

# Um Modelo Avançado Para O controle Estratégico de Custos (SCC)

Carlos Alberto Diehl

Antônio Diomário de Queiroz

## Resumo:

*Este trabalho apresenta um modelo compreensivo e abrangente para o Controle Estratégico de Custos (SCC). As propostas conhecidas sobre gestão estratégica de custos (SCM) são ampliadas para incorporar visões estratégicas e organizacionais. Um modelo mais abrangente e compreensivo é obtido, considerando variáveis críticas, incertezas estratégicas, controles formais e sócio-comportamentais, ciclos corretivo e evolutivo, monitoramento externo e interno e estratégias correntes e emergentes. Este modelo, embora não definitivo, permite tanto a pesquisadores como gerentes melhor entendimento sobre o Controle de Custos de um ponto de vista estratégico.*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

**UM MODELO AVANÇADO PARA O  
CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS (SCC)**

Carlos Alberto Diehl, MSc. – Bolsista do CNPq - Brasil

Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

UNISINOS – Av. Unisinos, 950 – São Leopoldo – RS CEP 93022-000

[cd@mercado.unisinos.br](mailto:cd@mercado.unisinos.br)

PPGEP/UFSC - Campus Universitário - Trindade – Florianópolis - SC - CP 476

Professores e Pesquisadores

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

## **UM MODELO AVANÇADO PARA O CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS (SCC)**

### Resumo

Este trabalho apresenta um modelo compreensivo e abrangente para o Controle Estratégico de Custos (SCC). As propostas conhecidas sobre gestão estratégica de custos (SCM) são ampliadas para incorporar visões estratégicas e organizacionais. Um modelo mais abrangente e compreensivo é obtido, considerando variáveis críticas, incertezas estratégicas, controles formais e sócio-comportamentais, ciclos corretivo e evolutivo, monitoramento externo e interno e estratégias correntes e emergentes. Este modelo, embora não definitivo, permite tanto a pesquisadores como gerentes melhor entendimento sobre o Controle de Custos de um ponto de vista estratégico.

Palavras-chave: estratégia, modelo, controle

### **1. O Controle Estratégico de Custos – uma primeira abordagem**

#### ***Origens e Evolução do Controle de Custos***

Os controles de custos tiveram seu nascimento moderno nas fábricas do final do século XIX. Eram usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários. Consistiam de ferramentas simples, basicamente visando verificar o lucro obtido, a partir da dedução das despesas incorridas das vendas efetuadas.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos

## UM MODELO AVANÇADO PARA O CONTROLE ESTRATÉGICO DE CUSTOS (SCC)

### 1. O Controle Estratégico de Custos – uma primeira abordagem

#### *Origens e Evolução do Controle de Custos*

Os controles de custos tiveram seu nascimento moderno nas fábricas do final do século XIX. Eram usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários. Consistiam de ferramentas simples, basicamente visando verificar o lucro obtido, a partir da dedução das despesas incorridas das vendas efetuadas.

O advento da produção em massa, e ao mesmo tempo do mercado de capitais, levou à captação de recursos financeiros externos, à origem da bolsa de valores. Como forma de garantir informação fidedigna aos investidores surgiu a figura do Contador ou Auditor Público, cujo principal objetivo era avaliar aspectos econômico-financeiros das organizações. Para assegurar a comparabilidade entre diversas organizações e ao longo do tempo, uma série de princípios, convenções e regulamentos foram estabelecidos. A rigidez destas orientações, somada ao seu objetivo principal, qual seja, de informar o desempenho da organização em um nível macro ao público externo (objetivo societário), tornou estes instrumentos inapropriados para seu objetivo original, o gerenciamento. Outra função era fornecer uma base para o cálculo dos impostos (objetivo fiscal). As informações em nível intermediário, principalmente (custo de produtos), eram (e ainda são) muito agregadas, distorcidas e retardadas. Para o gerente convencional, pouco importa se as distorções se anulam ao final e se as últimas linhas do balanço "fecham, batem". Não informa o que deve ser feito.

Mas devido ao grande prestígio e a continuidade destas ferramentas e de seus utilizadores (principalmente contadores), continuaram a influenciar a vida organizacional de uma forma avassaladora, chegando-se a se afirmar que a perda de competitividade da indústria americana na década de 80 foi devida ao uso de sistemas de custeio (GOLDRATT, 1992). Despertados pela grande perda de competitividade, alguns praticantes e acadêmicos da área, propuseram alternativas a estes sistemas de custeio, buscando resgatar o objetivo original dos sistemas de custos como ferramentas de gerenciamento. Foi mesmo proposto que deve haver dois sistemas de custos: um para fins societários e fiscais e outro para fins gerenciais (KAPLAN, 1988). Talvez o grande marco no repensar da área tenha sido o famoso livro de Johnson e Kaplan "*Relevance Lost: the rise and fall of management accounting*"<sup>1</sup> de 1987. Este livro inaugurou uma fase rica de debates e propostas, cujo maior resultado concreto talvez tenha sido o Sistema ABC, proposto inicialmente pelo grupo CAM-I<sup>2</sup>. Nesta obra, os autores fazem um rico apanhado da evolução dos sistemas de custeio a partir do fim do século XIX e realizam críticas contundentes. Ao final do livro, propõem algumas alternativas e algumas questões que deveriam ser respondidas pelos sistemas de custeio.

Avançando nesta direção, Shank e Govindarajan propuseram uma nova visão para a Gestão de Custos, a Gestão Estratégica de Custos, que culminou em seu livro "*Strategic Cost Management*"<sup>3</sup> de 1993. Este tema será retomado mais adiante.

---

<sup>1</sup> Publicado no Brasil sob o título: *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*, pela editora Campus em 1993.

<sup>2</sup> Uma discussão sobre este tema pode ser visto em BERLINER; BRIMSON, 1992.

<sup>3</sup> Publicado no Brasil sob o título "A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos", em 1997.

### ***Avançando - Uma Visão Estratégica***

A importância do sistema de gestão de custos (CMS) no apoio à estratégia da organização tem sido destacada por vários autores. Embora de forma ainda confusa, parece haver certa concordância na literatura no sentido de que o CMS deveria ser consistente com a estratégia. Assim, o sistema, convenientemente, poderia reforçá-la. Muitos autores têm demonstrado a importância de sistemas de medição de desempenho que sejam coerentes com o comportamento esperado dos agentes organizacionais, e, portanto, conseqüentemente, com a estratégia, seja ela qual for. É conhecido o adágio de Goldratt (GOLDRATT, 1992) "diga como me medes e te direi como me comportarei; se me medires de forma ilógica, não espere comportamento lógico".

*"De uma perspectiva de medição, a formulação de estratégia envolve o projeto do modelo de desempenho do negócio, enquanto a implementação da estratégia é concernente ao rastreamento dos resultados atingidos dentro do contexto do modelo... contadores não podem restringir sua atenção somente à informação de custo referente aos produtos da empresa, mas também incorporar informações estratégicas em seus relatórios" (ECCLES; PYBURN, 1992, p.42 e p.28).*

Também autores como Al Erbahr (1999), um dos principais defensores do EVA (*Economic Value Added* - Valor Econômico Adicionado), postulam que se, ao se esperar que agentes organizacionais se comportem de forma a aumentar a riqueza dos acionistas, o sistema de medição de desempenho deve ser desenhado de forma a reforçar este comportamento. Shank e Govindarajan (1997) mostram a importância do alinhamento da remuneração dos executivos com a estratégia da unidade de negócio. Mesmo considerando uma certa diferença na abordagem estratégica feita por eles e o fato de que se ativeram ao sistema de recompensa (notadamente, alto escalão), é necessário perceber-se que a tese defendida vai ao encontro da idéia de sistemas de avaliação de desempenho coerentes com a estratégia.

