

# VIVÊNCIA EM GESTÃO DE CUSTOS: UMA INOVAÇÃO PARA O ENSINO DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

---

**PROF.<sup>a</sup> DR.<sup>a</sup> CLEONICE BASTOS POMPERMAYER**

**FAE Centro Universitário, Curitiba, Paraná. BRASIL**  
**e-mail: ppmayer@terra.com.br**

---

## **RESUMEN**

O presente artigo tem como objetivo apresentar, à comunidade de estudantes e profissionais interessados no estudo e no aprendizado sobre a gestão de custos, uma metodologia de ensino desenvolvida com a finalidade de estabelecer uma reflexão entre as propostas teóricas existentes na literatura especializada na área e a adoção dos conceitos, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão na prática operacional dos sistemas de gestão de custos atuantes em empresas. A metodologia foi desenvolvida tomando por base os conceitos do instrumento de estudo de caso aliado ao método de pesquisa de campo, a partir de um questionário estruturado com abordagens voltadas à identificação da empresa e características do sistema de gestão de custos. Apresenta-se a estruturação e o procedimento de desenvolvimento do instrumento, assim como considerações e conclusões embasadas em experiências com alunos de pós-graduação da disciplina de gestão estratégica de custos.

## **Palavras-chave:**

instrumento de pesquisa; gestão de custos; sistemas; aspectos práticos.

## INTRODUÇÃO

A busca do conhecimento, sua reprodução, assim como sua divulgação e seu compartilhamento consiste no papel mais importante dos seres humanos. Segundo Maturana (2007, p.7), a vida é um processo de conhecimento; assim, se o objetivo é compreendê-la, é necessário entender como os seres vivos conhecem o mundo.

O conhecimento na sua essência traz a grande fonte da modificação de atitudes, geram competências, exacerba habilidades e permite o estabelecimento de conexões reflexivas capazes de alterar o curso da ciência e dos destinos. A aplicação do conhecimento constitui-se num dos mais profundos desafios, à medida que exige capacidades e criatividade para os ajustes e desvios existentes entre a solução empírica e a realidade. Nesse contexto, a educação por meio do ensino enfrenta, com raras exceções, inúmeras barreiras de como repassar o conhecimento, de que forma o conhecimento pode ser testado e como atingir sua efetividade.

Essas questões apresentam-se em todos os estágios de transmissão do conhecimento, porém, quando se trata do ensino de nível superior, especialmente profissionais, em que o receptor do conhecimento, o aluno, traz uma formação prévia, juízo de valores, e posturas proativas, faz-se necessário buscar novas metodologias de ensino, ancoradas em práticas pedagógicas viáveis.

Esses argumentos não se comportam de forma equalitária para todas as áreas do conhecimento, uma vez que existem aquelas em que o aprendizado pode dar-se de forma prática em loco, o que minimiza a distância entre a teoria e a prática. Entretanto, outras áreas do conhecimento, por exemplo, Ciências Sociais Aplicadas, pressupõe o ensino e a aprendizagem baseados em teorização prévia, acompanhada, geralmente, de aplicação prática futura.

Na subárea do conhecimento com abrangência em Administração, Economia e áreas correlatas, algumas temáticas, pela sua natureza, voltadas para gestão empresarial, o argumento ou discussão da aplicabilidade assume proporções fundamentais no processo de ensino.

Diante do exposto, o presente artigo tem como objetivo apresentar um instrumento de ensino desenvolvido para atuação com alunos de pós-graduação e profissionais na disciplina de Gestão Estratégica de Custos. O instrumento tem como finalidade a busca de uma convergência reflexiva entre as abordagens apresentadas na teoria de gestão de custos e a operacionalização do sistema de gestão de custos. Um sistema de gestão de custos, em função de suas características e pressupostos, constitui-se por um conjunto de recursos técnicos, modelagem conceitual, instrumentos estratégicos, além de uma integração entre as diversas áreas e setores operacionais.

