PROCESSO DE CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

José Moreira da Silva Neto

Resumo:

Este artigo objetiva discutir o papel da Controladoria estratégica no contexto competitivo, porém, sob o pressuposto de que focalizar e priorizar os processos empresariais, significa reunir condições ideais para a consecução da excelência, sobrevivência e crescimento da empresa. Desse ponto, a incorporação dos conceito do ABM (Atctivity-based management) e do TQM (Total quality management) pelo processo de Controladoria, torna-se imprescindível para auxiliar no aumento da capacidade de competição da empresa. Assim sendo, a idéia central é que formalizar com clareza os objetivos, criar estratégias e exercer com eficiência e qualidade a utilização de recursos e a execução de atividades de trabalho nos processos, propicia-se vislumbrar com mais nitidez e simplicidade, o caminho a ser percorrido para a obtenção de vantagens. Fundamentalmente, o que se busca, é o debate sobre o melhor desempenho do processo de Controladoria, como um mecanismo de poder estratégica. Entretanto, como instrumento estratégico a Controladoria deve ser descentralizada e priorizar a geração de indicadores de desempenho para melhorar continuamente, a utilização de recursos e a execução das atividades de trabalho que criam valor à empresa e aos seus clientes.

Palavras-chave:

Área temática: *Novo Papel da Controladoria no Contexto da Gestão Estratégica de Custos*

PROCESSO DE CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

"Abordagem ambientais, dimensões críticas e valores estratégicos"

José Moreira da Silva Neto

Fundação Universidade Federal de Rondônia

BR-364, K 9,5 -Porto Velho, RO. CEP-78900-000 - Fax: (069) 227-1987

RESUMO

Este artigo objetiva discutir o papel da Controladoria estratégica no contexto competitivo, porém, sob o pressuposto de que focalizar e priorizar os processos empresariais, significa reunir condições ideais para a consecução da excelência, sobrevivência e crescimento da empresa.

Desse ponto, a incorporação dos conceito do ABM (Atctivity-based management) e do TQM (Total quality management) pelo processo de Controladoria, torna-se imprescindível para auxiliar no aumento da capacidade de competição da empresa.

Assim sendo, a idéia central é que formalizar com clareza os objetivos, criar estratégias e exercer com eficiência e qualidade a utilização de recursos e a execução de atividades de trabalho nos processos, propicia-se vislumbrar com mais nitidez e simplicidade, o caminho a ser percorrido para a obtenção de vantagens.

Fundamentalmente, o que se busca, é o debate sobre o melhor desempenho do processo de Controladoria, como um mecanismo de poder estratégica. Entretanto, como instrumento estratégico a Controladoria deve ser descentralizada e priorizar a geração de indicadores de desempenho para melhorar continuamente, a utilização de recursos e a execução das atividades de trabalho que criam valor à empresa e aos seus clientes.

Tema: Novo papel da Controladoria no contexto da Gestão Estratégica de Custos

PROCESSO DE CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

"ABORDAGENS AMBIENTAIS, DIMENSÕES CRÍTICAS E VALORES ESTRATÉGICOS"

1. AMBIENTE DO PROCESSO

"Empresa sendo obrigada a alcançar o grau de excelência para sobreviver e crescer"

Empresa competitiva requer um processo de Controladoria compatível, que incorpore o conceito de formalização institucional, mas priorize todos os critérios que elevem a qualidade dos processos do negócio e os seus respectivos produtos.

Institucional - Trata-se da formalização da empresa através de registros públicos, societários, contábeis, fiscais e trabalhistas.

Processos - Trata-se da formalização para a excelência, sobrevivência e crescimento, ou seja, diz respeito a vida e o desempenho da empresa, a sua capacidade de competir e de gerar resultados positivos.

