

O PAPEL DA CONTROLADORIA FRENTE AO PROCESSO DECISÓRIO DA TERCEIRIZAÇÃO

Cristiane Jeremias
Ilse Maria Beuren

Resumo:

O objetivo do presente trabalho consiste em evidenciar a importância do papel da função controladoria diante da decisão de terceirizar áreas e/ou atividades da empresa. Para isso, foi abordada, primeiramente, a evolução histórica da terceirização, evidenciando a necessidade que as empresas sentiram de agilizar o processo produtivo e, por conseguinte, passaram a terceirizar atividades ou áreas da empresa. Demonstrou-se, também, que no processo de terceirização, a minimização de custos é um ponto a ser considerado, a fim de adequar custos e qualidade a preços, tornando, dessa forma, seus produtos mais competitivos. Adicionalmente, foram apresentados os aspectos que devem ser rastreados pela controladoria na escolha do terceiro. Não se pode, simplesmente, terceirizar áreas e/ou atividades da empresa, é necessário que estas sejam devidamente analisadas e, só então, partir para o processo de terceirização. Por fim, evidenciou-se que a função controladoria é de capital importância, pois, é dela a responsabilidade de estabelecer parâmetros para o processo decisório de terceirização, buscando, assim, juntamente com os gestores, otimizar o resultado global da empresa.

Palavras-chave:

Área temática: *O Papel da Controladoria na Gestão Estratégica de Custos*

O PAPEL DA CONTROLADORIA FRENTE AO PROCESSO DECISÓRIO DA TERCEIRIZAÇÃO

Cristiane Jeremias¹

Ilse Maria Beuren²

Universidade Federal de Santa Catarina

Centro Sócio Econômico

Curso de Mestrado em Administração

UFSC/CSE/CPGA - C. P. 476 - Florianópolis/SC

e-mail: beuren@cse.ufsc.br

RESUMO

O objetivo do presente trabalho consiste em evidenciar a importância do papel da função controladoria diante da decisão de terceirizar áreas e/ou atividades da empresa.

Para isso, foi abordada, primeiramente, a evolução histórica da terceirização, evidenciando a necessidade que as empresas sentiram de agilizar o processo produtivo e, por conseguinte, passaram a terceirizar atividades ou áreas da empresa.

Demonstrou-se, também, que no processo de terceirização, a minimização de custos é um ponto a ser considerado, a fim de adequar custos e qualidade a preços, tornando, dessa forma, seus produtos mais competitivos.

Adicionalmente, foram apresentados os aspectos que devem ser rastreados pela controladoria na escolha do terceiro. Não se pode, simplesmente, terceirizar áreas e/ou atividades da empresa, é necessário que estas sejam devidamente analisadas e, só então, partir para o processo de terceirização.

Por fim, evidenciou-se que a função controladoria é de capital importância, pois, é dela a responsabilidade de estabelecer parâmetros para o processo decisório de terceirização, buscando, assim, juntamente com os gestores, otimizar o resultado global da empresa.

Área temática: o papel da controladoria na gestão estratégica de custos

¹ Aluna do Curso de Mestrado em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

² Professora Titular do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC, Doutora em Contabilidade pela USP.

O PAPEL DA CONTROLADORIA FRENTE AO PROCESSO DECISÓRIO DA TERCEIRIZAÇÃO

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Com a globalização da economia, as empresas procuram tornar-se cada vez mais competitivas para aumentar ou, no mínimo, manter sua parcela do mercado. Assim, na atual conjuntura econômica, é necessário que as empresas modernizem sua estrutura organizacional, a fim de que haja um desenvolvimento no seu setor produtivo e, com isso, possam competir com as demais empresas.

No Brasil, antes do plano de estabilização econômica (Plano Real), que foi instituído pela Medida Provisória nº 542 de 30/06/1994, tinha-se uma inflação altíssima e o mercado financeiro era um atrativo para as empresas. Por conseguinte, muitas empresas industriais deixaram de preocupar-se com o seu objeto principal, a produção de bens e/ou serviços, e passaram a ser meros especuladores do mercado financeiro. Com a mudança da política econômica e a conseqüente queda da inflação, as empresas que durante o período de inflação elevada continuaram investindo em seu processo produtivo apresentam, hoje, uma vantagem competitiva. Já que as outras empresas precisam melhorar agora sua estrutura para poder competir no mercado.