O desenvolvimento de uma percepção de como as empresas conduzem o dia a dia operacional de seus sistemas de gestão de custos, face à adoção de teorias metodológicas advindas do conhecimento acumulado sobre o tema, poderá se tornar um diferencial para o aluno aprendiz, notadamente para aqueles que se encontram em um estágio inicial de profissionalização.

O instrumento foi elaborado e estruturado tomando-se por base pesquisas realizadas no Brasil, no período entre 1996 e 2000. Uma nova compreensão de ensino como fenômeno complexo vem direcionando as necessidades de investigação, e as abordagens metodológicas na perspectiva denominada epistemologia prática, investiga o ensino em situação que, numa perspectiva compreensiva da didática, possibilita a interlocução crítica com as teorias elaboradas (PIMENTA, 2002, p.49).

Para uma melhor compreensão, o artigo encontra-se estruturado em: introdução, instrumento de pesquisa em gestão de custos, estruturação e formatação, aplicação do instrumento e conclusões e considerações.

## **1 INSTRUMENTO DE PESQUISA EM GESTÃO DE CUSTOS**

Tendo como objetivo levantar dados, em empresas, capazes de fornecer subsídios para uma análise contextualizada, interpretativa e reflexiva sobre uma gestão de custos que se aproxime, ou não, das teorias de custos. As bases conceituais utilizadas no desenvolvimento do instrumento adotado reportam-se à modalidade de pesquisa, que, segundo Gil (2002, p.54), consiste no estudo de poucos objetos, permitindo o seu amplo e detalhado conhecimento.

No que se refere ao ensino, o estudo de caso tem uma grande aplicabilidade quando se objetiva, segundo Coelho (1997, p.37), aplicar conhecimentos teóricos em situações práticas, bem como fixar os conteúdos trabalhados e incentivar o espírito de pesquisa, entre outros.

### **2.1 Estruturação e formatação do instrumento**

O instrumento de pesquisa compõe-se de perguntas abertas e fechadas, e sua estruturação segue a divisão em duas partes: a primeira, denominada Seção 1, trata da identificação da empresa; e a segunda, ou Seção 2, trata das características do sistema de gestão de custos utilizado pela empresa.

#### **2.1.1 Seção 1 - Identificação da Empresa**

Conforme a estruturação disposta no roteiro de pesquisa, representada pela figura 1, a introdução do instrumento de pesquisa reporta-se à identificação da empresa. O detalhamento do histórico de implantação da empresa tem por objetivo contextualizar o estágio de maturidade da empresa, sua origem (em termos de âmbito nacional ou internacional), além da disposição empreendedora de pessoas ou grupos empresariais.

Complementando essa visão, são obtidos dados sobre o mercado de atuação composto pelos fornecedores e clientes, dados esses que fornecem a magnitude e necessidade de uma gestão estratégica de custos. E o conhecimento sobre os principais produtos e seus nichos de mercado passa a percepção de mercado concorrencial.

Ao serem destacados a visão, a missão e os valores da empresa, torna-se possível estabelecer uma noção sobre o comprometimento da empresa com o mercado fornecedor, o mercado consumidor, o meio ambiente e os recursos humanos. O posicionamento estratégico atual e futuro também é declarado na pesquisa e denota a busca de competitividade e continuidade das operações.

Na segunda parte desta seção, também ilustrada pela figura 1, são evidenciados os aspectos tecnológicos da empresa. Os dados sobre tecnologias de gestão e gerenciais existentes na empresa têm como objetivo consolidar o conceito de tecnologia que, segundo Kruglianskas (1996, p.13), pode ser considerado como um conjunto de conhecimentos necessários para que se possa produzir e distribuir bens e serviços de forma competitiva. Dessa forma, tecnologia trata do *know-how* aplicado às máquinas e equipamentos, aos produtos, aos processos produtivos e, até mesmo, às formas de gestão da empresa (TACHIZAWA; SCAICO, 1997, p.193).

Dados em relação à produção são obtidos se a produção é: realizada em unidades e em pequenos lotes, em grandes lotes e em massa, por processos ou tipos combinados entre as descritas; consolidando, assim, a visão sobre o estágio tecnológico atuante na empresa.

