

# **O Tratamento Estratégico dos Custos Uma Visão Crítica Quanto ao seu Enfoque Econômico e Sistêmico para as Empresas**

**Eolo Marques Pagnani**

## **Resumo:**

*Neste trabalho estruturou-se uma visão profundamente crítica ao tratamento dado aos Métodos de Custeio ( Sistemas ) em inúmeros estudos e abordagens de cunho teórico e aplicado. À partir do tratamento de Custos como um Sistema de Informações, demonstra como se integra ao processo decisório de natureza estratégica e, a uma cultura de conhecimento interdisciplinar e sistêmica , que deve ser implementada nas organizações. Tais requisitos fundamentais constituem as bases da eficácia do Custo , e, portanto de sua utilidade para os centros decisórios da empresa. O estudo é complementado pela exposição de um estudo de caso de empresa, buscando demonstrar sua operacionalidade , mediante a montagem de um Sistema de Informações Integradas ,obedecendo um ciclo evolutivo da Competência Organizacional , necessária para superar as pressões originadas da dinâmica concorrencial.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES*

**O TRATAMENTO ESTRATÉGICO DOS CUSTOS  
UMA VISÃO CRÍTICA QUANTO AO SEU ENFOQUE ECONÔMICO E  
SISTÊMICO PARA AS EMPRESAS**

Prof. Dr. Eolo Marques Pagnani  
UNICAMP- Universidade Estadual de Campinas  
Professor Titular  
FECAP- Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado –  
Programa de Mestrado  
Professor Titular  
Enderço: R. Egberto F. de A . Camargo,170-c.12- B. Notre Dame  
13094-521 - Campinas- S.P  
[eolo@eco.unicamp.br](mailto:eolo@eco.unicamp.br) / [eopagnano@uol.com.br](mailto:eopagnano@uol.com.br)

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

## **O TRATAMENTO ESTRATÉGICO DOS CUSTOS UMA VISÃO CRÍTICA QUANTO AO SEU ENFOQUE ECONÔMICO E SISTÊMICO PARA AS EMPRESAS**

Área Temática (4): CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES

### RESUMO:

Neste trabalho estruturou-se uma visão profundamente crítica ao tratamento dado aos Métodos de Custeio ( Sistemas ) em inúmeros estudos e abordagens de cunho teórico e aplicado. À partir do tratamento de Custos como um Sistema de Informações, demonstra como se integra ao processo decisório de natureza estratégica e, a uma “cultura de conhecimento interdisciplinar e sistêmica” , que deve ser implementada nas organizações. Tais requisitos fundamentais constituem as bases da “eficácia” do Custo , e, portanto de sua utilidade para os centros decisórios da empresa. O estudo é complementado pela exposição de um “estudo de caso” de empresa, buscando demonstrar sua operacionalidade , mediante a montagem de um Sistema de Informações Integradas ,obedecendo um “ciclo evolutivo” da Competência Organizacional , necessária para superar as pressões originadas da dinâmica concorrencial.

### **1. Introdução**

O propósito deste trabalho consiste em relacionar e tratar dentro de uma visão crítica , as tendências predominantes de trabalhos acadêmicos e técnicos a respeito do tratamento operacional dos Custos , e principalmente , dos Sistemas (ou Métodos ) mais recentes, que abrangem a Estratégia Empresarial .

A linha destas reflexões , que sinteticamente pretende-se apresentar neste documento, será fundamentada em três pressupostos centrais :

- . a adequação ( ou requisito ) dos Sistemas de Custeio tem que considerar o enfoque sistêmico e , portanto, o conhecimento interdisciplinar.
- . a propriedade (viabilidade/eficácia) de qualquer Sistema de Custo se relaciona ( ou subordina-se ) com outros Sub-sistemas da organização , o mesmo que dizer depende da qualidade de integração entre os Sub-sistemas empresariais
- . a medida em que, dependendo das *habilidades dos gestores*, o Sistema de Custo será reputado como um *serviço de informações relevantes* ,<sup>1</sup> se agregando um conjunto de outras variáveis , principalmente *do ambiente adjacente ( estrutura concorrencial)* <sup>2</sup> e de sua *estrutura interna* , minimize as incertezas dos “centros de decisão”

Em considerando que estas hipóteses se encontram subjacentes , porém não tão explícitas, em alguns estudos e trabalhos , contribuir para tanto, com os profissionais e acadêmicos , como gestores e empreendedores , no sentido de refletir em torno dos *níveis de habilidades* a serem exigidas e/ou desenvolvidas , na direção e gestão das organizações .<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> A esse respeito nos referimos ao enfoque do processo decisório em Hershey & Blanchard : 1977.

