-type: none"> <li>16. Separa materiais de costura conforme necessidade da OP;</li> </ol>
Encarregado de produção	<ol style="list-style-type: none"> <li>17. Define junto com gerente de produção, os terceirizados de bordado e costura que realizarão os serviços;</li> <li>18. Envia OP para bordado ou costura conforme programação;</li> <li>19. Emite nota de remessa para industrialização para bordado ou costura;</li> <li>20. Comunica encarregado de qualidade de costura para envio de produção para a bordado ou costura. Se a OP possui bordado, este processo é executado primeiro e quando termina a produção a mesma é enviada para o CD de costura e posteriormente para a costura (tanto bordado como costura são terceirizados).</li> <li>21. Recebe informação do analista de qualidade de costura sobre conclusão do trabalho do bordado e costura (o analista de qualidade de costura preenche laudo com quantidades retornadas e peças defeituosas ou sacrificadas);</li> <li>22. Processa retorno de produção para o CD de lavanderia;</li> <li>23. Importa notas fiscais de retorno e cobrança de mão de obra (processo gera dados para pagamento da costura e\ou bordado);</li> <li>24. Define junto com gerente de produção, o terceirizado de lavanderia que realizará os serviços;</li> <li>25. Envia OP para lavanderia conforme programação;</li> <li>26. Emite nota de remessa para lavanderia;</li> <li>27. Comunica ao encarregado de qualidade de lavanderia para envio de produção para a lavanderia;</li> </ol>
Encarregado de produção	<ol style="list-style-type: none"> <li>28. Recebe informação do analista de qualidade de lavanderia sobre conclusão do trabalho de lavanderia (o analista de qualidade de lavanderia preenche laudo com quantidades retornadas e peças defeituosas ou sacrificadas);</li> <li>29. Processa retorno de produção para o CD de acabamento;</li> <li>30. Importa notas fiscais de retorno e cobrança de mão de obra (processo gera dados de pagamento para a lavanderia);</li> </ol>

	31. Comunica encarregado de almoxarifado para separação de materiais de acabamento;
Encarregado de almoxarifado	33. Separa materiais de acabamento conforme necessidade da OP;
Encarregado de produção	34. Define junto com gerente de produção, o terceirizado de acabamento que realizará os serviços; 35. Envia OP para o acabamento conforme programação; 36. Emite nota de remessa para industrialização para acabamento; 37. Comunica encarregado de qualidade de acabamento para envio de produção para o acabamento;
Encarregado da expedição	38. Recebe produção do acabamento junto com laudo do analista de qualidade do acabamento. 39. Importa notas fiscais de retorno e cobrança de mão de obra (processo gera dados de pagamento para o acabamento); 40. Peças de primeira qualidade são finalizadas para o estoque; 41. Peças de segunda qualidade causadas por defeito de produção são separadas por tipo de defeito e enviadas para o encarregado de produção encaminhar para correção dos problemas (costura e lavanderia); 42. Peças de segunda qualidade causadas por defeito de tecido são armazenadas em controle paralelo de estoque para análise do fornecedor de tecido.

O POP de envio e retorno de produção relata a sequência natural do processo e permite a todos os envolvidos conhecer seu papel no processo e como a tarefa deve ser executada. Além do POP, foram levantadas as possíveis falhas e vulnerabilidades do processo. Para cada uma delas foram propostas e implantadas soluções como demonstrado na tabela 4.

**Tabela 4**  
Falhas e vulnerabilidades *versus* soluções propostas e implantadas

Falhas e vulnerabilidades	Soluções propostas e implementadas
Uma das principais vulnerabilidades detectadas na coleta de dados era a possibilidade das quantidades das OPs serem alteradas a qualquer momento, ou seja, qualquer usuário com acesso a manutenção da OP podia alterar dados de códigos de referências e quantidades da OP. Foram detectadas centenas de OPs com quantidade final diferente da inicial e não foram informadas justificativas confiáveis para as alterações.	<p>Bloqueio de qualquer possibilidade de exclusão ou alteração de quantidade de OPs em setores de produção diferente de CD de corte (no CD de corte a OP ainda não entrou efetivamente em produção);</p> <p>Nos setores de produção, quando existe a identificação de peças sacrificadas ou perdidas as mesmas são transferidas para referências especiais denominadas S9999 (sacrificadas) e P9999 (perdidas);</p> <p>A troca de uma referência por outra foi bloqueada em todos os setores de produção anteriores ao CD de acabamento. No CD de acabamento e setores posteriores pode ser necessário a troca de referência por itens de segunda qualidade.</p>

Como exemplificado nas tabelas 3 e 4, procurou-se mapear os principais processos operacionais da empresa Oásis de forma a criar mecanismos de controle interno para reverter

a realidade que foi identificada na empresa. Ao evidenciar o exemplo do processo “Envio de retorno de produção”, buscou-se, especialmente, atribuir responsabilidades aos funcionários da empresa de forma que fosse claro qual o papel de cada um no processo. Para tanto, foi necessário definir as rotinas internas para que houvesse padronização dos processos, o que permite a prática de controle, a responsabilização e também a especialização dos funcionários e eficiência. Outro princípio do controle interno aplicado foram as amarrações criadas no software de gestão que permitiram que apenas pessoas autorizadas pudessem realizar determinados procedimentos.

