

Aplicação da contabilidade de custos em uma empresa de comércio exterior: um estudo de caso

JOEL DE JESUS MACEDO

(Centro Universitário Internacional UNINTER) joelmacedo@ufpr.br

MAURÍCIO MATSUEDA

(Centro Universitário Internacional UNINTER) maumatsueda@gmail.com

VIVIANE DA COSTA FREITAG

(Centro Universitário Internacional UNINTER) vivifreitag@yahoo.com.br

Resumo: O comércio exterior, também conhecido como comércio internacional, é entendido como troca de bens e serviços através de fronteiras de uma nação. A importação e exportação de mercadorias exigem das empresas de comércio exterior uma tarefa não muito fácil, que está relacionada com as questões burocráticas de legalização da mercadoria importada. As áreas de atuação dessas empresas, normalmente, podem ser divididas em despacho aduaneiro, frete internacional e seguro internacional. Naturalmente, uma empresa pode atuar em todos os segmentos citados, mas na prática, o que acontece é a atuação em um único nicho mercadológico específico. Quanto ao futuro desse mercado, acredita-se que, devido ao fortalecimento das relações comerciais entre as nações, o comércio exterior tende a ser intensificado. Contudo, para que a empresa de comércio exterior aproveite esse crescimento, esta deve, também, levar em consideração que a concorrência existe e, se para ela é um bom negócio, é da mesma forma para sua concorrência. Nesse contexto, será desenvolvido um estudo de caso aplicado a uma micro empresa localizada em Curitiba-PR, denominada Easy Comércio Exterior. A questão que suscita neste estudo consiste em verificar qual método de custeio favorece a aplicação aos serviços prestados por uma empresa de comércio exterior. Os resultados encontrados indicam que, pelo fato de a maior parcela dos custos serem atividades dos profissionais, o método de custeio que melhor se adaptou à situação é o ABC.

Palavras-chave: Comércio exterior. Preço de venda. Método de custeio. Custos.

Application of cost accounting in a foreign trade company: a case study

Abstract: Foreign trade, also known as international trade is understood as exchange of goods and services across borders of a nation. The import and export of goods, require the foreign trade companies a not an easy task that is related to the bureaucratic issues of legalization of imported goods. areas of expertise of these companies can usually be divided into the customs clearance, international freight, international insurance. Naturally, a company can operate in one of the segments mentioned, but in practice what happens is the performance in one specific niche marketing. As for the future of this market, it is believed that due to the strengthening of trade relations among nations will further strengthen the trade. However, for a foreign trade company take advantage of this growth it must also take into account that competition exists and that it is good for business is the way to their competition. In this connection, will develop a case study applied to a small company located in Curitiba-PR, called Easy Trade. The question that raises is whether this study is what is the best costing method applied to services rendered by a foreign trade company? Therefore, the aim is to identify the método be adequate funding of the company's activities, demonstrating the application of the method. The results indicate that because the largest share of the costs to their professional activities and pointed out the method and ABC.

Key words: Foreign trade. Selling price. Method of costing. Cost.

INTRODUÇÃO

O comércio exterior, também conhecido como comércio internacional, segundo Dias (2000), é entendido como troca de bens e serviços através de fronteiras de uma nação. Na maioria dos países, o fluxo de capital oriundo dessa prática representa uma parcela significativa do produto interno bruto. Apesar de o comércio exterior ter ganhado mais importância nos últimos séculos, ele está presente em grande parte da história da humanidade. No entanto, para o Brasil o marco histórico do comércio exterior ocorre por volta de 1840, quando Dom Pedro II atinge a maior idade, na primeira fase do seu reinado, compreendido entre 1840 e 1850, em que o Brasil passa por uma série de ajustes internos. Nessa fase foi definida a expansão da cafeicultura e, com auxílio do Barão de Mauá, foi instituída a normalização do comércio exterior.

O avanço industrial, do transporte, a globalização e o nascimento das corporações multinacionais desempenham papéis importantes no fortalecimento desse comércio. Mas, entre todos, acredita-se que o fenômeno da globalização foi o evento mais significativo para o fortalecimento do comércio internacional. O fato do comércio exterior representar boa parcela do PIB, tem despertado o interesse de várias áreas do conhecimento, mas a disciplina de economia internacional, formada pela teoria econômica com o estudo do sistema financeiro nacional, é a que está mais relacionada ao estudo dessa modalidade.