<sup>2</sup> Referimo-nos ao conceito explicito de "indústria", desenvolvido por Bain (1956) e Porter ( 1989 ).

<sup>3</sup> Dentre autores relevantes, veja Shank & Govindarajan ( 1995)

### 1.1- A dinâmica concorrencial e o posicionamento estratégico das empresas

Consideramos que um primeiro nível de *habilidade e competência* se refere a mover a Organização de uma postura estratégica para um posicionamento competitivo, na estrutura da concorrência.

A *postura estratégica* de uma empresa depende de um processo estruturado de aprendizado e capacitação organizacional, que a direcione para a implementação de estratégia (s), visando uma *posição defensável* das forças dinâmicas prevaletentes na sua *indústria* (revisando a abordagem de Porter,1991,14-60).

A compreensão mais profunda desta afirmação abrange em primeiro lugar, que as lideranças organizacionais dominem, pensem e atuem *sistemicamente*, o que significa habilitar-se (ou habilitar a organização) na monitoração do seu *ambiente adjacente ("indústria")*.

Papel fundamental desempenha, nesse aspecto o *Sub-Sistema de Planejamento* da empresa, uma vez que incorpora o desenvolvimento de sinalizações da dinâmica concorrencial, e de seus elementos (concorrentes, tecnologia, clientes, consumidores, comportamento social e políticas governamentais), reconhecendo-os como determinantes de um processo adaptativo e antecipatório de *objetivos* da empresa, no longo prazo.

Muitos conceitos fundamentais estão inseridos no processo moderno do Planejamento, e seu conteúdo atual vincula consistente e estruturadamente: *desempenho da empresa* (sucesso, insucesso, lucratividade, rentabilidade), e *eficácia da gestão e administração*, conforme esquematizado a seguir:

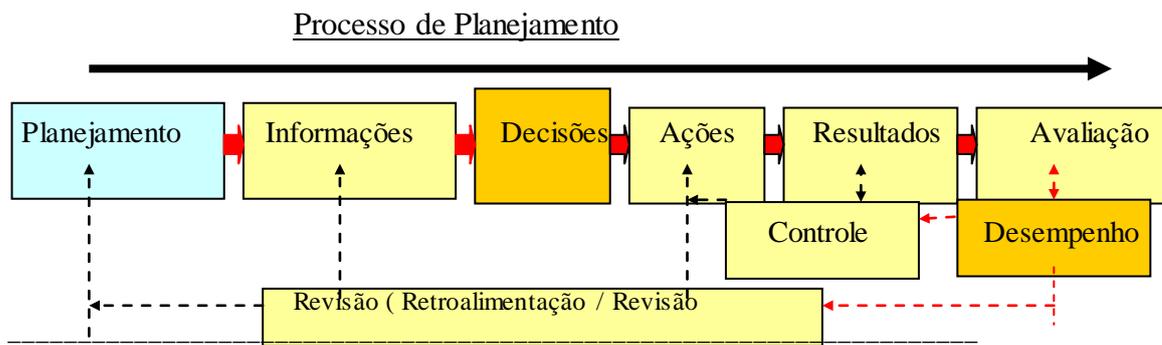


Fig. 1 - Autor : Sub-sistema de Planejamento e interação Decisões /Desempenho

Por meio do esquema da fig.1, procuramos explicitar os processos envolvidos no Planejamento, destacando os processos de *decisões* e *desempenho*, que consideramos críticos e centrais aos propósitos do nosso trabalho.

