

Uma proposta para integração da gestão de custos com a estratégia de manufatura

Milton Gomes Pacheco (UNIMEP) pachecomg@directnet.com.br
Felipe Araújo Calarge (UNIMEP) fcalarge@unimep.br

Resumo

Os efeitos da globalização econômica requerem cada vez mais eficiência das políticas econômicas e financeiras das organizações. O fato dos meios de produção não mais depender de políticas locais ou regionais para fixar suas plantas industriais, tem exigido percepção que para conseguir ou manter as vantagens competitivas é necessário combinações de fatores aliados a estratégias e custos. As ferramentas de gestão da qualidade incorporadas as unidades de negócios deste a década de 1960, permitiram grande avanço na aplicação de estratégias para formação de competência com a gestão de custos, sustentada pelas novas metodologias, têm sido importante fator de competitividade. A possibilidade de uso de um modelo de integração entre estratégia de manufatura e gestão de custos poderá contribuir de forma decisiva para o alinhamento das unidades de negócios às políticas corporativas.

Palavras chave: Vantagem competitiva, Estratégia de Competência, Gestão de Custos.

Área Temática: Gestão Econômica: Gestão de Custos

1. Introdução

Os dados produzidos por custos nas organizações têm suscitado constantes dúvidas sobre a viabilidade de ser um instrumento eficiente a ser empregado como fator de ajuste nas unidades de negócios afetadas por condições adversas de mercado, quando precisam utilizar mecanismos eficientes no curto prazo, possibilitando manter o alinhamento às políticas corporativas.

A principal fonte produtora de informações de custos nasceu com o nome de Contabilidade de Custos. Na visão de Hendriksen (1977) o grande crescimento da industrialização, especialmente na Inglaterra e Estados Unidos, durante a metade do século XIX impulsionou a contabilidade de custos, dando grande significado em suas informações. O mais importante deste desenvolvimento ocorreu com a teoria da contabilidade, porque despertou a necessidade de valorização dos estoques, a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, a adaptação dos registros de custos aos relatórios contábeis no atendimento da administração, dos acionistas e dos credores.

O sistema tradicional de custos tem prestado relevantes serviços na integração e coordenação da contabilidade de custos com a contabilidade financeira, durante mais de dois séculos. As principais finalidades atendidas são: gerenciamento dos negócios, apuração de ganhos e perdas, para atender as legislações tributária e societária. Martins (2003) comenta que com raras exceções, na grande maioria dos países o fisco tem adotado a forma tradicional de mensuração das informações para a tributação dos resultados. Existem razões conceituais que tem sustentado a utilização dos métodos tradicionais, como exemplo, pode-se citar o custo histórico baseado no valor contábil quando atende a apuração dos ganhos e perdas, evita os efeitos de variação monetária, porque esse valor deve ser utilizado como reavaliação do capital da empresa, (HENDRIKSEN & BREDÁ, 1999).

Os crescentes desafios da competitividade e globalização das atividades têm exigido novas práticas das organizações sob o conceito de competência, (FLEURY & FLEURY,

2001). Os sistemas tradicionais de custos não mais são suficientes para acompanhar a rapidez e precisão das informações necessárias às gestões estratégicas de custos. Com a introdução do conceito da manufatura estratégica, principalmente no atendimento da qualidade total para as manufaturadoras de classe mundial, tornou-se necessário buscar a vantagem competitiva seguindo a filosofia de excelência empresarial.

Por ser um forte aliado no desenvolvimento dos conceitos de qualidade total, o *Jus-in-Time* (JIT) pode ser aplicado também na gestão estratégica de custos no verdadeiro conceito “CMS (*Cost Management Systems*)”, (NAKAGAWA, 2000). As novas metodologias de custeios estão criando importantes alternativas nas tomadas de decisões. Martins (2003) comparou as metodologias de custeio variável, custeio por atividades, custeio alvo e custeio meta, com diversas aplicações para objetivos diferentes, como ferramenta na gestão estratégica de custos para encontrar o custo máximo suportável, que permita atingir o retorno desejável.

A estratégia de manufatura define horizontes de médio e longo prazo, enquanto a gestão de custos desenvolve mecanismos de acompanhamento de curto prazo para a tomada de decisões no dia-a-dia das empresas. Os modelos de integração sugerem aproximar as ações para melhorar o desempenho das atividades. Kaplan & Norton (1997) afirmam que é importante criar um sistema gerencial integrado para viabilizar o alinhamento de iniciativas estratégicas, porque, além do estabelecimento de metas, se não existir uma justa relação, é possível que o esforço dedicado não gere benefícios tangíveis.