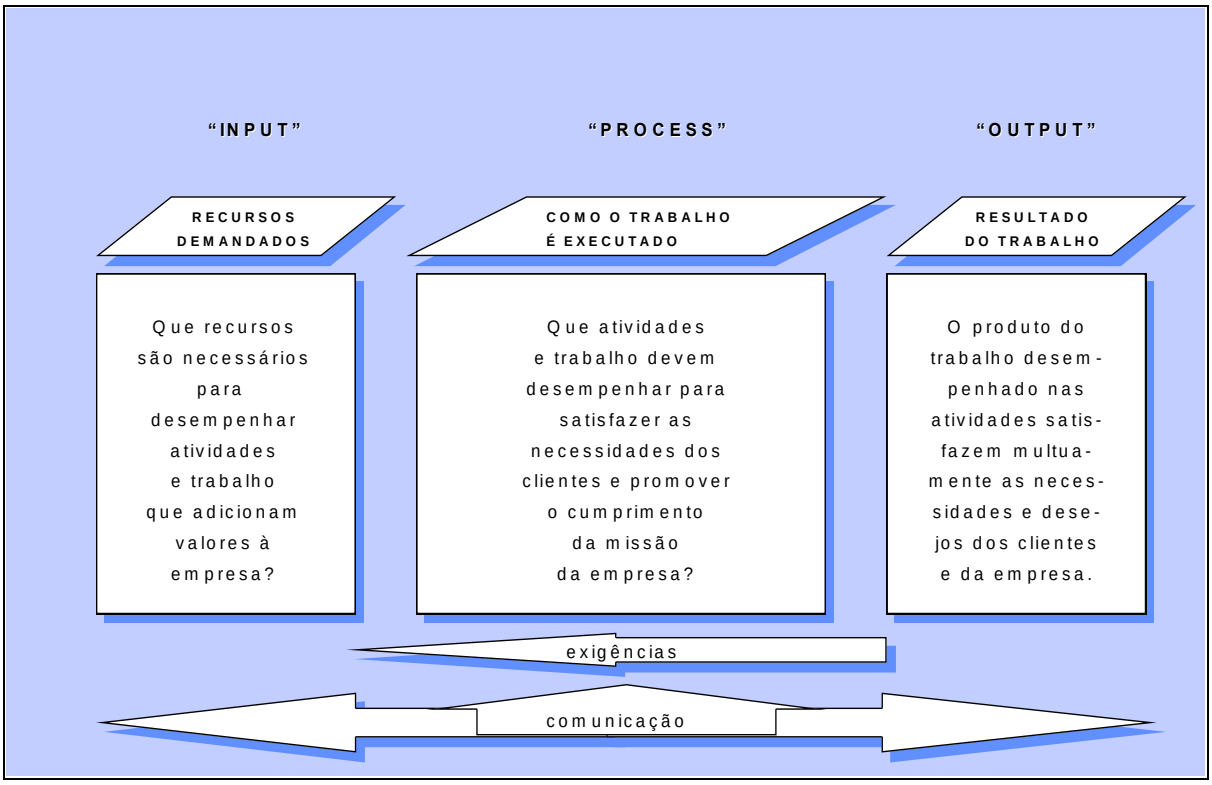
Nesse ponto, é fundamental observar que o processo de Controladoria deve-se alinhar e contemplar plenamente os processos do negócio. Ao contrário, de nada adiantaria, pois são eles que adicionam valor para a empresa.

Alinhar-se aos processos, significa formalizar os objetivos e consolida-los com a missão empresarial, consiste em promover a eficiência na utilização de recursos e na execução de atividades de trabalho nos processos. Desse modo, direcionar para os processos e desempenhar ações eficientes, é o mesmo que promover meios para alcançar os objetivos. Usar recursos materiais, de capital, alguma forma de tecnologia, mecanismos e qualificações humanas (humanware) de modo compatível, e em porções qualitativas e oportunas, significa adicionar valor aos produtos e promover a melhoria contínua do desempenho empresarial.

Nesse contexto, o processo de Controladora, executa no processo-empresa, atividades estratégicas. Torna-se imprescindível como um mecanismo de planejamento, mensuração e comunicação. Compatibiliza os objetivos formais com as estratégias competitivas e gera informações de qualidade, desempenho e de melhoria contínua dos processos.

Notadamente, o processo de Controladoria está inserido num ambiente aclamado de difícil administração, uma vez que congregam fatores internos e externos à empresa. Porém, se observar os três critérios fundamentais que norteiam o processo-empresa, como mostra a figura a seguir, pode-se constatar um ambiente com desafios, mas perfeitamente administrável e mensurável.

Figura 1.1 - Processo-empresa



Fonte: Adaptado de Melan, 1993, figura 5.2.5, p. 5-2.7.

Todavia, os critérios abordados na figura, mostra o processo-empresa de maneira genérica, entretanto, esse processo é composto por um conjunto de subprocessos onde a Controladoria atua plenamente. Nesse particular, há necessidade de documentar todos os subprocessos, utilizando-se dos mesmos critérios e metodologia.

1.1 Aspecto documental das atividades.

A partir do momento em que *"tudo que fazemos na empresa constitui-se num processo (Shares, 1993, p. 1-11.4)",* e que cada um, tem "input" (entrada), executa atividades de trabalho (processamento) e gera "output" (saída/resultado) para satisfazer cliente potencial, pode-se documentá-lo, partindo do seguinte conceito:

O processo-empresa executa *"atividades de projeção, produção, comercialização, entrega e sustentação dos seus produtos e serviços (Porter, 1992, p. 33*)". Assim sendo, necessita ainda de uma série de atividades (subprocessos) de apoio como: disponibilizar recursos materiais, qualificações humanas, capital de giro e permanentes, etc. Portanto, esses subprocessos básicos do processo-empresa devem ser mapiados, de maneira que, permita reunir em torno das quais, todas as atividades de trabalho necessárias para o desempenho do negócio empresarial.

Desse modo, o processo de Controladoria que integra e atua sobre esse elenco de atividades/subprocessos, tem como tarefa inicial, a análise de valor para a documentação daquelas que agregam ou não agregam valor à empresa e aos seus clientes potenciais. Comumente, a formalização (documentação) de uma atividade dá-se através de um diagrama de fluxo de trabalho e deve revelar:

- Como a atividade é desempenhada e por quem?
- Quais são as entradas necessárias para a eficiente execução da atividade?
- Quais atividades são fornecedoras e quais são clientes?
- Qual é o valor que a atividade adiciona?

