

SISTEMA DE CONTROLE INTERNO E TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA EMBARÉ INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S/A

SYSTEM OF INTERNAL CONTROL AND DECISION MAKING: A CASE STUDY IN THE COMPANY EMBARÉ FOOD INDUSTRIES COMPANY

Ana Luiza Castro Miranda¹

Edson Rodrigo de Almeida²

RESUMO:

Na atual conjuntura dos negócios, o gerenciamento de informações vem ocupando cada vez mais o protagonismo dentro das organizações visto que por meio de tal gerenciamento é possível acirrar e enfrentar os desafios da competitividade. Esta pesquisa aborda a importância do controle interno e sua interferência no processo decisório da Embaré Indústrias Alimentícias S/A. O estudo foi realizado através da investigação das práticas existentes do controle interno da empresa, da análise das informações geradas e do tratamento dado a elas para a tomada de decisão. Os dados foram coletados por meio de entrevista não estruturada com o principal gestor das informações da organização empresarial, o gerente contábil da empresa. Para o alcance dos resultados, foi realizada a transcrição das entrevistas e posteriormente a análise do conteúdo dos dados. A análise dos resultados foi subdividida em três perspectivas, a dos controles internos da empresa, da análise de resultados e por fim a tomada de decisão. Foi constatado que a empresa possui um sistema integrado de informações que alimenta o controle interno e que sobre revisões constantes por sua auditoria interna participando de todo o ciclo de gestão da empresa, desde a parte operacional com suas rotinas e procedimentos, até a alta administração sendo ligado direta e indiretamente ao processo decisório da empresa, seja através da detecção de erros e eventos inversos ao planejado, e pelo repasse e análise das informações fundamentais para a tomada de decisão.

PALAVRAS-CHAVE: Controle Interno; Informação Contábil; Tomada de Decisão.

ABSTRACT:

Nowadays in business, the information management is occupying each time more space inside organizations, because by this management is possible to face the challenges and competitiveness. This research points the importance of internal control and its interference in the decision process of the company Embaré Indústrias Alimentícias S/A. The study was done through investigation of the internal control practices of the company, analyzing information and how they are important for taking decisions. The data were collected interviewing the company's accounting manager. To reach the results, was held the interviews transcription and subsequently analyzed the data content. The result analyzes were subdivided in three perspectives: the company internal control, result analyzes and finally the taken decision. It was found that the company has an information integrated system feeding

¹ Bacharela em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Viçosa. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/3747528263230972>.

² Mestre em Administração pela Faculdade Novos Horizontes, especialista em Administração pelo Centro Universitário do Planalto de Araxá e graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário do Planalto de Araxá. Professor do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Viçosa Campus Rio Paranaíba. Currículo: <http://lattes.cnpq.br/6814196713675554>.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XII Jul-dez 2015 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 01 Páginas 01-23
---	--	------------------------------

the internal control and about the constant revisions by its own audit which participates of the company's management cycle, since the operational part with its routines and procedures until the head office being linked directly and indirectly to the company taken decision process, by the detection of mistakes and reverse events to those that were planned, and the information analyzes fundamental for taking the decisions.

KEYWORDS: Internal Control; Accounting Information; Taken Decision.

01 – INTRODUÇÃO

Com o ambiente empresarial marcado pela competitividade e intensa troca de informações, há uma demanda para que as empresas tenham um rápido e eficiente modelo de gestão, com o acompanhamento de indicadores e com um conhecimento real e tempestivo das informações. Os profissionais responsáveis pelo gerenciamento das organizações, necessitam de informações confiáveis para subsidiar a criação do planejamento e ter como base nas suas decisões.

Para enfrentar os desafios e circunstâncias do mercado atual, as organizações devem utilizar técnicas que proporcionem o controle de seu desempenho, o acompanhamento de suas necessidades e supri-las em tempo hábil e de maneira suficiente.

O controle interno é uma dessas técnicas que proporciona o conhecimento da real situação da empresa. A utilização dele é um instrumento necessário para que se assegure a fidedignidade das informações e a integridade dos registros e relatórios contábeis, protegendo também seus ativos.

Segundo Crepaldi (2013) o controle interno possui dentro de suas finalidades: salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais, propiciar a obtenção de informação adequada e auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, abusos e desvios.

O controle interno vem também como um auxílio e facilitador do trabalho de auditoria, pois como definido por Crepaldi (2013), ele atua como um filtro para prevenir erros e fraudes, portanto, quanto mais forte for o controle, mais segurança para o trabalho de auditoria, já que quando o controle é executado de forma rigorosa, as chances são maiores de exatidão das informações.

O controle interno é abordado em um grande número de trabalhos de autores que estudam e descrevem sobre a auditoria. William Attie, Silvio Aparecido Crepaldi e Marcelo Cavalcanti Almeida, são nomes de renomados autores no campo

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

da Auditoria. De acordo com as Normas Brasileiras de Auditoria, que o auditor deva avaliar o sistema de controle interno da empresa auditada com o intuito de determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria.