Os primeiros estudos referentes ao comércio internacional devem-se a David Ricardo, cujo foco abordava a vantagem comparativa, sendo esta, talvez, a maior contribuição para a teoria do comércio internacional. Para o autor, os países deveriam se especializar na produção de bens e serviços que fazem relativamente melhor, se comparados a outros países. Mais tarde Hecksher – Ohlin criaram uma alternativa ao modelo Ricardiano. Essa teoria prevê que um país deveria exportar aqueles bens que fazem uso intensivo dos fatores de produção que possuem em abundância. E, portanto, o país deveria importar aqueles bens cuja produção é dependente de fatores escassos localmente.

O comércio internacional ocorre pela importação de bens e serviços, ou seja, um vendedor coloca o seu produto à disposição de qualquer país do mundo, fosse esse lugar perto ou distante. Já a exportação representa a saída de bens das fronteiras do país de origem. Com a globalização, essa prática de exportação e importação foi transformando os países, ou seja, passaram a ser mais competitivos, pois um país do outro lado do mundo poderia colocar à disposição seus produtos com preços mais baixos em outra nação. Portanto, os países precisavam desenvolver novas técnicas que tornassem os seus produtos mais competitivos, internamente e com o exterior.

A importação e exportação de mercadorias exigem das empresas de comércio exterior uma tarefa não muito fácil, que está relacionada com as questões burocráticas de

legalização da mercadoria importada. Dentro desse escopo surgem as empresas de apoio ao comércio exterior, ou seja, a empresa importadora ou exportadora da mercadoria transfere as responsabilidades dessa obrigação a uma empresa especializada em comércio exterior. Esta última é responsável por todo o processo burocrático de recebimento ou despacho e de legalização da mercadoria importada ou exportada.

Quanto às áreas de atuação dessas empresas, normalmente, podem ser divididas em despacho aduaneiro, frete internacional, seguro internacional. Naturalmente, uma empresa pode atuar em mais de um dos segmentos citados, mas na prática, o que acontece é a atuação em um único nicho mercadológico específico. Quando se tenta explicar a finalidade dos três pilares das relações internacionais, percebe-se que dois deles são auto-explicativos. Já em relação ao despacho aduaneiro, a explicação que se atribui é de que essa área tem como responsabilidade conhecer as nomenclaturas internacionais das mercadorias importadas, sendo também responsável pela nacionalização da mercadoria.

Quanto à expectativa do futuro para essas empresas, acredita-se no fortalecimento das relações comerciais entre as nações, e isso intensifica o comércio exterior. Do ponto de vista dos especialistas em relações internacionais, para o próximo ano, assim como já presenciados em períodos anteriores, haverá um crescimento nessa área. Talvez não tão acelerado, mas constante, pelo fato de que todos os países não são capazes de produzir tudo aquilo que necessitam para o seu consumo, tendo assim que recorrer à produção realizada por outras nações.

Contudo, para que a empresa de comércio exterior aproveite esse crescimento, deve também levar em consideração que a concorrência existe. E se para ela é um bom negócio, da mesma forma é para sua concorrente. E ainda, se o fluxo de negócios for incrementado, aumentam também o número de empresas que entrarão nesse mercado. Da literatura econômica extrai-se a seguinte teoria: se aumentar o número de empresas ofertando um bem ou serviço idêntico, a tendência é o mercado determinar o preço.

Visto que para o serviço de comércio exterior não é possível diferenciá-lo ao ponto de sair da concorrência perfeita, resta aos empresários ajustarem os custos dos seus serviços, pois, reduzindo os seus custos em relação ao preço de venda, o resultado será o aumento dos lucros. Nesse sentido, acredita-se que o empresário adotará custos que lhe proporcionem melhor retorno. Ao iniciar o processo de análise de custeio, o empresário se depara com diversos métodos de custeio, a escolha e adoção de um desses métodos vão depender, dentre outras questões, do pilar em que sua empresa está sustentada.