Essas questões são verificadas quando se processa a análise de valor das atividades, como segue:

1.2 Analise das atividades

Segundo Forrest (1996, p. 108), a análise de atividades é o método de identificação que uma empresa utiliza, para entender todos os processos e identificar como esses se ajustam com as diversas estratégias da empresa, como mostra a figura 1.2.

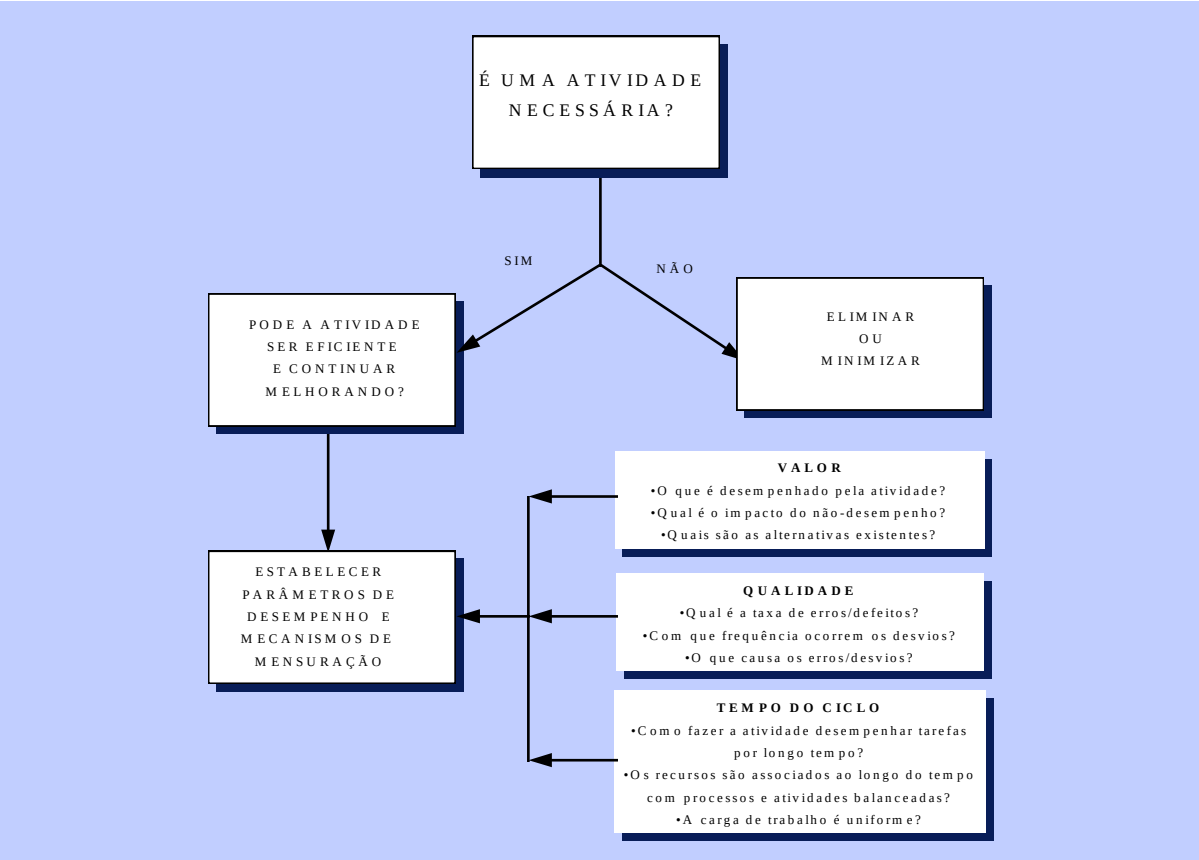
Todavia, os elementos da figura, apresentam-se como um princípio norteador, ponto de partida para a análise de valor das atividades. Porém, diversos indicadores podem ser usados na avaliação e documentação das atividades.

Alguns desses indicadores são fundamentais para demonstrar as dimensões dos subprocessos/atividades. Entre os principais, estão contemplados os seguintes conceitos:

- Análise de atividade que adiciona valor - Tem como alvo, as atividades que são definidas como aquelas, executadas para a produção de produtos e serviços e/ou melhorar o processo. Assim sendo, exigem alguns critérios e questionamentos básico, como:

  - Pode a atividade ser melhorada (justifica os custos e podem ser simplificada)?
  - É a atividade uma marca de classe-mundial que não pode ser melhorada?
  - O trabalho feito contribui para a produção de produtos e serviços?
  - A execução da atividade cria valor para os clientes?
  - É a atividade, essencial ao desempenho do negócio, ou algo mais?

Figura 1.2 - Análise de Valor da atividade



Fonte: Adaptação de Forrest, 1996, figura 4.14, p. 108 .