Ademais, em épocas de inflação alta, algumas empresas não se preocupavam se havia falhas e/ou desperdícios no processo produtivo. Simplesmente, estes eram repassados ao preço final do produto sem comprometer a lucratividade das empresas, visto que, neste período, os consumidores não tinham uma noção real dos preços. Agora, faz-se necessário reorganizar estas entidades, uma vez que os consumidores estão mais exigentes e o mercado mais competitivo.

Uma das formas encontradas pelas empresas, para minimizar os seus custos e tornarem-se mais competitivas, consiste na terceirização. HENDRY (1997; p.82) explicita que “a verdade é que uma das mais fortes tendências do setor empresarial nos últimos dez anos tem sido a terceirização. Cada vez com mais convicção, os grandes grupos empresariais têm buscado a redução de custos através da contratação de profissionais externos para serviços e atividades tradicionalmente realizados dentro da empresa”.

Esta é uma alternativa que as empresas estão utilizando para transferir a terceiros a execução de suas atividades meio, passando assim, a dedicar-se mais à execução de suas atividades fins. Ao transferir a terceiros a elaboração de suas atividades secundárias, a empresa poderá especializar-se cada vez mais em sua atividade principal e, desta forma, primar pela qualidade de seus produtos e/ou serviços. Ressalte-se que, atualmente, as empresas já estão terceirizando atividades e até setores importantes do seu processo produtivo.

As organizações buscam com a terceirização um aumento de qualidade, que se reflete também na produtividade. Ao se controlar a qualidade dos produtos, durante o processo produtivo, o custo é menor do que chegar ao término da produção e detectar falhas. Estas implicam em retrabalho e seu custo é maior do que o oriundo do controle de qualidade durante o processo produtivo. Adicionalmente, se o produto chega com defeitos às mãos de um cliente, o custo da insatisfação deste é muito alto para a empresa, especialmente, no que diz respeito a recuperação de sua imagem perante o público consumidor.

Desta forma, os gestores devem ter clareza no que concerne às mudanças que querem realizar em suas organizações. Todos os pontos perceptíveis que irão influenciar suas

decisões devem ser avaliados, especialmente se isto implicar em terceirizar atividades ou setores da empresa.

Esta é uma forma de tornar as empresas um pouco mais flexíveis, pois inúmeras vezes elas mantêm uma estrutura verticalizada, muito rígida, que não aceita mudanças. Ao alterar um pouco a sua estrutura organizacional, as empresas poderão dar mais espaço para que os gestores possam discutir e implementar novas idéias e, por consequência, conferir-lhes maior competitividade.

É difícil tomar a decisão de passar para terceiros atividades de uma empresa. Por isso, o gestor precisa estudar minuciosamente todos os aspectos favoráveis e desfavoráveis a esta decisão, antes de efetivá-la.

Neste sentido, o objetivo do presente trabalho consiste em analisar o papel da controladoria no processo decisório da terceirização de áreas ou atividades empresariais.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TERCEIRIZAÇÃO

A Segunda Guerra Mundial (1939-1945), apesar dos principais choques armados terem sido travados na Europa, no Norte da África e no Extremo Oriente, envolveu países de praticamente todas as regiões do globo terrestre.

Na época, as fazendas e as indústrias norte americanas supriram tanto as necessidades de seus exércitos, como a dos aliados. Neste sentido, os Estados Unidos passaram a exercer um papel de fornecedor de armamentos e de produtos agrícolas.

Por conseguinte, a indústria neste país desenvolveu-se muito. COTRIN (1987; p.22) salienta que “os Estados Unidos colocaram todo poderio de sua força industrial a serviço das necessidades militares exigidas pela guerra. Assim, milhares de navios, tanques e aviões e toneladas de equipamentos bélicos foram produzidos pelos Estados Unidos”.

A terceirização, de acordo com QUEIROZ (1992; p.28), “originou-se nos USA, por volta de 1940, quando esse país aliou-se aos países europeus para combater as forças nazistas e posteriormente contra o Japão. Ou seja, durante o segundo conflito bélico mundial”. Diz também, que “a terceirização foi muito aplicada ao longo da guerra, pois as indústrias da época precisavam concentrar-se na produção, cada vez melhor, das armas necessárias para a manutenção da superioridade aliada, e então descobriram que algumas atividades de suporte à produção dos armamentos poderiam ser passadas a outros empresários prestadores de serviços, mediante a contratação desses”.