2. O planejamento estratégico versus estratégia de manufatura

O planejamento estratégico de manufatura procura desenvolver condições para manutenção da vantagem competitiva, porém não pode desconsiderar duas questões centrais. A primeira corresponde à atividade da indústria como fator de rentabilidade a longo prazo e as condições que determinam sua atratividade. A segunda questão a ser verificada é atender a estratégia competitiva, devendo-se utilizar as determinantes que sustentam a posição competitiva dentro da manufatura, (PORTER, 1992).

O planejamento estratégico das unidades de negócios contempla em sua estrutura básica as metas definidas pela estratégia corporativa como elemento de regulamentação em suas atividades. Garvin (1993) comentou que a produção integra as possibilidades de incremento dos negócios, tanto na visão ampla quanto na contribuição isolada, para assegurar as operações suscetíveis aos impactos competitivos. O planejamento privilegia o foco nas metas de longo prazo, tornando-se ineficaz na aplicação de curto prazo, principalmente no atendimento das circunstâncias turbulentas que exigem decisões diárias.

A estratégia corporativa voltada para a conquista de mercado, determina que o planejamento estratégico tenha foco orientado para o mercado. As matrizes através de determinações *governance*, estabelecem as declarações de missão, políticas, estratégias e metas, para que as divisões e unidades de negócios preparem seus planos. Os procedimentos das corporações permitem comportamentos diversos; algumas estimulam as unidades de negócios a instituírem suas metas e estratégias de vendas e lucro, há outras que estabelecem as metas para as unidades de negócios, mas permitem desenvolver suas próprias estratégias e ainda há situações que as corporações se envolvem profundamente nas estratégias de cada unidade de negócios, (KOTLER, 2001).

2.1 O sistema tradicional de custos na integração com a estratégia de manufatura

O sistema tradicional de custos cumpre um importante papel nas organizações, ele serve de suporte dos registros das informações contábeis, atende sistematicamente princípios e conceitos jurídicos como base de sustentação da informação formal fidedigna. O grau de segurança na exatidão preconizado pela contabilidade de custos, não elimina as dificuldades

para obtenção de informações que atendam aspectos societários, tributários e ao mesmo tempo, produzem elementos precisos para decisão no gerenciamento dos negócios em uma empresa, dentro da competição globalizada. As unidades de negócios enfrentam situações embaraçosas para manter o alinhamento com as políticas estratégicas determinadas pelas corporações. A integração pode ser utilizada nas políticas de gestão estratégica de custos com a estratégia de manufatura, como importante instrumento de ajuste, para correções dos negócios em condições adversas provocadas por turbulência na economia.

2.1.1 Sistema tradicional de custeio

O sistema de custeio por absorção foi consagrado como mais utilizado nos dias atuais, entre os diversos sistemas, na apuração de custos dos produtos fabricados. Maher (2001) afirmou que de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos, todos os custos relacionados com a produção, fixos e variáveis, compõem os custos dos produtos. Os demais itens gastos são chamados custos do período, porque não devem integrar os custos dos produtos que permanecem no estoque. O sistema de custeio por absorção pode também ser desenvolvido sob duas sistemáticas.

a) Custeio por ordem de fabricação

Os custos por ordem de fabricação têm como característica básica sua acumulação em contas específicas. As contas recebem custos até que a ordem estiver encerrada e o produto concluído. A composição de custos é feita pelos custos diretos e indiretos.

b) Custeio por processo

Os custos por processo são acumulados em contas representativas das diversas linhas de produção. Os custos são alocados aos produtos ou serviços por período (semanais, quinzenais, mensais, trimestrais ou anuais), atendendo as características de produção de cada empresa.

Tanto no custeio por ordem de fabricação, quanto no custeio por processo, a dinâmica de formação de custos, aloca os custos diretos, diretamente aos produtos e os custos indiretos, são alocados por processos de rateio, quase sempre por critérios arbitrários, baseados em horas-máquina ou horas de mão-de-obra direta, por exemplo, (MAHER, 2001).

Na visão de Nakagawa (2000) as tecnologias avançadas de produção, não só vêm revolucionando os processos de produção no nível de chão de fábrica, mas vem provocando significativas alterações nos padrões de custos. A incidência dos custos com materiais e mão-de-obra direta vem decrescendo, enquanto os gastos com custos indiretos de fabricação (CIF), relacionados com depreciação, engenharia, informatização e outros, tornam-se cada dia mais representativos na formação do custo de produtos ou serviços, conforme Figura 1.

