

Systems of costs in agribusiness: a Study in the area of the Fourth Italian Colony.

Reception of originals: 05/04/2009
Release for publication: 06/18/2009

Carlos Otávio Zamberlan

Doutorando em Economia do Desenvolvimento pela UFRGS
Instituição: Universidade Estadual de Mato Grosso do Sul
Endereço: R. 13 de Setembro 1378, c.02. Ponta Porã-MS.
CEP: 79900-000
E-mail: otaviozamberlan@terra.com.br

João Fernando Zamberlan

Doutorando em Engenharia Agrícola pela UFSM
Instituição: Universidade Federal de Santa Maria
Endereço: R. Lamartine Souza, 60. Santa Maria-RS.
CEP: 97050-170.
E-mail: jfzamberlan@yahoo.com.br

Abstract

It is important for companies to be structured as to face the great competition of the contemporary world, independent of its size. Financial accounting, even when recognized for its vital importance to records and controls, is not so used as a managing tool. Having set this stage, it becomes important to check the relevance given to costs systems by the small companies, once the lack of its use may cause the companies to be vulnerable to the global competition. This work proposes to analyze whether the small entrepreneur from production units of fruits and vegetables and colonial products from the 4th colony, RS state, realize how relevant it is to take advantage of costs systems. This article is characterized as a descriptive research, a survey was done regarding the importance of costs systems along with interview techniques with the regional producers. Data were analyzed by frequency statistics, central tendency and dispersion, with help from the software SPSS 13.0. It was concluded that costs systems are considered to be relevant by the researched producers, though not very utilized.

Keywords: Small companies, Costs systems, Costing methods.

1. Introdução

Nos últimos anos estão ocorrendo grandes transformações no ambiente de negócios. Criação de blocos econômicos, processos de privatização, abertura de mercados, desregulamentações, entre outros eventos de ordem social, cultural, política e econômica, vêm aumentando a competição entre organizações de pequeno, médio e grande porte.

De modo geral as empresas não logram de elevadas demandas por seus produtos e serviços, o ambiente atual apresenta acirrada competição e uma demasiada quantidade de

produtos ofertados para um cliente cada vez mais exigente. Frente a isso, grande parte das empresas se vê impossibilitada de aumentar as margens de lucro de seus produtos, pois se assim o fizerem perderão clientes ou ficarão a mercê da concorrência local ou global. Com isso, novas políticas de administração passaram a ser exigidas, principalmente no que se refere ao gerenciamento de custos, pois o mercado doméstico tornou-se global acabando com o protecionismo em diversos setores econômicos, principalmente se tratando de países chamados emergentes, acirrando a competição, reduzindo as margens de lucro e pressionando os custos para que produtos e serviços possam se adaptar às novas condições de mercado.

Os sistemas tradicionais de contabilidade gerencial se tornaram inadequados, pois deixam de fornecer informações úteis e oportunas para atividades de controle de custos de produtos e serviços, de processos e de avaliação de desempenho gerencial (JOHNSON e KAPLAN, 1996). Segundo Antunes (2000) a contabilidade tradicional não atende mais as pretensões gerenciais nesse novo contexto ambiental, pois as decisões não devem apenas se basear em dados passados como antes acontecia, pois eram baseadas nos dados fornecidos pela contabilidade tradicional.

Berliner e Brimson (1992) afirmam que em função do avanço tecnológico, tais como os projetos auxiliados por computador e sistemas flexíveis de manufatura (FMS), houve uma revolução no processo de produção e operações, mudando significativamente o perfil dos custos, modificando, também, a base de alocação de custos. Então, os sistemas tradicionais de contabilidade passam a atribuir elementos de custos irreais aos produtos e serviços, contribuindo para que as decisões sejam equivocadas e prejudiciais às organizações.

Mas essa preocupação em alocar devidamente os custos e ter base de dados para tomar decisões mais acertadas em virtude da precisão de informações, não se restringe às grandes organizações. As pequenas e micro empresas, que, segundo Antonik (2004), são essenciais para a economia dos países, pois são importantes fontes geradoras de riquezas e empregos, também enfrentam esses dilemas com relação aos custos.