Nesse contexto, será desenvolvido um estudo de caso aplicado a uma microempresa localizada em Curitiba-PR, denominada Easy Comércio Exterior. Quanto à problemática deste estudo, o que se procura saber é qual método de custeio pode ser aplicado aos serviços prestados por uma

empresa de comércio exterior. Para responder a este questionamento, o estudo pretende identificar o método de custeio mais adequado às atividades da empresa em questão.

Quanto à delimitação do estudo, será analisado o período compreendido entre os meses de janeiro a junho de 2012. Utilizando a metodologia de um estudo de caso, será identificado o melhor método de custeio, que será aplicado e desenvolvido no estudo prático. A justificativa fica por conta do desejo de ampliação dos lucros, visto que os preços são dados pelo mercado, para o empresário aumentar os seus lucros lhe restam, obrigatoriamente, os custos para estudo e administração.

REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção será subdividida em tópicos, a saber: comércio exterior, formação de preço de venda e o Custeio ABC.

COMÉRCIO EXTERIOR

O comércio exterior pode ser definido de dois modos: primeiramente pode ser entendido como a troca de bens e mercadorias, ou comércio que ocorre entre países distintos. Essas operações são denominadas importações ou exportações. Para Mesa (2004) os negócios internacionais têm início em um padrão desenvolvido pelos suecos Johanson e Wiedersheim-Paul (1975), cuja fundamentação consiste em um procedimento, um passo a passo, com a finalidade de que a empresa tenha um parâmetro de expansão no mercado internacional.

Para Granatyr (2001) o comércio internacional é definido como um movimento que acarreta o comércio entre nações, tornando-se assim comércio internacional. As regras dessas transações comerciais são definidas por meio de acordos entre dois ou mais países, como por exemplo, o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), ou regras que sejam criadas a partir de organismos internacionais como a Organização das Nações Unidas (ONU), Câmara de Comércio Internacional (CCI) ou Organização Mundial do Comércio (OMC).

As normas de comércio exterior do Brasil são aquelas emanadas dos órgãos do executivo federal, que disciplinam a entrada no país de mercadorias procedentes do exterior e a saída de mercadorias do território nacional, com suas repercussões nas áreas tributária, administrativa, comercial, aduaneira e financeira. A realização de qualquer negócio de importação ou exportação resultará sempre no estudo de três conjuntos normativos: comércio internacional, comércio exterior do Brasil e o comércio exterior do país com o qual o Brasil estará negociando.

O processo de importação no Brasil se divide em três fases: administrativa, fiscal e cambial. A primeira está relacionada aos procedimentos necessários para efetuar a im-

portação, que variam de acordo com o tipo de operação e mercadoria. A segunda compreende o despacho aduaneiro que se completa com o pagamento dos tributos e retirada física da mercadoria da alfândega. A última está voltada para a transferência de moeda estrangeira por meio de um banco autorizado a operar em câmbio.

Quanto às obrigações dos despachantes aduaneiros, estão as relacionadas com a responsabilidade e compromisso assumido, a fim de regular tramitação dos despachos, assim como expressam ciência em intimações, notificações e autos de infração, entre outros, para cumprimento de exigências dos mais variados tipos em relação ao procedimento fiscal de despacho aduaneiro.

FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

Dado que esse tipo de serviço não é facilmente diferenciável e que o número de empresas é muito elevado para que uma delas possa determinar o seu produto, a empresa fica refém do mercado, ou seja, ela toma os preços dados pelo mercado. Segundo Mankiw (2010, p. 292) essa prática de apreçamento de bens e serviços é facilmente identificado em empresas participantes do mercado de concorrência perfeita.

Em mercados com esse tipo de estrutura, a empresa não possui meios para praticar preços superiores aos vigentes no mercado, pois, se ela adotar essa prática, estaria perdendo mercado para seus concorrentes, por conta da similaridade dos serviços prestados. E, caso a empresa praticasse preços inferiores aos determinados pelo mercado, perderia receita. Portanto, qualquer das medidas adotadas pela empresa, a consequência seria perda de receita.