- É uma atividade de suporte a missão empresarial?

  "Missão da empresa - A missão pode ser declarada de maneira simples, ou seja:

  Definição do negócio - que produto ou serviço, para que mercado e cliente, deverão construir o sucesso da empresa;

  Definição de estratégias - como escolher, projetar e produzir o produto e/ou serviço, e como escolher e direcionar para o mercado e cliente-alvo;

  Definição de metas - para conseguir que resultado;

  Definição de mensurações - como mensurar e monitorar o desempenho no comprimento das metas; e

  Visualização de Valores - que tipo de empresa temos e o que aspiramos dela" (Christopher, 1993, p. 2-2.1).

- Atividade que não adiciona valor - Trata-se de uma atividade que não é exigida pela produção do produto e serviço, ou para melhorar o processo. Assim, recomenda-se algumas providências:

  - Eliminação da atividade "*desnecessária*" que não adiciana valor para desafiar a atividade apropriada;

- Identificar a fonte ou direcionador de trabalho que não adiciona valor à atividade;
- Melhorar os diversos processos para minimizar, reduzir, ou eliminar as atividades que não adicionam valor e que incorrem em desperdício de tempo.

- Determinação das atividades fixas - Trata-se de atividades que não podem ser mudadas ou modificadas sobre um determinado período de tempo. Essas atividades implica em duas questão:

  - Podem as atividades fixas serem melhoradas?
  - Pode a freqüência das atividades serem alteradas?

- Determinação das atividades variáveis - Trata-se daquela atividade que flutua com o resultado de uma necessidade de negócio, condição, volume, ou seja:

  - Diz respeito a uma parte, estado natural ou sazonal para a atividade?
  - É qualquer aspecto de previsão para a ocorrência da atividade?
  - É qualquer mecanismo em determinar onde e como o trabalho será desempenhado?

- Indicadores do nível de atividades - Analisar as características de cada atividade para determinar que tipo de atividade ela é. Proceder com determinação, visualização, correção e/ou prevenção. O resultado da análise mostrará qual a posição da área de trabalho do processo é ineficiente.

- Fluxo do trabalho e análise detalhada do procedimento - Trata-se de determinar as redundâncias, duplicidade, processos ineficientes, fluxos de interrupções, fragilidade do sistema, fontes de dados, desempenho e quando fazer o trabalho e a preparação do plano de seqüência do trabalho.

- Análises e mensuração do desempenho - Define a capacidade (razoável e expectativa) para cada atividade. Compara o volume real contra a capacidade planejada e analisa as variações ocorridas (tempo, volume, dinheiro ($), etc.). Compara os resultados de desempenho reais, com aquilo que é razoável e com as expectativas.

Uma vez, promovendo a análise das atividades (subprocesso) que levou em conta todas essas questões e conceitos abordados, tem-se uma base formal para a implementação do processo de Controladoria estratégica.

Contudo, o processo de Controladoria, apesar de dispor de uma base formal e priorizar atividades de trabalho que conduzam para a excelência, sobrevivência e crescimento, ele também está sujeito a restrições. Essas restrições, assim como as dimensões críticas do processo de Controladoria, serão discutidas a partir do próximo tópico.

2. DIMENSÕES E RESTRIÇÕES CRÍTICAS AO PROCESSO

"A execução de atividades de trabalho restritas e convencionadas por órgãos controladores, versus atividades provedoras de indicadores para a excelência sobrevivência e crescimento empresarial"

2.1 Processo de Controladoria

Constitui-se num conjunto de atividades de trabalho de planejamento, mensurações (Contabilidade financeira e gerencial/decisorial), comunicação e outras atividades de responsabilidades primárias, tais como: Dirigir os processos tributários e fiscais no âmbito nacional e internacional, incluindo o relacionamento com as autoridades e agentes desses setores; manter relacionamento apropriado com auditoria interna e externa, assim como as demais gerências e órgãos envolvidos; instituir programas de seguro; converter em relatórios os estudos de tendências; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de "*performance*"; desenvolver programas de registros, retenção e supervisão de dados; supervisionar programas de relações públicas, financeiras e de desenvolvimento, etc.

Uma visão geral e compreensiva da dimensão do processo de Controladoria, está esquematizado no figura 2.1, cuja a sua formalização sistêmica, oferecem condições dimensionais de análise, de visão estratégica e de melhoria continua do processo.