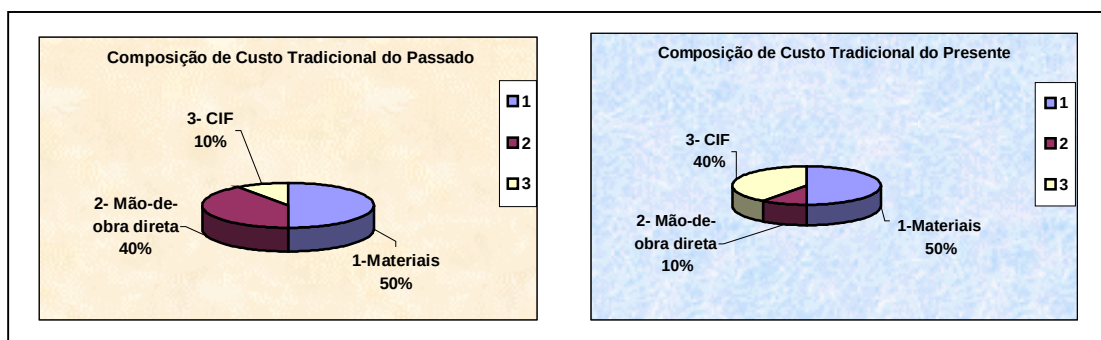


Figura 1- Comparação de custos tradicionais do passado e do presente - adaptado de NAKAGAWA (2000)

2.1.2 Sistema de custeio variável (direto)

O sistema de custeio variável tem como princípio a separação dos custos indiretos de fabricação, em fixos e variáveis. Objetivando evitar a alocação na formação dos custos, da parte que integra a base dos rateios, naturalmente, os custos indiretos variáveis permitem alocação com bom grau de distribuição aos produtos ou serviços, evitando os critérios suportados por conceitos arbitrários. O custeio variável surgiu como uma alternativa ao custeio por absorção, porque com esse critério, somente são agregados aos produtos os custos variáveis, adotando os custos fixos como custo do período que naturalmente são transferidos para apuração do resultado, sem acompanhar os produtos que permanecem nos estoques no final do período, (MARTINS, 2003). A Figura 2 ilustra a formação do custeio variável.

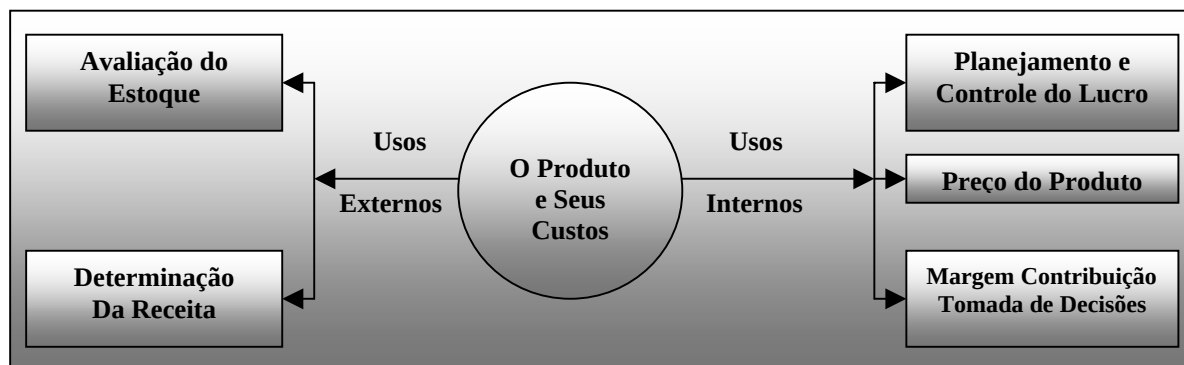


Figura 2- Facetas do custeio variável – adaptado de MATZ et al. (1978)

2.1.3 Sistema de custo para tomada de decisões

A filosofia do *Just in Time* tem sido freqüentemente citada e que apesar de estar diretamente ligada à administração da qualidade total, os efeitos das políticas de comprar, fabricar produtos ou serviços reflete diretamente no custo dos produtos fabricados e vendidos. Os bons resultados com a gestão de custos estão intimamente ligados com a capacidade da organização utilizar recursos de maneira eficiente para atingir seus objetivos, aumentando a eficiência na obtenção da mesma coisa, utilizando menos recursos. A implantação do JIT pode trazer vários benefícios financeiros: menos capital aplicado em estoques e em espaço de armazenagem; menos custos de produção, pela eliminação de atividades que não adicionam valor; evitam e eliminam estoques obsoletos, (MAHER, 2001). A filosofia JIT tem grandes reflexos nos custos nas organizações, porque busca eliminar os estoques desnecessários, proporcionando que quase na totalidade dos custos são reconhecidos como custos incorridos no período de apuração dos resultados.