Finalmente, na terceira parte, são delineados os aspectos organizacionais da empresa. Para Vanconcellos e Hemsley (1997, p.3), a estrutura de uma empresa pode ser definida como o resultado de um processo e distribuição da autoridade e especificação de atividades, desde os níveis mais baixos até a alta administração, acompanhado do delineamento de um sistema de comunicação, o que permite que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes é atribuída para a realização dos objetivos organizacionais.

Considerando que o sistema de gestão de custos, pelo seu enfoque sistêmico, exige, para um bom desempenho, interação entre os setores, obtenção de dados sobre o uso dos recursos produtivos, fornecimento de informações gerenciais aos usuários. Com vista a retroalimentar as funções e operações empresariais, torna-se possível inferir-se ou admitir-se que o perfil da estrutura organizacional vigente possa influenciar a prática dos sistemas de gestão de custos.

No estudo desenvolvido por Pompermayer (2004), nas empresas pesquisadas cujas estruturas organizacionais apresentavam-se mais flexíveis e inovadoras, os sistemas de gestão de custos atendiam às necessidades gerenciais da empresa de forma mais eficiente e efetiva.

Neste sentido, questões sobre organograma funcional, destacando níveis hierárquicos, tipo de supervisão, comunicação, divisão de tarefas, nível de especialização (capacitação dos recursos humanos) e a existência de regras e procedimentos, permitem esboçar-se um perfil do ambiente organizacional da empresa.

FIGURA 01 - SEÇÃO 1: IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

1)	<u>Apresentação da empresa:</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Histórico;</li><li>• Mercado de atuação/principais produtos;</li><li>• Visão da empresa;</li><li>• Missão e valores;</li><li>• Posicionamento estratégico atual e futuro.</li></ul>
2)	<u>Aspectos Tecnológicos:</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Tecnologia de produção – Processo de produção;</li><li>• Tecnologias de Gestão/Gerenciais.</li></ul>
3)	<u>Aspectos Organizacionais:</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Organograma funcional;</li><li>• Nível de especialização (capacitação de Recursos Humanos);</li><li>• Divisão de tarefas;</li><li>• Níveis hierárquicos;</li><li>• Tipo de supervisão e comunicação;</li><li>• Regras e procedimentos.</li></ul>

FONTE: A Autora (2011)

Todas as perguntas relativas à Seção 1 do questionário são abertas, respondidas de forma discursiva, identificando, assim, a empresa no que se refere aos aspectos tecnológicos, e fornecendo parâmetros sobre o ambiente operacional interno no qual o sistema de custos se encontra inserido.

### 2.1.2 Seção 2 - Características do Sistema de Gestão de Custos Utilizado

A segunda seção do roteiro de pesquisa trata das características do sistema de gestão de custos utilizado pela empresa, sendo dividida em seis subseções:

- a) Histórico e características tecnológicas do sistema;
- b) Principais finalidade do sistema;
- c) Critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão utilizados;
- d) Principais informações geradas pelo sistema;
- e) Setores fornecedores de dados e principais usuários; e,
- f) Resultados obtidos.

### 2.1.2.1 Histórico e características tecnológicas do sistema

A identificação das características do sistema de gestão de custos se dá, inicialmente, pela abordagem histórica no que se refere à data de sua implantação, seguido da indagação sobre atualizações necessárias para acompanhar as inovações e mudanças ocorridas no decorrer do processo de produção e de gerencial da empresa.

Os *softwares* utilizados para a condução do sistema, assim como a integração destas outras tecnologias avançadas de gestão, como: *Just-in-Time* (JIT), Gerenciamento da Qualidade Total (CQT ou TQM), planejamento dos recursos de manufatura (MRP II), *Computer Aided Design*, *Computer Aided Manufacturing*, *Computer Integrated Manufacturing*, dentre outras, destacam um modelo conceitual de gestão estratégica de custos.

As perguntas desta subseção são respondidas de forma qualitativa (discursiva), conforme ilustrado na figura 2.

FIGURA 02 - HISTÓRICO E CARACTERÍSTICAS TECNOLÓGICAS DO SISTEMA

<u>Características do Sistema de Gestão de Custos Utilizado:</u>	
•	Histórico: data de implantação e atualizações;
•	Características tecnológicas: <i>softwares</i> utilizados.