Assim, em meio a uma grande guerra, as indústrias sentiram a necessidade de concentrar seus esforços na produção e passaram a terceirizar atividades secundárias, dando, desta forma, origem à terceirização. Esta vai consolidar-se mesmo, segundo LEIRIA (1993; p.24), “como técnica de administração empresarial a partir da década de cinquenta, com o desenvolvimento acelerado da indústria”.

No Brasil, durante o governo de Juscelino Kubitschek (1956-1961), foram instaladas inúmeras empresas estrangeiras, as chamadas multinacionais. Estas empresas ampliaram, de acordo com ALENCAR (1986; p.97), “sua atuação no mercado brasileiro, concentrando seus capitais nos setores mais importantes da economia: indústria farmacêutica, automobilística e eletrônica, distribuição de petróleo, produção de metais, máquinas e equipamentos pesados etc.”

Assim, no Brasil, conforme explicita QUEIROZ (1992; p.29), “a terceirização foi gradativamente implantada com a vinda para o nosso país das primeiras empresas multinacionais, principalmente as automobilísticas”.

Dessa forma, a terceirização de áreas ou atividades empresariais surgiu, no mercado brasileiro, da necessidade que as multinacionais sentiram de agilizar o processo produtivo.

Este processo de terceirizar atividades, conforme ROBLES JÚNIOR (1994; p.16), “começou primeiramente com a passagem das atividades mais simples para terceiros como, por exemplo, limpeza, segurança e os restaurantes da empresa. Atualmente, o processo está indo mais a fundo com a passagem para terceiros dos serviços de manutenção e de transporte de material dentro da própria indústria”.

Atualmente, as empresas procuram cada vez mais ampliar o horizonte de atividades terceirizadas. Ressalte-se, porém, que a terceirização não tem o mesmo significado que o sistema de parceria, apesar de serem constantemente usadas como palavras sinônimas.

3 MINIMIZAÇÃO DE CUSTOS COM A TERCEIRIZAÇÃO

Para SHANK; GOVINDARAJAN (1997; p.4) “a análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro nas decisões gerenciais alternativas. Em que se difere a gestão estratégica de custos? É uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes, explícitos e formais. Aqui, os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva sustentável”.

Tal pode ser visto também em BERLINER; BRIMSON (1992; p.2) quando diz que “os sistemas de gerenciamento de custos, portanto, devem propiciar informações sobre custos necessárias para decisões tanto operacionais quanto estratégicas a fim de fundamentar a aquisição e utilização de recursos”.

Neste sentido, os gestores precisam considerar os custos empresariais no processo de tomada de decisões. Assim, buscam com a terceirização de determinadas atividades a minimização dos custos. Porém, não basta, simplesmente, reduzir custos, pois, isto deve estar aliado a qualidade e preços acessíveis de seus produtos e/ou serviços, para que possam satisfazer as necessidades dos consumidores.

Tal é evidenciado por ROBLES JÚNIOR (1994; p.23), quando diz que “a tendência das empresas é adotar a visão de Valor, em que se procura a adequação de custo e preço; considera-se o preço também como um indicador da Qualidade, pois de nada adiantaria fabricar um produto de ótima Qualidade se não houvesse compradores dispostos a incorrer em um sacrifício financeiro para consumi-lo”.

Neste sentido, GIOSA (1995; p.76) afirma que “a contratação de serviços de terceiros levará a empresa a obter vantagens com um menor custo de operação, em relação aos custos praticados quando os serviços eram internos”.

Não obstante, o processo de terceirizar atividades apresenta outras vantagens e desvantagens que, muitas vezes, apesar de não se caracterizarem como custos explícitos, se traduzem em possíveis adequações de custos à produtores e consumidores.

Destaca-se, entre as vantagens, o sinergismo das atividades-fins, diminuição de atividades-meio administrativas sem ganho de especialidade, favorecimento da economia de mercado, otimização dos serviços, agilidade nas decisões, aumento de produtividade, aumento de competitividade, diminuição do passivo trabalhista, esforço de treinamento e desenvolvimento profissional, valorização dos talentos humanos etc.