O Planejamento, em se traduzindo como processo na empresa, sofre transformações significativas no seu conteúdo metodológico e aplicado, evoluindo subsequentemente do Planejamento tradicional, ao Orçamentário Econômico-

Financeiro, para o Planejamento Estratégico, até a Estratégia Empresarial (consulte-se Hax ; MajLuf, 1984 : 2-30; Zacarelli,1996) .<sup>4</sup>

O cerne dessa transformação se encontra na mudança de foco metodológico, repetimos, ou seja, do racional dedutivo/indutivo, para o sistêmico, ao priorizar e reconhecer que o nível de desempenho ( e conseqüente continuidade ) do Sistema Empresa/Organização se relaciona com uma ordem maior de Sistemas ( Macro-sistema, Sistema Adjacente ). A dinâmica do sistema de maior ordem determinará a funcionalidade do sub-sistema empresarial , qual seja, a interdependência das partes sustentará a existência e transformações de todo sistema. ( a esse propósito reveja--se Bertalanffy, L.-1968; Broekstra, G., 1991;1993; Martinelli, 1995).

O contorno de uma estratégia surge dos fundamentos metodológicos da Análise da Indústria , na qual se identifica o conjunto de relações ( variáveis ) que agem simultaneamente no ambiente adjacente da firma ( a "indústria") e determinantes dos Retornos obtidos ou potenciais<sup>5</sup> das firmas concorrentes estabelecidas . Os métodos e técnicas desse nível de Planejamento foram muito bem desenvolvidas por Bain ( 1971: 167-181 ) , Porter ( 1989: 3-8) , integrando um aparato conceitual e operacional fundamental para a formulação de um objetivo de longo prazo ( *posicionamento desejável* ) da firma.

Neste aparato operacional deve-se resgatar o enfoque de Custos de longo - prazo , principalmente quando trata das *economias de escalas* ( internas e externas) , dos custos de entrada e saída , assim como dos custos - relacionados (compartilhados ) relativos *ao poder de barganha* , seja com fornecedores , ou com compradores.

À partir deste nível de evolução do Sub-sistema de Planejamento é que se pode avaliar a relevância do desenvolvimento da Informação sistematizada ( se estruturada aos pontos de controle e decisões da estrutura empresarial ) , pois constituirá uma das bases para a *eficácia* <sup>6</sup> do processo decisório , conforme simplificado e delineado na fig. 1.

O processo decisório , se tratado no contexto evolutivo , abrange complexos conceitos , que vão desde processos e métodos racionais conscientes até os inconscientes , comportamentais e/ou criativos ( Hershey & Blanchard : 1977; Levy : 1992 ) , porém cumpre resgatar a conformação de um Sub-sistema de Decisões que permeia toda Organização , conforme o esquema a seguir :

---

<sup>4</sup> Além dessas relevantes citações, agregue-se a recente publicação de Mitzberg, H; Ahlstrand, B.; Lampel, J.: *Safari e estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico* , Bookman 2.000: Porto Alegre.

<sup>5</sup> Referimo-nos à medida do Retorno sobre o Investimento médio das firmas concorrentes que integram a "indústria".

<sup>6</sup> Conceituada e definida pela relação Objetivos e/ou Resultados Planejados x Objetivos e/ou Resultados alcançados / realizados.