No entanto, a partir de uma pesquisa conduzida por volta de 1994, Fry, Steele e Saladin (1995) afirmavam que muitas empresas utilizavam sistemas de custos que não eram coerentes com o ambiente competitivo das mesmas. Ainda,

*"Uma vez que a qualidade do produto é indicada como o mais importante fator de longo prazo para o sucesso [da empresa], é necessário que a infra-estrutura de manufatura encoraje comportamento gerencial que ira melhorar este fator... uma vez que o sistema de gestão de custos é o maior componente da infra-estrutura de manufatura, é vital que o sistema apóie esta estratégia [de manufatura]" (p.27).*

Cooper e Slagmulder (1999) realçam as características de um sistema de custeio para fins estratégicos, sublinhando que devem ter maior simplicidade que um sistema com fins operacionais, sendo desenhado tão simples quanto possível. Inclusive, colocam que para fins estratégicos, o custeio indireto pode ser aceitável.

Já Cunningham (1992) afirma, a partir de uma pesquisa realizada através de múltiplos casos na indústria de transportes, que o CMS, no suporte a estratégia, pode ter características diferenciadas ou adicionais àquelas necessárias ao simples controle de custos. Ainda, um maior detalhamento usado nas empresas pesquisadas era realizado por solicitação das áreas mais envolvidas no desenvolvimento e aplicação de estratégias.

*"Os resultados deste estudo indicam que existem sistemas de controle e contabilidade que não só são adequados sob estratégias competitivas, mas ampliam a efetividade das estratégias... a penetração da influencia de atividades de marketing sobre as características dos sistemas de controle e contabilidade e a forte crença das pessoas entrevistadas que esta influencia é a maior contribuição para o sucesso da estratégia competitiva" (p.97).*

*"... o interesse dos gerentes em desenvolver novas medidas de desempenho foi disparado por estratégias [ênfase em serviço ao cliente]" (ECCLES, 1991).*

### **O ABC e o Suporte à Estratégia**

O sistema ABC pode ser considerado como um sistema de informações que oferece custos mais acurados, a fim de melhorar o desempenho da organização (BOISVERT, 1999). Há um certo consenso entre estudiosos do Sistema ABC (*Activity-Based Costing*) de que o mesmo se aplica bem como sistema de medição e análise para fins estratégicos; outros vão além, afirmando que o ABC é um sistema informação de custos para fins estratégicos por excelência.

No entanto, em ambientes dinâmicos, de freqüentes e velozes mudanças estratégicas, um alto nível de manutenção, muitas vezes requerido pelo ABC, pode ser contraproducente (FEURER; CHAHARBAGHI, 1995). Inclusive autores como Cokins (1996) que defendem a escolha do nível de detalhe do ABC: *"O nível de detalhe [do modelo ABC] depende do tipo de decisões tomadas com os novos dados"*(p.199), reconhecem o risco de um custo elevado para a montagem e manutenção do sistema:

*"Se o modelo [do Sistema ABC] é demasiadamente simples, ele pode ser insuficientemente acurado; mas se for muito complicado, o esforço extra para mantê-lo pode exceder os benefícios"* (COKINS, 1996 , p 200).

O sistema ABC foi originalmente desenhado para fazer frente à "alocação" da crescente parcela de custos fixos das organizações, devida principalmente ao crescimento de atividades de apoio. Estas tiveram crescimento relativo em função das mudanças ambientais (maior diversidade de produtos, levando a maior complexidade interna) e da redução absoluta e relativa de custos diretos, fruto de cem anos de gerenciamento sobre. Assim, o sistema ABC parece indicado para organizações que:

- Tenham alta parcela de custos fixos indiretos;
- Tenham alta complexidade/ diversidade da linha de produtos.

Portanto, para organizações que estejam atuando em ambientes competitivos altamente estáveis, com parcelas de custos indiretos reduzidas, pouca diversidade de produtos e, ainda produtos semelhantes, e adotando, por exemplo, estratégias de liderança em custo total, um sistema ABC pode ter pouco sentido. Se o objetivo da empresa é reduzir os custos e investimentos ao máximo, e se o sistema de custeio atualmente utilizado (Custo-Padrão, Centro de Custos, etc.) fornece respostas satisfatórias, um sistema mais "avançado" de custos pode ter um investimento e um custo desnecessários. Desta forma, embora o ABC seja "um sistema de custos estratégicos por excelência", paradoxalmente, ele se torna pouco relacionado à estratégia. O famoso livro de Johnson e Kaplan (1993), que talvez tenha inaugurado o atual período de repensar dos sistemas de custeio, questiona exatamente a relevância dos sistemas de custeio para fins gerenciais, devido à sua inadequação em fornecer as informações necessárias à gestão das organizações.

Se o ambiente competitivo e a estrutura da organização permitem o uso, de forma relevante, isto é, útil e proveitosa, de um sistema de custeio "tradicional", não há sentido em migrar para um sistema mais "avançado", onde é esperado certo investimento monetário, maior custo de manutenção, maior complexidade. Além, é claro, de que qualquer processo de mudança envolve riscos de resistência e de mudança de linguagem e cultura, que podem resultar em fracassos e perdas substanciais. Isso não significa que a organização deverá manter de forma indefinida sua estrutura e seus sistemas; ao invés, significa que antes de implementar alguma "novidade" gerencial a organização deve avaliá-la à luz de seu ambiente competitivo, sua estrutura, suas crenças e perspectivas.

## **2. Características Avançadas para o SCC - Uma Nova Concepção**

A partir de propostas do início da década de 90 se iniciou um processo de redesenho dos sistemas de custos com fins gerenciais. Mas este processo, como visto até aqui, não parece ainda ter conduzido a um modelo satisfatório e abrangente para o controle estratégico de custos. A partir desse ponto, algumas concepções avançadas serão agregadas aos modelos existentes, visando oferecer um modelo mais satisfatório.

### ***Temas na Gestão Estratégica de Custos***

De acordo com Shank e Govindarajan (1997) um sistema de sistema de gestão estratégica de custos possui três temas subjacentes: Análise da Cadeia de Valor, Análise de Posicionamento Estratégico e Análise de Direcionadores de Custo.