Por outro lado, existem fatores restritivos que podem surgir com a terceirização, dentre os quais o aumento de risco a ser administrado, falta de parâmetros de preço nas contratações iniciais, aumento da dependência de terceiros, dificuldade de se encontrar a parceria ideal, desconhecimento da legislação etc.

É preciso considerar que, na atual situação econômica, não há mais condições dos custos serem repassados para o preço final do produto. Faz-se, então, necessário que as empresas administrem-nos para que possam estabelecer-se cada vez mais fortes neste novo contexto. Neste sentido, a terceirização vai ao encontro destes interesses de modernização e

competitividade que as empresas tanto buscam, aliados a melhoria da qualidade e redução de custos.

4 ASPECTOS A SEREM RASTREADOS PARA A ESCOLHA DO TERCEIRO

No processo de terceirizar atividades ou áreas da empresa, os gestores devem considerar alguns aspectos para que não seja tomada nenhuma decisão arbitrária que possa comprometer o desempenho empresarial.

Neste sentido, diversos aspectos devem ser rastreados pela controladoria antes dos gestores procederem a terceirização. Alguns são explicitados por LEIRIA (1993; p.59), a saber:

- avaliar o efetivo custo x benefício da terceirização;
- identificar minuciosamente as áreas terceirizáveis;
- identificar o parceiro para ‘comprar’ segurança;
- estudar potencialidade do mercado para suprir necessidades especiais;
- avaliar o aporte de capital;
- conhecer o custo real das atividades específicas;
- especificar contratualmente de forma adequada as atividades da prestadora de serviços;
- averiguar a legalidade do processo e fazer planejamento legal;
- praticar a bilateralidade em todo o processo da contratação.

Outros quesitos, apesar de previstos no momento da decisão, devem ser implementados ao longo do processo de terceirização, destacando-se os seguintes:

- transferir *know-how*;
- provocar a concorrência entre os terceiros, não tendo empresas exclusivas;
- implantar auditorias de qualidade e do adimplemento das obrigações contratuais;
- aprimorar a qualidade das atividades-meio; e
- atacar cultura interna, com treinamento específico para as mudanças decorrentes da terceirização.

De acordo com KAPLAN; NORTON (1997; p. 19) “à medida que as organizações investem na aquisição dessas novas capacidades, seu sucesso (ou fracasso) não pode ser motivado ou medido a curto prazo pelo modelo tradicional da contabilidade financeira. Esse modelo financeiro, desenvolvido para empresas comerciais e corporações da era industrial, mede acontecimentos passados, mas não os investimentos nas capacidades que produzirão valor futuro”.

Assim, se os gestores tiverem como suporte um sistema de informações que contemple, minuciosamente, estes aspectos, estarão dando um passo em favor de que o processo de terceirização seja um negócio favorável para a empresa.

5 GERENCIAMENTO DA INFORMAÇÃO FRENTE A TERCEIRIZAÇÃO

Identifica-se, nos últimos anos, uma complexidade crescente do ambiente organizacional interno e externo, dificultando sobremaneira a elaboração da estratégia empresarial. Isso pois, sua operacionalização requer uma compreensão e habilidade no manuseio dos vários fatores que se inter-relacionam, bem como uma vasta gama de informações sobre os mesmos.

Para GARRISON (1988; p.12), a informação é o motor que move os gestores. Na ausência de um fluxo de informações constante os gestores sentem-se impotentes para

qualquer coisa. Ainda, afirma que grande parte das informações necessárias podem ser geradas na própria estrutura organizacional.

Observa-se, pois, que a informação funciona como um recurso essencial na definição da estratégia empresarial. Ademais, o conjunto de informações necessárias à elaboração da estratégia torna-se cada vez mais complexo em função da velocidade do movimento dos agentes de mercado. Atualmente, centenas de relações precisam ser consideradas para gerar uma informação competitiva, o que requer o gerenciamento sistemático e dinâmico da informação.

Do que exposto, cabe salientar que os responsáveis pela elaboração da estratégia empresarial, para identificar tanto as ameaças quanto as oportunidades em potencial para a empresa, requerem informações de uma variedade de fontes e com uma densidade de características. Neste sentido, para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório.

