

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: A QUESTÃO DA IMPLEMENTAÇÃO

Autora: Aneide Oliveira Araujo, Msc

Universidade Federal do Rio Grande do Norte- UFRN.
Departamento de Ciências Contábeis

RESUMO

A informação contábil de custos tem sido questionada quanto a sua utilidade no processo decisório. Neste contexto, surge o sistema de custeio por atividades com o objetivo de resgatar a relevância da contabilidade de custos, oferecendo ao tomador de decisões um ferramental adequado às condições de competitividade do mundo moderno, onde além da procura por dados realísticos da atividade empresarial, persegue-se a tempestividade da informação de modo a prover as ações gerenciais, no bojo das suas estratégias.

A proposta do artigo é acrescentar a esta discussão uma questão, que pode significar o sucesso ou o fracasso da adoção de uma nova forma de mensuração dos custos empresariais: a questão da implementação.

A atenção que se tem dado ao sistema Activity-Based Costing - ABC, deve-se ao reconhecimento das suas qualidades em oferecer às empresas custos de produtos mais precisos, melhor compreensão das economias e melhorias na produção e um quadro do desempenho econômico das suas atividades.

A adoção de um novo sistema de contabilização de custos representa a introdução de mudanças significativas na rotina da empresa e que, certamente tende a influenciar e ser influenciada pela cultura organizacional existente.

A eficiência e eficácia de adoção de um novo sistema depende, efetivamente, de como administra-se o processo de mudança, ou seja, como se conduz a sua implementação. O objetivo neste artigo foi reunir algumas reflexões a respeito de uma questão que já assume proporções significativas, tanto no meio acadêmico quanto no dia-a-dia dos responsáveis pelas decisões gerenciais - o usuário da informação de custo.

Não se pretende com este esgotar toda a temática, apenas iniciar a discussão de um problema crucial, e do qual depende a ratificação dos principais argumentos que nortearam a concepção de uma nova alternativa de custeio de produtos, como formas de apoiar uma nova postura de administração - a gestão estratégica de custos.

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Ainda que de origem militar, o conceito de estratégia adequa-se perfeitamente às condições empresariais porque, a exemplo da guerra, nos negócios faz-se necessário um "conjunto de decisões formuladas, com o objetivo de orientar o posicionamento da empresa no ambiente"¹.

Segundo Oliveira, existem quatro tipos de estratégias: de sobrevivência, manutenção, crescimento e desenvolvimento, e cada uma delas é certa para um

¹ OLIVEIRA, Djalma de P.R. Planejamento Estratégico Cap.6, pp.147

determinado momento do negócio e deve levar em conta o seu ciclo de vida, assim como do produto.

A *estratégia de sobrevivência* é apropriada quando a empresa encontra-se sem alternativas e, por isso, adota políticas de redução de custos, desinvestimento e/ou liquidação.

A *estratégia de manutenção* se faz necessária quando a empresa esta de frete a um conjunto de ameaças, e por isso, age através de políticas de estabilidade, busca de nichos ou especialização, procurando reduzir o perigo potencial.

A *estratégia de crescimento* é adequada quando a empresa identifica situações favoráveis e antecipa-se as mudanças do ambiente através de inovação, internacionalização, "joint venture" e expansão.

A *estratégia de desenvolvimento* ocorre quando a empresa possui pontos fortes e procura explorá-los para aumentar suas potencialidades e isto ela faz através do segmento mercadológico e/ou tecnológico.

Existem ainda as estratégias funcionais, ou seja aquelas relacionadas com políticas de Marketing (produtos e mercado), financeiras, de produção e recursos humanos.

Para a formulação de estratégias faz-se necessário compreender os fatores de limitação ou estratégicos ligados a cada uma das funções da empresa, ou seja: a partir de fatores e condições devemos considerar a evolução e solução de problemas, assim como a busca de alternativas diante de contingências, valores, informações e pressões.

A formulação de estratégias, portanto, pressupõe a existência de objetivos, recursos disponíveis e condições de implementação, a partir de alternativas que visam reforçar as vantagens competitivas.

Segundo Chiavenatto², "estratégia é um conjunto de políticas capaz de orientar e guiar o comportamento da empresa a longo prazo".

Para Igor Ansoff³, uma mudança estratégica requer preparação das condições que garantam a sua concretização, enfatizando a importância do comportamento estratégico orientado e administrado para as empresas em ambiente competitivo e que se divide em três categorias: reativo, pró-ativo *ad hoc* e pró-ativo *sistemático*.