A análise da cadeia de valor busca compreender a contribuição da empresa na formação dos custos de um produto através da cadeia de valor. Partindo da compreensão de que o custo de um produto ao chegar às mãos do consumidor final é composto da soma dos custos dos participantes da cadeia de valor que atende este consumidor, pode-se estimar se os custos adicionados pela organização são coerentes com sua contribuição em termos de valor agregado. Neste caso, as características do sistema de custos da empresa devem permitir a ela medir e monitorar os custos, tanto da cadeia de valor externa (interempresas ou interunidades), como da cadeia de valor interna. Neste sentido, BROMWICH (1990) afirma:

*"Um sistema de informação de contabilidade gerencial deve incorporar informações de demanda e coletar todos os dados externos e internos antes discutidos [vantagens e desvantagens de custo por economias de escala ou de escopo] se decisões completamente informadas devem ser atingidas" (p.41).*

A Análise de Posicionamento Estratégico busca compreender qual a estratégia genérica que a empresa está seguindo e como deve ser desenhado o sistema de custos para apoiá-la. Neste aspecto, é importante compreender que abordagens estratégicas diferentes exigem estruturas organizacionais diferentes (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Sendo esperadas arquiteturas diferentes da organização em posições estratégicas diferentes, por coerência devem-se oferecer desenhos de sistemas de custo diferentes para cada situação. Diehl e de Queiroz (2000) colocam que para organizações cuja estratégia foque em inovações freqüentes de produtos, um adequado controle de custos durante o ciclo de inovação, pode ser fundamental.

Na análise dos Direcionadores de Custo (ver Tabela 1), também chamados de Condutores de Custo (PORTER, 1992), o foco está em compreender quais os fatores que causam o custo. Internamente, este conceito pode ser entendido no escopo do ABC – Custeio Baseado em Atividades, como geradores de custo (ver BERLINER; BRIMSON, 1992). Na verdade, a efetiva gestão de custos deve ser realizada sobre as causas dos custos, sem o que, as ações gerenciais estarão sendo tomadas sobre os efeitos, não impedindo recorrências. Na literatura sobre TQM (*Total Quality Management* – Gestão da Qualidade Total), analogamente, já é amplamente aceito que ações gerenciais devem ser tomadas sobre as causas dos problemas de qualidade<sup>4</sup>. Por exemplo, em muitas organizações são comuns ações de redução de custos do tipo “corte-20%-do-pessoal-até-sexta-feira”, sem compreender que os custos de pessoal são decorrência de necessidades de mão-de-obra para a execução de atividades. A necessidade de pessoal, neste caso, só diminuirá com o redesenho de processos.

Ora, se a Análise de Direcionadores de Custo é parte fundamental de um SCC e um SCC pode ser dito apoiador de uma determinada estratégia, então deve ser esperado

---

<sup>4</sup> Ver, por exemplo: CAMPOS, 1994; GARVIN, 1992.

que um adequado SCC, isto é, um adequado conjunto de características de um SCC, irá privilegiar características que estejam mais fortemente relacionadas com o controle dos direcionadores de custo mais representativos da estrutura da organização e da indústria na qual esta está inserida. Reforçando este posicionamento, Simons (1995) sugere que um sistema de controle de diagnóstico deve monitorar as *variáveis críticas* da organização. Por variáveis críticas entendem-se aqueles indicadores ligados aos fatores críticos de sucesso da organização; aqueles processos e projetos que por serem estratégicos devem ser mantidos sob controle para assegurar a viabilidade estratégica (LORINO; TARONDEAU, 1998). Naturalmente, se entre estas variáveis existem aquelas relacionadas a custo, um controle estratégico de custos deve monitorá-las. Uma consequência desta afirmação é que se a organização, hipoteticamente, não tem algum tipo de custo como variável crítica, então, um controle de custos pode ter um papel secundário, não tendo caráter estratégico. Analogamente, aquelas competências estratégicas ou centrais da organização (HAMEL; PRAHALAD, 1990), que são a base dos processos estratégicos, devem ter seus indicadores de custo controlados pelo SCC.

<b>Direcionadores de Custo Estruturais</b>	<b>Direcionadores de Custo de Execução</b>
Escala	Envolvimento da força de trabalho
Escopo	Gestão da Qualidade Total
Experiência	Utilização de Capacidade
Tecnologia	Eficiência do Layout das Instalações
Complexidade	Configuração do produto
	Exploração de ligações com fornecedores e clientes

Tabela 1 - Direcionadores de Custo Estruturais e de Execução - fonte: SHANK; GOVINDARAJAN, 1997.

### **Visão Abrangente**

Tradicionalmente têm sido considerados como controles de custo sistema formais ou cibernéticos. Grande parte dos estudos sob o enfoque custos é dirigida para a análise de instrumentos objetivos e concretos de custos, por exemplo, sistemas de remuneração e custo-padrão. É mesmo dito que a efetividade de um sistema de controle é avaliada em termos de se ele mantém a atividade-alvo em limites razoáveis ou se tem efeitos colaterais disfuncionais (LAWLER apud GREEN; WELSH, 1988).

No entanto, o controle efetivo de custos se dá também através do estímulo de certos comportamentos. Como discutido anteriormente, o grande objetivo dos controles de gestão é de induzir ou estimular um determinado comportamento. Neste sentido, controles "alternativos" de custos também funcionam como instrumentos que podem moldar um determinado comportamento. Algumas formas podem ser sistemas de valores e crenças, comportamentos demonstrados pelo executivo principal, regras de conduta, entre outras. Por exemplo, em uma empresa que busca um controle rígido de custos, regras estritas de conduta ética quanto a despesas de viagem podem evitar "gastos excessivos"<sup>5</sup> em jantares, hospedagem, locomoção.

Vários autores (CUNNINGHAM, 1992, GOMES; SALAS, 1999, DAVILA, 2000) tem afirmado a importância dos relacionamentos entre o CMS e aspectos e controles sociais e comportamentais. Pelo fato de que o CMS fornece uma forma de comunicação nas organizações, pode também exercer um papel importante nos controles sociais e comportamentais (CUNNINGHAM, 1992). Como discutido antes, o sistema de controle

<sup>5</sup> Por vezes, é admitido que empregados em viagem eventualmente imputam alguma parte de suas despesas particulares àquelas que serão reembolsadas pelas suas organizações. É mesmo tolerada uma certa "elevação" das despesas como uma forma de remuneração indireta ou estímulo ou premiação.

estratégico, onde está inserido o CMS e o SCC é operado também por aspectos sociais e comportamentais (SIMONS, 1995). Em serviços, adicionalmente, a medição de desempenho requer também, a medição de intangíveis (FITZGERALD et al., 1989). Por causa das características dos produtos das organizações de serviços, a medição do desempenho tende a ser mais subjetiva (ANTHONY et al., 1984).