A Teoria das Restrições surgiu como uma metodologia de análise, desenvolvida por Goldratt (1992) e propõe no desenvolvimento de gestão de operações produtivas a substituição das medidas físicas por avaliação de desempenho com utilização de medidas financeiras. A Teoria das Restrições considera obsoleta a Contabilidade de Custos, porque os procedimentos mandam alocar ao estoque o custo da mão-de-obra, energia elétrica e os gastos indiretos de fabricação. Mas a teoria introduziu o conceito de análise financeira, possibilitando fazê-la por produto sem o efeito dos custos rateados.

Goldratt utilização do “*Just in Time – JIT*” e “*Total Quality Management – TQM*”, conjuntamente com a “*Theory of Constraints – TOC*”, como novas filosofias de gerenciamento global, fortaleceram muito o movimento das novas metodologias na década de 1980. A Teoria das Restrições (TOC) tem sua lógica que é representada pela busca de otimização total, prevalecendo o conceito que não é suficiente fazer certo as coisas; o mais importante é fazer as coisas certas, (GUERREIRO, 1999). O Quadro 1 mostra o efeito da aplicação da Teoria das Restrições.

	Produto X (0 Un.)		Produto Y (352 Un.)		Total
	Unitário	Subtotal	Unitário	Subtotal	-
Receitas	610,00	-	600,00	211.200,00	211.200,00
(-) Custos com materiais diretos	(480,00)	-	(500,00)	(176.000,00)	(176.000,00)
Margem de Contribuição	130,00	-	100,00	35.200,00	35.200,00
(-) Custos indiretos					(32.000,00)
Lucro					3.200,00

Quadro 1- Aplicação da teoria das restrições - adaptado de BRUNI et al. (2002)

3. Gestão estratégica de custos

A Gestão Estratégica de Custos tornou-se uma prática obrigatória em todas as organizações que buscam implantar ou manter a vantagem competitiva de seus negócios. As corporações em suas políticas de curto, médio e longo prazos vêm adotando a gestão estratégica para suas atividades e para as atividades das unidades de negócios. Nakagawa (2000) fez menção da importância da criação do *Consortium for Advanced Manufacturing International* CAM-I, fundado em 1986 por uma equipe de pesquisadores, como um fórum de desenvolvimento em projetos de pesquisas e gestão estratégica de custos, representando um marco importante na pesquisa. Os pesquisadores têm utilizado o Sistema de Gestão de Custos para gerenciamento estratégico, com significativos progressos desde o seu surgimento.

3.2 Sistema de custeio por atividades – ABC

As novas metodologias como ABC e custeio alvo possibilitaram significativo progresso nos processos de apuração de custos dos produtos, para as empresas que buscavam utilizar as informações de custos em suas tomadas de decisões. No processo de gestão estratégica de custos à administração incorporara como fator de melhoria para o desempenho.

Sztamfater e Brunstein, (1999) apresentaram as vantagens do custeio integrado, ABC-EVA, afirmando que não somente geram informações mais precisas sobre o custo dos produtos, mas também permitem entender os processos da empresa com suas fontes de custos. Nakagawa (2001) afirmou que o *Activity Based Costing* (ABC) representava um método aplicado como análise dos custos e para ratear os gastos utilizados para diversas finalidades que consumiram os recursos, conforme apresentado na Figura 3.