Destaca-se também em relação as componentes do sistema de controle, primeiro, uma mudança do ambiente, no qual foi fundamental a participação dos funcionários e, especialmente, o compromisso da alta gestão. Uma vez desenhado os processos, criou-se uma matriz de risco para avaliação e gerenciamento dos mesmos que permitiu traçar ações para mitigá-los. Os principais resultados destas intervenções foram descritos na próxima seção.

#### **4 RESULTADOS E CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo proposto neste relato tecnológico foi descrever o projeto de intervenção de melhorias executado em uma pequena empresa do setor de confecção caracterizada por terceirizar parte do seu processo de produção. O projeto se baseou na criação e no aprimoramento dos controles internos, que culminaram no desenvolvimento de um sistema de controle gerencial.

A empresa Oásis possui ciclos operacionais bem definidos determinados pelo início e término das coleções. Ao todo são 3 coleções ao ano (Outono\Inverno, Primavera e Verão). A intervenção de melhoria foi executada durante a coleção de Primavera de 2017 e os resultados apurados ao final da coleção de Verão de 2018. Portanto, os resultados da coleção posterior ao período de execução do projeto (Verão de 2018) foram comparados com os resultados da coleção anterior (Outono\Inverno 2017), permitindo compreender as melhorias do projeto na gestão da empresa em um período de tempo significativo.

Muitos dos resultados foram facilmente mensurados. Os primeiros resultados se referem ao controle e ao uso dos estoques. Na coleção anterior ao projeto, o saldo do estoque de matéria prima da empresa disponível no *software* de gestão não era confiável. O valor dos estoques informado era de aproximadamente 1 milhão de reais, enquanto o valor do estoque

físico, apurado via inventário, era de aproximadamente 600 mil reais. Ademais, o *software* de gestão registrava saldos negativos de estoque, pedidos de compra já entregues pelos fornecedores e que não foram baixados e matérias-primas pendentes de baixa para ordens de produção já concluídas.

Utilizando como apoio os princípios de controle interno, o plano de intervenção de foi elaborado e executado objetivando atribuir responsabilidades (ex. encarregado do almoxarifado como único responsável pelas entrada e saídas de MP e pelas diferenças de estoque); definir rotinas internas (ex. padronização dos registros de entradas e saídas de MPs); limitar acesso dos usuários (ex. limitação física do acesso ao almoxarifado e limitações eletrônicas com bloqueio de acesso à ferramentas de entradas e saídas de MPs no *software*); criar amarrações no sistema (ex. bloqueio dos lançamentos de saída de estoque para MPs com estoque zerado e bloqueio de encerramento da ordem de produção sem a devida baixa dos estoques de MP); e confrontar os ativos físicos com os registros (ex. rotinas de inventário físico MPs ao final de cada coleção por funcionários independentes e conferências periódicas por amostragem realizada pelo gerente de produção).

Após a intervenção de melhoria, a diferença entre o valor dos estoques informado pelo software de gestão e o levantado via inventário foi inferior a 0,5% e as conferências por amostragem realizadas pelo gerente de produção não apresentaram diferenças significativas de quantidades. Destacam-se também melhorias relacionadas à gestão da produção. Houve redução do tempo médio de produção das peças em 2 dias, redução do volume de MP em estoque em aproximadamente 5%, redução do saldo de estoque de produto acabado ao final da coleção em 2% e aumento do percentual de entrega do pedido de 97% para 98,5%.

Outros resultados positivos não mensuráveis diretamente foram observados ao final do projeto. A substituição das relações informais com os terceirizados por modelos formais e a atribuição de responsabilidade fizeram com que a relação da Oásis com os terceirizados e a comunicação interna da empresa melhorasse (redução de reclamações, de divergências e de conflitos). Destacam-se também mudanças no ambiente de controle (ex. implantada a cultura de responsabilidade entre os funcionários e administração onde cada um sabe seu papel, sua importância, sua responsabilidade e atribuições); nas atividades de controle (ex. criadas restrições e amarrações via *software* que permitiu a redução drástica de erros e colaborou para sustentar posições firmes); na informação e comunicação (ex. separação de atividades por

responsável permitiu aos terceirizados segmentar a comunicação dentro da empresa Oásis de acordo com responsável).