Mesmo se considerando que os objetivos estratégicos da organização sejam prioritariamente econômicos, o uso de controles abrangentes pode ser fundamental para alcançá-los. Até porque indicadores econômicos objetivos,

*"É claro, nós não negamos o papel central que as medidas financeiras tem em avaliar o desempenho global de um negócio. Eles são indicadores legítimos e importantes de quão bem a gestão está utilizando os ativos sobre seu controle para incrementar o valor do acionista.. Mas como todo gerente sabe, há limitações importantes em confiar exclusivamente em medidas financeiras de desempenho. Uma das mais importantes limitações é que medidas contábeis são indicadores de resultados, isto é, são os resultados da ação gerencial e do desempenho organizacional, não a sua causa." (ECCLES; PYBURN, 1992, p.41).*

Em uma visão de Sistemas de Controle de Gestão como aqueles que visam auxiliar a organização a atingir seus objetivos, isto é, implantar uma adequada estratégia, pode-se afirmar que:

*"Gestão de desempenho... vai além dos limites tradicionais da contabilidade gerencial, e requer habilidades de gerentes contábeis [controlllers] (e pesquisadores em contabilidade gerencial) a serem desenvolvidas em pelo menos três áreas:...os gerentes contábeis necessitam entender as atividades operacionais da organização... segundo, há a necessidade de conectar o projeto de sistemas de controle com questões de estratégia, tanto deliberada quanto emergente... terceiro, há a necessidade de focar no contexto externo dentro do qual a organização está inserida... A intenção de usar sistemas de medição de desempenho é influenciar o comportamento gerencial, de forma que os gerentes tenham conhecimento e motivação para agir nos melhores interesses da organização... Embora técnicas individuais de gestão e controle contábil tenham sido bem estudadas individualmente dentro de um contexto restrito, elas precisam ser estudadas como parte de um sistema de controle organizacional mais abrangente... gerenciamento contábil e outras práticas de medição de desempenho necessitam ser avaliadas não apenas de um perspectiva econômica, mas também de uma perspectiva social, comportamental e gerencial, dentro de um contexto organizacional amplo" (OTLEY, 1999, p.380-381).*

Percebe-se que ao partir-se da visão ampla de controle como um processo de induzir o comportamento dos agentes organizacionais, é necessário introduzir elementos outros que aqueles tradicionalmente vistos como "controles cibernéticos" ou formais. Com frequência estudos organizacionais mostram uso, inclusive inconsciente, de "controles alternativos" como forma de exercer uma regulação dos processos seja por que o controle tradicional falhou, seja por que é inadequado ou não consegue captar os elementos necessários para sua própria atuação. E mais, é preciso considerar que estes elementos não existem enquanto partes isoladas, mas sim como partes de um todo. Há mútua dependência entre eles. As duas categorias de controle não são mutuamente excludentes e podem mesmo se complementar e reforçar (CUNNINGHAM, 1992).

*"Há uma lei implícita nisto, mas esta lei é aquela a qual partes dos todos têm que se moldar pela virtude de sua real existência como partes dos todos... o mais importante sobre partes é que elas têm que se encaixar precisamente no lugar*

*com outras partes no organismo todo que elas compõem'... as propriedades de qualquer parte são determinadas não por alguma lei fundamental, mas pelas propriedades de todas as outras partes" (CAPRA, 1991, p.320-321).*

Aspectos ligados às premissas básicas das estratégias, como já discutido, as incertezas estratégicas, não são monitorados por indicadores objetivos, inequívocos, que disparam automaticamente um alarme que permite o gerenciamento por exceção. Antes, são sinais sutis do ambiente, mudanças, que embora possam ser radicais, aparentemente têm pouca relação com o negócio e suas premissas, pelo menos inicialmente. No entanto a percepção destes sinais e as ações decorrentes (logo, um processo de controle) podem ser fundamentais para a sobrevivência e sucesso da organização. Como estes sinais são normalmente sutis, inesperados, desconhecidos, não há a necessidade, ou mesmo, não se pode defini-los com precisão; ou seja, não se pode definir com exatidão o que, como, quando, onde, medir estes sinais. Talvez o máximo que se possa fazer é, ao perceberem-se sinais com potencial impacto, confrontá-los com as premissas básicas e as variáveis críticas da organização.

*"Se a vigilância estratégica deve ter sucesso, o processo de monitoramento deve ser mantido aberto. Estruturá-lo antecipadamente com uma lista de questões críticas deve ser evitado" (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, p.97).*

### **Visão Externa**

Idealmente, decisões estratégicas de uma organização são dependentes das ações das demais forças competitivas (PORTER, 1997), ou forças externas a ela. Estas forças podem moldar a forma como a organização define sua estratégia e, conseqüentemente, trazer impacto para o custo. Um controle estratégico de custos deve ser capaz de monitorar os custos ou ações com impacto sobre custos, tomadas pelas forças competitivas. De forma similar, Shank e Govindarajan (1997) salientaram esta característica quando propuseram a análise da cadeia de valor, através da qual realizam a análise de custo da organização em relação à cadeia de valor da qual ela é participante e em relação a outras cadeias.

Na cadeia de valor e fora dela há forças competitivas que podem afetar o custo: concorrentes, clientes, fornecedores, entrantes potenciais e substitutos. Por exemplo, uma nova tecnologia desenvolvida por um entrante, substituto ou concorrente pode exigir que a organização ofereça serviços ou características adicionais ao seu produto, elevando o custo. Outro exemplo é o monitoramento dos investimentos necessários para um determinado concorrente ou entrante potencial oferecer um produto que venha a competir com a organização. Ilustrando isso,

*"Entrantes potenciais em uma indústria na qual a produção envolve custos perdidos (sunk costs) tem que incorrer nestes custos sem garantia de sua recuperação... com esta visão, contadores deveriam procurar fornecer informações sobre custos perdidos por causa das vantagens estratégicas que podem trazer para a empresa que os possuir" (BROMWICH, 1990, p.43).*

Novamente, as forças competitivas às quais serão mais importantes de monitorar irão variar de acordo com cada organização e indústria. Também a intensidade e os tipos de controles serão dependentes de cada circunstância.

*"Tais dificuldades [em desenvolver controles estratégicos práticos e úteis] são prováveis de serem mais pronunciadas em certas categorias de negócios e processos de controle estratégico podem necessitar considerar circunstâncias específicas enfrentadas por cada negócio" (GOOLD; QUINN, 1990, p.54).*

### ***Estrutura Organizacional***

A estrutura organizacional também é um aspecto a ser considerado no projeto e na operação de controles de custos estratégicos. Os empregados (perfil, formação, nível de confiança, cultura, etc.) e a arquitetura (número de níveis hierárquicos, órgãos – divisões, departamentos, setores – distribuição geográfica, etc.) podem influenciar o formato deste controles. O controle estratégico se trata de um processo; processos, estrutura e estratégia estão inter-relacionados (MILES; SNOW, 1978).

O tipo de processamento requerido das informações pelo ambiente poderá gerar diferentes estruturas organizacionais (GALBRAITH, 1973). O processo de controle deve se adaptar a esta estrutura organizacional. Brignall e Ballantine (1996) propõem que o ambiente interno da organização irá afetar *como* deve ser medido o desempenho. Fisher (1995) sugere, a partir de um modelo contingencial, que os controles utilizados são relacionados com a estrutura organizacional. Complementa colocando que se trata de um processo interativo.

Os dispositivos de controle utilizados irão depender da estrutura organizacional (ANTHONY et al., 1984). Por exemplo, pessoal com menor formação profissional pode demandar controles mais simples de serem interpretados. Reciprocamente, a interpretação dos sinais emitidos pode ser mais bem realizada por pessoal com um tipo de formação em detrimento de outra. Ilustrativamente, Cunnigham (1992) afirma que, em uma das companhias entrevistadas em sua pesquisa, um executivo contou-lhe que usara sua influencia pessoal para assegurar a independência dos serviços prestados no suporte à estratégia, em relação à função tradicional de contabilidade, por entender que as atividades eram separadas. Corroborando isso o autor afirma que nas empresas pesquisadas a função contábil não era envolvida no processo de controle.