FONTE: A Autora (2011)

### 2.1.2.2 Principais finalidades do sistema

Essa seção é composta de uma questão objetiva, dirigindo-se a um enfoque e compreensão no tocante à importância e representação do papel da gestão de custos em relação às principais finalidades do sistema. Busca-se, conforme ilustrado na figura 3, compreender qual é a prioridade do sistema de gestão de custos da empresa: se ela orienta-se para os focos estratégicos na busca de baixo custo, de diferenciação, ou ainda, de ambos, quando necessário.

FIGURA 03 - PRINCIPAIS FINALIDADES DO SISTEMA

Principais finalidades do sistema:

	Baixo custo
	Diferenciação dos produtos
	Baixo custo e diferenciação

FONTE: A Autora (2011)

Caso a empresa sinalize a alternativa de baixo custo, evidencia-se a busca de redução de custos, controle de despesas, minimização de custos com desenvolvimento de produtos, assistência, força de vendas, publicidade e intensa atenção administrativa ao controle dos custos. (PORTER, 1986, p.500).

Caso a empresa opte pela alternativa de diferenciação, segundo Porter (1986, p. 52), embora a empresa não possa ignorar os aspectos relativos a custos, estes deixam de representar o alvo estratégico principal.

A sinalização para ambas as estratégias denota que a empresa provavelmente possui uma diversidade de linhas de produtos ou serviços.

### **2.1.2.3 Critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão utilizados:**

Nesta parte do questionário, os principais critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão são listados, e a empresa deverá identificar aqueles que ela já implantou, aqueles que pretende implantar nos próximos dois anos, os que não pretende implantar, bem como aqueles métodos sobre os quais não tem conhecimento, conforme ilustra a figura 4.

Os itens arrolados nesta subseção foram selecionados tomando-se por base os enfoques e abordagens preconizados na literatura de custos como possibilidades de a empresa atingir os seus objetivos na busca de informações gerenciais. Pretende-se, com as respostas, avaliar a utilização dos critérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão pelas empresas, no sentido de compreender a preferência por abordagens mais tradicionais ou estratégicas.

FIGURA 04 - CRITÉRIOS, MÉTODOS, TÉCNICAS, TIPOS DE CONTROLE E INSTRUMENTOS DE GESTÃO UTILIZADOS

<b>Crítérios, métodos, técnicas, tipos de controle e instrumentos</b>	<b>Não conhece</b>	<b>Já implantou</b>	<b>Implantar nos próximos dois anos</b>	<b>Não pretende implantar</b>
Absorção				
Custeio Variável				
Centros de Custos				
Ordem de Produção / Serviços				
Unidade de Esforço de Produção				
ABC				
Custo-Alvo				
Custo <i>Kaizen</i>				
Análise da Cadeia de Valor				
Custo-Padrão				
Orçamento Baseado em Atividades				

FONTE: A Autora (2011)

#### **2.1.2.4 Principais informações geradas pelo sistema**

Com o intuito de colher dados sobre as informações geradas pelo sistema, a figura 5 apresenta, a seguir, um rol de informações formatadas como questões fechadas objetivando a sinalização dessas informações por parte da empresa.

A definição e seleção de tais informações deram-se em função de um estudo analítico, desenvolvido por Pompermayer (2004, fig. 6, p. 76) sobre as informações geradas por meio de aplicação de critérios, métodos de custeios, técnicas, tipos de controle e instrumentos de gestão.