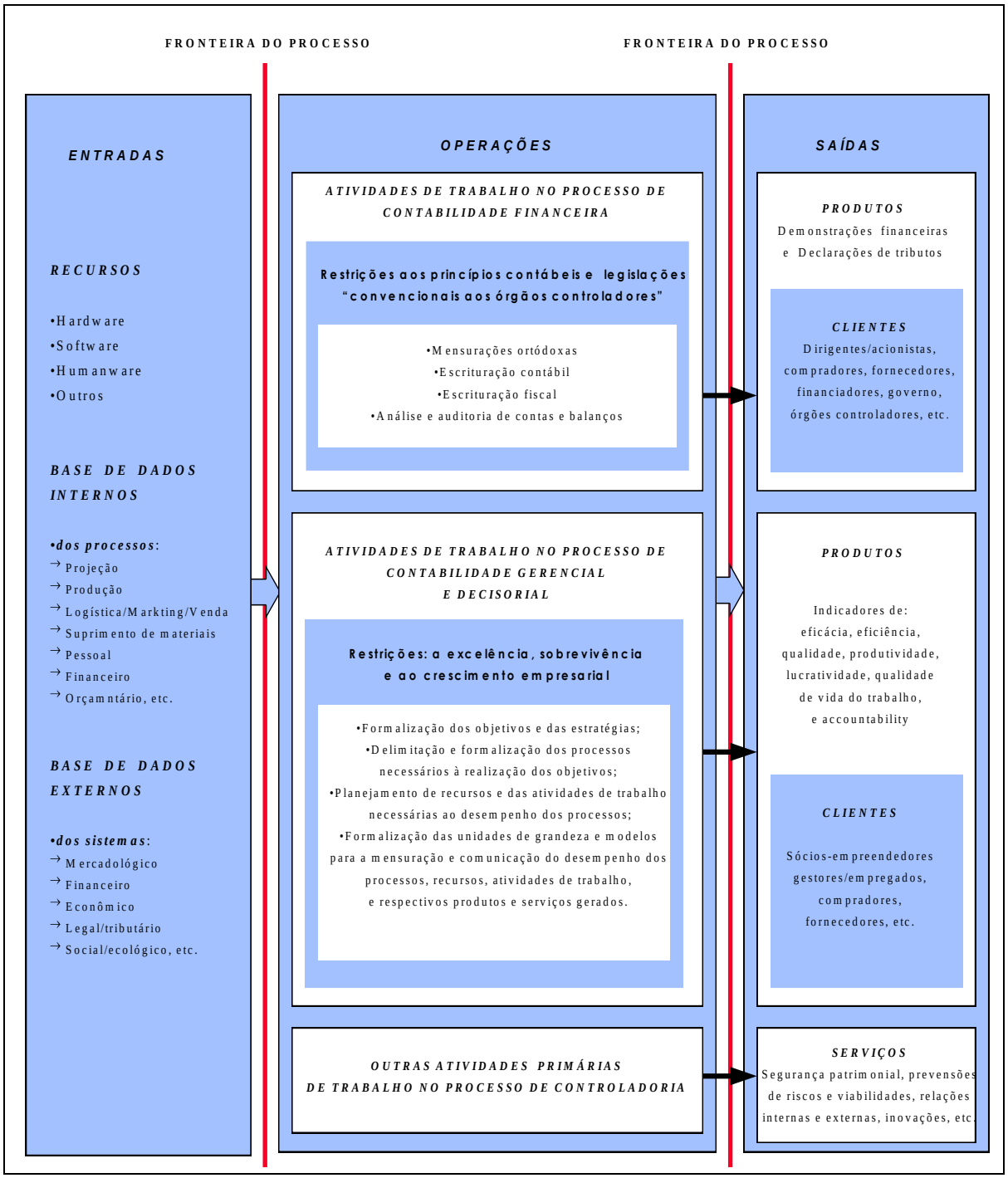
Todavia, o esquema dimensionado na figura (processo de Controladoria) representa uma idéia geral dos aspectos essenciais e críticos de uma empresa, ou seja:

- Entradas - A base de dados para a Controladoria, além dos recursos demandados para o seu processo, oriunda de todos os subprocessos que constituem a empresa, e ainda, dos sistemas externos que influenciam e impactam no processo-empresa. Desse modo, as entradas que cruzam as fronteiras do processo de Controladoria constitui-se de dados do ambiente interno e externo da empresa.

- Operações (processamento) - Reúnem atividades de trabalho que estão atreladas as restrições de órgãos controladores, e dos objetivos do processo-empresa.

- Saídas - Constituem-se na realização dos próprios objetivos. São aqueles produtos e serviços gerados pelo processo de Controladoria e que cruzam as suas fronteiras de saída, para satisfazer a necessidade de informação dos clientes potenciais.

Figura 2.1 - Processo de Controladoria



Notadamente, algumas restrições impostas ao processo de Controladoria pelos órgãos controladores (fisco, CFC. e outros) e que aparenta de inicio, limitar o valor de suas informações (produtos gerados), fez com que o processo de Controladoria que objetiva ser eficiente e eficaz ao processo-empresa, ampliasse suas atividades e buscasse mecanismo e procedimentos de valor estratégico.

3. VALOR ESTRATÉGICO

"Processo que vislumbra através da organização formal de objetivos, planejamento, mensuração e comunicação, as informações de desempenho e de melhoria contínua de processos e produtos."

O processo de Controladoria ao incorporar conceitos do ABM e do TQM, que constituem-se em mecanismos e procedimentos estratégicas voltados para a eficiência e eficácia empresarial, criou o valor estratégico. Entretanto uma análise sobre esses dois conceitos (ABM e TQM) é fundamental para entender a Controladoria como organismo estratégico.