Por outro lado, Feurer e Chaharbaghi (1995) sustentam que, durante períodos de mudanças estratégicas, o sistema de avaliação de desempenho deveria ser independente da estrutura da organização; antes focado em processos de negócios que em funções. Ainda que desejável, como assegurar que o comportamento dos agentes organizacionais será adequado, se eles entenderem o processo de avaliação de desempenho inapropriado, ou mesmo, se houver interpretações equivocadas acerca do mesmo?

### ***O Ciclo de Aprendizagem***

Um sistema de controle estratégico de custos deve estar voltado ao suporte às questões estratégicas da organização. As questões estratégicas envolvem as maiores decisões da organização em termos de alcance e de tempo. Mas estas decisões devem ser tomadas em consonância com o contexto; se o contexto muda, isto é, se os pressupostos que são a base das estratégias atuais mudam, as decisões estratégicas terão que ser revistas. O sistema de controle estratégico de custos deve ser capaz de indicar mudanças fundamentais e significativas nos aspectos de custos. Por exemplo, monitorar as incertezas estratégicas relacionadas a aspectos de custos da organização. Antes que definir *a priori* os novos custos da organização, o sistema deveria ser capaz de antever alterações relevantes, indicando pelo menos o sentido dessas mudanças (elevação ou redução de custos) e uma estimativa preliminar de sua grandeza.

No entanto, com freqüência o comportamento das pessoas não reforça a aprendizagem de duplo ciclo. Elas podem ser tentadas a "jogar o jogo" de cinismo organizacional:

*"Para complicar o assunto, quando empregados escolhem aderir a uma norma [implícita] que diz "esconda erros", eles sabem que estão violando outra norma que diz "revele erros". Qualquer que seja a norma que eles escolham, eles correm o risco de problemas. Se eles escondem o erro, eles podem ser punidos pelos*

*superiores se o erro é descoberto. Se eles revelam o erro, eles correm o risco de expor uma rede inteira de camuflagem e decepção." (ARGYRIS, 1977, p.116).*

Medidas objetivas do controle estratégico de custos nem sempre evidenciam erros quantitativos, pois podem ser mascaradas. Têm menos ainda capacidade de mostrar erros comportamentais, cujo efeito pode ser muito distante no tempo. A literatura gerencial é repleta de casos de executivos principais que tinham quase total desconhecimento da realidade da organização e das "redes de camuflagem e decepção"<sup>6</sup>. O SCC deve conter elementos que operem o duplo ciclo de aprendizagem, para merecer o título de Controle Estratégico de Custos. Se o controle de custos não é capaz de monitorar as premissas fundamentais da estratégia e as mudanças que possam afetar significativamente a organização, então ele é somente um sistema de custos ampliado.

*"O sistema de controle [estratégico] deve também identificar as premissas básicas sobre as quais a estratégia é assentada, e rastrear quaisquer mudanças nessas e suas implicações no desempenho" (GOOLD; QUINN, 1990, p.46).*

Um controle estratégico de custos deve então ser capaz, além de monitorar quantitativamente os custos internos, os custos externos (cadeia de valor), os custos dos concorrentes e do próprio posicionamento estratégico, de monitorar as premissas básicas que fundamentam a estratégia e as mudanças contextuais que possam trazer impacto significativo para a estrutura de custos da organização, direta ou indiretamente. Para estas últimas tarefas, somente indicar o sentido da mudança (ascendente ou descendente) e sua ordem de grandeza, podem ser suficientes.

O controle da implementação do processo estratégico, definido por Simons como o sistema de Controle de Diagnóstico, pode também operar outra função: ser utilizado como valiosa fonte de informação (SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987). Neste sentido, utilizar as informações obtidas pelos agentes organizacionais responsáveis pela implementação da estratégia para verificar a validade das ações proposta e mesmo para obter sinais que indiquem a validade das premissas estratégicas, pode ser muito proveitoso. Além da ampliação dos pontos de vistas, próprio escopo da informação, maior envolvimento (e, logo, maior comprometimento) destes, pode levar ao saudável questionamento da estratégia em curso, bem como a uma atualização mais rápida do cenário utilizado como pano de fundo da formulação estratégica.

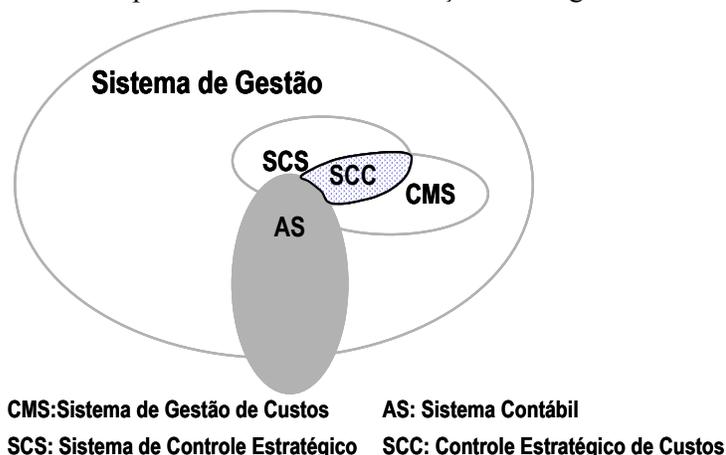


Figura 1 - A Localização do SCC na Organização

<sup>6</sup> O autor foi testemunha de uma situação onde um novo gerente ao revelar ao presidente a prática corrente de camuflagem de estoques causados por erros operacionais, foi acusado de "deslealdade" e de "fugir das responsabilidades". O presidente não só não acreditou no gerente como ignorava a prática.

### **Localização do SCC na Organização**

Conforme discutido até aqui, o SCC possui características de um processo de controle que apóia a estratégia da organização. Para tanto, utiliza elementos do sistema de controle estratégico – SCS (exemplo: objetivos estratégicos de custo), elementos do sistema contábil – AS (exemplo: base de dados), indiretamente, e elementos do sistema de custos gerenciais (por exemplo, custo de produtos e clientes). Pode-se afirmar que o SCC opera na interseção dos sistemas Gerencial e Estratégico (Figura 1). Com base nessas informações, o SCC pode operar como um conjunto de controles de custo para o suporte à estratégia. É importante perceber que a configuração do SCC mais adequada é dependente da estratégia da organização, assim como de outras variáveis contingenciais.

O modelo proposto pode ser relacionado e melhor entendido quando referido ao modelo das Alavancas de Controle (SIMONS, 1995), um sistema de controle estratégico abrangente. A partir da próxima seção, esta relação é discutida.

### **3. O Controle Estratégico de Custos e as Alavancas de Controle**

O Sistema de custos tem inter-relação com o Sistema de Controle Estratégico do negócio (SCS). Sendo parte de um sistema de controle de gestão, ele deve sofrer influência do contexto da organização, do ambiente competitivo e das definições estratégicas, como já discutido. Considerando o modelo de Simons, pode-se perceber que ele está relacionado com o sistema de controle estratégico de duas formas (Figura 2). A primeira é a própria lógica de acompanhamento, medição, quantificação e resultados das variáveis de diagnóstico e de ambiente. A segunda é a forma pela qual ele será influenciado pelo sistema de controle estratégico e estes influenciarão o comportamento dos agentes organizacionais.