Segundo Attie (2011, p. 198):

O objetivo do controle interno em relativo a precisão e confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais compreende a geração de informações adequadas e oportunas, necessárias gerencialmente para administrar e compreender os eventos realizados na empresa.

Nesse contexto, o controle interno vem como forma de assegurar a fidedignidade dos dados e melhorando o grau de segurança da rotina empresarial. Com o objetivo de resguardar os ativos e patrimônio da empresa e garantir a precisão nas informações e dados, o controle interno é uma ferramenta que auxilia no comando dos negócios e tomada de decisões da empresa.

É necessário que os responsáveis pela administração das empresas, reconheçam a extrema importância que os controles internos possuem dentro das organizações. Planejar, executar e controlar são etapas que a esses gestores estabelecem, ou deveriam estabelecer, para alcançar as metas estabelecidas, assegurar a eficiência e eficácia e garantir a continuidade das operações da sua empresa, e a utilização do controle interno vem como um auxílio para facilitar a execução dessas etapas.

Ao contrário, a falta de controle gera uma desorganização que implica vários transtornos dentro do ambiente interno e externo da empresa, e que pode ter consequências como o encerramento das suas operações. A prática do controle interno é uma forma de prevenção ao erro e as adversidades que podem ocorrer na empresa ao longo das suas atividades.

Portanto, o controle interno é um mecanismo importante que auxilia de forma decisiva a gestão das organizações, seja assegurando a exatidão das informações ou prevenindo-as de fatores indesejados nas rotinas empresariais.

A empresa Embaré Indústrias Alimentícias S.A., atua há vários anos no mercado e desde sua abertura, assegura sua permanência no cenário dos negócios sempre com uma boa imagem e constante adaptação perante as mudanças impostas pela globalização. Diante disso, considerando o grau de importância do

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

controle interno, aliado a grande estrutura da empresa Embaré, levanta-se a seguinte questão: Qual a importância do controle interno e a sua interferência na tomada de decisão da empresa?

Em vista do problema exposto, o objetivo deste estudo é identificar as formas de controle utilizadas pela empresa, o escopo com que as informações são resumidas e analisadas e como as informações influenciam na tomada de decisão da empresa.

02 – REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Contabilidade Gerencial e a Tomada de Decisão

Marion (2007, p. 21), afirma que:

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões.

Iudícibus (2006, p. 21) define que a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Segundo Cunha (2010, p. 56) a contabilidade gerencial tem como objetivo gerar informações relevantes e úteis aos gestores, auxiliando-os no processo de planejamento, controle e tomada de decisões nas organizações.

Santos (2009, p. 42) afirma que:

A necessidade de embasamento para as decisões pode ser suprida com as informações levantadas pela contabilidade gerencial, que analisa, organiza e interpreta as demonstrações contábeis de forma a proporcionar argumentos capazes de apoiar as tomadas de decisões.

Portanto, a contabilidade com o suporte de informações úteis e adequadas, sustenta o processo decisório, trazendo também uma melhoria no desempenho dos gestores. A gestão que está munida dessas informações

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

proporcionadas pela contabilidade, estará em posição de vantagem diante do mercado.

Não se podem tomar decisões sobre produção, marketing, investimentos, financiamento, custos etc. sem Contabilidade. (MARION, 2007, p. 2)

Segundo Jiambalvo (apud MORENO, 2011, p. 119) a tomada de decisão é parte integrante do processo de planejamento e controle, as decisões são tomadas para recompensar ou punir os gerentes, para alterar as operações ou revisar os planos.

Diante disso, através do fornecimento de informações que auxiliem o planejamento e controle da empresa, a contabilidade trás inúmeros benefícios também aos gestores no comando de suas organizações.

2.2 – Planejamento e Controle

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2010, p.8): as decisões dentro de uma organização são, frequentemente, divididas em dois tipos: de planejamento e de controle. Na prática, planejar e controlar são tão inter-relacionados que parece artificial separá-los.

O planejamento é o um conjunto de intenções para “o que deveria ocorrer” e o controle é um conjunto de ações que visam redirecionar o plano, monitorando o que está acontecendo e fazendo eventuais mudanças corretivas e/ou preventivas. (SEBRAE, 2015)

Portanto, planejar e controlar estão diretamente vinculados já que a partir do planejado, é possível controlar as operações no decorrer do período. Esse controle se dá através da constante análise das operações, verificando se essas ocorreram dentro do previsto ou não.

Segundo Horngren, Sundem e Stratton (2010, p.8):

O planejamento determina ações, ações geram *feedback*, e o *feedback*, influencia o planejamento e as ações subsequentes. Os relatórios sistemáticos e oportunos fornecidos pelo sistema de contabilidade interno são a principal fonte de *feedback* útil.

Portanto, a influência do sistema de contabilidade interno vai além de elaborar relatórios contábeis e gerenciais. Sua importância se dá principalmente por

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

dar suporte a gerencia através do repasse das informações da empresa para o planejamento e a tomada de decisão, ou seja, o sistema de controle interno proporciona a base em que a presidência irá se apoiar para planejar e decidir suas ações.