**Processo Decisório e Desempenho Estratégico**

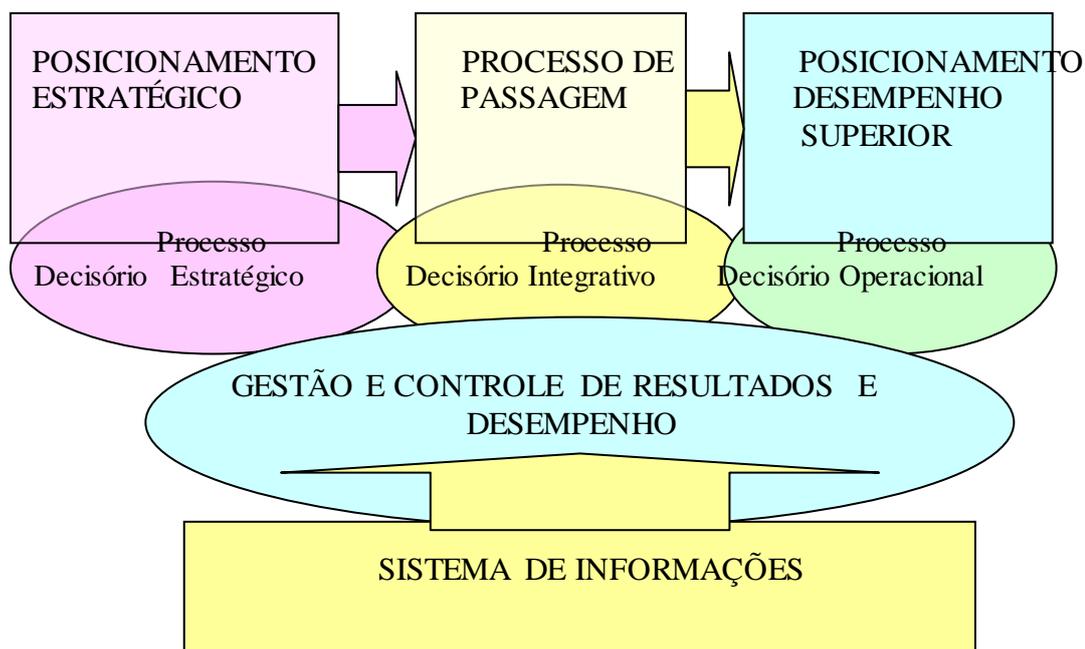


Fig. 2 . Autor: Planejamento, Decisão e Objetivos Estratégicos ( utilizando a Arquitetura Estratégica conforme a abordagem de Zacarelli: 1996 )

Da simplificação gráfica acima , deve-se ressaltar a ampliação do conceito de *eficácia organizacional* , como a sinergia das habilidades inerentes e/ou desenvolvidas no processo decisório da empresa na formulação de um posicionamento ideal (defensável ) , com as habilidades integrativas e operacionais, apropriadas ou desenvolvidas pela organização, que lhe permita alcançar um desempenho superior e sustentado em relação à média da concorrência.

Isto nos leva a deduzir a estreita relação e a importância entre o processo decisório e a informação, uma vez que esta constitui um dos balizamentos do nível alcançado pelos *efeitos da decisão* : a (s) *ação (ões)* e o (s) *resultado (s)* . E , respeitando o enfoque sistêmico , a eficiência com que os agentes decisores (gestores) *controlam* esses efeitos , e *avaliam seus resultados ( desempenho )* , o que os leva a concluir , avaliar e dimensionar a própria *eficácia* .

Permeando essa relações entre os subsistemas, fica transparente o papel do subsistema de controle e desempenho, conforme colocado na fig.1 , na re-orientação de todo processo ( *revisão/retroalimentação / acompanhamento* ).

Sintetizando pois, o tratamento dado a estes pressupostos, podemos concluir que as *habilidades conceituais e operacionais* , revendo os conceitos de Hershey & Blanchard:1977, constituem o núcleo interativo gerador da *eficácia organizacional*, o mesmo que dizer, do desempenho superior e sustentado ( no tempo ) da empresa.

Retomando o tema deste trabalho , pode-se concluir a respeito dos requisitos conceituais e operacionais que o *tratamento de Informações – Métodos, Sistema de Custos ( Custeio )* , como deve ser corretamente definido , interage com outros sistemas intra-organizacionais , corroborando as nossa hipóteses iniciais.

## 1.2 – As habilidades exigidas no tratamento evolutivo dos Sistemas e Métodos de Custeio

As considerações anteriores nos dão condições de demonstrar que o tratamento particularizado de Sistemas e Métodos de Custos ( ou Custeio ) , fundamentados em conceitos *de inovações e revoluções* , que tornam obsoletos ou inadequados ou mesmo deficientes uns aos outros , carecem de qualquer fundamento científico e metodológico, provocando posições recorrentes e equivocadas , para não dizer superficiais.