No modo reativo a administração minimiza as mudanças estratégicas e não faz uma busca planejada mas, obedece a um processo sucessivo de tentativa e erro.

No modo pró-ativo *ad hoc* não existe desenvolvimento estratégico com orientação central ou planejada. As idéias são geradas de baixo para cima, na área de P&D ou Marketing.

O modo planejado e sistemático baseia-se em previsões explícitas de tendências, ameaças e oportunidades do ambiente.

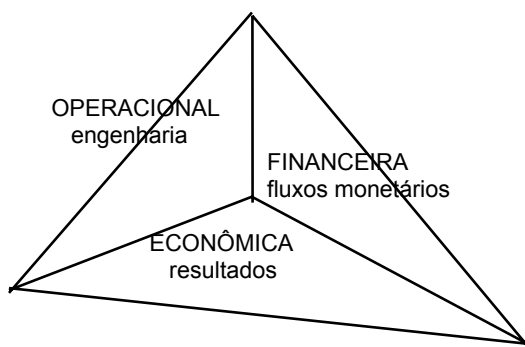
². CHIAVENATTO, Idalberto. Administração: Teoria, Processo e Prática. Cap. 5, pp.97

³. ANSOFF, Igor. A Nova Estratégia Empresarial. Cap. 18, pp.230.

Quando se fala em estratégico, diz-se desta capacidade de empreender ações que visem à formulação e implementação de estratégias, de modo que definam e percorram caminhos, utilizando-se dos recursos disponíveis ou potenciais, considerando as condições ambientais e perseguindo objetivos de longo prazo.

O processo de gestão deve ser analisado sob uma ótica tridimensional, que contemple os aspectos operacional, definindo uma dimensão física ou da engenharia do negócio; os aspectos econômicos identificando a capacidade de geração de valor e resultados; e aspectos financeiros, definindo o fluxo monetário.

Visão tridimensional da gestão estratégica



A gestão estratégica procura alinhar estas três dimensões, com o objetivo de atingir os resultados perseguidos pela organização. No contexto da administração de custos, trata-se de uma abordagem que ressalta explicitamente as informações para o desenvolvimento de estratégia superior.

Diante do atual quadro de competitividade e globalização da economia, torna-se vital à sobrevivência da empresa, qualquer que seja o seu porte, estabelecer-se estrategicamente no mercado. Para tanto, ela necessita de ferramentas eficientes para a tomada de decisões, ou seja, mecanismos e informações que permitam aos seus gestores o pronto monitoramento, a identificação oportuna de problemas e adequada interferência para o seu equacionamento, visando minimizar perdas do esforço conjunto da produção.

Mais do que mero instrumento de controle, a Contabilidade precisa ser entendida como um mecanismo de orientação, de forma a permitir que o processo de gestão estratégica possa ser conduzido no sentido de se obter a melhor qualificação dos produtos, maior eficiência dos processos, enfim a exigência global da unidade empresarial.

Nos sistemas tradicionais as despesas gerais são combinadas em grandes grupos e então apropriadas por centros de custo, conforme concebido por modelos criados a 30 anos atrás, cujo propósito principal era o de dar valor aos estoques, item que tende a ser minimizado dentro da concepção de eficiência e lucratividade.

Cooper & Kaplan⁴, enfatizam a necessidade de informações qualificadas para que a empresa possa apoiar suas estratégias competitivas, dado que um grande problema na realidade empresarial é tomar decisões relevantes sobre: preços, *mix* de produtos, tecnologia de processos, em busca de competitividade e lucratividade.

A necessidade de um sistema com estas características torna-se uma exigência do modelo tecnológico da indústria atual, onde a rapidez na tomada de decisões é tão importante quanto a capacidade de mover-se estrategicamente dentro do segmento, devido a filosofia de excelência e qualidade que se alastra e dissemina por todos os cantos do mundo moderno.

No entanto, segundo Kaplan & Jonhson⁵, os sistemas contábeis gerenciais em uso estão obsoletos, quando dão ênfase para a mão-de-obra direta que tem perdido seu significado no quadro geral de custos.

O problema dos sistemas tradicionais está em não atender os propósitos atuais de fazer a empresa entender o "valor adicionado" do seu processo de produção para avaliação da sua produtividade.