2.3 – Controle Interno e sua Importância na Gestão

Segundo Attie (2011, p. 189), “O controle tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial”.

O controle interno é uma ferramenta essencial para todas as empresas, pois através de um plano ou objetivo definido, gera um conjunto de informações que são utilizadas pela administração e que é a base para os gestores tomarem decisões, visando o alcance dos objetivos traçados.

Segundo Almeida (2010, p. 42):

O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (apud ATTIE, 2011, p. 188) diz que:

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas traçadas pela administração.

Para análise da definição do controle interno, Attie (2011) descreve fatores como:

- a) Plano de organização que é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder com os objetivos da empresa, de maneira que seja definida as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.
- b) Métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim. Os procedimentos destinados a cada

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XII Jul-dez 2015 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 01 Páginas 01-23
---	--	------------------------------

subsistema a gerar e registrar informações finais, promovendo o controle das operações, preferencialmente através de manuais.

c) Proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. Custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais de acordo com responsabilidade e riscos, possibilitam eficiente meio de salvaguardar os interesses da empresa.

d) Exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos. Um apropriado plano de contas, a contabilização em tempo hábil, os procedimentos que possibilitem análise e conciliação tempestiva de quaisquer divergências, são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil.

e) Eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A observação das normas, o cumprimento de deveres e funções, aliados a um pessoal qualificado, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

f) Políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado.

Quando se examinam os controles internos de uma empresa, está-se analisando a “organização dos controles” e também a “execução” deles. (Crepaldi, 2013, p.464)

Ainda conforme o autor, o controle interno possui as seguintes finalidades:

- a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

Através do conceito de controle interno, é possível perceber a importância deste para a eficácia dos processos empresariais. Com a prevenção de erros e

fraudes e a atenção pelo patrimônio, é evidente o auxílio e contribuição para o desenvolvimento da organização e continuidade das suas operações.

2.4 – Informação Contábil

A importância do controle interno fica evidenciada também quando a transformação de simples dados em informações, são de grande importância para a vida da empresa. Quando utilizado adequadamente, o controle interno se torna um poderoso instrumento gerencial.

Segundo Stair e Reynolds (1998) os dados são fatos básicos, como o nome e a quantidade de horas trabalhadas, já a informação é o conjunto de fatos organizados de modo a terem valor adicional além do valor dos fatos propriamente ditos.

Ainda conforme os autores, o processo de definição entre dados para criar as informações, requer conhecimento. O conhecimento é a consciência e entendimento de um conjunto de informações e formas de torna-las úteis para apoiar uma tarefa específica ou tomar uma decisão.

Portanto, quando o sistema é alimentado corretamente, gera dados se transformam informações, números capazes de serem interpretados. A informação gerada depende das regras e relações criadas para organizar os dados e do conhecimento, dando utilidade e validade a essa informação.

2.5 – Sistema de Informação: O Valor da Informação no Processo Decisório

Para Stair e Reynolds (1998, p. 11) um sistema de informações é uma série de elementos ou componentes inter-relacionados que coletam (entrada), manipulam e armazenam (processo), disseminam (saída) os dados e informações e fornecem um mecanismo de *feedback*”.

Para a contabilidade gerencial, adota-se o Sistema de informação Gerencial (SIG), que é definido por Frezatti (2009, p. 72) como um conjunto de recursos e procedimentos interdependentes que interagem para produzir e comunicar informações para gestão.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Um sistema de informação gerencial segundo Oliveira (2005, p. 31), pode proporcionar benefícios às empresas, tais como:

Redução do custo das operações; Melhoria no acesso às informações, propiciando relatórios mais preciosos e rápidos, com menor esforço; Melhoria na produtividade, tanto setorial quanto global; Melhoria nos serviços realizados e oferecidos; Melhoria na Tomada de Decisões, através do fornecimento de informações mais rápidas e precisas; Estímulo de maior interação entre os tomadores de decisão; Fornecimento de melhores projeções dos efeitos das decisões; Melhoria na estrutura organizacional, por facilitar o fluxo de informações.

Segundo Stair e Reynolds (1998, p. 7) o valor da informação está diretamente ligado a como ela auxilia os tomadores de decisões a atingir seus objetivos organizacionais. Para Padoveze (2000, p. 44), o valor da informação está relacionado com: a redução da incerteza no processo de tomada de decisão, a relação do benefício gerado pela informação versus custo de produzi-la e o aumento da qualidade da decisão.

Portanto, a importância da informação depende do resultado que ela trás para empresa, seja diminuindo o risco nas decisões tomadas, ou pelo retorno positivo da própria decisão. Essas duas características resulta em um benefício para os gestores quanto à eficácia das decisões tomadas.