Diante do exposto, pelo fato da empresa participar de um mercado de concorrência perfeita, esta não tem muito o que fazer quanto ao preço. Por isso, a saída para aumentar seus lucros se dá por meio do conhecimento correto do custo de produção. Somente após o conhecimento correto de seus custos é que essa empresa conseguirá identificar onde pode reduzir seus custos. Portanto, nessa estrutura de mercado é administrando os custos que a empresa conseguirá maximizar seus resultados.

MÉTODO DE CUSTEIO

Nos nichos mercadológicos atuais, onde a competição e a globalização estão inseridas, tem-se acesso quase que instantaneamente aos instrumentos necessários para o processo de tomada de decisões. Segundo Gotardo (1999, p. 1), um dos instrumentos que auxiliam na tomada de decisão nas organizações é a contabilidade de custos, assim controla-se a gestão organizacional.

Segundo Chiavenato (2000, p. 32), após o crescimento acelerado ocorrido por meio da Revolução Industrial, a produção dos bens tornou-se dinâmica, a ponto de fazer-se valer o quesito competitividade. Assim, tornou-se neces-

sário um controle dos gastos com a produção e a lucratividade pretendida pelas organizações. Com o advento do capitalismo mundial, as empresas começaram a sentir a necessidade de melhorar os métodos pelo qual se conhecem efetivamente o quanto se gasta na fabricação de determinado bem, para que calcule um preço de venda correto e possibilite a obtenção de rentabilidade.

CUSTEIO ABC

Dentre os métodos de custeio existentes na literatura de contabilidade gerencial, o método de Custeio ABC (*Activity Based Costing*) é apresentado como o método mais adequado a este estudo. Esse método consiste em realizar o cálculo do custo de uma atividade, e após esse cálculo, o valor obtido será designado para o agente causador da atividade, a fim de que se analise como foram consumidos esses serviços. Segundo Martins (2003, p. 87), o custeio baseado em atividade é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custeios indiretos.

Quando se trata da utilização do ABC, este é capaz de definir um limite/controlar dos custos, e por meio deste é possível analisar a atividade desempenhada, identificando os custos em cada uma das etapas e buscando melhorias ou até mesmo descartar uma etapa do processo.

Segundo Leone (2000, p. 257), o ABC não tem como objetivo o estudo do produto e sim o estudo das etapas necessárias para que o produto tenha sido produzido, desenvolvido e elaborado, e a cada etapa da produção deverá ser definido um custo para cada atividade que fez parte de cada um dos momentos, como produção, desenvolvimento e elaboração.

METODOLOGIA

O método de pesquisa é entendido como o conjunto de regras e normas por meio das quais se busca uma verdade ou a detecção de erros na tentativa de alcançar uma finalidade desejada. Do ponto de vista de sua natureza, o estudo proposto configura-se como pesquisa aplicada, pois a partir de um método existente, objetiva gerar novos conhecimentos, como a do custeio ABC. Do ponto de vista de seus objetivos, a pesquisa caracteriza-se como exploratória, já que prevê entrevista com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado.

Toma-se como procedimento técnico o estudo de caso, pois a pesquisa envolve estudo profundo inerente aos processos da empresa pesquisada, de maneira a permitir seu amplo e detalhado conhecimento (SILVA; MENEZES, 2001). Dessa forma, são utilizadas técnicas de observação, co-

leta de dados e, por fim, o estudo baseia-se em fontes documentais.

Na apresentação do trabalho foi adotada, na medida do possível, a exposição em infográficos. Para cumprir o objetivo, fez-se uma leitura dos métodos de custeio disponíveis e, pelo fato de o maior percentual dos custos ser causado por atividades, e entre os insumos de maior expressão se encontrar a mão de obra, optou-se pelo uso do método de custeio *Activity Based Costing*. Para viabilizar o uso do ABC, utilizou-se o sistema de produção por encomenda, no qual foi destinado um valor específico a cada centro de custos. E como cada encomenda encontrada nesse sistema gera apenas uma ordem (em casos atípicos geram-se duas ou mais ordens), foi utilizado o valor por ordem. Além disso, os valores históricos, ou seja, a média do primeiro trimestre de 2012, também foram aplicados neste método. Com isso, temos um valor mais próximo do real para cada ordem solicitada pelo cliente. Este diagrama está exposto na Tabela 1.