3.1 ABM: Uma base para a Controladoria estratégica

Autores, cientistas e profissionais, tais como: Forrest, Brimson, Nakagawa e outros, enfatizam em seus conceitos o poder estratégico de obter vantagens que a gestão baseada na atividade proporciona à empresa. O princípio norteador é que tudo que ocorre na empresa, ocorre nos seus processos/atividades. Assim sendo, implementar ações eficientes nas atividades torna-se uma garantia de alcançar resultados positivos.

Desse ponto, o processo de Controladoria que constitui-se num subprocesso do processo-empresa, reúne atividades de trabalho de formalização da visão e objetivos, de delimitação dos processos empresariais (imprescindíveis), de planejamento, de mensurações de desempenho e de suporte às decisões, e ainda promove mecanismos e procedimentos adequados de comunicação e de atividades similares, incorporando plenamente os conceitos do ABM.

Sobre a incorporação do ABM, Brimson (1995, p. 26) argumenta: "*o ABM (gestão baseada na atividade), ajuda a realizar a excelência empresarial, pois elimina as distorções e os grandes subsídios à alguns produtos, causadas pela existência e alocações inconvenientes de custos*". Todavia, as abordagens sobre o ABM, apresentadas por esse autor, dão conta de que ele possibilita muito mais do que a eliminação de custos e alocações inconvenientes, como:

- Focalizar o processo (como as atividades são trabalhadas);
- Promover a melhoria interna para produzir ou decidir-se por comprar fora. Essa providência se dá com base em estimativas que são baseadas no custo do serviço (do processo), ou seja, espelha a maneira em que o trabalho é feito e quanto custa fazê-lo;
- Facilitar a eliminação de desperdícios, uma vez que ele propicia a visualização de atividades que não adicionam valor;

- Identificar a carga de trabalho da atividade/processo do negócio;
- Identificar a fonte de custos e dos direcionadores dos mesmos;
- Promover o elo organizacional e estratégico nas tomadas de decisões operacionais, assim, capacitar o gerenciamento para a capitalização de atividade/processo do negócio que constitui numa força organizacional, enquanto reestrutura a atividade/processo de negócio que não contribui para a realização das metas organizacionais;
- Providenciar retroalimentação antecipada através da obtenção de resultados estratégicos, assim, podem ser iniciadas as ações corretivas em momento oportuno;
- Assegurar que o tempo, qualidade, flexibilidade e conformidade no estabelecimento de metas é a ligação da realização estratégica com a mensuração do desempenho;
- Encorajar à melhoria contínua e a gestão da qualidade total, uma vez que o planejamento e o controle são direcionados a níveis de processos;
- Melhorar a eficiência do orçamento, identificando o relacionamento de custo e desempenho de diferentes níveis de serviços;
- Melhorar a lucratividade, monitorando o total de custo do ciclo de vida e o desempenho;
- Providenciar perspicácia de crescimento com menor custo e despesas de serviços;
- Assegurar a realização do plano de investimentos pela monitoração dos investimentos através do sistema de gestão por atividades, assim, quando desvios no plano for detectado, pode ser imediatamente aplicado as ações corretivas;
- Avaliar continuamente a eficiência de atividades/processo de negócio para identificar oportunidades potenciais de investimentos;
- Incorporar externamente um conjunto alvo de metas de custos e desempenho, e fixar metas especificas ao nível de atividade/processo de negócio; e
- Eliminar muitas crises por aparecimento de problemas, tratando antes que ocorra os sintomas.

Essas abordagens de Brimson & Antos, representam de modo claro como o sistema de gestão por atividades propicia a obtenção da excelência empresarial, e como fornece uma base organizacional para a Controladoria estratégica.

3.2 TQM: Uma base para a Controladoria estratégica

A gestão da qualidade total tem o seu valor estratégico fundamentado em duas abordagens básicas:

- TQC - Controle da qualidade total: Trata-se de um programa que reunem objetivos, estratégias, elementos do programa e as definições desses elementos. Destina-se a incrementação da qualidade de forma abrangente. Assim sendo, o programa de controle da qualidade total agrega e cerca-se de uma base abrangente de conceitos e mecanismos, que abarcam todas as atividades da empresa.

- Eliminar os elementos crônicos do desperdício: A primeira providência para que uma empresa tenha qualidade é a eliminação dos elementos crônicos da não qualidade, conforme mostra a figura 3.1 reproduzida na pagina seguinte.

Diante dessas abordagens pode-se vislumbrar o valor estratégico em dois critérios, ou seja: a) estrutura implementada para controlar a qualidade que permite garantir um nível de melhorá-la continuamente; e b) a eliminação de elementos crônicos de desperdício, também propicia a aquisição de um grau de qualidade. Desse ponto, é oportuno conceituar alguns dos fatores mais comuns do custo da não-qualidade, como:

- Rejeição - Trata-se de produtos com defeitos de fabricação ou avaria;

- Sobra (refugo) - Trata-se de desperdício de parte de materiais;

- Retrabalho - processo de produzir, pelo menos, parte de um produto que apresentou erro na produção original.

