

A UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO SISTEMA ORÇAMENTÁRIO DA EMPRESA

Eli Teresinha Biscaro – Faculdade Sociesc de Blumenau – eli.biscaro@unisociesc.com

Júlia Lopes Pereira – Faculdade Sociesc de Blumenau – jullialopes.sc@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados está exigindo das empresas cada vez mais melhorias em seus planejamentos, visando tomada de decisões mais eficazes e de boa qualidade para que consigam se manter no mercado, crescer e lucrar mais. Nas organizações os orçamentos deverão ser gerenciados por profissionais que possuem conhecimento e procedimentos precisos para uma boa execução do processo orçamentário.

A utilização de processo orçamentário é importante pois através dele é possível estabelecer metas demonstrando facilmente como e onde a empresa quer chegar a sua equipe. Essa ferramenta de gestão deve acompanhar as estratégias da empresa, onde precisa ter um controle constante para que os objetivos alcançados sejam atingidos dentro do planejado.

O orçamento pode e deve agrupar os objetivos empresariais na intenção de buscar a expressão do plano e controle de resultados. No entanto o plano orçamentário não é uma ferramenta para apenas prever o que pode acontecer e controle. O fundamental é o fato de estabelecer metas e coordenar os objetivos para todos dentro de uma empresa, onde todos poderão trabalhar em busca do lucro. (Padoveze, 2016 pág. 137)

Utilizando o processo orçamentário é possível controlar o rumo dos negócios, fazendo comparações entre o previsto e o realizado, bem como avaliar a desempenho dos projetos. Desta forma, é possível classificá-lo como uma ferramenta de extrema importância para o sucesso da gestão empresarial.

A elaboração de um processo orçamentário nas empresas pode ser extensa, de forma complexa e minimamente detalhados. Antes da iniciação do processo orçamentário é importante que seja iniciado pela comunicação e análise dos objetivos e planos estratégicos da empresa. (LUNKES, 2011 p. 41)

Diante deste contexto o presente artigo pretende responder a seguinte questão problema: Como as empresas objeto do estudo, utilizam o processo orçamentário na tomada de decisão? E para a sua resolução tem-se como objetivo analisar a aplicação de orçamentos nas empresas de software. No intuito de alcançar o objetivo proposto serão pesquisados principalmente os conceitos de tipos de orçamentos que as empresas de software poderão aplicar. Este artigo terá como tipo de pesquisa o estudo de caso, onde será aplicado questionário em algumas empresas de software de Blumenau, onde serão feitas correlações entre as empresas analisando a aplicabilidade dos tipos de orçamentos nas empresas.

As organizações deveriam ter a competência de quantificar e analisar as conseqüências econômico-financeiras, diante de suas decisões. Inclusive desenvolvendo um plano de negócio focado nas estratégias que direcionam e as sustentam nas decisões de longo prazo. Desta forma este artigo apresenta fundamentação teórica sobre o tema e procedimentos metodológicos de forma a responder os objetivos do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 PROCESSO DE GESTÃO

De acordo com Catelli (2015) a conjuntura econômica e social de hoje tem fortificado a necessidade de as empresas adicionarem aspectos que lhes possibilitem adaptação e flexibilidade maiores no ambiente que atuam.

O autor ressalta que existem alguns fatores que ocorrem por essa afirmação:

- a) A grande competitividade nas empresas;
- b) O uso de tecnologias da informação, onde pode ajudar na elaboração de novos produtos e;
- c) Começo de mercado para novos participantes e produtos

O processo de privatização, globalização e alteração da moeda são outros fatores.

O autor ainda informa que a competitividade entre as empresas e a turbulência na economia exigem que as empresas tenham alguns pontos fundamentais:

- a) O planejamento meticuloso das ações;
- b) A aplicação correta dos planos e ;
- c) A verificação sistemática da aplicação feita em conformidade com o planejado.

Esses aspectos são reconhecidos como um ciclo, onde Catelli (2015) define como “planejamento, execução e controle”.

Já Figueiredo (2017, p. 17) cita que “o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.”

a) Planejamento

Segundo Lunkes (2011), o planejamento estratégico deverá ser democrático e transparente onde com os recursos intangíveis da empresa valorizados deve proporcionar uma gestão participativa e sensível para a valorização dos colaboradores.