Segundo definem Berliner & Brimsom⁶, "o objetivo de um sistema de gerenciamento de custos é proporcionar informações que auxiliem as empresas a utilizar seus recursos lucrativamente a fim de produzir serviços ou produtos competitivos em termos de custos, qualidade, funcionalidade e prazos, no mercado mundial.

O CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O sistema ABC foi desenvolvido como uma solução para os problemas inerentes ao uso de métodos de custeio tradicional nas empresas na década de 90. Segundo fundamenta Hicks⁷, trata-se de um "conceito baseado na premissa de que produtos requerem uma organização do desempenho das atividades e que estas atividades requerem uma organização para custos incorridos".

Pelo ABC os sistemas são definidos de modo que nenhum custo que não pode ser atribuído diretamente a um fluxo de produto dentro da atividade, não possa fluir para os produtos que fazem a atividade necessária, baseado em seu respectivo consumo de atividades.

Os custos, que tanto podem ser atribuídos a produtos quanto a atividades, pelo método do custeio por atividades não podem ser "carregados" diretamente para um produto, antes são lançados às atividades que lhes deram origem.

Uma vez a organização tenha estabelecido a necessidade de melhorar a qualidade do seu sistema de informações e determinado que uma abordagem baseada em atividades torna-se o modo mais apropriado de atingir aquele fim, a empresa deve tomar os passos necessários para efetivar a sua implementação, conforme sugere Hicks:

- Identificar e definir atividades relevantes.
- Organizar atividades por centros de custos.

⁴ COOPER, R. & KAPLAN, R. S. Measure Costs Right: Make the Right decisions.

⁵ KAPLAN, R. S. & JONHSON, H. T. Relevance Lost. Cap. 8.

⁶ BERLINER, c. & BRIMSOM, J. A. Gerenciamento de Custos em indústrias avançadas. pp. 11

⁷ HICKS, T. Douglas. Activity-Based Costing for samll and Mid-sized Business. Cap. 5.

- Identificar maiores elementos de custos.
- Determinar as relações entre atividades e custos.
- Identificar direcionadores de custos, para definir custos por atividades e atividades por produtos.
- Estabelecer o padrão de fluxo de custos.
- Selecionar a ferramenta apropriada para efetivar o padrão de fluxo de custo.
- Planejar o modelo de acumulação de custos.
- Reunir os dados necessários para direcionar o modelo de acumulação de custos.
- Estabelecer o modelo de acumulação para simular a estrutura e fluxo de custos da organização e desenvolver taxas de custeio.

As atividades relevantes, podem ser identificadas pela revisão dos quadros da organização e lay-out das instalações, assim como por entrevistas com o pessoal da organização.

Organizar as atividades por centro de custo requer levar em conta uma variedade de fatores, tais como:

- materialidade presente e futura;
- perfil de custo - principais direcionadores e taxas de aplicação;

Para identificar os maiores elementos de custo, especificamente os indiretos, excluindo-se os materiais diretos, aquisições diversas e outros serviços diretos porque podem ser definidos diretamente por produto, sem necessidade de uma análise do fluxo.

PLANEJANDO A MUDANÇA

Robin Cooper, um dos destacados defensores da relevância do papel da contabilidade de custos para fins decisórios, desenvolveu vários estudos a respeito da capacidade de geração de informações mais realísticas e dentre eles a aplicação com sucesso do sistema ABC em diversas empresas e a correspondente documentação, conforme descreve em *Implementing an Activity Cost System*⁸

Neste trabalho, o citado autor descreve um modelo típico de uma abordagem estruturada de implementação, a partir de uma equipe multidisciplinar composta por quatro elementos, que foi desenvolvida em duas etapas:

- Decisões antecipadas para determinação das características do sistema, com vistas a reduzir o tempo de implementação; e
- Metodologia de implementação estruturada, através de passos que ajudaram a determinar o desenho real do sistema e de como ele seria aceito.

As decisões antecipadas, conforme relata Cooper, tiveram como objetivo definir previamente a respeito da integração do novo sistema ao existente, da necessidade de um desenho formal, da posse do sistema final, o grau de precisão desejado, da ótica do registro, se passado ou futuro, assim como do grau de complexidade do desenho inicial.

A primeira decisão foi pela elaboração de um sistema isolado, porque seria necessário um extenso processo para aprovação das mudanças requeridas na sua integração ao existente, além de requerer a aprovação dos auditores externos.