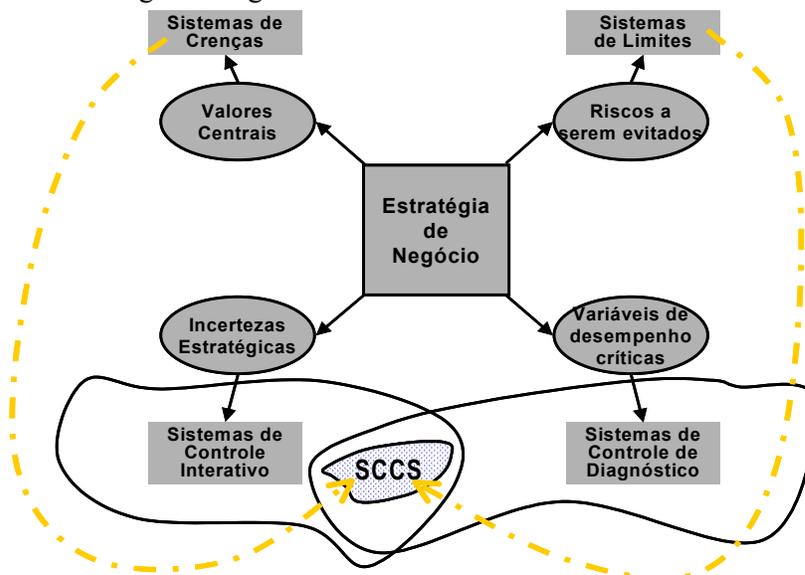


Figura 2 -O SCC inserido no Modelo de Simon

### **O Monitoramento de Custos: Sistema de Controle de Diagnóstico e Sistema de Controle Interativo**

O SCC, considerado o modelo das Alavancas de Controle, como um sistema de suporte a estratégia tem, então, duas facetas: a primeira em um formato de Controle de Diagnóstico, e a segunda em um formato de Controle Interativo. A abordagem de Controle de Diagnóstico faz o monitoramento das Variáveis Críticas de Desempenho, sendo operada em uma nuance de Gerenciamento por Exceção. Ela facilitará o ciclo

corretivo (*single loop learning*), mantendo os processos de negócio na direção esperada. Internamente, as variáveis críticas estão associadas aos processos e projetos estratégicos. Externamente, pode monitorar os custos dos concorrentes, de outros participantes da cadeia de valor, entre outras funções.

A abordagem de Controle Interativo faz o monitoramento das Incertezas Estratégicas, operada em um comportamento mais interativo e informal. Ele facilita o ciclo evolutivo (*double-loop learning*), permitindo o questionamento e a aprendizagem acerca das premissas fundamentais que baseiam as escolhas estratégicas. Adicionalmente, deve ter um olhar para o ambiente externo mais pronunciado e abrangente do que o sistema de controle de diagnóstico, visto que irá procurar “sinais” e tendências mais do que indicadores.

*“Muitas empresas de serviços tem produtos personalizados, não-padronizados, sem rotina tecnológica; isto indica baixo conhecimento da relação meios-fins, o que faz de controles progressivos [feed forward ou evolutivos] mais úteis que sistemas de retroalimentação (feedback). Estes sistemas de controle progressivo estão primariamente direcionados a lidar com incertezas tecnológicas e ambientais” (BRIGNALL; BALLANTINE, 1996).*

O modelo das Alavancas de Controle é coerente com a proposta de Shank e Govindarajan (1997) de temas na Gestão Estratégica de Custos - Análise da Cadeia de Valor, Análise de Posicionamento Estratégico e Análise de Direcionadores de Custo. No entanto, a proposta das Alavancas de Controle é mais abrangente, visto que sugere o monitoramento de aspectos indiretos e não só de aspectos objetivos e quantitativos de custo. No entanto, as Alavancas de Controle, como originalmente propostas, preocupam-se somente com controles formalmente estabelecidos. Esta limitação é reconhecida por Simons (1995).

De forma semelhante, as Alavancas de Controle sugerem o monitoramento de oportunidades e ameaças, uma tarefa estratégica, como sugerida pela análise SWOT (Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças) (Andrews apud MINTZBERG et al., 2000). Mas, de uma forma aprimorada, sugere que o monitoramento das incertezas estratégicas deve ser "permanente"; isto é, ela não ocorrerá somente no momento formal de planejamento estratégico, mas de forma contínua pelo executivo principal.

### ***Os sistemas de influência: Sistemas de Crenças e Sistemas de Limites***

Os Sistemas de Crenças e de Limites agem mais indiretamente como controles. Estão mais focados em influenciar o comportamento dos agentes organizacionais do que efetivamente atuar como controles cibernéticos, como tradicionalmente definidos.

Os valores existentes (definidos, redefinidos ou "descobertos"), influenciam como os controles cibernéticos operam e o formato que eles têm. Por exemplo, em uma organização onde o nível de confiança entre os agentes organizacionais é elevado e isto está refletido nos seus valores (formal ou informalmente) controles de custo que introduzem uma elevada dose de desconfiança podem ser contra-produtivos.

Por estes controles se tratarem de dispositivos vinculados ao comportamento, não basta analisarem-se seus efeitos sob uma ótica objetiva. Visto que está envolvida a variável "comportamento" é importante considerar mais a forma como as pessoas percebem os controles e menos como eles foram teoricamente desenhados. Os Sistemas de Crenças e de Limites podem trazer algumas indicações sobre este aspecto.

Os Sistemas de Crenças e de Limites influenciam os controles de custo ao definirem e divulgarem formal e explicitamente os comportamentos esperados dos agentes organizacionais. Eles funcionam também, como formas de socialização e podem auxiliar nos processos de seleção e recrutamento de pessoal.

O sistema de limites pode atuar como um controle, no momento em que, ao perceber uma ação ou um comportamento indesejados, atua para corrigi-lo, através de punições. Concretamente, um gasto não autorizado pode ser punido com uma advertência, por exemplo. Analogamente, o Sistema de Crenças, ao estimular um determinado comportamento, pode premiar um empregado com um reconhecimento público por uma redução de custos inteligente ou uma economia em uma aquisição, por exemplo. Nestes casos, estes sistemas *corrigem* o processo ao estimular ou desestimular certos comportamentos; o efeito será sentido mais ao longo do tempo.

Por outro lado, as Alavancas de Controle não parecem tratar explicitamente da estrutura organizacional. Embora implicitamente questões como cultura organizacional estejam contempladas, a consideração da estrutura organizacional explicitamente poderia trazer contribuições ao modelo. Outro aspecto que mereceria uma pesquisa é a utilização de controles informais.

#### 4. O SCC – Sumário e Visão Geral

O SCC (Figura 3), então, é um conjunto de controles formais e informais de custos e seus direcionadores e causas, que suporta a estratégia da organização, através do uso de indicadores quantitativos e qualitativos bem como de medidas subjetivas e sócio-comportamentais, tomadas nos ambientes interno e externo. O SCC deve incorporar em seu desenho e operação os valores da organização e deve considerar tanto o ambiente competitivo ou externo como a estrutura organizacional.