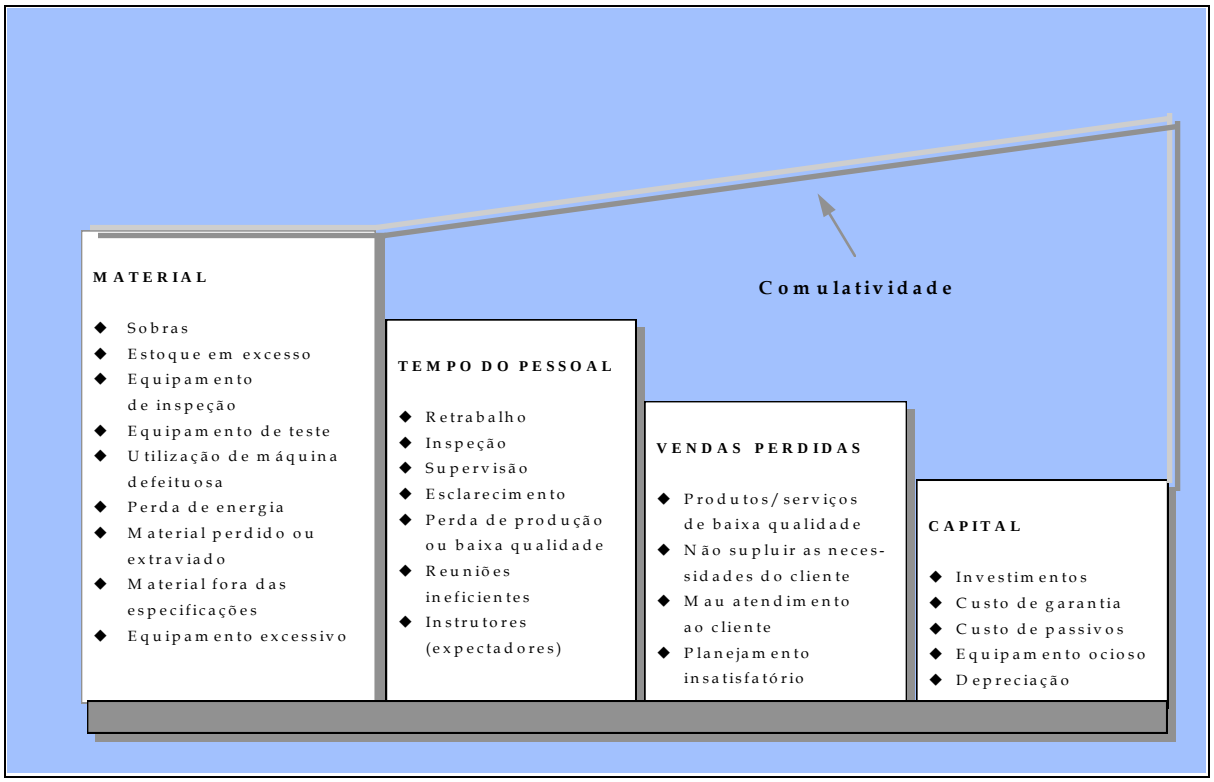
- Inspeção - Custo ocorrido no trabalho adicional para evitar a ocorrência de falha;

- Custo de garantia - Trata-se de custo ocorrido em um determinado período para garantir a qualidade do produto;

- A não satisfação do cliente - Trata-se de custos para reparar e reconquistar a confiança do cliente.

Esses fatores, assim como outros de características diversas, estão contidos na figura 3.1 reproduzida a seguir.

Figura 3.1 - Elementos crônicos de desperdício



Fonte: Forrest, 1996, figura 5.4, p. 149

Como se pode observar os fatores da não-qualidade e os elementos crônicos de desperdícios apresentados, na figura criada por Forrest, tem tudo a ver com a Controladoria estratégica ou como ela poderá solucioná-los. Desse modo, o processo de Controladoria, ao incorporar o conceito do TQM, reveste-se de uma estrutura e assume responsabilidade de desenvolver procedimentos e mecanismos de planejamento, mensuração e comunicação oportuna. Portanto, a geração de indicadores da qualidade e da não-qualidade, relativa aos inputs, atividades de trabalho e outputs do processo-empresa, constitui-se numa das atividades da Controladoria.

Contudo, é bom que se diga que a complexidade pode ser um indício de não-qualidade (gera perda de tempo, desperdícios e imperícias). Assim sendo, a estrutura para a implementação da Controladoria estratégica deve ser flexível e compatível com a lógica do processo-empresa, conforme os critérios abordados na figura 1.1.

3.3 Síntese do valor estratégico da Controladoria

O Valor estratégico da Controladoria está na sua capacidade de delimitar, formalizar, documentar com qualificações e unidades de grandeza os objetivos, atividades de trabalho e recursos demandados, para que a empresa tenha performance suficiente à realizar sua missão. Contudo, a declaração da missão empresarial é formalizada pelo sistema organizacional que deve buscar: eficácia

eficiência qualidade produtividade e lucratividade. Assim sendo, o processo de Controladoria deve estar apto a planejar, mensurar e comunicar oportunamente, os indicadores desses critérios que o sistema organizacional busca continuamente.