⁸ COOPER, Robin Implementing an Activity-Based Cost System in The Design of Cost Management System. pp.386-395.

Esta decisão, além de permitir a instalação mais rápida e com pouco dispêndio, removeu também a necessidade de se desenvolver interfaces com outros sistemas de informação e de obter a aprovação dos auditores para tolerância de um certo grau de imprecisão.

Os inconvenientes desta decisão foi a necessidade de realimentação e dupla estocagem de dados, assim como da sua manutenção e atualização, além de gerar, em certo momento dois dados diferentes, sugerindo dois cursos de ação.

A segunda decisão foi pela não elaboração de um documento formal, tendo em vista que pouco se sabia sobre o desenho do sistema para que se pudesse colocá-lo no papel, sem comprometer as fases de coleta e análise dos dados. A formalização poderia dificultar mudanças que se fizessem necessárias logo que novas informações fossem obtidas, restringindo a habilidade do *controller* em agregar sua experiência.

A terceira decisão foi optar por um sistema gerencial e não financeiro, através de equipes multidisciplinares onde os elementos não financeiros pudessem contribuir com o conhecimento detalhado a respeito da produção, para a sua definição.

Neste caso não foi possível definir a alta qualidade pessoal de trabalho da equipe além de que os elementos não financeiros demandaram treinamento intensivo sobre a definição de sistemas de custeio, inconveniência contornada pela realização de seminários, como será comentado adiante.

Para a seleção dos membros destas equipes foram considerados como critérios: inteligência, flexibilidade na abordagem para solução de problemas; e conhecimento sobre a fábrica, sendo que pelo menos um dos membros precisava conhecer o sistema contábil existente.

Na quarta decisão optou-se pela redução na precisão, baseado na premissa de que "é melhor ser aproximadamente certo do que exatamente errado". Esta redução foi aceita para o custo de produtos que seria usado para decisões estratégicas do tipo: que negócios perseguir ou evitar, decisões que seriam baseadas em outros fatores além do custo.

A quinta decisão foi por um custo histórico médio anual e não futuro, a fim de garantir que o dado registrado captaria todas as economias da produção e refletiria o processo de produção real. Por outro lado, alguma distorção possível seria aceita porque as mudanças no processo e *mix* de produtos não eram tão rápidas que tornassem os dados obsoletos, para fins de decisões estratégicas.

Além do mais, os gerentes possuíam intuição a respeito dos custos reais para os próximos anos e, confirmando estas "intuições" aumentaria a credibilidade do novo sistema, sendo que o tradicional poderia ser usado como base de comparação.

Como medida de tempo, a ser removida tão logo fosse estabelecido o novo sistema, o período de um ano foi escolhido como apropriado, porque:

- a precisão da mensuração anual é maior do que a mensal;
- é um tempo suficiente para avaliar as variações de curto prazo do consumo de recursos, em relação à média;

- o orçamento por ser anual, permite medir a variabilidade aparente de muitos custos;
- os registros do passado estavam em base anual; e
- os processos de produção estavam em mudança rápida o suficiente para introduzir distorções, se adotado um período superior a um ano.

Finalmente, decidiu-se por um sistema complexo que poderia ser simplificado posteriormente. A preocupação foi assegurar que o novo sistema não contaria a "história errada". Por ser o primeiro, era necessário explorar o equilíbrio entre precisão e mensuração, mesmo correndo-se o risco de sobrecarregar os usuários com detalhes e onerar sua implementação e manutenção.

O plano de implementação teve como objetivo assegurar conhecimento suficiente a respeito da teoria, prática e benefícios do ABC, para os encarregados da definição do sistema, assim como para os membros da administração, de modo a estabelecer uma definição e coleta de dados eficiente.

A implementação foi desenvolvida em sete passos ou fases como segue:

- Seminário sobre o ABC, definindo conceitos, características da fábrica e requisitos dos membros da equipe.
- Seminário de desenho, para identificação de centros de custos, métodos de custeio e coleta de dados, como o objetivo de educar a equipe a respeito dos conceitos de ABC e suas implicações criando, ainda, identidade para o grupo, o que ficou provado ser o maior fator de sucesso da implementação.
- Desenho e coleta de dados para exame e padrões de material direto e mão-de-obra diretos, e em seguida fazer a análise de despesas gerais para identificar seus direcionadores de custos. A definição das despesas gerais representou a fase de maior complexidade, desenvolvendo-se durante três meses, a partir de 200 entrevistas de aproximadamente uma hora, e que levaram a identificação de 50 bases potenciais e 630 atividades.
- Reuniões de progresso realizadas mensalmente com o "staff" de fábrica para relatar descobertas e discutir problemas, com o objetivo de assegurar a definição do sistema apropriado e permitir ao gerente da fábrica desenvolver alguma participação no sistema desenhado.
- Nestas reuniões os gerentes tiveram um papel importante, por ajudar a identificar diversos erros da equipe nos procedimentos de desenho e coleta de dados, ajudando também a resolver dificuldades encontradas.
- Seminário executivo para obter o comprometimento da alta administração, preparação para utilização dos resultados e sugerir tipos de ação quando os resultados estivessem disponíveis.
- Reunião de resultados com gerentes e engenheiros, para discussão do impacto geral da mudança, identificação de produtos com alta prioridade de atenção e investigação da diferença de custos deste produtos.
- Reuniões de interpretação para orientar a compreensão do custo dos produtos, assim como as ações que deveriam ser desencadeadas com base nele.

O FENÔMENO DA RESISTÊNCIA A MUDANÇA

Desde o surgimento da administração sistemática da estratégia, segundo Ansoff⁹, a atenção tanto dos praticantes quanto dos estudiosos tem se voltado para dois aspectos:

⁹ ANSOFF. OP. CIT. CAP. 16

- a formulação de estratégias compreendendo a lógica e as técnicas de análise; e
- o planejamento estratégico, através do qual os administradores interagem e contribuem para a implementação.

As recomendações desenvolvidas para o planejamento estratégico estão baseadas em três premissas:

- "pessoas razoáveis farão coisas razoáveis" e que os administradores, portanto, serão receptivos às inovações e cooperarão de modo irrestrito.
- o problema-chave em estratégia é tomar as decisões certas, e os sistemas e procedimentos existentes de operação e implantação traduziram eficazmente as decisões estratégicas em ações.
- a formulação e a implantação de estratégias são atividades sequenciais e independentes.

Deste modo, a preocupação com a implantação poderia começar após terem sido tomadas as decisões estratégicas, e não interferiria assim com o, por si só, difícil e complexo processo decisório estratégico.

A experiência acumulada nos últimos vinte anos, tem lançado dúvidas cada vez mais sérias a respeito das três premissas. A prática mostra que mudanças significativas na orientação estratégica de uma empresa, sejam introduzidas pelo planejamento formal ou por um processo informal, encontram resistência organizacional.

Nem sempre "as pessoas razoáveis fazem coisas razoáveis", ocorrendo resistência sempre que uma mudança organizacional introduz um afastamento descontínuo em relação a comportamento, cultura e estrutura de poder anteriores.

Trata-se de um fenômeno de múltiplas facetas, que introduz atrasos, custos e instabilidades inesperadas no processo de mudança estratégica, sendo considerada do ponto de vista do analista como uma manifestação de irracionalidade.

Mas, para um especialista em comportamento ou um cientista político, é uma manifestação natural de racionalidade, de acordo com as quais os grupos e indivíduos interagem.

Para Lammert & Ehrsam¹⁰, o maior desafio da implementação não é de natureza tecnológica mas, sociológica sendo o fator humano o elemento chave no processo.

Os novos sistemas podem ser definidos para reconhecer adequadamente a nova realidade do comportamento dos custos e associar os direcionadores de custos, mas o ponto crucial é o envolvimento e treinamento dos participantes.

Se, no estágio de implementação, a importância do elemento humano for ignorada, todo o esforço e talento anterior tende a ser um grande prejuízo.

O sucesso da transição requer o comportamento e apoio da alta administração e intenso programa de educação e treinamento que inclui contadores, analistas e gerentes de custos ou financeiros.

¹⁰ LAMMERT, T. B. & EHRSAM, R. The Human Element: The real Challenge in Moderning Cost Systems. In Desing of ...

Infelizmente, estes indivíduos podem não ser receptivos a mudança. Muitos deles construíram suas carreiras nos sistemas tradicionais e freqüentemente estão tão envolvidos nos detalhes do cotidiano que não percebem o enorme quadro de mudanças na fábrica.

Estes profissionais precisam sair dos seus escritórios e familiarizar-se como “chão da fábrica” e entender as suas transformações e repercussões no modelo contábil, assim como aprender a reconhecer os benefícios da nova sistemática.