Para Leone (1991), as pequenas empresas sempre existiram, muito antes das grandes, porém, somente a partir do final dos anos 50 essas empresas passaram a ganhar maior atenção por parte dos economistas. A partir de 70, em todo o mundo, foram intensificadas as preocupações com as pequenas empresas e hoje elas são analisadas em todos os sentidos, tanto econômicos como sociais. Só no Brasil, das quase 6 milhões de empresas, 99% são consideradas micro e pequenas. Consoante Antonik (2004), as pequenas e micro empresas são

responsáveis pela geração de 41,4 % dos postos formais de trabalho, enquanto as médias se responsabilizam por 12,3% e as grandes por 46,3%.

Considerando esse contexto, é importante verificar a relevância dada aos sistemas de custos pelas unidades de produção de hortifrutigranjeiros e produtos coloniais da 4ª Colônia Italiana do Rio Grande do Sul, que são caracterizadas como pequenas e micro propriedades (pequenas empresas), pois se esses sistemas não forem considerados importantes pelos empresários da região, as suas empresas poderão se tornar vulneráveis à concorrência local e globalizada. Para tanto, optou-se por pesquisar nas cidades de Nova Palma (pré-teste), Ivorá e Silveira Martins, que segundo informação oral do COREDE Central (2005), são mais representativas da região, a percepção da importância dos sistemas de custeio na visão dos produtores dessas cidades. Para mapear os produtores foi levantado um cadastro junto ao CONDESUS (Consórcio de Desenvolvimento Sustentável da Quarta Colônia), selecionado todos os produtores de hortifrutigranjeiros e produtos coloniais das três cidades citadas, após foram solicitados mapas junto às prefeituras desses municípios para que os entrevistadores pudessem chegar até os produtores. A pesquisa foi realizada no ano de 2005, entre os meses de março e novembro.

Os dados foram tabulados no SPSS 13.0 e analisados por frequência, tendência central e dispersão.

2. Diferenciação entre contabilidade geral e de custos

A contabilidade geral deu origem à contabilidade de custos, que surgiu devido às necessidades de averiguação de custos referentes aos diversos fatores que compõem estoques e produtos. Leone (2000) afirma que a contabilidade de custos é parte integrante da contabilidade, que segundo Medeiros (1997) é uma ciência que registra, estuda e analisa os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial das pessoas físicas e jurídicas, públicas ou privadas.

Os princípios, os critérios e os procedimentos da ciência contábil são utilizados pela contabilidade de custos. No entanto, a contabilidade de custos tem fins gerenciais diferentemente da contabilidade geral que fornece informações direcionadas para os mais diversos *stakeholders* (LEONE, 2000).

Então, a contabilidade geral, segundo Miranda Filho (2003), preocupa-se com o registro das operações de modo a evidenciar o fluxo financeiro e dos valores monetários, finalizando informar o público externo, não tendo preocupação gerencial como é o caso da contabilidade de custos que está voltada para a ação administrativa.

Padovese (2004) salienta que a contabilidade geral ou financeira compreende a escrituração tradicional, os aspectos tributários e os societários registrados em moeda nacional, enquanto a contabilidade gerencial está relacionada com fornecimento de informações para os administradores, proporcionando relatórios de desempenho, de custos, orçamentos e demais informativos para tomada de decisão.

Verifica-se que o autor coloca um elemento importante na diferenciação entre contabilidade geral e de custos, a tomada de decisões. No ambiente atual, tomar decisões com informações mais precisas possibilita uma melhor decisão e uma vantagem frente aos concorrentes, principalmente se o assunto é custo de produtos/serviços, pois, em grande parte, está no preço a decisão do cliente em comprar de uma empresa ou de seu concorrente, e o custo é a base da formação do preço de vendas.

Medeiros (1994) diferencia a contabilidade geral e a contabilidade de custos, através de itens de diferenciação, mostrados no Quadro 1.

Quadro 1 – Diferenças entre a contabilidade de custos e a contabilidade geral

Itens de diferenciação	Contabilidade Geral	Contabilidade de Custos
Imposições legais	Vincula-se	Não se vincula necessariamente
Lucro	Da empresa	Do produto/serviço
Princípios de contabilidade geralmente aceitos	Acompanha necessariamente	Não acompanha, necessariamente
Custo	Utiliza custos históricos	Nem sempre utiliza custos históricos
Informações	Convencionais: balanço, demonstração de resultados do exercício, etc.	Nem sempre convencionais

Fonte: Medeiros (1994, p.19)

Observa-se, no quadro 1, que na concepção do autor existe expressiva diferença entre a contabilidade geral e de custos, dando entender que pode haver dissociação entre elas.