Com raras exceções , estudos recentes abordam e levam em consideração essa consistência . Em primeiro lugar ao não considerar que Método de Custeio ou de Custos se integra no Sistema de Gestão, como um dos Sub-sistemas de Informações, cuja matéria-prima é constituída *dados conformados e processados*, sob a forma de dimensões interrelacionadas ou interdependentes ( preços, unidades técnicas e tempo).<sup>7</sup>

Em segundo lugar, como o Sub-sistema de Informações consolida um dos elementos chaves no processo decisório da organização, *este processo fica condicionado às habilidades do agente decisor*, no sentido de que relaciona a qualidade e a dimensão da informação de Custo , com o nível da *eficácia* da decisão, concretizando-a quando da escolha entre aqueles *desempenhos identificados*.

Em terceiro lugar, que a *qualidade e a dimensão da informação de Custo* , se relaciona com o nível de *complexidade das variáveis detectadas e/ou previstas pelo agente decisor* , ou seja condicionadas ao momento temporal ( curto, médio e/ou longo prazo ) e amplitude do âmbito ( Sub-sistemas e/ou Sistemas ) que a decisão intenciona controlar e/ou melhorar o desempenho. Conclusivamente, isto significa situar o Sistema de Informações de Custo dentro do contexto de um Sistema maior ( *efeito previsto da decisão* ) , trabalhando pois, concomitantemente com o *desempenho “ex-ante” e “ex-post”*.

Mediante estas considerações reflexões e revisões conceituais pode-se centrar este estudo em duas questões básicas:

1<sup>a</sup> . Como a evolução de Métodos e Técnicas de Custos pode atender às necessidades organizacionais , se estas se manifestam em diferentes “sistemas abertos” na empresa. (utilizando os conceitos de Bertalanffy-1968) , em processos identificados conforme a fig.2 ?

2<sup>o</sup> . Se as habilidades na utilização de um Método de Custeio estão estreitamente relacionadas com o âmbito da decisão , qual o papel desse (s)

---

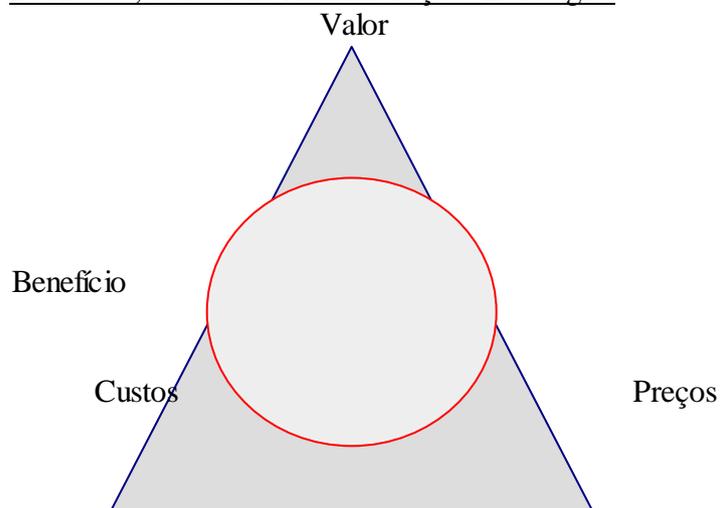
<sup>7</sup> Veja-se , neste caso específico, a abordagem de Allora , Franz , p. 17 .... *É um pouco como a “economia” que marxistas à frente e “harvardianos”acompanhando, insistem em considerá-la e tratá-la, com resultados catastróficos, como ciência. Economia não é ciência e não é matemática. ....”* ( *grifo nosso* ) , in Engenharia de Custos : custos técnicos.1985, Pioneira : São Paulo.

Método (s) , no *desempenho estratégico* ( Objetivos Planejados/ Resultados Alcançados ) ?

Detendo-se no âmbito da primeira questão , que envolve na sua essência estado de evolução dos Métodos de Custeio para a concepção da Administração (Gestão) Estratégica de Custos , como habilidades a serem disseminadas e incorporadas nos diferentes âmbitos da empresa , segundo estágios evolutivos de seus objetivos de desempenho sustentado e superior, e diz respeito, às alterações da cadeia de valores internas e externas da organização ( Porter : 1989).