FIGURA 05 - PRINCIPAIS INFORMAÇÕES GERADAS PELO SISTEMA

	Planejamento de lucros
	Redução de custos totais nos estágios de planejamento e desenho dos produtos e serviços
	Demonstrativo de resultados
	Redução de custos nas etapas de manufatura
	Redução de custos por departamento a cada período
	Apuração dos custos de cada produto/serviço
	Identificação das linhas e produtos que mais influenciam os lucros
	Identificação de padrões de comportamento de custos
	Avaliação de desperdícios e sua representação nos custos dos processos
	Custeamento das atividades desenvolvidas (custeio dos produtos/serviços por atividade)
	Acompanhamento do comportamento dos custos indiretos
	Avaliação de desempenho e melhoria contínua
	Decisões sobre mix de produtos
	Melhoria de negociação com clientes e fornecedores
	Produção de produtos e serviços que atendam às expectativas dos clientes com baixo custo
	Apoio à formação do preço de venda
	Análise de atividades que agregam e atividades que não agregam valor
	Análise da margem de contribuição e lucratividade
	Rapidez de <i>feedback</i>
	Custos da não conformidade

FONTE: A Autora (2011)

### 2.1.2.5 Setores fornecedores de dados e usuários do sistema

Nesta subseção, consideram-se os setores da empresa como fornecedores de dados sobre o uso dos recursos produtivos (materiais, matérias-primas, trabalho, serviços, tecnologia); assim como os possíveis usuários das informações geradas para o acompanhamento e avaliação das atividades operacionais e avaliação de resultado. Essa questão, de caráter aberto e de resposta discursiva, tem como meta auxiliar na percepção sobre a interação das áreas da empresa com o sistema de gestão de custos (Fig. 6).

FIGURA 06 - SETORES FORNECEDORES DE DADOS E USUÁRIOS DO SISTEMA

- Setores fornecedores de dados (listar para cada um os tipos de dados);
- Principais usuários do sistema (setores);

FONTE: A Autora (2011)

### 2.1.2.6 Resultados obtidos

A sétima, e última, parte do seminário, direciona-se aos principais resultados obtidos, enfocando-se os principais benefícios obtidos, as principais dificuldades enfrentadas na condução do sistema e a identificação da influência da estrutura organizacional no sistema de gestão de custos (Fig. 7).

FIGURA 07 - RESULTADOS OBTIDOS

- Principais benefícios obtidos;
- Principais dificuldades enfrentadas na condução do sistema;
- Análise da influência da estrutura organizacional no desempenho do sistema de gestão de custos.

FONTE: A Autora (2011)

De forma discursiva, a empresa cita os principais benefícios obtidos, considerando-se que o sistema de gestão de custos deve oferecer ao seu usuário um *feedback* operacional (informações financeiras e não financeiras) capaz de promover o aprimoramento contínuo dos processos e mão de obra, por meio do aprendizado, indicadores de curto, médio e longo prazos, sobre a necessidade de introdução de inovações, tomada de decisões, otimização de recursos e gestão estratégica de custos.

Além disso, busca-se destacar as principais dificuldades práticas e operacionais do sistema de gestão de custos na empresa. Embora essas dificuldades provavelmente se orientarão para enfoques diferentes, espera-se, a partir das respostas colhidas, discernir sobre quais elementos se encontram os maiores desafios sobre uma prática eficiente em relação à gestão de custos.

E, a análise da influência da estrutura organizacional no desempenho do sistema de gestão de custos, embora seja uma pergunta de caráter qualitativo, ficando sujeita à percepção e visão do respondente, permite uma breve reflexão sobre a condução do sistema.

## 2 APLICAÇÃO DO INSTRUMENTO

Para a aplicação do instrumento, os procedimentos a seguir são adotados. É importante ressaltar que tais procedimentos foram desenvolvidos considerando-se a oportunidade de uma atividade docente com alunos de pós-graduação, geralmente focados na aplicação prática do conhecimento. Portanto, as estratégias, abordagens e forma de discussão dos resultados expressam este ambiente.

- a) Denominação da atividade: Vivência em Gestão de Custos.

Essa denominação ocorre por se considerar a atividade como a possibilidade de experimentar e conversar sobre questões práticas de custos.

- b) Incentivo e estímulo para que o estudo desenvolva-se em grupos de pessoas.

Com maior número de participantes, oportuniza-se a discussão das respostas obtidas, assim como facilita a acessibilidade às empresas.

- c) Pré-requisito.

A condição para seleção das empresas participantes é que estas possuam um sistema de gestão de custos operante.

- d) Escolha do respondente.