03 – PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 – Tipo de Pesquisa

Considerando os objetivos elencados neste trabalho, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso de caráter descritivo, pois procura descrever a importância do controle internos utilizados na empresa abordada. Segundo Gil (2008, p. 42) a pesquisa descritiva têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis

A pesquisa do tipo estudo de caso é caracterizada segundo o mesmo autor (2008) pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tendo dentro de seus propósitos, tais como:

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

- a) explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos;
- b) descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação;
- c) explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

Além do caráter descritivo, esta pesquisa classifica-se também como exploratória, pois apesar do tema da Contabilidade Gerencial ser significativamente estudado, esta pesquisa se trata de um estudo de caso, portanto, a área estudada não fora explorada anteriormente. Segundo Gil (2008, p. 46) as pesquisas de caráter exploratório habitualmente envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso.

Quanto aos procedimentos, será utilizada a pesquisa bibliográfica para fundamentar a essência dos controles internos, suas ferramentas e influência na tomada de decisão. Segundo Lakatos e Marconi (2003, p. 182) pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo.

Quanto à abordagem, o trabalho será de natureza qualitativa, que segundo Richardson (1985) caracteriza-se por descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de datas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

3.2 – Coleta e Operacionalização de Dados

As entrevistas foram realizadas por meio de roteiro não estruturado, com questionamentos de caráter geral. O entrevistado, Lincoln Soares, possui o cargo de gerente contábil da empresa, portanto, através do seu conhecimento e experiência no setor de controladora da Embaré, foi possível que através das entrevistas, ele informasse os dados necessários para esta pesquisa. A opção foi adotada para proporcionar ao entrevistado uma maior interação linguística, fornecendo ao entrevistador subsídios mais aprofundados na exploração e resolução do problema de pesquisa proposto. Para Ouchi (2000), a opção de entrevistas abertas e não-

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

estruturadas busca a compreensão do comportamento social do grupo ou do indivíduo em sua complexidade, através do entendimento da lógica de seu discurso.

Segundo Lakatos e Marconi (2003), a entrevista como técnica e coleta de dados possui vantagens como:

- a) A oportunidade para a obtenção de dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam relevantes e significativos.
- b) Maior flexibilidade, podendo o entrevistador repetir ou esclarecer perguntas, formular de maneira diferente; especificar algum significado, como garantia de estar sendo compreendido.
- c) Possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias.

3.3 – Modelo Analítico

A técnica escolhida para este trabalho foi a análise de conteúdo. Bardin (1977, p. 38) descreve a análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise das comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.

Segundo a mesma autora, a análise de conteúdo desenvolve-se em três fases: (a) pré-análise; (b) exploração do material; e (c) tratamento dos dados, inferência e interpretação.

A pré-análise é a fase de organização. Inicia-se geralmente com os primeiros contatos com os documentos (leitura flutuante). A exploração do material refere-se fundamentalmente às tarefas de codificação, envolvendo: o recorte (escolha das unidades), a enumeração (escolha das regras de contagem) e a classificação (escolha de categoria). O tratamento dos dados, a inferência e a interpretação, por fim, objetivam tornar os dados válidos e significativos. À medida que as informações obtidas são confrontadas com informações já existentes, pode-se chegar a amplas generalizações, o que torna a análise de conteúdo um dos mais importantes instrumentos para a análise das comunicações de massa. (BARDIN, 1977)

Portanto, através da entrevista recolhida, foi feito primeiramente a pré-análise com a redução dos dados, num processo de simplificação e seleção. Posteriormente foi feita a exploração do material através da organização dos dados, de forma que foi possível a análise das suas semelhanças, diferenças e inter-relacionamento. E por fim a inferência e interpretação dos dados, considerando seu significado, suas regularidades, explicações e a verificação com a revisão dos dados para a confirmação da conclusão.

04 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Será apresentado a seguir uma análise e discussão dos resultados encontrados sob a percepção do gestor entrevistado em relação à controladoria da empresa. A análise será pautada em três perspectivas: Sistemas de controle, análise de resultados da empresa e as tomadas de decisões.

4.1 – Histórico da Empresa Estudada

Há 80 anos no mercado, a Embaré Indústrias Alimentícias S.A. é uma das grandes produtoras de laticínios no país. Situada em Lagoa da Prata, Minas Gerais, a fábrica possui mais de 37 mil metros quadrados de área construída e tem capacidade para receber até 1,9 milhão de litros/dia de leite in natura, que é a sua principal matéria prima. Atualmente, a empresa é a maior contribuinte do município e gera 1.676 empregos diretos na cidade. Além de movimentar a economia local, a empresa também desenvolve projetos sociais e culturais para o benefício da população, contribuindo assim, para o desenvolvimento do município e levando o nome da cidade para o mercado internacional.

A Embaré alcançou ao longo de sua história grandes conquistas descritas através de números significativos como: Sexta maior empresa captadora de leite do país, segundo *ranking* divulgado em 2015 da Leite Brasil; Segundo lugar nas vendas de leite em pó na região Nordeste, segundo a Nielsen; Presença no ranking da Kantar Worldpanel, que elegeu as 50 marcas mais preferidas pelos consumidores brasileiros; Quatro mil produtores diretos e indiretos e 1.866 fornecedores em 2014.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

A empresa sempre norteou a sua produção por três diretrizes essenciais: tecnologia moderna, mão-de-obra qualificada e matéria-prima de primeira qualidade.