Ao se relacionar estes elementos à *eficácia* de Métodos e/ou Sistemas de Custos , estes dependem do estágio da habilidade decisória na Organização por envolver decisões sinérgicas de três elementos : valor, preços e custos , que constituem os três pilares do controle e avaliação do desempenho dos resultados (benefícios empresariais ) :

Decisões , Custos na Administração Estratégica



Fonte : Maital ( 1996: 6)

Se o desempenho constitui o resultado da eficácia / eficiência em administrar processos e avaliar evolução do reposicionamento das competências internas e externas da empresa , os Métodos de Custos só terão valor para a organização se subsidiarem a mudança na cadeia de valores e na estruturação de estratégias para um posicionamento vantajoso da empresa na liderança de custos e/ou diferenciação ( Porter, 5<sup>a</sup> -1991 : 49-58).

Tais preceitos que deduzimos , envolvem pois a discussão de critérios judiciosos a respeito do desenvolvimento e aplicabilidade de Métodos de Custos e sua adequabilidade ( ou aceitação , ou aplicação ) nas organizações.

Seletivos trabalhos de cunho científico e/ou aplicado contemplam ou mesmo vêm contribuir para ressaltar o caráter eminentemente sistêmico e interdisciplinar envolvidos na Administração Estratégica de Custos <sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> Ressalte-se neste aspecto dentre alguns trabalhos que abrangem a importância da Administração Estratégica de Custos : Bacic, M. J.( 1998); Shank, & Govindarajan, V.( 1993); Pagnani (1995); ( 1999 ).

A conformação e identificação do grau de maturidade da organização na utilização do Custo, como Sistema de Informação para decisões, implica na superação de estágios de competências de seus gestores, diante de barreiras culturais e mesmo recursos sempre restritos, na busca de um desempenho superior. Cabendo à educação e formação multidisciplinar de seus gestores e dirigentes a base sobre a qual a organização consolidará competências para responder às mudanças do sistema concorrencial (competitivo) em que se insere.

O fundamento da visão crítica portanto, se faz presente principalmente ao se verificar a tendência ufano - disciplinar, permeando áreas e trabalhos ditos “científicos” na Economia dos Custos, e onde a Administração Estratégica de Custos nos oferece, sem dúvida, senão o aparato completo, pelo menos a sinalização de uma rota a ser percorrida e desenvolvida.

### **1.3 – Verificação Conceitual - Verificação empírica - Administração Estratégica de Custos**

Um dos enfoques básicos dado na Administração do Custos e o seu caráter dito *estratégico* se situa na sua formulação à partir do *reposicionamento competitivo (se desejado) da empresa em seu ambiente concorrencial (indústria)*, e de como e por quanto tempo sustentará esse posicionamento, diante de reações imprevisíveis.

Isto significa aprender e operacionalizar mudanças (ações) no ciclo evolutivo da concorrência mediante processos criativos e inovadores (habilidades) de seus gestores. Esta flexibilidade somente será obtida no longo prazo, uma vez que em nível real, dependerá da competência dos rivais alcançarem o mesmo ou similar, ou mesmo superior posicionamento, sendo certo, que alguns deles o farão.

Tais preceitos inerentes à área da Estratégia Empresarial focalizam que o processo de passagem (Zacarelli:1996: 44-59) quando bem administrado determinará o sucesso ou insucesso de uma estratégia. Corroborando pois no sentido de todas nossas colocações anteriores, e no qual, a Administração de Custos cumpre papéis múltiplos na transformação estruturada, e dependente de habilidades sistêmicas outras da organização.