Irão responder ao questionário, obrigatoriamente, atores/gestores do ambiente de finanças e controladoria da organização.

- e) Apresentação dos resultados.

Elaboração de um seminário de fórum interno no qual as equipes desenvolvem uma exposição oral com abertura para considerações e questionamentos.

- f) Interpretação e análise dos resultados apresentados.

Após a apresentação dos resultados gerados por diversas empresas, é promovido um debate avaliando-se a compatibilidade entre os dados coletados e a utilização dos enfoques teóricos já estudados na disciplina de Gestão Estratégica de Custos.

### 3 CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES

Tomando-se o principal objetivo do instrumento metodológico ora apresentado, e considerando experiências vivenciadas com algumas turmas de pós-graduação da área de Finanças, Controladoria e Gestão de Negócios, totalizando cerca de 80 (oitenta) empresas pesquisadas, torna-se possível tecer algumas considerações e conclusões.

Tratando-se do ensino para a temática de gestão de custos, conhecimento de cunho teórico voltado para uma realidade prática, torna-se possível observar, por parte dos alunos, uma expressiva motivação na busca de dados, assim como para a apresentação dos resultados.

Verifica-se, no momento da apresentação de resultados, atitudes e posicionamentos críticos e reflexivos, contrapondo-se ou registrando compatibilidade com a teoria.

Ressalta-se que a pesquisa em segmentos distintos e aleatórios, no tocante da seleção das empresas, permite análises e observações divergentes em relação ao uso da teoria.

É importante destacar que o instrumento metodológico atende, de forma otimizada, os resultados almejados, quando acompanhado de um estudo prévio sobre cada um de seus enfoques e abordagens componentes de cada seção.

Após a execução da pesquisa, apresentação e debate dos resultados, observa-se uma maior interesse dos alunos em aprofundar seus conhecimentos sobre a modelagem do sistema de custos, por entenderem a importância da aplicação correta dos fundamentos teóricos na prática gerencial das empresas.

O presente instrumento não tem a pretensão, pela sua natureza, de se constituir em um instrumento estatístico de pesquisa, mas sim de contribuir para o estudo e compreensão da disciplina de Gestão de Custos.

## REFERÊNCIAS

- COELHO, Lívia Dias. **Procedimentos de ensino**: um movimento entre a teoria e a prática pedagógica. Curitiba: Champagnat, 1997. 111p.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175p.
- HANSEN, Don. R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HULL, Dan. **Abra sua mente e você abrirá as portas do futuro**: o renascimento da educação dos Estados Unidos. CORD, 1999. 172p.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998. 376p.
- KRUGLIANSKAS, Isak. **Tornando a pequena e média empresa competitiva**. São Paulo: Instituto de Estudos Gerenciais, 1996.
- LUDKE, Menga; ANDRÉ, Marli Eliza Dalmazo Afonso de. **Pesquisa em educação**: abordagens qualitativas. São Paulo: E. P. U, 1986. 99p.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388p.
- MATURANA, Humberto R; VARELA, Francisco J. **A árvore do conhecimento**: as bases biológicas da compreensão humana. 6.ed. São Paulo: Palas Athena, 2007. 283p.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
- PERRENOUD, Philippe *et al.* (Orgs.). **Formando professores profissionais**: quais as estratégias? Quais as competências?. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2001. 223p.
- PIMENTA, Selma Garrido; ANASTASIOU, Léa das Graças Camargos. **Docência no ensino superior** São Paulo: Cortez, 2002. 279p. v.1.
- POMPERMAYER, Cleonice Bastos; KOPITTKKE, Bruno Hartmut. **A influência de fatores organizacionais nos aspectos práticos dos sistemas de gestão de custos**. Florianópolis, 2004. 257p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2004.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 15.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986. 362p.
- TACHIZAWA, Takeshy; SCAICO, Oswaldo. **Organização flexível**: qualidade na gestão por processos. São Paulo: Atlas, 1997. 335p.
- VASCONCELLOS, Eduardo; HEMSLEY, James R. **Estruturas das organizações**: estruturas tradicionais, estruturas para inovação, estrutura matricial. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 2000. 208p.