Planejar é uma estratégia para crescer as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que está em constante mudança. Planos estratégicos não dão segurança do sucesso. O Planejamento Estratégico será tão útil quanto as premissas que foram nele colocadas, para Padoveze (2016).

Padoveze (2016) diz que: “O planejamento estratégico é um processo que prepara a empresa para o que está por vir.”.

De acordo com Catelli (2015) a execução de mudanças necessárias para a empresa, é preciso que seja antecipado os cenários futuros o analisando oportunidades e ameaças, observando as oportunidades e ameaças preparando assim as estratégias e políticas de atuação ou então o que a empresa precisa de um planejamento estratégico.

Para Padoveze (2004), o sistema de informação gerencial depende do planejamento para a emissão de relatórios, para atender aos usuários. É preciso o conhecimento contábil dos usuários para então criar diferentes cenários para todos os níveis de usuários e então fazer o controle. Só poderá ser controlado o for permitido e conhecido.

Conforme Figueiredo (2017) planejamento é a função gerencial mais básica, e forma em que o planejamento é desempenhado define o sucesso das operações. Planejamento é definido pela autora como “o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

A parte do planejamento estratégico primeiramente visa de forma fundamental assegurar a efetivação da missão da empresa. Nessa fase do processo gera um grupo de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que tende a guiar a etapa do planejamento operacional. O processo de planejamento estratégico considera a análise de circunstâncias do ambiente externo e interno sendo o externo fatores como oportunidades e ameaças e interno pontos fortes e fracos. Desta forma esse grupo de diretrizes visa evitar ameaças, desfrutar de oportunidades, usar os pontos fortes e vencer os pontos fracos para Catelli (2015).

Já o planejamento operacional visa a identificação, integração e avaliação de opções de ação na escolha do plano de ação segundo Catelli (2015).

b) Execução

Na fase de execução, implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, procurando dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos.

Diz Catelli (2015) que a execução do plano orçamentário é a parte em que os recursos são utilizados e os produtos criados. Nessa parte poderão ser feitos ajustes de forma que identifique alternativas válidas observando o mais apropriado e poderá também aplicar esses ajustes.

Robbins (2000, p.33) considera que esse processo "abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões".

Durante essa etapa, procura-se identificar, simular e optar pelas melhores alternativas capazes de conduzir a organização à eficácia. Assim, executar é, na realidade, realizar atividades, ou trabalhar para que os objetivos e metas descritos nos planejamentos estratégico e operacional sejam cumpridas.

Nesse contexto, as informações referentes ao desempenho realizado são acumulados, de modo a permitir, na fase de controle, compará-los aos planos e padrões pré-estabelecidos. Essa análise permitirá a correção de desvios não esperados, bem como a alimentação de um novo ciclo de retroalimentação do planejamento.

c) Controle

A etapa do controle visa assegurar, por meio do alinhamento de trajetórias, que os objetivos planejados sejam efetivamente realizados conforme previsto, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos expressos pelo sistema de informações.

Catelli (2015) defende que o processo de controle possui quatro etapas:

- a) Antecipar os resultados das definições na forma de parâmetros de desempenho;
- b) Unir informações da atual conjuntura;
- c) Confrontar as atividades atuais com a prevista e;
- d) Analisar se houve alguma decisão insatisfatória e corrigir o procedimento que surgiu e os efeitos.

A parte do Controle é onde serão implantadas ações corretivas, quando e se as conclusões atuais serão diferentes do que teoricamente foi planejado, na intenção de garantir que os objetivos sejam alcançados informa Padoveze (2004).

Em conformidade ao que Figueiredo (2017) diz, o processo de controle é um tipo de *feedback* que viabiliza comparações aos objetivos planejados, para os planejamentos a curto e longo prazo o controle é necessário.

2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

De acordo com Padoveze (2004) o Sistema de informação é definido por um grupo de recursos humanos, tecnologicos, materiais e financeiros associados de forma lógica para o processamento de dados e tradução das informações onde com o produto irá liberar às organizações atingir os objetivos.

Para Catelli (2015) as fases de Planejamento, Execução e Controle devem receber ao sistema de informações gerencial com informações favoráveis, certas e fiéis de forma periódica para que a tomada de decisão seja facilitada e proveitosa para os gestores.