No sentido de elucidar e fundamentar, em nível aplicado, vejamos o caso de um processo de desenvolvimento de um Sistema de Informações de Custos, em uma empresa, que considerou peculiares variáveis sistêmicas presentes em seu atual posicionamento competitivo *versus* liderança de custos/diversificação de áreas de negócios<sup>9</sup>

O atual posicionamento competitivo foi estruturado dentro das seguintes condicionantes estruturais e operacionais do empreendimento, com os quais se identificaram as barreiras e oportunidades para o reposicionamento:

. Modificação de instrumentos regulatórios governamentais à entrada de novos concorrentes nos serviços e produtos do setor (serviços de transporte rodoviário de passageiros, no âmbito urbano, inter-urbano e inter-estadual).

. Eliminação do controle de tarifas pelo setor público.

---

<sup>9</sup> Fundamentado em Pesquisa do autor cujos resultados foram publicados em artigo (Pagnani: 2000)

.Redefinição funcional de Administrador Governamental como interveniente na concessão e de custos operacionais e tarifários( preços ) , para avaliador e regulatório da qualidade de serviço e concessão provisória, juntamente com a liberalização de tarifas e preços.

. Na indústria como um todo , abertura de concessões para a aviação regional , e com forte e precisa estruturação da infra-estrutura aeroportuária.

. Evolução da tecnologia de equipamentos de aviação e rodoviário , alterando substancialmente os custos operacionais.

Uma vez tomada a decisão de âmbito estratégico para transformações visando reposicionamento competitivo mediante liderança de custos , nas áreas atuais em que concorre, e, investimentos na criação de nova área de negócios por meio de uma empresa de transporte aéreo regional -diversificação conglomerada .

A estratégia operacional abrangeu muitas vertentes de planos sistêmicos, porém, vamos nos deter na evolução estruturada do tratamento dos Custos , como ferramenta de consolidação das diferentes políticas implementadas.

A fig. 3 a seguir, sintetiza as etapas evolutivas e estruturadas no tratamento do Custos , salientando o papel dos diferentes Métodos de Custos para o sistema empresarial.

<u>Estágios da Maturidade</u> Aspectos dos Sistemas	I	II	III	IV
Qualidade dos Dados	Muitos erros : Rotineiro/contábil / controle fiscal	Erros relativos : Auditoria interna	Desvios dentro de Padrões internos Criados e desenvolvidos	Informações confor- madas a usuários externos e internos Relatórios Sociais
Integração dos Dados aos sub-sistemas da empresa	Nenhum, centra- lizado na escritu- ração	Centralizado no Controle- Fin./Contábil e de Materiais	Banco de dados Compartilhados Sistemas independentes	Banco de Dados e Sistemas com alto gráu de integração
Custos para usuários Internos ( I )/Externos ( E )	Nenhum	( I ) = localizados	( I ) = Vendas e Controle Operacional	( I ) = custos não - identificados ( E ) = negociações para benefícios compartilhados na cadeia de valores
Tipos de Controle	Estoques/ Movi- mento financeiro	Custos diretos Relatórios Finan- ceiros	Controle de padrões - desempenho opera- cional por bases técnicas	Administração e Controle de Desem- penho Qualitativo
Objetivos ( Operacionais = O ) ( Integrativos = I ) ( Estratégicos = E )	O = históricos, Fiscais	I = processos e Funções básicas	I = integrando processos multi- fun- cionais geradores da base técnica.	E = estratégias e de- Sempenho em A.N. I = apôio mudanças Internas. O = operações
Métodos de Custo	Relatórios Financeiros Custos Funcionais Análise C/V/L	Sistemas de Custo Total por Taxa e "mark- up"	Sistema de Custo por Absorção e Orçamentação Sistema de Custo Padrão.	Sistemas Integrados ABC; ABM Custos para Decisões + Diversos Métodos

Figura 3 – Adaptado de Kaplan &amp;Cooper (1998:13-14 )

Fica explícito nas etapas evolutivas denominadas por nós de Maturidade Sistêmica organizacional, na consolidação, de fato, de um Centro de Informações, dentro do qual são desenvolvidos e compartilhados Sistemas de Informações, adequados às especificidades da cultura da empresa e o papel estratégico dos Métodos de Custeio, o que em nosso julgamento fundamenta os postulados que propusemos questionar neste trabalho.