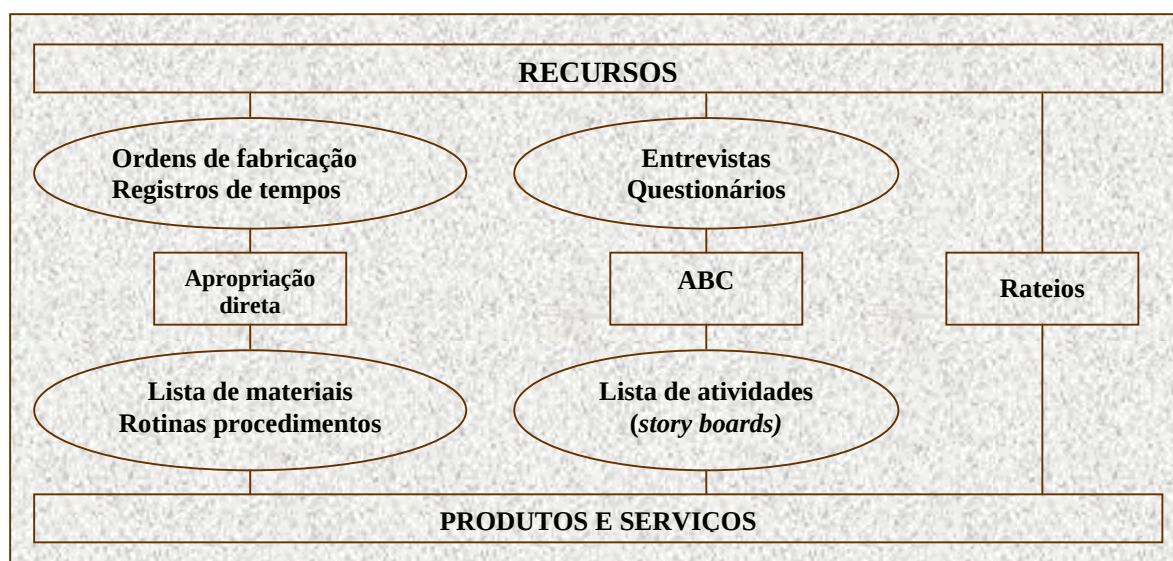


Figura 3 – Custeio baseado em atividades – adaptado de COKINS et al. (1992)

3.3 Sistema de custeio alvo

Ansari et al. (1997) comentou que o custeio alvo representa um objetivo fundamental no gerenciamento do empreendimento, como um compreensivo sistema de planejamento do lucro. Custeio alvo está baseado sobre princípios fundamentais, que o gerenciamento de custo começa antes da fabricação do produto. Os preços são formados pela competição de mercado tendo como guia a voz do cliente. Mouritsen et al. (2001) sustentaram que os controles gerenciais interorganizações são feitos pelos registros contábeis e pelo gerenciamento do custeio alvo, criando novas possibilidades de análises para à intervenção gerencial. Há organizações que estão comprometidas em grande variedade de iniciativas na busca de melhoria de custo e produtividade. Os esforços incluem as atividades baseadas em custos e melhoria no gerenciamento de processo contínuo, no contexto de como é formado o processo do modelo na aplicação desse instrumento. A Figura 4 mostra o modelo do custeio alvo.