Assim, como outras inovações organizacionais, a implantação de um sistema de gerenciamento de custos, implica numa série de mudanças. No entanto, neste caso o impacto direto sobre a avaliação de desempenho pessoal, de produtos e processos afeta toda a empresa e não apenas um ou dois subsistemas.

CONCLUSÃO

O atual quadro de competitividade exige da gestão empresarial uma atitude estratégica com vistas a busca de excelência na produção de bens e serviços, através de melhorias contínuas.

O gerenciamento de custos tem como objetivo identificar oportunidades e monitorar os progressos em busca destas melhorias contínuas, sendo papel do sistema de custos prover informações relevantes para orientar o processo de gestão.

Algumas destas decisões, aquelas relacionadas ao *mix* de produtos, estabelecimento de preços, e entrada ou abandono de produtos, estão bastante comprometidas com a manutenção do empreendimento a longo prazo, em razão do que a empresa tem que tomar decisões estratégicas.

O sistema ABC, cujo aspecto chave consiste no modelo de acumulação, tem sido apontado como o modo mais eficaz de oferecer maior transparência dos eventos dentro da organização, assim como tempestividade da informação.

O espírito que norteou a concepção do custeio por atividades foi o mesmo que favoreceu a disseminação, no ambiente de manufatura de classe mundial, do princípio de excelência empresarial.

Para se chegar ao nível de qualidade total e perseguir melhorias contínuas, torna-se fundamental contar com o envolvimento de todos os níveis da organização e, em consequência, obter o seu comprometimento com esta filosofia.

Estas idéias desenvolveram-se no ambiente de indústrias de tecnologia avançadas, porque a velocidade das mudanças evidenciaram rápida e claramente os problemas acarretados pelas informações produzidas através métodos de custeio tradicionais, exigindo soluções urgentes. Contudo, nada impede que as mesmas sejam usadas por sistemas operacionais menos complexos que, de modo similar, necessitam de informações qualificadas.

Possivelmente, a implementação de um sistema ABC numa indústria de classe mundial, deverá encontrar um ambiente mais receptivo à mudanças do que nas empresas tradicionais. No entanto, em qualquer uma delas o aspecto comportamental assume papel extremamente importante.

Em qualquer dos subsistemas - operacional ou administrativo - o fator humano precisa estar envolvido e comprometido com a mudança e este estágio a ser perseguido pelos gestores irá requerer muita habilidade e poder de persuasão.

O subsistema administrativo ou burocrático mostra-se menos receptivo à mudança que o operacional, apresentando maior tendência para o conservadorismo.

Estas barreiras só poderão ser vencidas pelo uso de sensibilização e processo educativo, através do esclarecimento dos benefícios de um novo método de trabalho, ao mesmo tempo que se aprende a respeito do ambiente operacional.

Em resumo, os administradores e gerentes precisam estar conscientes de que o sucesso da implementação do ABC deve levar em conta os problemas de natureza comportamental que assume importância tão expressiva quanto as mudanças tecnológicas.

BIBLIOGRAFIA

ANSOFF, Igor. A Nova Estratégia Empresarial, São Paulo:Atlas, 1990.

BERLINER, C. & BRIMSOM, J. A. Gerenciamento de Custos em Indústrias avançadas. São Paulo:T.A.Queiroz, 1992.

CHIAVENATTO, Idalberto. Administração: Teoria, Processo e Prática, São Paulo:

COOPER, Robin Implementing an Activity-Based Cost System in The Design of Cost Management Systems. New Jersey: Prentice Hall,

_____. & KAPLAN, R. S. Measure Costs Right: Make the Right Decisions. Harvard Business Review. Set-Oct, 1988.

HICKS, T. Douglas Activity-Based Costing for Small and Mid-Sized Businesses: An Implementation Guide. New York: John Wiley & Sons,Inc,1992.

JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert. S. Relevance Lost: The Rise and fall of Management Accounting. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1991.

LAMMERT, T. & EHRSAM, R. The Human Element: The Real Challenge in Modernizing Cost Management Systems. New Jersey: Prentice Hall.

NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo:Atlas, 1991.

OLIVEIRA, Djalma de P. R. Planejamento Estratégico São Paulo: 1983.

SHIELDS, Michel D. & YOUNG, Mark. A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. New Jersey: Prentice Hall.