#### 4. Conclusões

A consolidação teórica estruturada da metodologia sistêmica e sua operacionalização efetiva nas empresas constitui um requisito evolutivo para os gestores e dirigentes de Organizações, dentro da dinâmica das mudanças em seus ambientes operacionais e concorrenciais ( interno e externo ).

Decorre disto, uma postura crítica ao se exacerbar tanto os métodos tradicionais no tratamento de Custos, quanto os Métodos ditos atualizados, uma vez que procuramos discutir, tanto no plano teórico como no aplicado, a ocorrência de uma efetiva interdependência ( sistêmica ) de “tecnologias do conhecimento” .

Tanto os “modelos xenófobos” , quanto os “autênticos” só obtém eficácia quando respeitam as características atuais e potenciais para a organização evoluir na sua competência concorrencial, qual seja, de aprender praticando e amadurecendo para enfrentar desafios mais complexos.

Isto nos remete a um questionamento importante no processo educacional em todos os níveis da formação superior, em particular daqueles voltados para a capacitação do Dirigente e Gestor das Organizações, e dentro das condicionantes determinadas pelo ambiente brasileiro, aos empreendimentos e organizações.

Consiste, em conclusão, aprofundar os estudos desta área no sentido de que A competência dos Gestores, se fará em aprender que “ a melhor ajuda para a vida prática é uma boa teoria” <sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Chesterton, G.K. , *St. Thomas Aquinas*, Image Books: New York, p. 158.

## BIBLIOGRAFIA

- . Bain , J. , 1971 *Barriers to New Competition*, Harvard University Press: Cambridge.
- . Bacic, M. J., 1998 *Administración de Costos : Processo Competitivo y Estrategia Empresarial*- tese de doutoramento - Universidad Nacional del Sur :Bahia Blanca.
- . Bertalanffy, L., 1968 *General System Theory , Foundations, Development, Applications*, George Braziler : New York .
- . Broeskstra, G. , 1991 *Parts and Wholes in Management and Organization*, Systems Research, 8, 3: 51-57.
- . Hax, Arnaldo C.; Majluf, Nicholas S., 1984 *Strategic Management- An Integrative Perspective*, Prentice- Hall, Englewood Cliffs: New Jersey.
- Hershey, P.; Blanchard, K.H., 1977 *Management of Organizational Behavior*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs : New Jersey.
- Levy, R. A . 1992, *Competitividade Organizacional* , Makron e McGraw-Hil : São Paulo.
- . Maital, S., 1994 *Executive Economics*. The Free Press, MacMillan : New York ( tradução em português , 1996 *Economia para Executivos*. Ed. Campus : Rio de Janeiro.
- . Martinelli, D. P., 1995 *A Evolução da Teoria da Administração e a Hierarquização de Sistemas*, tese de Doutorado, F.E.A-U.S.P.: São Paulo.
- . Porter, M.E. , 1989 *Vantagem Competitiva : sustentando um desempenho superior*. Ed. Campus ( V :153 – 163) : Rio de Janeiro.
- \_\_\_\_\_, 1986 *Estratégia Competitiva : técnicas para análise das indústrias e da concorrência* , Ed. Campus : Rio de Janeiro.
- . Pagnani, E. M., 1999 *Subsídios ao Ensino e Aplicação da Gestão Estratégica de Custos: a interação entre os Sistemas de Custeio*, in Anais do VI Congresso Internacional de Custos, setembro, vol.1 : pp. 15, Universidade do Minho: Braga, Portugal.
- . \_\_\_\_\_, 1995 *Contribuições da Teoria Econômica à Gestão de Custos*. Anais do II Congresso Internacional de Custos ,Outubro : Campinas, S. Paulo.
- . Kaplan, R.S.; Cooper, R.C., 1998 *Custos e Desempenho* , Futura ( p. 13/14): S.Paulo.
- . Shank, J.K. & Govindarajan, V., 1993 *Strategic Cost Management* - The Free Press : New York ( trad. brasileira, 1995, Ed. Campus : Rio de Janeiro).
- . Zacarelli, S.B. 1996 *Estratégia Moderna nas Empresas* , Zarco Editora: S. Paulo.