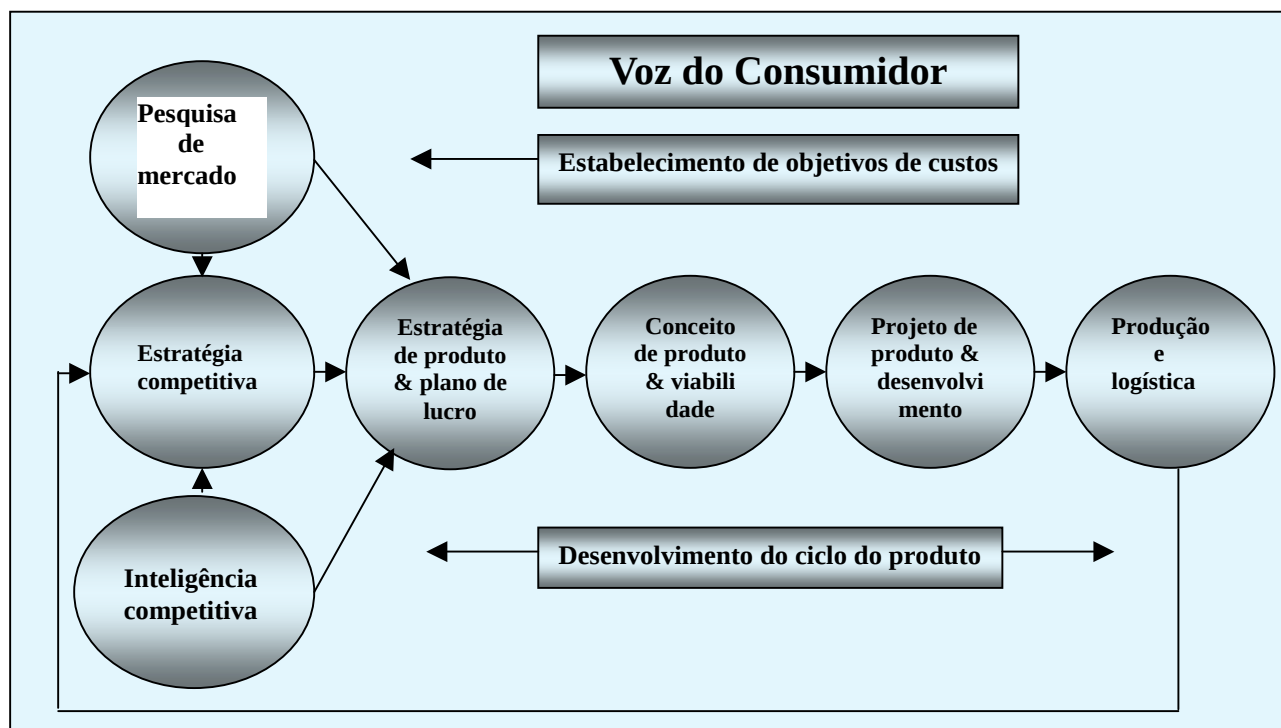


Figura 4 – Contexto organizacional do custeio alvo (*Target Costing*) - adaptado de ANSARI et al., (1997)

4. Modelo de integração

A perspectiva de integração das políticas emanadas das corporações para as unidades de negócios, indica a possibilidade de fortalecimento das organizações nas superações de condições adversas provocadas pelas turbulências na conjuntura econômica.

4.1 Breve revisão sobre modelos

Segundo Have et al. (2003) o modelo de mudança propositada, tem como princípio mais importante à harmonia integrada, porque a adaptação ao modo organizacional, proporciona eficácia da organização na realização do atendimento de ambições e objetivos. O *Balanced Scorecard* permite a comparação entre as metas de desempenho fixadas pelas corporações como alvo nas novas iniciativas estratégicas. Segundo Kaplan (1997) o *Balanced Scorecard* tornou-se um novo sistema na integração das medidas derivadas da estratégia.

4.2 Método proposto de diagnóstico

O método de diagnóstico proposto compara no Quadro 2 a intersecção dos sistemas tradicionais de custos com a gestão estratégica.

	A	B	C	D	E	F	G	H
1. Sistema Tradicional de Custos	x	x						
2. Sistema de Custeio que Atende a Legislação Societária	x	x						
3. Sistema de Custeio que Atende a Legislação Tributária	x	x						
4. Sistema de Custeio Híbrido (JIT/Kaizen)	x	x	x	x				x
5. Gestão da Qualidade com ênfase em Custos	x	x	x	x	x	x	x	x
6. Planejamento e Controle da Produção				x	x			x
7. Gestão Estratégica de Custos						x	x	
8. Formulação de Estratégia de Manufatura								x
9. Estratégia de Manufatura nas Pequenas e Médias Empresas								x
10. Estratégia Empresarial no Brasil								x
A. Custeio por Ordem de Fabricação	E. Teoria das Restrições F. Custeio por Atividades – ABC G. Custeio Alvo H. Estratégia de Manufatura							
B. Custeio por Processo								
C. Custeio Variável (direto)								
D. <i>Just in Time</i> – JIT								

Quadro 2- A Intersecção dos sistemas tradicionais com a gestão estratégica

O método de diagnóstico inicia com a análise da estrutura operacional da empresa, buscando como resposta quais instrumentos de gestão ela utiliza para formação ou sustentação da vantagem competitiva. Com base nessa identificação é possível aplicar o plano de ação do modelo de integração.

4.3 Proposta de um modelo de integração de gestão de custos e gestão de manufatura

A gestão estratégica de custos vem desenvolvendo grandes esforços na construção de instrumentos de decisão operacional das unidades de negócios, como suporte para manutenção das vantagens competitivas. Enquanto as estratégias de manufatura dedicam na execução dos planos de longo prazo, determinados pelas corporações. Na visão de Porter (1989) a cadeia de valores deve ser empregada olhando-se para a empresa como um todo. As vantagens da gestão de custos e a diferenciação no desempenho são encontradas na cadeia de atividades que a empresa pode executar no fornecimento de valores a seus clientes. Michael Porter elegeu cinco atividades primárias e quatro secundárias, objetivando formar a cadeia de valores para todas as empresas. A Figura 5 explicita a cadeia de valores no modelo de atividades secundárias e primárias.