4. VALOR DA INFORMAÇÃO

O valor da Controladoria estratégica reside na sua capacidade de produzir Informações financeiras e não-financeiras de projeção e desempenho, oportunamente.

Produzir informações sobre eventos presentes e projetar indicadores futuros, sempre foi uma especialidade do processo de Controladoria. Todavia, a capacidade de ser flexível em acompanhar e melhorar continuamente os indicadores estratégicos, constitui-se numa atividade de valor da Controladoria, que vem ocorrendo com o advento da evolução da informatização.

Portanto, o hardware, sotfware, Humanware e as novas filosofias e mecanismo de gestão criou outra expectativa de valor à informação. Desse ponto, os indicadores financeiros continuam sendo importantes, mas como conseqüência de vários indicadores não-financeiros, p.ex.: Grau de eficiência (como os recursos são utilizados); eliminação da não-qualidade (a minimização do percentual de erros e imperícias); o aproveitamento do tempo disponível (máquinas e homens); o índice de aumento da produtividade; indicadores da melhoria continua dos processos; o grau de satisfação dos clientes, etc.

Assim sendo, a Controladoria apesar de contemplar algumas atividades não-estratégicas, em sua essência constitui-se num processo-estratégico que tem como missão: planejar, medir e comunicar informações financeiras e não-financeiras de valor operacional e estratégico.

A aceitação do processo de Controladoria é essencial ao seu sucesso como o executor de um conjunto de atividades que auxiliam no desempenho empresarial. Entretanto, o processo pelo qual determina como executar essas atividades, ou seja: o que, para que e como planejar; o que, para que e como medir; como e a quem comunicar as informações sobre a eficácia, eficiência, qualidade, produtividade, inovações e lucratividade, é mais importante do que seu produto final (adaptado de Sink, 1993, p. 8-3.11).

O que se pretende com esse conceito, é fixar a idéia de que a Controladoria estratégica não objetiva controlar as atividades, mas sim, fazer parte da eficiência da mesmas. Esse propósito, valoriza muito mais a informação, a partir do momento em que o processo de Controladoria é descentralizado, ou seja, cada subprocesso da empresa tem, entre suas atividades de trabalho, uma atividade de Controladoria.

5. CONSIDERAÇÕES GERAIS

Os conceitos discutidos sobre o processo de Controladoria em geral, levam à seguinte reflexão:

- O ambiente da Controladoria constitui-se dos processos/atividades empresariais;

- A Controladoria estratégica tem como essência, a descentralização, ou seja, a distribuição de suas atividades de trabalho em cada subprocesso da empresa, favorecendo a retroalimentação, imidiatamente ao fato causal, ou ao sintoma de uma possível ocorrência imperícia ou erro.

- Os impactos que os sistemas externos causam nos processos empresariais e nos seus respectivos produtos, devem ser filtrados e amenizados pelas informações estratégicas produzidas pela Controladoria;

- É fundamental a análise de valor das atividades empresariais para desafiá-las à melhoria contínua;

- A Controladoria deve sustentar-se numa base de dados estratégicos, a fim de melhorar a base operacional.

Concluindo, faz-se necessário observar, que as restrições impostas para algumas das atividades da Controladoria, como mostra a figura 2.1, não diminui o seu valor estratégico. Contudo, o importante é auxiliar o processo-empresa à alcançar a excelência, sobrevivência e crescimento. Porém a responsabilidade de gerar informações por métodos e princípios convencionados pelo ambiente externo (legal, tributário, social, ecológico, etc.), deve ser cumprida, também com a máxima qualidade pelo processo de Controladoria, pois apesar de alguns métodos ortodoxos, sempre há algum valor a considerar.

REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA

BRIMSON, James A. & ANTOS John. Activity-based management for service organizations, government entities, and nonprofits. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1994.

CHRISTOPHER, William F., The Starting Point: Company Mission (in Handbook for productivity measurement and improvement. Portland: Productivity Press, 1993).

FORREST, Edward. Activity-based management: a comprehensive implementation guide. New York: McGraw-Hill, 1996.

MELAN, Eugene H., Process management in staff departments (in Handbook for productivity measurement and improvement. Portland: Productivity Press, 1993).

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

PORTER, Michael E., Vantagem Competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. 7ª ed., Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SBARMAN, Paul. How to implement performance measurement in your organization, CMA Magazine, may 1995.

SHORES, A Richard. A company productivity strategy for the road ahead (in Handbook for productivity measurement and improvement. Portland: Productivity Press, 1993).

SINK, D. Scott, Development measurement systems for class (in Handbook for productivity measurement and improvement. Portland: Productivity Press, 1993).

WilLSON, James D., et alli. Controllership the work of the managerial accountant, 5 th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1995.