Segundo Padoveze (2004) A informação contabil possui pressupostos básicos:

- a) A necessidade da informação e;
- b) O planejamento e controle.

O autor ainda diz que para que um sistema de informação ativo dentro da empresa é preciso apoio dos superiores da administração da empresa.

O sistema de informações gerenciais disponibiliza aos gestores informações adequadas para a tomada de decisões para cada área de responsabilidade para Figueiredo (2017)

“O sistema de informação para a gestão economica é um conjunto de subsistemas pré-orçamentaria, orçamento, custos e contabilidade, que reflete nas decisões tomadas por ocasião do planejamento em termos monetários” (CATELLI, 2015, p. 148).

2.3 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O Orçamento Empresarial é o ato de planejar e estimar os ganhos, despesas e investimentos que a empresa terá em um período futuro, geralmente de 1 a 3 anos, dependendo do setor de atuação.

Frezatti (2017) assevera que é um plano financeiro para completar a estratégia da empresa para um período. Não se trata de simples estimativa já que deverá basear-se no comprometimento dos gestores com relação às metas a serem atingidas. Tem as preferencias e o caminho da empresa para um espaço de tempo e possibilita condições de avaliação da entidade e todas as áreas incluindo gestores.

Para Masakazu (2018) o orçamento empresarial tem como intuito saber antecipadamente o rumo que a empresa irá andar para que obtenha-se o resultado desejado. E para isso necessita de um plano orçamentário que deverá ser seguindo conforme o planejado.

Padoveze (2004) exemplifica os propósitos gerais de um plano orçamentario:

- a) Sistema de autorização: o orçamento estando aprovado, libera os recursos para os setores da empresa e diminui o sistema de controle
- b) Meio para projeções e planejamento: o grupo de itens orçamentarios será util para o processo de projeções e planejamentos permitindo posteriores estudos.

- c) Canal entre comunicação e coordenação: unindo os dados orçamentários aprovados e as premissas do orçamento poderá ser utilizado para comunicar e coordenar os objetivos.
- d) Instrumento de motivação: Dentro do orçamento, é permitido um nível de liberdade conforme o que foi aprovado, e isso desencadeia motivação nos gestores operacionais.
- e) Instrumento de avaliação e controle: considerando a motivação e autorização, poderá ser utilizado como meio para avaliar a gestão e controlar os objetivos setoriais e corporativos.
- f) Informação para tomada de decisão: Tendo todos os dados que foram previstos, esperados como os objetivos setoriais e corporativos é um meio fundamental para a tomada de decisões.

Existem diversos tipos de orçamento que podem ser aplicadas na gestão estratégica das empresas. Os tipos são o orçamento flexível, orçamento base zero, orçamento por atividades e orçamento contínuo, dentre outros.

2.3.1 Orçamento flexível

Segundo Padoveze(2004) orçamento flexível é aquele em que a empresa confia uma faixa de atividades, onde irão situar-se tais volumes de vendas e produção. A base para a preparação do orçamento Flexível é a diferença entre os custos fixos e variáveis.

Orçamento flexível segundo Horngren (2004) calcula as receitas e custo com os valores reais do orçamento, e também enfatiza que esse orçamento é calculado no fim do período orçamentário com as reais informações.

Lunkes (2011) diz que para a implantar este orçamento precisa-se saber o que a fábrica por inteiro produz, de forma detalhada, como quanto cada empregado produz, o quanto é produzido por metro quadrado e cada máquina ou computador produz e isso porque apenas assim é possível a empresa mensurar de forma eficaz quanto e como os recursos são consumidos ou gastos.

O orçamento flexível possui método em cinco etapas conforme HornGren, Foster e Datar apud Lunkes (2011):

- a) Determinar preço orçado de venda e custos variáveis por unidade e os custos fixos;
- b) Determinar a quantidade real de receitas;
- c) Definir o orçamento flexível da receita baseado na receita unitária e no número real das receitas;
- d) Estabelecer a quantidade real das medidas de alocação dos custos e;
- e) Preparar o orçamento flexível dos custos baseando-se nos custos variáveis, custos fixos e quantidade real das medidas de custo.