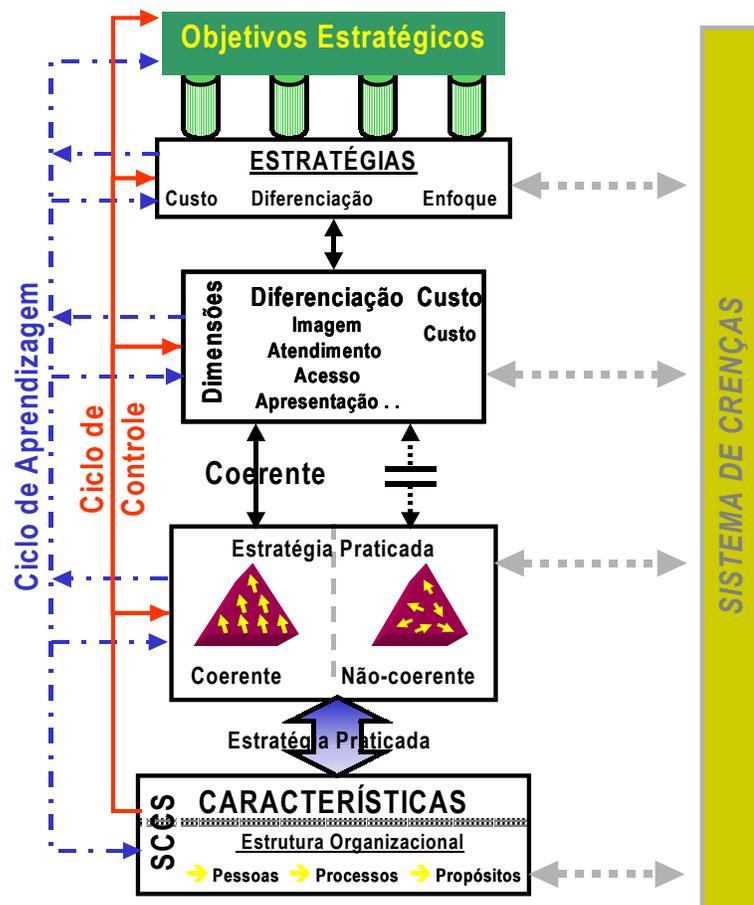


Figura 2 - Visão Geral do Modelo Proposto

O SCC incorpora elementos formais de monitoramento de custos (orçamentos, custos de produtos, etc.) e informais (comportamento de desperdício ou de investimento). Está relacionado à estratégia da organização (custos, enfoque, diferenciação), sendo coerente com esta. Sendo a estratégia da organização uma ação da organização sobre o ambiente, logo sendo mutável ao longo do tempo, o SCC deve ser capaz não só de se adaptar à nova realidade, mas antever alterações necessárias em sua própria configuração e na estratégia da organização, através de ciclos de aprendizagem simples (corretivo) e duplo (aprendizagem). Considera indicadores objetivos quantitativos (exemplo: redução de custos) e qualitativos (exemplo: tipos de fornecedores e sua relação com custo de longo prazo) e medidas subjetivas (exemplo: importância estratégica ou mercadológica de determinado componente de custo) e sócio-comportamentais (exemplo: comportamento de preservação de recursos). Avalia aspectos internos (exemplo: balanço) e externos (por exemplo, custo de concorrentes e custo total da cadeia de valor). É coerente com o contexto em que está inserido, tanto externa como internamente, considerando o tipo de estrutura organizacional, o tipo de ambiente competitivo e as variáveis contingenciais a estes associadas. É usado distintamente em diferentes formatos em diferentes momentos estratégicos.

Uma chave do controle estratégico é, então, balancear o uso de controles que estimulem o questionamento e a busca criativa com controles que ensejem a disciplina e o cumprimento de objetivos, enquanto restringem as alternativas. Talvez a palavra que melhor descreva um adequado controle estratégico seja *Equilíbrio*. Equilíbrio que pode ser alcançado pelo conveniente *balanceamento* ou *compensação* entre ações criativas e restritivas, o longo do tempo e de acordo com as variáveis contingenciais. Como já observado, por vários autores (KAPLAN; NORTON, 1997, SCHREYÖGG; STEINMANN, 1987, SIMONS, 1995, FITZGERALD et al., 1989), balancear é preciso.

Sendo Equilíbrio a palavra-chave, é necessário identificar ou propor a configuração do Controle Estratégico de Custos considerando vários aspectos: formal ou informal, subjetivo ou objetivo, resultado ou sócio-comportamental. Ainda mais, é necessário verificar que esta configuração irá variar ao longo do tempo.

*"... um dilema para o projetista dos sistemas de controle estratégico. Muito rigor e inflexibilidade podem (em alguns negócios) ser contra-produtivos. Mas metas vagas e perda de vínculos com incentivos e sanções, mina muito dos propósitos para os quais pretendem-se sistemas de controle. Escolhas e trade-offs devem ser feitos, portanto, entre sistemas formais e precisos e mais informais, abordagens menos vinculadas ao controle estratégico" (GOOLD; QUINN, 1990, p.47).*

Consolidando e Sumarizando:

- Um SCC deve incorporar além dos chamados controles cibernéticos, controles sócio-comportamentais (Simons - diversos) ou de Clã (Ouchi);
- Um SCC deve monitorar/ controlar variáveis críticas (controle diagnóstico) e incertezas estratégicas (controle interativo);
- Um SCC deve permitir a ocorrência do ciclo corretivo e também do ciclo evolutivo;
- Um SCC deve considerar em sua configuração, o sistema de crenças e valores da organização, bem como sua estrutura organizacional;
- Um SCC deve estar umbilicalmente ligado à estratégia da organização, mas deve permitir o saudável questionamento da estratégia corrente (seja ela puramente "pretendida", puramente "emergente" ou, mais provável, a combinação destas);
- Um SCC deve controlar tanto aspectos internos (variáveis críticas, competências, processos estratégicos) como aspectos externos (concorrentes, cadeia de valor).

A proposta de SCC apresentada incorpora vários elementos já conhecidos. A originalidade da proposta não está nos elementos incorporados, mas no modelo compreensivo e abrangente que consolida conhecimentos e discussões existentes.

### **5. Projeções acerca do SCC – o que se espera que o SCC ofereça**

Esta pesquisa busque aprimorar o modelo proposto e verificar de que forma suas relações internas se dão. Podem ser feitas, embora este objetivo principal, algumas projeções sobre os aspectos do SCC que poderiam ser adicionalmente considerados nas organizações a partir do reconhecimento do modelo.

#### ***A inclusão do sistema de gestão de custos no planejamento estratégico***

O SCC tem como principal objetivo apoiar as decisões estratégicas da organização. Neste sentido, o SCC deveria ser utilizado para apoiar as decisões, fazendo parte explicitamente do processo de planejamento estratégico. Durante este processo, o SCC deveria ser consultado.

#### ***Projetar o SCC a Partir do Planejamento Estratégico (Estratégia Deliberada) e do Aprendizado (Estratégia Emergente)***

Sendo o SCC vinculado à estratégia da organização, se deveria no processo de planejamento estratégico prever as alterações a serem realizadas no mesmo. Embora seja salutar considerar neste processo alterações em todo o Controle de Gestão, principalmente naquelas estratégias onde custo tem um papel importante, ter atenção especial a esse elemento. O planejamento estratégico deveria ter como um de seus resultados a indicação de quais variáveis de custo deveriam ser controladas.