Segundo RAMOS (1983; p.69), “o fluxo de informações corretas é o requisito por excelência da organização *sadia*. Por isso a superconformidade dos participantes da organização, por vários motivos, viciando as informações, pode ser prejudicial. O ajustamento do indivíduo à organização jamais pode ser procurado como uma forma de superconformidade. Esta acarreta a esquizofrenia (Boulding) da organização e sua pseudo-eficiência (Argyris), tornando-a impermeável às influências externas.”

6 A FUNÇÃO CONTROLADORIA

O papel da controladoria vem tornando-se cada vez mais significativo, face a necessidade que as empresas tem de modernizar-se e, por conseqüência, requerem mais informações.

As organizações precisam, portanto, de uma área capaz de dar subsídios para traçar diretrizes e metas com vista a consecução dos objetivos que deseja alcançar e para, posteriormente, fazer uma análise e verificar se atingiu os objetivos propostos.

Neste sentido, a controladoria tem um papel fundamental de gerar informações para que os gestores possam fazer o planejamento das atividades empresariais e tomar decisões mais seguras. De acordo com PETERS (1993; p.42) a controladoria de posse das informações “poderá sintetizar o cenário mais apropriado do futuro e as alternativas que o futuro poderá apresentar, visando sugerir o melhor direcionamento de esforços para o período. Isso a faz importante não só no controle, mas na elaboração de planos e planejamento”.

Segundo MOSIMANN; ALVES; FISCH (1993; p.85) “o órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores da área”.

Isto é corroborado por PELEIAS; NANNI; MOURA (1991; p.66) ao afirmarem que “hoje é a controladoria a grande responsável pela coordenação de esforços com vista a otimização da gestão de negócios das empresas e pela criação, implantação e manutenção de sistemas de informação que dêem suporte ao processo de planejamento e controle”.

Afirma FIGUEIREDO (1995; p.25) que a missão da controladoria é “zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

A função da controladoria, portanto, é dar suporte para que a empresa consiga cumprir a sua missão, otimizando seu resultado global através da integração de cada setor da empresa.

Assim, para atingir os objetivos a que se propõe, a controladoria tem como função básica gerar subsídios aos seus usuários, para que estes de posse dos mesmos, possam atingir

maior eficiência e eficácia em todas as etapas do processo de gestão (planejamento, execução e controle).

NAKAGAWA (1993; p.16) afirma que “os modernos conceitos de controladoria indicam que o controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar dados relevantes, exercer uma força ou influência que induz os gestores a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa”.

Portanto, numa visão mais atual da função controladoria, o controller além de processar as informações, passa a ter um papel de parceiro, no sentido de analisar as informações e fazer recomendações para que sejam tomadas as decisões de acordo com os objetivos traçados pela empresa.

Isto é corroborado por PEREZ JÚNIOR; PESTANA; FRANCO (1995; p.37) quando afirmam que “o papel da Controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. Diante disto, o Controller exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização”.

7 O PAPEL DA CONTROLADORIA NA TERCEIRIZAÇÃO

Algumas empresas vem sentindo a necessidade de reformular sua estrutura organizacional, visto que se encontram com custos elevados, decorrentes de um grande contingente de pessoas que não trabalham diretamente no processo produtivo. Então, para poderem tornar seus produtos mais competitivos, as entidades tem procurado alternativas que as auxiliem a solucionar tal problema.

É neste momento que a terceirização surge como alternativa de otimizar os recursos da empresa, a fim de que ela possa concentrar seus esforços para alcançar o objetivo para o qual foi criada.

O processo de terceirizar atividades ou áreas de uma empresa vem se expandindo consideravelmente. Tal processo, entretanto, não deve ser encarado como modismo e nem ser adotado indiscriminadamente. Pois, nem sempre o que é bom para uma empresa, o será para outra.

Portanto, o processo de terceirizar atividades ou áreas empresariais deve ser devidamente analisado e planejado. Assim, a entidade pode obter maior eficácia e eficiência na transformação de seus recursos em produtos, durante o ciclo de vida completo do produto.

Neste sentido, a controladoria desempenha um papel relevante dentro de uma organização, pois é através dela que as informações são geradas, estruturadas e fornecidas aos gestores para que possam tomar suas decisões.