Para Beulke e Bertó (2001), existem dois tipos de sistemas de custos, os monistas e os dualistas. Os primeiros são caracterizados pela existência de uma única contabilidade na empresa, e a contabilidade de custos está integralmente inserida na contabilidade geral. No segundo, existem duas contabilidades distintas, a geral, mais voltada ao público externo, e a

de custos, que consiste no acompanhamento da formação dos custos e despesas no ciclo interno da empresa. Ambas são independentes, mas podem ter relações estreitas dependendo do objeto da aplicação.

3. Contabilidade de Custos e Sistemas de Custos

Conforme visto anteriormente, a contabilidade de custos se originou da contabilidade geral a fim de um melhor gerenciamento interno. Segundo Medeiros (1994, p.19) a contabilidade de custos tem como principais objetivos:

- O fornecimento de dados para a apuração de custos e avaliação dos estoques;
- O fornecimento de informações à administração para o controle das operações e atividades da empresa, visando o controle dos custos de produção;
- Fornecimento de informações para planejamentos, orçamentos e tomadas de decisões;
- Atendimento a exigências físicas e legais.

Conforme Leone (2000), os objetivos da contabilidade de custos são um pouco mais amplos:

- Determinação da rentabilidade considerando o desempenho da entidade e de seus componentes;
- Controle dos custos das operações de cada atividade no sentido de minimizá-los pela comparação constante entre os dados pré-estabelecidos e os reais;
- Análise das causas dos custos, descobrindo desvios, propiciando avaliação econômica;
- Fornecimento de informações aos diversos níveis gerenciais para atender a funções de planejamento e tomada de decisões.

Esses objetivos são provenientes de necessidades gerenciais na busca de informações para determinar o desempenho e a rentabilidade das diversas atividades organizacionais como planejamento e definição de preços.

Para Leone (2000), com fins a atender dos objetivos, a contabilidade de custos tem vários objetos de estudo, que são:

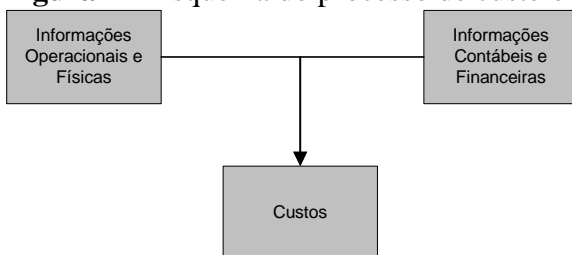
- A própria entidade como um todo;
- Os diversos componentes organizacionais, na sua individualidade e na sua atividade processual (administrativos e operacionais);
- Os produtos e serviços;
- Os estoques;
- As campanhas promocionais;
- Os segmentos de distribuição;
- Os planos operacionais; entre outros.

Para o autor, estes objetos da contabilidade de custos formam um sistema de custos a ser apurado em conformidade com as diferentes necessidades gerenciais.

Ainda, segundo Leone (2000), os sistemas de custos propiciam aos administradores dados operacionais, como unidades produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais, quantidades de ordens de produção, que combinados com dados monetários resultam em indicadores gerenciais.

Consoante Bernardi (2004), o processo de custeio depende do sistema de custos, basicamente de fontes de informações físicas e operacionais e de informações contábeis e financeiras, que demonstram o custo do objeto analisado, definindo o processo de custeio, demonstrado esquematicamente na Figura 1.

Figura 1 – Esquema do processo de custeio



Fonte: Bernardi (2004)

Observa-se que os sistemas de custos são verdadeiros sistemas de informação gerencial. Sem eles, as empresas ficam vulneráveis a ação da concorrência e sem possibilidade de adaptação de seus custos aos preços praticados no mercado, o que pode levar a organização a prejuízos e a falência, o que irá ter impacto, também, na sociedade onde ela se insere.