4.2 – Procedimentos de Controle: Sistemas de Informação e Rotinas da Empresa

O sistema usado na Embaré é o Sistema SAP (Systems, Applications and Products in Data Processing) que possui grande aceitação no mercado industrial brasileiro por sua dinâmica no processamento das informações gerenciais. O software trouxe para a empresa um sistema de informação constituído sobre um banco de dados armazenados em computadores. Esse banco de dados é constituído através da alimentação no sistema das operações que ocorrem constantemente na empresa. O sistema permite que a empresa tenha um controle automatizado dos seus processos.

De acordo com o entrevistado o SAP é totalmente integrado, todas as áreas trabalham com o sistema, por isso tem-se a integração desde a recepção da matéria prima, embalagem, até a venda do produto final, ele afirma que *“toda a questão de logística, material, é tudo controlado. Apesar do volume grande de produção, é tudo muito bem controlado”*. Essa afirmação da existência do controle que o entrevistador diz, traz segurança e confiabilidade nos dados e informações da empresa, e isso é consequência do trabalho do controle interno, que tem dentro de suas definições a adequada precisão e observância dos elementos.

Todas as áreas da empresa trabalham em cima do SAP, fazendo com o que o sistema seja bem alimentado de todas as operações, de todas as áreas da empresa. Segundo o entrevistado *“o sistema alimenta muito bem, é ‘super completo’. Ao mesmo tempo um pouco complexo, por exemplo, às vezes uma ‘virgulazinha’ fora do lugar, um pontinho fora do lugar, pode atrapalhar um fechamento”*.

Portanto, o sistema integrado auxilia a parte contábil em reduzir os esforços do controle interno em obter os dados das operações, trazendo agilidade operacional pra contabilidade da Embaré e a tempestividade da informação contábil.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Segundo o entrevistado, os responsáveis pelo controle interno estão constantemente presentes nos setores de produção da empresa. Esta visita ocorre no mínimo uma vez por mês, além disto, quando acontece alguma expansão ou mudança em alguma área, os responsáveis visitam para verificar o impacto de materiais ou de equipamentos que afete a depreciação. Isso é relevante para o controle interno considerando a qualidade do trabalho que isso trás para o setor. Ter conhecimento das operações pelo sistema de informação, e confirmar essas operações pessoalmente no setor em que elas ocorreram, trás confiabilidade no trabalho e no profissional que exerce essa atividade.

A empresa trabalha com o custo padrão há vários anos para os produtos acabados e semiacabados. As operações e processos relacionados a custo ditas pelo entrevistador, vai de encontro às características do custo padrão, como a de ser baseado em previsões e metas.

Os custos operacionais são planejados mensalmente e trimestralmente. Com os materiais diretos é feita a atualização desses valores mensalmente, e com os custos gerais de fabricação a atualização é trimestralmente. Os gastos não operacionais são controlados através de planos internos de avaliação das metas. Essas metas são estabelecidas em cada área e a cada ano essa meta é revista. Por exemplo: É estabelecido um limite mensal para gastos com telefone, não representa que se ultrapassado o limite haverá um corte na linha, mas o plano será revisto com a justificativa da ultrapassagem do limite.

O entrevistador afirma que *“na medida em que o mês vai transcorrendo, quando virar o mês começa dia 1º, dia 02, 05, 10, 20,30, acabou o mês, nós fazemos uma reavaliação do que nós planejamos com o que de fato ocorreu. Aí é a apuração do custo real”*.

Para o controle, o custo padrão é a ferramenta para verificar se as operações foram realizadas acima ou abaixo dos padrões de eficiência fixados. Se um padrão é estabelecido, ele se torna um parâmetro de controle da eficiência das operações.

Portanto, metas e previsões são feitas pelo controle interno para apuração do custo padrão, e são a partir delas que o controle interno acompanha as variações do que foi planejado e verifica se tudo ocorreu dentro do previsto.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

A estruturação do custo na empresa é feita em cima do organograma das atividades de cada área. É estabelecido um centro de custo para cada área ou subárea, e através destes centros de custos que é feito o controle dos gastos, ou seja, os centros de custos são pontos de controle. Para cada centro de custo, são estabelecidas regras internas de rateio e aglutinação de valores para fazer um custeio de uma etapa de produção de um setor inteiro. Essas regras de rateio são importantes para a apuração correta do custo final do produto, por exemplo: Os centros de custos auxiliares da produção, ou seja, que são da área da produção, mas não tem produção direta, como laboratório e manutenção, precisam que seu custo seja alocado ao custo do produto, portanto, essas regras determinam a certa distribuição dos valores pra apuração do custo.

O sistema permite que se extraiam relatórios por centro de custos, ou por agrupamento de centros de custos, assim o número de relatórios se reduz e se torna mais ágil e fácil a sua análise.

O sistema de informação é a base para o controle dos estoques na empresa. Através dele, é possível que se tenha controle sobre tudo que entra e sai da empresa em questão de produto. O controle é feito através de relatórios internos quanto contábeis, quanto de logística com os saldos de qualquer material em qualquer lugar e a qualquer momento, isso é possível, pois o sistema tem a integração de todas as áreas da empresa.