Lunkes (2011) diz que o orçamento flexível tem grande importância pois com ele é possível identificar de onde estão vindo as diferenças, qual variação causou, ou se foi o uso de materiais, mão de obra e etc de forma ineficiente ou eficiente. Para que seja tomada uma decisão correta deverá ter esses dados de forma clara para que possam ser feitas correções adequadas

2.3.2 Orçamento base zero (OBZ)

Orçamento que consiste em uma filosofia de romper com o passado, de acordo com Padoveze (2004), onde se resume em que o base zero não é feito a partir de dados anteriores pois assim poderão conter informações insuficientes.

Para Carvalho (2002) apud Lunkes(2011) existem algumas características e objetivos principais:

- a) Verificar o custo-benefício dos projetos, processos e atividades iniciando de uma base zero;
- b) Enfocar a finalidade das unidades de negócio onde os recursos são consequência no caminho;
- c) Certificar de que os recursos serão alocados corretamente baseando-se nos fatores-chaves do negócio;
- d) De acordo com os critérios já definidos, aceitar o nível de gastos;
- e) Gerar forma participativa, com ativa comunicação com as áreas e;
- f) Proporcionar recursos inteligentes à gestão.

Crepaldi (2002) fala que o OBZ auxilia os gerentes a refletir de forma criativa referente às atividades para então diminuir as folgas na administração. No entanto a desvantagem desse orçamento é o tempo, pois se trata de um processo longo e complicado.

Nas palavras de Padoveze (2004) o OBZ está ligado à teoria de custo padrão ideal. O conceito de OBZ é pioneiro na atualidade na reengenharia, ou seja, os processos e a existência deles na empresa serão rediscutidos.

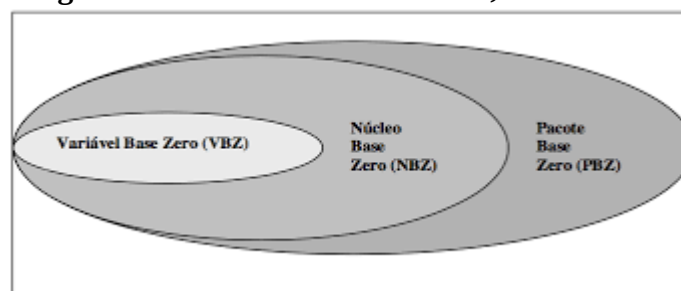
Segundo Lunkes (2011) existem algumas perguntas básicas para elaboração, que seriam: O que gastar?; Quanto gastar?; Como gastar?; Onde gastar?; Por que gastar?.

Essas perguntas ajudarão na decisão já que para executá-lo os critérios precisam estar pré-definidos.

Ainda Lunkes(2011) diz que o OBZ possui divisões, que seriam:

- a) Pacote Base Zero: documento que encontra e detalha uma atividade de forma que o gestor possa identificar a prioridade de acordo com a necessidade da obtenção de recursos e também para que possa definir se vai aceitar ou recusar ;
- b) Variável Base Zero: É a menor unidade de junção dos gastos e;
- c) Núcleo Base Zero: É a união de inúmeras variáveis base zero em que se tratam de gastos parecidos e também para auxiliar no controle dos responsáveis.

Figura 1 – Demonstrativo de PBZ, NBZ e VBZ.



Fonte: Lunkes (2011)

2.3.3 Orçamento por atividades (ABB)

Para Lunkes (2011) o orçamento por atividades é um plano quantitativo e financeiro onde encaminha a empresa a focar as atividades e recursos com a intenção de atingir os objetivos estratégicos. Ferramenta utilizada para obter acordo dos colaboradores no intuito de guiar a empresa através de metas estratégicas que envolvem a receita, custo, qualidade, tempo e inovação.

Nas palavras de Lopes (2005) o ABB vem crescendo como uma ferramenta em que é possível melhorar os métodos orçamentários tradicionais, já que não atendem as necessidades da empresa.

A verificação dos produtos e serviços, que atividades são impostas para a produção, e que recursos precisarão de orçamento para as atividades farão parte da análise pro ABB conforme Lunkes (2011). O Autor ainda destaca que o orçamento por atividades é mais amplo e abrange mais funcionalidades administrativas, e além de ser parte de um sistema de custos é fração do planejamento estratégico e de controle onde acompanha as ações de determinado período.