4. Metodologia

Em reunião com a Presidência do CONDESUS (Consórcio de Desenvolvimento Sustentável da Quarta Colônia) e com a equipe de pesquisa foi discutida a problemática da amostragem. Em virtude da limitação de recursos e da conveniência de um maior aprofundamento das questões gerenciais, foi decidido que o levantamento fosse restringido a alguns municípios e que nestes municípios selecionados o levantamento fosse censitário e não por amostragem, de forma a servirem de subsídio para estudos futuros na região. Estes municípios deveriam ser os que melhor representassem os problemas econômicos e ambientais maiores da região, onde se destaca a cultura de encostas. Sem dúvida é em áreas de cultura de encostas onde se dá a maior expulsão econômica e onde se encontra o maior risco ambiental.

Com base no critério de predominância de encostas na região, refletindo em maiores problemas econômicos e risco ambiental, por orientação do CONDESUS (informação oral), foram estudadas a totalidade das unidades de produção dos Municípios de Silveira Martins e Ivorá, que são consideradas as de maior território de encostas. Além disso, os produtores, das duas cidades, se assemelham em número e tamanho de propriedade (informação oral, CONDESUS). Na cidade de Ivorá foram pesquisados 41 produtores e 31 na cidade de Silveira Martins.

A pesquisa se caracterizou por ser de corte transversal e descritiva. A coleta de dados se deu pela técnica de entrevista com utilização de questionário estruturado, com perguntas fechadas em escala padrão *Likert* de quatro pontos. Escolheu-se uma escala par com intuito de forçar uma posição do respondente. A utilização de apenas quatro alternativas de resposta também se justifica pelo fato de não dificultar o questionário e não deixá-lo demasiado extenso, tudo em função do público visado. A coleta de dados ocorreu nos meses de março a novembro de 2005. Foram utilizados 7 acadêmicos e dois professores para efetuar a coleta de dados junto às unidades de produção. Os dados foram tabulados e analisados no SPSS 13.0. Utilizou-se estatística descritiva para levantar a importância atribuída aos sistemas de custos e sua efetiva utilização e o teste *t – Student* para verificar a existência de diferenças atribuídas aos itens avaliados sobre a relevância dos sistemas de custos entre as duas cidades da região.

As questões relacionadas à relevância dos sistemas de custos buscaram atribuir um grau de importância às variáveis analisadas. Já as questões elaboradas com o intuito de saber a

efetiva utilização dos sistemas de custos, foram feitas em forma de afirmações, quando o respondente atribuía um grau de concordância ou discordância com a afirmação apresentada. Ambos os construtos foram analisados através do *Alpha* de *Cronbach* para verificar sua coerência interna. Os resultados demonstraram a existência de coerência interna para ambos os construtos; no entanto, ela foi moderada para o construto de existência de sistemas de custos, que apresentou *Alpha* igual a 0,645, enquanto o construto relevância dos sistemas de custos apresentou *Alpha* de 0,819, considerada uma coerência interna muito boa (HAIR JR . *et al.*, 2005).

5. Relevância e utilização dos sistemas de custos nas unidades de produção de produtos coloniais e hortifrutigranjeiros da Quarta Colônia Italiana do Rio Grande do Sul

Através de um levantamento de campo com os produtores das Cidades de Ivorá e Silveira Martins, totalizando 72 produtores, pode-se verificar a relevância atribuída aos sistemas de custos e sua efetiva utilização nas unidades de produção (UP).

Os resultados englobam sete variáveis de verificação relativas à relevância atribuída aos seguintes fatores:

- I. Cálculos de custos;
- II. Lucro ou prejuízo individual dos produtos e serviços;
- III. Lucro/ prejuízo geral do empreendimento;
- IV. Distribuição correta dos custos indiretos;
- V. Custo de Estocagem;
- VI. Custos exatos dos produtos para decisões de mantê-los ou retirá-los de produção;
- VII. Custos de cada atividade empresarial.

Para verificar a utilização dos sistemas de custos, utilizou-se quatro variáveis de verificação:

- I. Realização constante de cálculos de custos;
- II. Conhecimento exato do custo de cada produto;
- III. Conhecimento exato da distribuição dos custos indiretos; e
- IV. Conhecimento dos custos de estocagem.