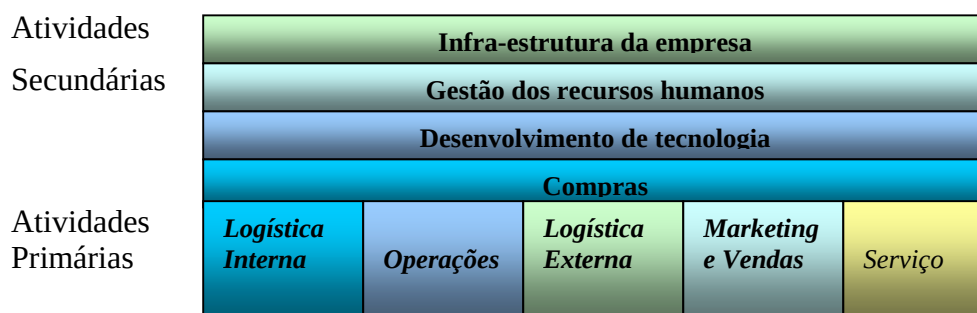


Figura 5- Cadeia de valores no modelo de atividades secundárias e primárias – adaptado de PORTER (1989)

Medir ou avaliar as forças competitivas nem sempre é uma tarefa fácil, principalmente na tentativa de mapear a cadeia de valores para avaliar de forma quantitativa. Novas funções precisam ser implementadas para que a Gestão de Custos venha a ser utilizada com eficiência na integração de todas as possibilidades para criação de novos valores dentro das cadeias.

4.4 Modelagem matemática

A modelagem matemática parte de um método científico na busca de aplicação de uma estratégia para um processo de aprendizagem. Na proposição de Bassanezi (2002) a

ciência é uma atividade essencialmente desenvolvida pelo elemento humano na procura para entender a natureza através de teorias próprias. A matemática e a lógica, tendo como princípio sua essencialidade formal, tratando de entes e idéias, abstratos ou interpretados, geralmente na mente humana. Os próprios objetos de estudos são construídos de idéias matemáticas originadas pelas abstrações de situações empíricas, tanto naturais quanto sociais. A Figura 7 explicita o desenvolvimento de modelagem.

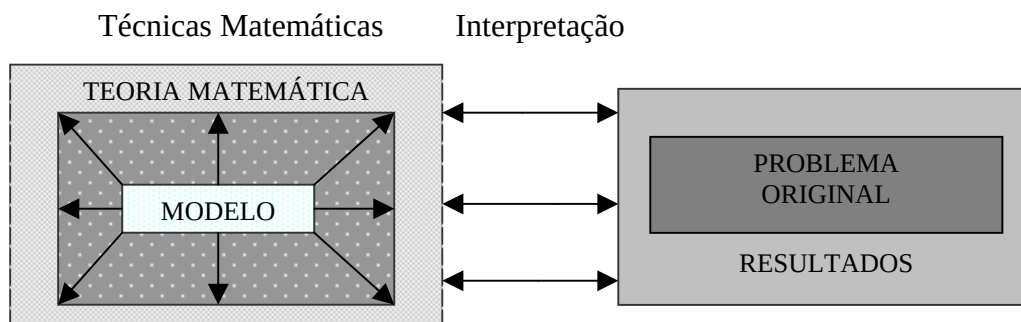


Figura 6 - Processo de desenvolvimento de modelagem – adaptado de BASSANEZI (2002)

4.5 O emprego da análise de SWOT nos planejamentos estratégicos

Os modelos de integração devem ter como objetivo viabilizar a utilização de diferentes instrumentos de gestão para que a organização tenha condições de obter e manter as vantagens competitivas. A análise de SWOT estabelece as ações na posição da organização à luz de *pontos fortes*, *pontos fracos*, *oportunidades* e *ameaças*, naturalmente há fatores internos e externos que surgem como resultado da dinâmica competitiva causada pelas circunstâncias de mercado. O planejamento estratégico é um valioso modelo para a auto-avaliação da administração, (KOTLER, 2001). A Figura 9 mostra o modelo de SWOT.

	Pontos Fortes (F)	Pontos Fracos (Fr)
Oportunidades (O)	Estratégias de FO <i>Use os pontos fortes para tirar Vantagens das oportunidades</i>	Estratégias de FrO <i>Tire vantagem das oportunidades superando os pontos fracos ou tornando-os relevantes</i>
Ameaças (A)	Estratégias de FA <i>Use os pontos fortes para evitar ameaças</i>	Estratégias de FrA <i>Minimize os pontos fracos e evite as ameaças</i>

Figura 7 – Análise de SWOT para gestão estratégica – adaptado de HAVE et al. (2003)

O ponto mais importante da análise de SWOT está sustentado na constituição de uma auto-avaliação desenvolvida pela administração, que não pode substituir as dificuldades com utilização de elementos enganosamente simples. A identificação dos pontos fortes e fracos da empresa, no mesmo sentido em que avalia o impacto e a probabilidade das oportunidades e ameaças, pode ser extremamente complexo, portanto a classificação dos elementos de SWOT na aplicação do modelo não oferece ajuda para a aplicação de tarefa complicada na tradução das alternativas estratégicas. Quando os analistas fazem suposições incorretas na avaliação dos elementos leva a exatidão da administração para escolha de uma, entre várias alternativas estratégicas, permitindo além de decisões inadequadas, constantes atrasos pelas naturais inseguranças que o processo pode apresentar.