Após o término do projeto, acompanhou-se empresa Oásis por outros 2 ciclos operacionais (coleção de Outono\Inverno 2018 e Primavera 2018). Os resultados foram semelhantes aos obtidos na coleção Verão 2018, comprovando a eficácia do projeto no gerenciamento de controles internos da empresa. Além disso, o mapeamento dos processos e a criação e aprimoramento dos controles resultaram em um sistema de mensuração e avaliação de desempenho constituído de objetivos, metas e indicadores que permitem a Oásis avaliar seu desempenho e evolução ao final de cada coleção (Schleicher et al., 2018). Por exemplo, criou-se um relatório com indicadores e metas fundamentais para cada coleção como o percentual de entrega dos pedidos, de sobra de MPs e de sobras de produto acabado.

Ressalta-se que durante o projeto e nas coleções seguintes, alguns efeitos colaterais resultantes da aplicação de controles internos foram detectados. Merece destaque especial o aumento da burocracia para liberações de ordens de produção aos terceirizados. Antes do projeto, o terceirizado estava habituado a circular com produtos físicos (MPs, produtos em elaboração, etc.) sem a dependência de liberações, notas fiscais, recibos e assinaturas. Após o projeto, o terceirizado tem permissão para coletar ou entregar os produtos e matérias-primas apenas mediante documentação. Em diversas situações, especialmente no início do projeto, os terceirizados foram obrigados a esperar por vários minutos até que a documentação estivesse pronta gerando descontentamento. Deste modo, a empresa enfrentou resistência a mudança o que demandou um período de adaptação e de educação dos funcionários e terceirizados (Junqueira, Louro, Bubach, & Gonzaga, 2017). Também foram realizadas ações para agilizar o processo de liberação reduzindo o nível de insatisfação (programar liberações com antecedência, comunicar terceirizado sobre tempo de espera e reduzir burocracias identificadas como desnecessárias).

Por fim, os resultados positivos demonstraram que a intervenção de melhoria atingiu seu objetivo de apresentar e aplicar soluções de controle interno para a empresa Oásis. Contudo, existe a consciência de todos os envolvidos que apenas uma etapa do processo de profissionalização da Oásis foi concluída. Por se tratar de uma empresa familiar e de pequeno porte, a Oásis, assim como diversas outras empresas similares se apresenta ineficiente no processo estratégico (Albuquerque, Escrivão Filho, Nogano & Terence, 2018). Com isso, fica

evidente a necessidade da Oásis de manter-se firme no propósito de ser uma empresa diferente das demais e buscar novas formas de aprimoramento contínuo.

## REFERÊNCIAS

- Albuquerque, A. F., Escrivão Filho, E., Nagano, M. S., & Terence, A. C. F. (2018). Os aspectos organizacionais e a mortalidade da pequena empresa: descrição dos fatores relevantes no setor de varejo de vestuário. *Revista Gestão da Produção Operações e Sistemas*, 13(3), 176-209.
- Anjos, L. C. M., Miranda, L. C., Silva, D. J. C., & Freitas, A. R. F. (2012). Uso da contabilidade para obtenção de financiamento pelas micro e pequenas empresas: um estudo a partir da percepção dos gestores. *Revista Universo Contábil*, 8(1), 86-104.
- Araújo, V., & Scafuto, I. C. (2019). Integração de sistemas de gerenciamento ERP para contribuição na gestão do conhecimento empresarial. *Revista Gestão & Tecnologia*, 19(5), 167-188.
- Associação Brasileira de Indústria Têxtil e de Confecção. (2013). *Indústria têxtil e de confecção brasileira: cenários, desafios, perspectivas, demandas*. Brasília: ABIT. Recuperado de <http://abit-files.abit.org.br/site/publicacoes/cartilha.pdf>
- Barreto, D., & GRAEFF, F. (2011). Auditoria: teoria e exercícios comentados. São Paulo: GEN—Grupo Editorial Nacional.
- Bengtsson, L., & Dabhilkar, M. (2009). Manufacturing outsourcing and its effect on plant performance—lessons for KIBS outsourcing. *Journal of evolutionary economics*, 19(2), 231-257.
- Biancolino, C. A., Kniess, C. T., Maccari, E. A., & Rabechini Jr, R. (2012). Protocolo para elaboração de relatos de produção técnica. *Revista de Gestão e Projetos*, 3(2), 294-307.
- Biermann, M. J. E. (2007). Gestão do processo produtivo. Porto Alegre: SEBRAE/RS.
- Bornia, A. C. (2010). Análise gerencial de custos (3a ed.). São Paulo: Atlas.
- Brasil, H. G. (1993). A empresa e a estratégia da terceirização. *Revista de Administração de Empresas*, 33(2), 6-11.
- Cardinal, L. B., Kreutzer, M., & Miller, C. C. (2017). An aspirational view of organizational control research: Re-invigorating empirical work to better meet the challenges of 21st century organizations. *Academy of Management Annals*, 11(2), 559-592.
- COSO-Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada. Jersey: PWC.
- Faia, V. S., Milan, J. B., & Gomes, J. S. (2013). Avaliação do sistema de controle gerencial de uma empresa do setor químico: um estudo de caso. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 97-118.
- Farias, R. P., De Luca, M. M. M., & Machado, M. V. V. (2010). A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(3).
- Garcia, O. P. G., Kinzler, L., & Rojo, C. A. (2014). Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte. *Interface*, 11(2), 134-153.
- Gutierrez, P. L. (2006). Aprender e empreender: têxtil e confecção. Brasília: Sebrae.
- Johnstone, L. (2020). A systematic analysis of environmental management systems in SMEs: Possible research directions from a management accounting and control