Em uma análise de tendência central e de dispersão, verificou-se que os produtores de Ivorá consideram relevantes as informações que podem ser geradas pelos sistemas de custos, pois as médias para praticamente todas as variáveis foram superiores a 3,29 em uma escala de

quatro pontos, mediana igual a 3,00 e desvio padrões inferiores a 0,5900. Somente em relação à distribuição correta dos custos indiretos a média se apresentou um pouco baixa, atingindo exatos 2,68 e uma mediana de 2,00. Para esta variável o desvio padrão foi de 0,8197, o que representa elevada dispersão de respostas.

Com base nas mesmas análises, verificou-se que os produtores da cidade de Silveira Martins também atribuem importância às informações geradas pelos sistemas de custos. Para praticamente todas as variáveis a média foi superior a 3,18, mas as medianas variaram entre 3,00 e 4,00. No entanto, houveram respostas mais dispersas o que se pode constatar em virtude dos desvios-padrões que foram maiores que em Ivorá, como mostrado no Quadro 2.

Quadro 2 – Análises descritivas para relevância atribuída aos sistemas de custos nas Cidades de Ivorá e Silveira Martins

Variável		Ivorá			Silveira Martins		
		Média	Mediana	Desv. Padrão	Média	Mediana	Desv. Padrão
1	Importância do cálculo de custo	3,3659	3,00	0,5812	3,4848	4,00	0,8337
2	Importância em saber se o produto gera lucro	3,4146	3,00	0,5466	3,6061	4,00	0,6586
3	Importância em saber se a empresa é lucrativa	3,4390	3,00	0,5024	3,6667	4,00	0,5401
4	Importância da correta distribuição dos custos indiretos	2,6829	2,00	0,8197	2,7813	3,00	1,0391
5	Importância da mensuração correta dos custos de estocagem	3,2903	3,00	0,5334	3,1818	3,00	0,9580
6	Importância de saber os resultados de cada produto para decidir mantê-los ou não	3,3902	3,00	0,4939	3,3438	3,50	0,7874
7	Importância de saber custo de cada atividade da empresa	3,3415	3,00	0,5296	3,5313	4,00	0,6713

Com relação às diferenças entre as duas cidades no aspecto de relevância dos sistemas de custos, com base nas variáveis analisadas, constatou-se não haver significativas diferenças entre as médias. Apenas na variável seis houve diferença estatisticamente significativa, considerando um *p-value* de 0,05, em um nível de confiança apresentado da ordem de 95%. Conforme Quadro 3.

Quadro 3 – Teste *t-Student* aplicado as Cidades de Ivorá e Silveira Martins

Variáveis		<i>t</i>	<i>p-value</i>
1	Importância do cálculo de custo	0,722	0,473
2	Importância em saber se o produto gera lucro	1,367	0,176
3	Importância em saber se a empresa é lucrativa	1,874	0,065
4	Importância da correta distribuição dos custos indiretos	0,452	0,653
5	Importância da mensuração correta dos custos de estocagem	-0,510	0,612
6	Importância de saber os resultados de cada produto para decidir mantê-los ou não	-0,309	0,759
7	Importância de saber custo de cada atividade da empresa	1,351	0,181

Esses resultados demonstram que as populações analisadas possuem homogeneidade de pensamento no que tange a relevância atribuída aos sistemas de custos, pois nenhuma variável apresentou diferença significativa. Esta constatação pode ser atribuída ao fato das populações pesquisadas serem muito semelhantes.

Depois de analisada a relevância atribuída aos sistemas de custos, buscou-se verificar a efetiva utilização desses sistemas nas propriedades de pequeno porte. Com essa finalidade, se procedeu a uma análise descritiva, pode-se verificar que mesmo dando a devida importância aos sistemas de custos eles não têm uma efetiva utilização, tanto pelos produtores do município de Ivorá quanto do município de Silveira Martins.

Observa-se que as médias em Ivorá ficaram entre 2,718 e 2,829, em uma escala de quatro pontos. Mesmo apresentando uma tendência para 3,00, o que é corroborado pela mediana igual a 3,00, para todas as variáveis, os desvios-padrões são elevados, considerando a escala de poucos pontos utilizada. O mesmo ocorreu na cidade de Silveira Martins, cujas médias apresentaram valores um pouco superiores, mas os desvios-padrões foram mais elevados, o que significa uma dispersão bastante significativa nas respostas, demonstradas no Quadro 4.