De forma análoga, deve ser permitido ao SCC reconhecer as estratégias emergentes, podendo ser adaptado para refleti-las. Deveriam se considerar configurações do SCC a partir das decisões estratégicas, tanto no caso de se ter estratégia deliberada praticada quanto estratégia emergente praticada. Isto é, considerar que a estratégia resultante deverá ser refletida pelo SCC.

#### ***A consideração do Ciclo de Aprendizagem***

O ciclo de aprendizagem ou evolutivo deveria ser explicitamente considerado no projeto e operação de SCC. Tanto em situações onde o planejamento estratégico ou aprendizado estratégico sejam predominantes, o SCC deveria ser capaz de nas duas circunstâncias permitir a evolução da estratégia organizacional e a sua própria evolução, refletindo a primeira.

### **6. Conclusão**

A abordagem proposta oferece um modelo abrangente e compreensivo para o entendimento do Controle Estratégico de Custos. Com este modelo é possível clarificar os papéis de muitos elementos da organização. Também o modelo permite aos pesquisadores uma estrutura para pesquisar e explicar relações entre diversas variáveis contingenciais relacionadas ao Controle Estratégico de Custos.

Talvez a principal vantagem do modelo seja sua abrangência. Ele considera diversos elementos presentes nas situações cotidianas e em decisões estratégicas. Muitos deles já são reconhecidos, pelo menos informalmente. Com o modelo, estes elementos são explicitamente reconhecidos e incorporados.

O modelo inicia a clarificar algumas relações entre importantes elementos de custos. Embora ainda seja necessário um aprofundamento para estabelecer um modelo quase definitivo, ele propõe uma estrutura que oferece uma base para pesquisas.

Finalmente, a partir da compreensão das relações básicas presentes no modelo executivos podem melhor gerenciar suas organizações. O reconhecimento explícito dos elementos, notadamente aqueles não-tradicionais (ciclo de aprendizagem, valores centrais, medidas subjetivas) pode oferecer a oportunidade para melhor projeto e operação dos controles estratégicos.

## 7. Referências Bibliográficas

- ANTHONY, R.N; DEARDEN, J; BEDFORD, N.M. *Management Control Systems*. Homewood: Richard D. Irwin, 5ed., 1984.
- ARGYRIS, C. *Double Loop Learning in Organizations*. *Harvard Business Review*, September/ October, 1977, p115-125.
- BERLINER, C; BRIMSON, J.A. *Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas*. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.
- BOISVERT, H. *Contabilidade por Atividades – contabilidade de gestão – práticas avançadas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRIGNALL, S; BALLANTINE, J. *Performance Measurement in Service Businesses Revisited*. *International Journal of Service Industry Management*, Vol.7, No.1, 1996, pp.6-31.
- BROMWICH, M. *The Case for Strategic Management Accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.15, No 1/2, 1990, pp.27-46.
- CAMPOS, V.F. *TQC - Controle da Qualidade Total (no Estilo Japonês)*. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 4ªed., 1994.
- CAPRA, F. *The Tao of Physics: an exploration of the parallels between modern physics and Eastern mysticism*. London: Flamingo, 1991.
- COKINS, G. *Activity-Based Cost Management: making it work*. Boston: McGraw-Hill, 1996.
- COOPER, R; SLAGMULDER, R.. Intelligent Cost System Design. *Strategic Finance*, June 1999, 1999.
- CUNNINGHAM, G.M. Management Control and Accounting Systems under Competitive Strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol.5, No.2, pp. 85-102, 1992.
- DAVILA, T. *An Empirical Study on the Drivers of Management Control Systems' Design in New Product Development*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.25, 2000, pp.383-408.
- DIEHL, C.A; DE QUEIROZ, A.D. *Controle de Gestão e o Ciclo de Inovação: aspectos dinâmicos de custeio*. *VII Congresso Brasileiro de Custos*, AGO2000, 2000.
- ECCLES, R. *The Performance Measurement Manifesto*. *Harvard Business Review*, Jan-Feb, 1991, p.131-137.
- ECCLES, R.G; PYBURN, P.J. *Creating a Comprehensive System to Measure Performance*. *Management Accounting*, October/1992, p.41-44
- EHRBAR, A. *EVA: Valor Econômico Agregado: A Verdadeira Chave para a Criação de Riqueza*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.
- FEURER, R; CHAHARBAGHI, K. *Performance Measurement in Strategic Change*. *Benchmarking for Quality, Management & Technology*, Vol.2, No.2, 1995, pp.64-83.
- FISHER, J. *Contingency-Based Research on Management Control Systems: categorization by level of complexity*. *Journal of Accounting Literature*, Vol.14, 1995, p.24-53.

- FITZGERALD, L. JOHNSTON, R; SILVESTRO, R; STEELE, A; VOSS, C. *Management Control in Service Industries. Management Accounting*, abril 1989.
- FRY T.D; STEELE, D.C; SALADIN, B.A. *The Role of Management Accounting in the Development of a Manufacturing Strategy. IJOPM*, vol.15, No12, 1995, p. 21-31.
- GALBRAITH, J. *Designing Complex Organizations*. Menlo Park: Addison-Wesley, 1973.
- GARVIN, D.A. *Gerenciando a Qualidade - a Visão Estratégica e Competitiva*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.
- GOLDRATT, E.M. *A Síndrome do Palheiro - garimpando informação num oceano de dados*. São Paulo: Educator, 1992.
- GOMES, J.S; SALAS, J.M.A. *Controle de Gestão - uma abordagem contextual e organizacional*. São Paulo: Atlas, 2ed, 1999.
- GOOLD, M; QUINN, J.J. *The Paradox of Strategic Controls. Strategic Management Journal*, Vol.11, 1990, p.43-57.
- GREEN, S.G; WELSH, M.A. *Cybernetics and Dependence: reframing the control concept. Academy of Management Review*, 1988, Vol.13, No.2, 287-301.
- HAMEL, G; PRAHALAD, C. K. *The core competence of the Corporation. HBR*, May-June, 1990.
- JOHNSON, H.T; KAPLAN, R.S. *Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, R.S. *One Cost System Isn't Enough. Harvard Business Review*, Jan/ Feb 1988, Vol.66, Iss.1, 1988.
- KAPLAN, R.S; NORTON, D.P. *A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 5ed, 1997.
- LORINO, P; TARONDEAU, J.C. *De la stratégie aux Processus Stratégiques. Revue Française de Gestion*, janvier-février 1998, p.5-17.
- MILES, R.E; SNOW, C.C. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York: McGraw-Hill, 1978.
- MINTZBERG, H; AHLSTRAND, B; LAMPEL, J. *Safári de Estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- OTLEY, D. *Performance Management: a framework for management control systems research. Management Accounting Research*, 1999, Vol.10, pp363-382.
- PORTER, M.E. *Vantagem Competitiva*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, M.E. *Estratégia Competitiva - técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SCHREYÖGG, G; STEINMANN, H. *Strategic Control: a new perspective. Academy of Management Review*, 1987, Vol.12, No.1, p.91-103.
- SHANK, J.K; GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. Rio de Janeiro: Campus, 3ªed., 1997.
- SIMONS, R. *Levers of Control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston: Harvard Business School, 1995.