DESENVOLVIMENTO

Em cumprimento ao objetivo principal deste trabalho, buscou-se estudar a empresa e aplicar o sistema de custeio ABC na Easy Comércio Exterior.

O primeiro passo para a apuração dos custos, pelo método ABC, foi a identificação dos insumos necessários na realização de cada um dos serviços ofertados pela empresa: despacho aduaneiro, frete internacional e seguro internacional. A partir da análise de cada processo individual, será possível encontrar o custo para cada serviço prestado.

MENSURAÇÃO DO CUSTO POR HORA NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE DESPACHO ADUANEIRO

Insumos	Custo unitário R\$	Quantidade utilizada	Custo por LI+DI	Variável medida
Aquisição de Materiais	0,07		0,7	Unidades
Papel	0,02	10	0,2	
Tinta	0,05	10	0,5	
Emissão de LI	50	1	50	Unidades
Custos operacionais nacionais e internacionais	100	0,75	75	Horas
Conferência da DI	100	0,15	15	Horas
Emissão de prestação de contas	100	0,25	25	Horas
Conferência da prestação	100	0,1	10	horas
total			176,4	

Tabela 1 - Mensuração do custo por hora na prestação de serviço de despacho aduaneiro.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos custos apresentados na Tabela 1, identificou-se o custo total variável para situações que possuem apenas uma edição a ser desembaraçada. Vale ressaltar que esse serviço utiliza pouquíssimos materiais, apenas o papel e tinta. Partindo desses pressupostos, o custo total variável para um despacho é de R\$176,00. A determinação do custo total do serviço prestado exige o rateio dos custos fixos utilizados em cada processo. Para isso, será apresentado, na Tabela 2, os custos relacionados à mesma atividade e feito o rateio até encontrar o valor por hora dos insumos fixos, visto que a precificação do serviço é tomado com base na quantidade de horas utilizadas para o desembaraço.

Insumo	Valor mensal R\$	Valor diário R\$	Valor hora R\$
Aluguel	300	10	1,25
Energia elétrica	50	1,67	0,21
Água	50	1,67	0,21
Telefone	117	3,9	0,49
Salários	2700	90	11,25
TOTAL			13,4

Tabela 2 - Insumos e custos fixos a serem rateados nos processos de despachos aduaneiros.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos dados do custo total variável, apresentado no total da Tabela 1, adicionado aos custos fixos total encontrado na Tabela 2 (esta Tabela 2 também estará presente nos itens 4.2 e 4.3), tem-se o custo total da atividade, por hora, na modalidade de despacho aduaneiro, cujo montante representa um custo total na ordem de R\$189,80.

MENSURAÇÃO DO CUSTO, POR HORA, NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REFERENTE AO FRETE INTERNACIONAL DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Insumos	Custo unitário R\$	Quantidade utilizada	Custo por Agenciamento	Variável medida
Aquisição de Materiais	0,07		2,8	
Papel	0,02	40	0,8	
Tinta	0,05	40	2	Unidades
Emissão de HAWB	50	1	50	Unidades
Emissão de Liberação Internacional	100	1	100	Unidades
Frete Internacional	250			
Mão de obra	100	1	250	Unidades
		1,5	150	horas
TOTAL			552,8	

Tabela 3 - Mensuração do custo, por hora, na prestação de serviço referente ao frete internacional de importação de mercadorias.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos custos apresentados na Tabela 3, identificou-se o custo total variável para situações que possuem apenas uma edição a ser desembaraçada. O custo total variável para cada operação de transporte internacional é de R\$552,80. A determinação do custo total do serviço prestado exige o rateio dos custos fixos utilizados em cada processo. Para isso, apresentam-se, na Tabela 2, os custos relacionados à mesma atividade e realizado o rateio até encontrar o valor, por hora, dos insumos fixos, visto que a precificação do serviço é tomada por base na quantidade de horas utilizadas para o seguro.