Quadro 4 – Análises descritivas para utilização dos sistemas de custos nas Cidades de Ivorá e Silveira Martins

Variável		Ivorá			Silveira Martins		
		Média	Media na	Desv. Padrão	Média	Mediana	Desv. Padrão
1	Realização constante de cálculos de custos	2,7317	3,00	0,8374	3,0606	3,00	0,8993
2	Conhecimento exato do custo de cada produto	2,7561	3,00	0,5823	3,3030	3,00	0,6366
3	Conhecimento exato da distribuição dos custos indiretos	2,8293	3,00	0,8032	2,8788	3,00	1,0535
4	Conhecimento dos custos de estocagem	2,7188	3,00	0,8514	2,8636	3,00	0,9902

Analisando os dados demonstrados no Quadro 4, pode-se afirmar que os sistemas de custos são utilizados, mas não de forma efetiva, pois dentro de uma escala de quatro pontos, buscou-se a concordância do produtor com as variáveis analisadas, a tendência de respostas não contempla a maior concordância com as variáveis, o que é corroborado pela mediana igual a 3,00. Também, existe uma grande variabilidade de respostas, como se verifica nos elevados valores dos desvios-padrões.

5. Considerações Finais

Para chegar ao objetivo de verificar a relevância e a utilização dos sistemas de custos para as unidades de produção da Quarta Colônia Italiana do Rio Grande do Sul, utilizou-se uma pesquisa descritiva tipo *survey*. Concluiu-se que há um significativo número de produtores que não utilizam informações precisas de custos, mas consideram a relevância destas informações. Os resultados demonstram que, mesmo existindo um número relativamente grande de produtores que utilizam informações de custo, há um significativo número que não as utiliza, mesmo que essas informações sejam consideradas importantes. Na medida em que se buscar analisar a existência de sistemas de custeio para a produção de produtos coloniais e hortifrutigranjeiros, na região compreendida pelas cidades de Ivorá e Silveira Martins, aponta-se para a necessidade de incentivar a implementação de sistemas de custeio para os produtores melhorarem a gestão de seus negócios.

Com base nessas informações, é fundamental que os órgãos de fomento, como CONDESUS e COREDE Central, passem a atuar na região. Deve-se reforçar a importância da profissionalização da gestão das unidades produtivas, o que passa pelos sistemas de

gerenciamento de custos. Sabendo que há uma atribuição de importância às informações geradas pelos sistemas de custos, fica mais fácil para os órgãos de fomento iniciar trabalhos com intuito de implantar sistemas de custos e outros sistemas de gestão para auxiliar as unidades de produção a melhor se inserirem num mercado de elevada competitividade. Constata-se que, com o controle dos custos, poderá haver melhoria de competitividade da região pesquisada o que possibilitará o enfrentamento da concorrência, permitindo a definição de preços de mercado mais competitivos e reais, compatíveis com os custos de produção.

6. Referências

ANTONIK, Luis R. A administração financeira das pequenas e médias empresas. *Revista FAE Business*. n.8, p. 35 – 38, maio, 2004.

ANTUNES, Maria T. P. *Capital Intelectual*. São Paulo: Atlas, 2000.

BERLINER, C. e BRIMSON, J.A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM –I*. São Paulo: Queiroz: Fundação Salim Farah Maluf, 1992.

BERNARDI, Luiz A. *Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio J. *Estrutura e análise de custos*. São Paulo: Saraiva, 2001.

HAIR Jr., Joseph F. et al. *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2005.

JOHNSON. H. T. e KAPLAN, R.S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

LEONE, George S. G. *Curso de contabilidade de custos*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. A dimensão física das pequenas e médias empresas: à procura de um critério homogeneizador. *RAE*, p. 53 – 59, abr/jun. São Paulo, 1991.

MEDEIROS, Luiz E. *Análise de balanços: uma abordagem prática*. – 3.ed. – Porto Alegre: Ortiz, 1997.

MEDEIROS, Luiz E. *Contabilidade de custos: um enfoque prático*. – Porto Alegre: Ortiz, 1994.

MIRANDA FILHO, Carlos R. de. *Sistemas de custos na administração pública: uma análise das proposições teóricas atuais à luz da realidade institucional – o caso da secretaria da fazenda do estado da Bahia*. 2003. Dissertação (Mestrado em Administração) Universidade Federal da Bahia (UFBA), Salvador, 2003.

PADOVESE, Clóvis L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil*. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2004.