Os agentes responsáveis pelo sistema de informações têm a incumbência de fazer com que ele contemple todos os aspectos, positivos e restritivos, no que concerne a terceirização. Para isso, devem gerar relatórios de informações gerenciais, apontando os aspectos relevantes que precisam ser considerados no processo de terceirização. Inclusive, se possível, devem apresentar, a título de ilustração, outras empresas que já terceirizaram atividades ou áreas e mostrar em que pontos lograram sucesso ou insucesso.

Infere-se, pelo exposto, que o papel da controladoria diante da expectativa de terceirizar atividades ou setores de uma empresa é de fundamental importância. Por conseguinte, através do sistema de informações devem ser produzidos e transmitidos todos os parâmetros necessários para o processo decisório dos gestores, no que concerne à terceirização.

8 CONCLUSÃO

Com a crescente modernização da economia e a necessidade da adequação das empresas a este contexto, novas estratégias são criadas a fim de que as empresas possam tornar-se cada vez mais competitivas.

Desta forma, a terceirização destaca-se como um instrumento que vem auxiliar os gestores a otimizar os recursos da organização. É, pois, com ela que a empresa passa a dedicar-se mais a sua atividade fim, uma vez que transfere para terceiros as atividades meio.

O processo de terceirização vem se difundindo consideravelmente no meio empresarial, devido a necessidade que as empresas tem de enfrentar a competitividade de seus produtos e/ou serviços.

As empresas procuram minimizar seus custos com a terceirização, aliando estes à qualidade, preço e lucratividade. Assim, elas podem garantir uma parcela significativa do mercado, visto que os consumidores, hoje, procuram produtos e/ou serviços que tenham qualidade com preços acessíveis.

Assim, com a globalização da economia, as empresas precisam de informações mais detalhadas para o processo decisório. Neste sentido, a controladoria busca suprir a necessidade que os gestores sentem das mesmas. Da mesma forma, no momento da decisão de terceirizar ou não áreas e/ou atividades da empresa, cabe à controladoria fazer o levantamento e análise dos aspectos que afetam esta tomada de decisão.

Conclui-se neste estudo, que o papel da função controladoria no momento da decisão de terceirizar setores da empresa é de capital importância. Pois, ela apresentará aos gestores os parâmetros que eles devem considerar no momento da tomada de decisão, contribuindo, dessa forma para a otimização do resultado global da empresa.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALENCAR, Álvaro Duarte de. *História do Brasil: evolução econômica, prática e social*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1986.
- BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo: T. A. Queiroz, 1992.
- COTRIN, Gilberto. *História geral: para uma geração consciente*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- FIGUEIREDO, Sandra Maria Aguiar. A controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo: v.24, n.93, p.21-34, mai./jun. de 1995.
- GARRISON, Ray H. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 5 ed. Homewood, Illinois, BPI Irwin, 1988.
- GIOSA, Lívio A. *Terceirização: uma abordagem estratégica*. 4. ed. São Paulo: Pioneira, 1995.
- HENDRY, John. O custo oculto da terceirização. *HSM MANAGEMENT*. São Paulo: n.2, mai./jun. de 1997.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P.. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LEIRIA, Jerônimo Souto. *Terceirização: uma alternativa de flexibilidade empresarial*. 6. ed. Porto Alegre: Sagra DC Luzzatto, 1993.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar C.; FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. Florianópolis, UFSC, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

- PELEIAS, Ivan Ricardo; NANNI, Luiz Carlos Calcerelli; MOURA, Carlos Alberto. O processo de planejamento e a controladoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo: v.20, n.77, p.60-67, out./dez. de 1991.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1995.
- PETERS, Marcos Reinaldo Severino. *Contribuição ao estudo da gestão econômico da qualidade em empresas de classe mundial: o papel da função controladoria*. São Paulo: Dissertação de mestrado, apresentada a FEA/USP, 1993.
- QUEIROZ, Carlos Alberto Ramos Soares de. *Manual de terceirização*. 5. ed. São Paulo: STS, 1992.
- RAMOS, Guerreiro. *Administração e contexto brasileiro: esboço de uma teoria geral da administração*. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1983.
- ROBLES JÚNIOR, Antônio. *Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.