Mas à medida que chega aqui, por exemplo, o açúcar, o pessoal recebe, faz análise no laboratório e está aprovado, lá no almoxarifado mesmo eles já dão entrada e isso abastece a parte contábil, a parte fiscal, a parte de logística, que naquele momento já fica sabendo que chega um caminhão de açúcar, já tem um disponível e assim com todos os materiais tanto os que estão entrando quanto os que estão saindo.

Além disso, para validação dos estoques, tem o inventário de final de ano de balanço, que é o inventário geral da companhia, e é feito uma vez por ano. Mensalmente é feita a análise da variação de perda da produção para a apropriação no custo do mês corrente. Segundo o entrevistado:

Na parte de materiais, todos os produtos acabados, semiacabados, matéria-prima, material de embalagem. Tudo isso a gente tem alguns acompanhamentos mensais, aqui da

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

nossa parte a gente faz uma avaliação, tipo um inventário mesmo, de fato mensal, onde nós avaliamos perdas e ganhos operacionais até pra apropriar o custo do mês e temos nessa verificação mesmo de material fisicamente o inventário. Faz isso mensalmente com praticamente todas as matérias primas e material de embalagem, semiacabados também e com os produtos acabados nós fazemos anualmente um inventário de fechamento de ano. Praticamente. Isso normalmente entre novembro e dezembro.

O acompanhamento da variação de consumo é fundamental, pois a empresa trabalha com planejamento orçamentário e com esse acompanhamento é possível saber se o consumo dos materiais está dentro do orçamento, se não aconteceu nenhum evento fora da normalidade que afetasse os materiais diretos de produção. Os resultados deste acompanhamento também estão ligados à tomada de decisão quanto à escolha de fornecedores e até mesmo o desembolso de caixa para materiais e matéria prima.

O controle interno e a auditoria interna da empresa estão constantemente conectados em seus trabalhos. A auditoria interna fica em Belo Horizonte, mais está regularmente na fábrica em Lagoa da Prata realizando seus trabalhos pontuais ou aleatórios. Ela está sempre em contato com o controle interno, pois, ela necessita das informações geradas pelo setor, para que possa realizar seus trabalhos. Segundo o entrevistado:

Às vezes a auditoria trabalha em algum trabalho específico (pontual), ou de forma aleatória. Nestes trabalhos pontuais, a auditoria começa naquela área auditada e chega até a área do controle interno, ou parte do controle interno para a área auditada.

Na empresa, a auditoria interna auxilia, quando em seus trabalhos, enxerga alguma melhoria com sugestões e alterações no controle interno.

A auditoria interna através dos seus trabalhos produz seu parecer para repassá-lo a diretoria, mais antes, leva ao controle interno para que haja uma discussão entre eles do trabalho feito pelo auditor. Portanto, há uma troca de ideias e informações entre a auditoria interna e o controle interno da empresa, só depois, é repassado à presidência o parecer final revisto pelo controle interno.

4.3 – Análise dos Resultados da Empresa

O controle dos registros no sistema, juntamente com o sistema SAP integrado, permite que a contabilidade tenha conhecimento imediato e de dentro do escritório de todos os fatos operacionais que ocorrem na empresa. Portanto, o profissional da área contábil da Embaré, tem o poder de acessar esse banco de dados que o sistema de informação armazena, manipula e processa para que esses dados se transformem em informações para assim serem relevantes.

Através das informações geradas pelo sistema, é possível que extraia relatórios atualizados para ter o acompanhamento e análise das operações, para que se possa ter a percepção se tudo está ocorrendo dentro do previsto.

Segundo o entrevistado, ele mesmo faz alguns levantamentos rotineiros e repassa diretamente para a diretoria como forma relatórios, sejam financeiros ou operacionais, como por exemplo: Balancete sintético e analítico, análise de indicadores de EBITDA, indicadores financeiros, de rotatividade de estoque, relatórios de origens e aplicações das contas do balanço, e relatórios operacionais como tipo de volumes mensais e acumulados de vendas por linha de produto e relatórios de variação de custos.

O entrevistado cita alguns relatórios, tanto contábeis, quanto gerenciais, que para ele estão dentre os mais importantes para a empresa:

A DRE e o balanço são muito importantes, pois ali está de fato o que está acontecendo na empresa. Os relatórios auxiliares, gerenciais, que são outros indicadores, como evolução da rentabilidade, liquidez da empresa, que é medido pelo EBITDA, vendo a evolução nos últimos meses, ou ano, ver como está a sequencia, nível de endividamento, geração de caixa e os custos que também são bem importantes.

Além do repasse dos relatórios e análise para a diretoria, o controle interno auxilia também setores de nível intermediário da administração, através do repasse de relatórios para os responsáveis de áreas específicas, como: áreas comerciais, de marketing, administração e logística para o acompanhamento mensal, onde através destes relatórios, estes responsáveis acompanham o desenvolvimento dos processos na sua área específica.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Estes relatórios são de indescritível importância para a contabilidade gerencial. Porém estes só tem validade, se suas informações forem fidedignas e confiáveis, consequentemente trazendo exatidão pra escrituração contábil, e isso é possível quando ocorre a correta inserção dos dados no sistema.