- stance. *Journal of Cleaner Production*, 244, 118802.
- Junqueira, E., Louro, A. C., Bubach, C., & Gonzaga, R. P. (2017). Resistência à mudança no Sistema de Informação Gerencial: uma análise da institucionalização de estruturas e processos de TI em uma organização do Poder Judiciário Brasileiro. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 36(2), 77-93.
- Kolbari, S. (2019). Investigating Challenges and Assessing Managers' Capabilities for Risk Management in Small and Medium-Sized Enterprises at the Time of Financial Crisis in Developing Economies. *Revista Gestão & Tecnologia*, 19(1), 44-56.
- Kowalski, F. D., Fernandes, F. C., & de Faria, A. C. (2010). Análise dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. *Contabilidade Vista & Revista*, 21(2), 153-177.
- Lima, P. F. A., Crema, M., & Verbano, C. (2020). Risk management in SMEs: A systematic literature review and future directions. *European Management Journal*, 38(1), 78-94.
- Mendes, A. C. A., Lunkes, R. J., Menegazzo, G. D., Schnorrenberger, D., & Lavarda, C. E. F. (2019). Características observáveis dos gestores e a utilização da informação contábil: um estudo com base na teoria dos escalões superiores. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 38(1), 67-84.
- Mendes, J. V., & Escrivão Filho, E. (2002). Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. *Gestão & Produção*, 9(3), 277-296.
- Moreira, R. L., Encarnação, L. V., Bispo, O. N. A., Colauto, R. D., & Angotti, M. (2013). A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 10(19), 119-140.
- Motta, G. D. S. (2017). Como escrever um bom artigo tecnológico?. *Revista de Administração Contemporânea*, 21(5), 4-8.
- Nogami, V. K. C., Medeiros, J., & Faia, V. S. (2014). Análise da evolução da atividade empreendedora no Brasil de acordo com o Global Entrepreneurship Monitor (GEM) entre os anos de 2000 e 2013. *Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas*, 3(3), 31-76.
- Oza, N. V., & Hall, T. (2005). Difficulties in managing offshore software outsourcing relationships: An empirical analysis of 18 high maturity Indian software companies. *Journal of Information Technology Case and Application Research*, 7(3), 25-41.
- Padilha, T. C. C., & Marins, F. A. S. (2005). Sistemas ERP: características, custos e tendências. *Production*, 15(1), 102-113.
- Pelz, M. (2019). Can management accounting be helpful for young and small companies? Systematic review of a paradox. *International Journal of Management Reviews*, 21(2), 256-274.
- Rocha, R. O., Luft, M. C. M. S., Olave, M. E. L., & De Freitas, F. C. H. P. (2019). Teoria da agência e terceirização: uma proposta de modelo teórico para contratação e gerenciamento de serviços de tecnologia da informação. *Revista Gestão & Tecnologia*, 19(1), 201-224.
- Santos, C. R., & Ferreira, A. A. (2010). As competências organizacionais da empresa longeva: uma investigação no setor editorial-livreiro brasileiro. *Revista Gestão & Tecnologia*, 10(2), 1-18.
- Schleicher, D. J., Baumann, H. M., Sullivan, D. W., Levy, P. E., Hargrove, D. C., & Barros-

- Rivera, B. A. (2018). Putting the system into performance management systems: A review and agenda for performance management research. *Journal of Management*, 44(6), 2209-2245.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae. (2016). Sobrevivência das empresas no Brasil. Brasília: SEBRAE. Recuperado de <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf>
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae. (2017). Boletim Estudos & Pesquisas. Recuperado de <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/7836.pdf>
- Silva, A., & Beuren, I. M. (2020). Efeitos dos sistemas de controle gerencial e do compartilhamento de informações no risco interorganizacional de uma rede de franquia. *Advances in Scientific & Applied Accounting*, 13(1), 3-22.