Insumo	Valor mensal R\$	Valor diário R\$	Valor hora R\$
Aluguel	300	10	1,25
Energia elétrica	50	1,67	0,21
Água	50	1,67	0,21
Telefone	117	3,9	0,49
Salários	2700	90	11,25
TOTAL			13,4

Tabela 4 - Insumos e custos fixos a serem rateados nos processos de despachos aduaneiros.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos dados do custo total variável apresentado no total da Tabela 4, adicionado ao custo fixo total encontrado na Tabela 2, tem-se o custo total da atividade, por hora, na modalidade de seguro internacional, cujo montante representa um custo total na ordem de R\$566,20.

MENSURAÇÃO DO CUSTO, POR HORA, NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO REFERENTE AO SEGURO INTERNACIONAL DE IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Insumos	Custo unitário R\$	Quantidade utilizada	Custo por Seguro	Variável medida
Aquisição de Materiais	0,07		0,7	
Papel	0,02	10	0,2	Unidades
Tinta	0,05	10	0,5	
Confecção da Apólice	15	1	15	Unidades
Abertura Processo Seguro	50	1	50	Unidades
Emissão Boleto	3	1	3	Unidades
Mão de obra	100	0,1	10	Horas
TOTAL			78,7	

Tabela 5 - Insumos e custos variáveis relacionados ao seguro internacional.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos custos apresentados na Tabela 5, identificou-se o custo total variável para situações que possuam apenas uma edição a ser desembarçada. O custo total variável para cada seguro internacional é de R\$78,70. A determinação do custo total do serviço prestado, assim como no serviço anterior, exige o rateio dos custos fixos utilizados em cada processo. Para isso, apresentam-se na Tabela 2, os custos relacionados à mesma atividade e efetuado o rateio até encontrar o valor, por hora, dos insumos fixos, visto que a precificação do serviço é tomada com base na quantidade de horas utilizadas para o seguro.

Insumo	Valor mensal R\$	Valor diário R\$	Valor hora R\$
Aluguel	300	10	1,25
Energia elétrica	50	1,67	0,21
Água	50	1,67	0,21
Telefone	117	3,9	0,49
Salários	2700	90	11,25
TOTAL			13,4

Tabela 6 - Insumos e custos fixos a serem rateados nos processos de despachos aduaneiros.

Fonte: Os autores (2012)

Com base nos dados do custo total variável apresentado no total da Tabela 4, adicionado aos custos fixos totais encontrados na Tabela 2, tem-se o custo total da atividade, por hora, na modalidade de seguro internacional, cujo montante representa um custo total na ordem de R\$92,10.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implantação desse processo ocorreu no primeiro semestre de 2012. Após a análise e verificação de alguns métodos de custeio, os resultados encontrados indicaram que, pelo fato de a maior parcela dos custos estarem representadas pelas atividades dos profissionais, o método sugerido para o empreendimento é o ABC.

Após a análise e apresentação dos dados aos gestores da empresa, conclui-se que o resultado do estudo foi satisfatório para a organização. Outro fator importante a ser destacado é que a empresa na qual foi desenvolvido o estudo, a partir de então, conseguiu estimar o seu lucro de modo mais claro, pois, minimizaram-se as dúvidas que ficavam acerca da delimitação do valor a ser cobrado pelos serviços prestados. Assim, o objetivo do estudo foi de fato alcançado.

REFERÊNCIAS

- CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**, 6ª ed. Editora Campos, Rio de Janeiro, 2000, 700p.
- DIAS, Adilson L. **Introdução ao comércio exterior**. Curitiba, 2000.
- GOTARDO, A.C. Contabilidade de Custos: Uma ferramenta para gestão empresarial. **Revista Universo Acadêmico**. Edição 13, Nova Venécia, 2008.
- JOHANSON J. e Wiedersheim-Paul, F. (1975). **The internationalization of the firm: Four Swedish cases**. *Journal of Management Studies*. Outubro: 305-322.
- LEONE, S. G. George. **Curso de contabilidade de custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas S.A, 2000. 457 p.
- MANKIW, N.G. **Macroeconomia**. 7ª ed. Rio de Janeiro, LTC 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- OLIVARES MESA, ARÍSTIDES. **La globalización y la internacionalización de la empresa: ¿es necesario un nuevo paradigma?**. *estud.gerenc.*, Cali, v. 21, n. 96, Sept. 2004.
- SILVA, Edna L. e MENEZES, Estera M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. UFSC, 2001.