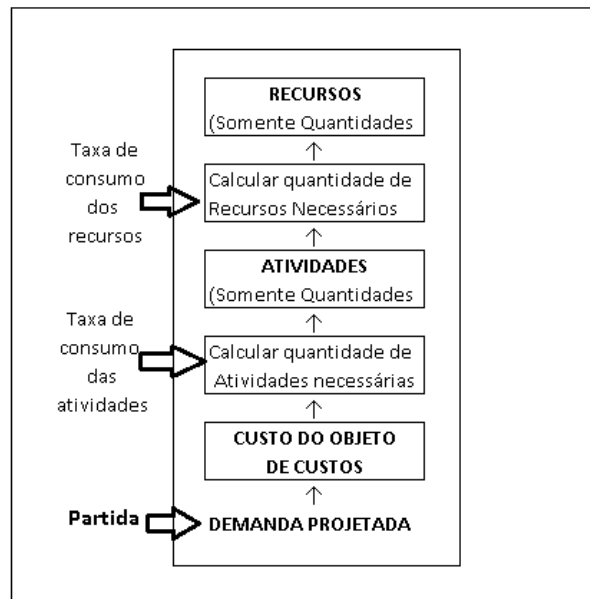
Hansel et al. (2003) apud Lopes (2005) esclarecem que, diferente do tradicional enfoque, o ABB gera um orçamento operacional que pode-se executar antes mesmo de gerar o orçamento financeiro. A demanda reconhecida dos produtos e serviços irão fornecer base para o cálculo do nível de atividades que serão necessárias para atender a demanda, em que irá basear-se na taxa de um direcionador de custo correspondente para então se embasar na prever o volume de recursos que serão necessário para execução, com base na taxa de um direcionador de atividade.

Lunkes (2011) diz que pode-se elaborar o orçamento anual a partir de oito passos, desde que antes os objetivos financeiros e qual o equilíbrio financeiro da empresa esteja muito claro. Os oito passos são:

- a) Definir a demanda para cada produto (objeto de custo);
- b) Achar a taxa de consumo da atividade;
- c) Efetuar a multiplicação da demanda x taxa de consumo da atividade, para depois calcular a quantidade de atividades necessárias para que atenda a demanda dos objetos de custo;
- d) Prever a demanda de atividades;
- e) Encontrar a taxa de consumo dos recursos;
- f) Multiplicar a quantidade de atividades necessárias x taxa de consumo para então calcular a quantidade de recursos necessários para atender a demanda dos objetos de custo;
- g) Conversão da quantidade de recursos requeridos com o custo de recursos exigidos e;
- h) Juntar o custo total de recursos estimados afim de atender a demanda conforme projetado a partir dos objetos de custo.

A Figura 2 demonstra um fluxograma de orçamento de atividades conforme citado anteriormente os oito passos.

Figura 2 – Modelo de orçamento por atividades.



Fonte: Adaptado de Lunkes (2011)

2.3.4 Orçamento contínuo

Para Padoveze (2009) o orçamento contínuo trata-se de um processo orçamentário que é feito em um período específico, geralmente anual, organizado por subintervalos orçados podendo ser mensal ou trimestral. Conforme passa o mês ou trimestre os períodos são tirados do período orçamentário, onde os próximos meses ou trimestres tomarão o lugar. A essência desse modelo orçamentário se concentra nos períodos que serão realizados, para então efetuar o orçamento e projeção de mais um período futuro de forma consecutiva e o período sempre o mesmo.

Lunkes (2011) diz que esse tipo de orçamento pode ser utilizado com um conjunto de outros métodos orçamentários. Onde inclusive as empresas optam por utilizar por causa das constantes mudanças nos negócios.

Essas previsões que levarão a um orçamento mais minucioso incluindo as metas, serão um componente financeiro fundamental para o planejamento estratégico das empresas. O plano estratégico onde terá vários processos não financeiros (análise da concorrência, por exemplo) será o que vai conduzir as previsões contínuas de acordo com Lopes (2005)

Existem três grandes vantagens para este tipo de orçamento conforme Lunkes (2011):

- a) A facilidade de orçar períodos menores, de forma contínua e em pouco tempo;
- b) A utilização de novas variáveis e;
- c) Orçamento mais preciso e detalhado.

Orçamento contínuo é o modelo mais adequado a empresas que possuem produtos com ciclos curtos e processos que pedem rapidez por conta das mudanças, com isso necessita de um contante planejamento de novos cenários e então as mudanças no orçamento serão ligadas aos novos objetivos para Lunkes (2011).