4.4 – A Tomada de Decisão dentro da Empresa

A Embaré trabalha sobre planejamentos, uma ferramenta presente em todas as ações e processos da empresa. Empresas que planejam, sempre procuram por melhoria na qualidade e soluções para problemas. Por ser tão importante e trazer grandes benefícios, o processo de planejamento na empresa envolve até a diretoria, quando ela informa a contabilidade o cenário que irá trabalhar para o próximo ano, para que seja feito o planejamento do orçamento global da companhia, que serve como base para metas de diversas áreas, como: vendas, despesas operacionais, administrativas, financeiras, etc.

Segundo o entrevistado, nos últimos dias de cada mês, é feito um planejamento do custo do mês seguinte, através de coleta de preços do mercado de centenas de materiais, com foco nos que estão em linha, matérias primas, material de embalagem, atualizando estes indicadores todos os meses. Ele afirma que:

Além do planejamento do custo dos produtos, existe o planejamento anual do orçamento global da companhia, eles fazem simulação de toda contabilidade da empresa, mês a mês. Quando se aproxima do fim do ano, recebem material, premissas, cenários do próximo ano que a alta administração faz e passa para a contabilidade. Por exemplo: Eles informam que no próximo ano eles vão trabalhar com expectativa de inflação a “tantos por cento”, variação de câmbio, volume de vendas do produto X, Y, Z, tais volumes mês a mês.

É avaliando o cenário que se vê as oportunidades da empresa no mercado e se tomam as decisões, por isso a diretoria se preocupa com o planejamento. A análise do cenário é feita baseada em indicadores da economia interna, indicadores financeiros, inflação, previsão do PIB e câmbio, além dos projetos internos de lançamentos de produtos, marketing, etc.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

Portanto, o planejamento é feito alinhando as metas e objetivos ao orçamento global da companhia, e trás para o controle interno, o próprio controle das operações no decorrer do período desejado.

A informação contábil e seu repasse para a diretoria é o ponto chave para a tomada de decisão da empresa. O método como ela é tratada é o que a torna relevante, como afirmado por Stair e Reynolds (1998, p. 7): o valor da informação está diretamente ligado a como ela auxilia os tomadores de decisões a atingir seus objetivos organizacionais.

Segundo o entrevistado:

A diretoria acompanha e aguarda muitos pelos relatórios tanto contábeis que demonstram a situação da companhia como um todo: ativos, passivos e os resultados em si, e aguardam também os relatórios gerenciais como, por exemplo: de vendas, onde esses relatórios são 'tirados' diariamente pra acompanhar vendas em determinadas áreas, em determinados tipos de produtos, como é que está, como é que rendeu, como é que planejou, a diferença que está pra chegar nas metas, etc. E ali eles já tem uma prévia de quanto já está dando de vendas em de margem. Mas ali não tem como enxergar todas as despesas ocorridas em todas as áreas da companhia, por isso que os relatórios contábeis são fundamentais para a empresa. A diretoria fica ansiosamente aguardando esses relatórios.

Os relatórios contábeis e gerenciais emitidos pelo controle interno da empresa, são relatórios influentes para as decisões da gerência, a base para tomada de decisão, mas, o controle interno encontra limitações de estar diretamente ligado as decisões da presidência, pois a empresa conta com uma auditoria interna, que por sua vez, possui uma relação mais estreita com a diretoria e assim possui maior influência na questão das decisões da presidência.

Porém, os relatórios que são trabalhados pela auditoria interna, são de poder do controle interno, portanto, mesmo com a auditoria interna relacionada com as decisões, o controle interno participa, mesmo que indiretamente, do processo da tomada de decisão quando este feito presenciado pela auditoria.

Apesar de suas limitações, o controle interno encontra sua influência direta nas decisões da empresa. Através das suas rotinas e processos, é possível ver sua importância no encontro de erros e problemas que ocorrem na empresa. O

entrevistado informa um exemplo específico que ocorreu na empresa onde o controle interno teve influência diretamente na decisão tomada pela empresa:

O processo de baixa de produtos danificados internamente era feito por um funcionário diretamente envolvido no processo, o que não deveria estar acontecendo. Detectamos a falha, passamos para análise da diretoria, a qual, em conjunto com nosso setor, aprovamos a mudança do processo, que trouxe mais segurança e independência no processo de registro destas perdas (baixa de estoque).

Através das práticas e rotinas do controle interno foi detectado um evento que estava ocorrendo fora do planejando, e através da identificação do problema, realizou-se a análise deste evento e foi feito o repasse desta análise para a diretoria, onde em conjunto foi realizada a correção deste erro trazendo melhoria e benefícios para a empresa.

Portanto, há todo um processo de controle na coleta dos dados, a transformação destes dados em informações, e a análise destas informações pelo controle interno e pela diretoria, e através dos resultados da análise, a decisão tomada baseada nas informações dos relatórios, decisão esta tomada sobre influência direta e indiretamente do controle interno.