5. Considerações finais

A globalização da concorrência vem exercendo enorme influência no desempenho econômico dos empreendimentos, principalmente, naqueles que desconsideram o foco no cliente, como meio de garantir o retorno dos investimentos.

A inclusão da cadeia de valores nas políticas permite criar e sustentar as vantagens competitivas, podendo tornar-se fator de sobrevivência nas condições adversas, quando os impactos negativos provocados pelas turbulências econômicas precisam ser diluídos em vários extratos de cada cadeia como fator de sustentação.

Na busca de instrumentos eficazes as unidades de negócios precisam utilizar instrumentos que contemplam soluções de curto, médio e longo prazo, permitindo a estabilidade econômica como mecanismos de superação as crises conjunturais.

A gestão de custos como função de equilíbrio operacional das organizações, precisa ser mais bem explorada como forma de integrar a estratégia de manufatura, dentro da visão de longo prazo que faz parte das políticas determinadas pelas corporações.

As pesquisas elaboradas no atendimento da tese de doutorado, revelam que a integração das ações de curto, médio e longo prazo, torna-se fator de grande importância para assegurar decisões eficazes nas tomadas de decisões das unidades de negócio.

Referências

- ANSARI, S.L.; BELL, J.E e THE CAM-I (1997). Target costing: the next frontier in strategic cost management. Chicago: Irwin.
- BRUNI, A.L. e FAMÁ, R. (2002). Gestão de Custos e Formação de Preços. Ed. Atlas S/A. São Paulo.
- FLEURY, A. & FLEURY, M.T.L. (2001). Estratégias Empresariais e Formação de Competência. Editora Atlas S/A. 2ª Edição. São Paulo.
- GARVIN, D.A. (1993). Manufacturing Strategic Planning. California Management Review. Summer.
- GOLDRATT, E.M., COX, J. (1992). Meta. 2ª Edição. Ed. Educator. São Paulo.
- GUERREIRO, Reinaldo (1999). A meta da Empresa: seu alcance e seus mistérios. Editora Atlas S/A .2ª Edição. São Paulo.
- HAVE, S.T., HAVE, W.T. e ELST, M. (2003) Modelos de Gestão. Prentice Hall. São Paulo.
- HENDRIKSEN, E. S. (1977). Accounting Theory. Richard D. Irwing, INC. 3ª Edição. Homewood, Illinois.
- HENDRIKSEN, E.S. & BREDÁ, M.F.V. (1999) Teoria da Contabilidade. Ed. Atlas S/A. 5ª Edição. São Paulo.
- KAPLAN, R.S. e NORTON, D.P. (1997). A Estratégia em Ação. Editora Campus Ltda. 16ª Edição. Rio de Janeiro.
- KOTLER, P. (2001). Administração de Marketing. Prentice Hall. 10ª Edição. São Paulo.
- MAHER, M. (2001). Contabilidade de Custos. Editora Atlas S/A. São Paulo.
- MARTINS, E. (2003). Contabilidade de Custos. Editora Atlas S/A. 9ª Edição. São Paulo.
- MATZ, A., CURRY, O.J. e FRANK, G.W. (1978). Contabilidade de Custos. Editora Atlas S/A. 2ª Edição. São Paulo.
- MOURITSEN, J.; HANSEN, A. e HANSEN, C.O. (2001). Inter-organizational controls and organization competences: episodes around target cost management analysis and open book accounting. *Management Accounting Research*. Vol. 12.
- NAKAGAWA, M. (2000). Gestão Estratégica de Custos. Editora Atlas S/A. São Paulo.
- PORTER, M.E. (1989). Vantagem Competitiva. Editora Campus. Rio de Janeiro.
- SZTAMFATER, T. e BRUNSTEIN, I. (2000). Considerações sobre o custeio integrado ABC-EVA e aplicação prática em uma confecção. *Boletim Técnico da Escola Politécnica da USP*. Vol. BT/PRO/078.