2.4 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997) afirmam que as empresas prestadoras de serviços representam hoje maior parcela do PIB na maioria dos países. Esta área é a que mais cresce, e por

conta da crescente competitividade criada pela globalização dos mercados, as indústrias e comércios acabam se aliando a empresas prestadoras de serviços.

Ainda de acordo com Riccio, Robles Junior e Gouveia (1997), as empresas de serviços não possuem estoques assim como indústrias, porém, podem ter estoques que utilizarão para agregar à prestação do serviço. As empresas prestadoras de serviços possuem como produtos, na grande maioria, componentes intangíveis como no caso de Consultorias. Este tipo de empresa possui outra característica importante que é a parte de relação com o cliente, pois é ele que determina o que precisa e em que direção irá correr o serviço. Por este motivo as empresas prestadoras de serviços possuem a demanda de produção mais árdua. E com isso as empresas precisam ter uma estrutura que lhes permitam atender os clientes da melhor forma possível.

2.4.1 Empresas de software

As fábricas de software criam produtos de acordo com a necessidade de seus clientes e buscam utilizar nas operações indicadores de qualidade e de produtividade em cada etapa do ciclo do desenvolvimento. Houveram fatores que contribuíram pro crescimento de tal mercado, onde estão a consolidação das técnicas de engenharia de software, o refinamento dos ambientes de programação, grande competitividade de mercado, aumento da demanda de softwares e a tendência a terceirização de serviços. As grandes empresas de TI possuem fábricas de softwares próprias, porém é comum que terceirizem.¹

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta etapa apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados para obter as informações necessárias para conclusão deste estudo. São demonstrados a maneira que a amostra estudada foi selecionada e como os dados foram coletados.

Quanto ao objetivo desta pesquisa a mesma se classifica como exploratória.

Conforme Andrade (2010) as finalidades da pesquisa exploratória são dispor mais informações sobre assuntos específicos; simplificar a delimitação de um tema de trabalho; determinar os objetivos e elaborar as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque que se tem em mente. Através deste modelo de pesquisa verifica-se a possibilidade de desenvolver uma boa pesquisa sobre um assunto específico.

Esta pesquisa possui abordagem qualitativa. De acordo com Yin (2016) a pesquisa qualitativa permite estudos aprofundados sobre diversos tópicos, incluindo favoritos, em termos corriqueiros e menos complexos. Este modelo de pesquisa também oferecerá uma seleção mais ampla de temas onde outros métodos poderão ser mais limitados.

Para esse estudo foi utilizado um método para a coleta de dados, através de questionários enviados para as empresas, aonde será feito uma análise das informações obtidas comparando utilização dos sistemas orçamentários nas empresas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico : elaboração de trabalhos na graduação**. 10. ed. – São Paulo : Atlas, 2010.

¹ Disponível em: <https://www.profissionaisiti.com.br/2011/10/o-que-e-e-como-funciona-uma-fabrica-de-software/>
Acesso e: 11 de junho de 2019.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2ª Ed – São Paulo : Atlas, 2002.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: Planejamento e controle gerencial**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos, v.2 : uma abordagem gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos, v.1 : uma abordagem gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004

LOPES, Hilton Araújo de; BLASCHEK, José Roberto. **Orçamento empresarial: manter, aperfeiçoar ou abandonar?**. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em: <https://anaisbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2100/2100> Acesso em: 01/06/2019.

LUNKES, Rogério João. **Manual do Orçamento**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MASAKAZU, Hoji. **Orçamento Empresarial**. 1ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerecial**. Curitiba: IESDE S.A., 2012.

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

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. 3ª Ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Orçamento empresarial: Novos conceitos e técnicas**. – São Paulo : Pearson Education do Brasil, 2009.

RICCIO, Edson Luis; ROBLES JUNIOR, Antonio; GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. **O SISTEMA DE CUSTOS BASEADO EM ATIVIDADES NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS**. São Paulo. 07/1997. Disponível em: http://www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/abc_servicos.pdf Acesso em: 01/06/2019.

ROBBINS, Stephen P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

YIN, Robert K. **Pesquisa qualitativa do início ao fim**. Porto Alegre: Penso, 2016.