05 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade gerencial é a uma ferramenta fundamental para o processo de gestão das empresas que buscam sempre a melhoria de suas operações. Através do controle de seus processos, é possível que se tenha conhecimento do que ocorre no ambiente da empresa, e com isso, a detecção de falhas e as decisões tomadas para o melhoramento e prevenção de tais eventos.

Esta pesquisa foi desenvolvida com o propósito de avaliar a importância e a influência do controle interno na tomada de decisão da empresa Embaré Indústrias Alimentícias S/A. Através de entrevistas com o roteiro não estruturado, foi feita a obtenção dos dados, e com a análise de conteúdo como modelo analítico, foi possível a interpretação e conclusão dos dados obtidos.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	Número XII Jul-dez 2015 periodicoscesg@gmail.com	Trabalho 01 Páginas 01-23
---	--	------------------------------

Tendo em vista o primeiro objetivo proposto, foi possível identificar as formas de controle interno da empresa e a sua importância para a veracidade das informações, já que através dos procedimentos e rotinas do controle interno, tem-se o controle da inserção dos dados das operações no sistema, assim, a informação é gerada com mais segurança e fidedignidade. Através do segundo objetivo da pesquisa, identificou-se a análise das informações, e verificou-se que o controle interno analisa e acompanha os processos da empresa através de relatórios contábeis e gerenciais. Quanto ao terceiro objetivo, investigou-se a influência das informações do controle interno para a tomada de decisão da empresa. Foi possível verificar que apoiado no planejamento, o controle interno realiza o controle das operações através da análise das informações e acompanhamento dos processos, sendo que, quando encontrado algum evento fora do planejado, é feita a análise das informações deste evento e o repasse para a diretoria, servindo como base para a tomada da decisão corretiva.

Conclui-se desta forma que na Embaré, o controle interno possui papel fundamental para a continuidade das operações da empresa, pois, ele participa de todo o ciclo de gestão da empresa, seja controlando as rotinas dos processos, fazendo a análise e acompanhamento destes processos para a diretoria, e por ser a sustentação e auxílio que a diretoria se apoia para o processo decisório da empresa.

06 – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: Um curso moderno e completo*. Atlas: São Paulo, 2010.

ATTIE, William. *Auditoria: Conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2011.

BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria Contábil: Teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

CUNHA, P. R.; BEUREN, I. M.; RAUSCH, R. B.; BENVENUTI, D. Abrangência da contabilidade gerencial segundo os docentes de Contabilidade de Santa Catarina – Brasil. *Administração: Ensino e Pesquisa*, v. 11, n. 1, p. 53-78, 2010.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

FERNANDES, F. C.; KLANN, R. C.; FIGUEREDO, M. S. *A utilidade da informação contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos*. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 22, n. 3, p. 99-126, 2011.

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, R.; JUNQUEIRA, E. *Controle Gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico*. Atlas: São Paulo, 2010.

GIL, Antônio Carlos. *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. São Paulo: Atlas, 2008.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. *Contabilidade Gerencial*. Pearson: São Paulo, 2010.

INFORMATIVO BIMESTRAL DA EMBARÉ INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS S.A. *Embaré, 80 anos no seu coração*. Lagoa da Prata, ano XVI, nº 62, março/abril 2015. Edição Especial.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. *Fundamentos da Metodologia Científica*. 5 ed. São Paulo: Atlas 2003.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. São Paulo: Atlas, 2007.

MORENO, N. A.; NISHITANI, P. K.; LUNARDELLI, R. S. A.; SOARES, N. C. *Contribuições arquivísticas à tomada de decisão nas instituições contemporâneas*. *Semina: Ciências Sociais e Humanas, Londrina*, v. 32, n. 2, p. 117-126, jul./dez. 2011.

OLIVEIRA, Djalme de Pinho Rebouças. *Sistemas de informação gerencial*. São Paulo: Atlas, 2009.

OUCHI, Cristina. *O global e o local na construção da identidade: um estudo em marketing e antropologia de adolescentes*. Dissertação de Mestrado. Coppead/UFRJ, Rio de Janeiro: 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Revista Brasileira de Gestão e Engenharia – ISSN 2237-1664 Centro de Ensino Superior de São Gotardo	Número XII Jul-dez 2015	Trabalho 01 Páginas 01-23
http://periodicos.cesg.edu.br/index.php/gestaoeengenharia	periodicoscesg@gmail.com	

PEREIRA, Antônio Nunes. *A importância do Controle Interno para a gestão das empresas*. 2008. Disponível em <www.spell.org.br/documentos/download/21866> Acesso em 01/05/2015.

SANTOS, V. D.; RENGEL, S.; PATERNO, A. A. P.; BEUREN, I. M. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SEBRAE. *Planejamento e Controle devem integrar todos os setores*. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Planejamento-e-controle-devem-integrar-todos-os-setores>> Acesso em 02/06/2015.

STAIR, Ralph M.; REYNOLDS, George W. *Princípios de Sistema de Informação*. Cengage: 2010.