

GESTÃO EFETIVA E INTEGRADA PARA A EXCELÊNCIA UMA ABORDAGEM DE GESTÃO PARA A COMPETITIVIDADE

Pedro Sabino de Farias Neto
MARIANO YOSHITAKE

Resumo:

A competitividade, que condiciona economias e organizações evoluídas, consiste na competência em produzir produtos (bens e serviços), através de processos produtivos, com padrões internacionais de preço e qualidade, logrando resultados, inovações e flexibilidade, bem como desenvolvimento de pessoas, ocasionando assim a superação com êxito da concorrência. A competência integrada para a excelência, determinante de desempenho evolutivo e competitividade, consiste em referencial resultante da integração de tecnologia de produção (produtos e processos), tecnologia de informação e tecnologia de gestão, consubstanciadas em competências gerencial e tecnológica. A competência integrada para a excelência abrange a incorporação sistemática de inovações com flexibilidade, a consecução de resultados, além de aprendizado e desenvolvimento pessoal e organizacional, em razão de fundamentação (capacitação propiciada por conceitos, princípios, dados e informações) e mobilização (associada a motivação, intuição, experiência, criatividade inovadora, talento e ética) de pessoas. O desempenho evolutivo e a competitividade da organização no âmbito de empreendimentos / negócios desenvolvidos, expressos em resultados, inovação e flexibilidade, além de aprendizado e desenvolvimento de pessoas, podem ser determinados em função dos três fatores: (a) competência gerencial; (b) competência tecnológica; e (c) configuração empresarial.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos como Elemento de Suporte da Competitividade*

1.1. GESTÃO EFETIVA E INTEGRADA PARA A EXCELÊNCIA UMA ABORDAGEM DE GESTÃO PARA A COMPETITIVIDADE

Pedro Sabino de Farias Neto – *Doutor em Engenharia de Produção*, pela Escola Politécnica da USP; *Mestre em Administração*, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; *Engenheiro Civil*, pela Escola Politécnica da USP; *Economista*, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Mariano Yoshitake – *Doutor em Controladoria e Contabilidade*, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; *Mestre em Ciências Contábeis*, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP; *Contador*, pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

Universidade Guarulhos – UNG, Praça Teresa Cristina nº 1 – Guarulhos-SP. Professor de Mestrado em Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, Largo São Francisco n.º 19, São Paulo-SP, Professor de Mestrado em Ciências Contábeis.

RESUMO

A **competitividade**, que condiciona economias e organizações evoluídas, consiste na competência em produzir produtos (bens e serviços), através de processos produtivos, com padrões internacionais de preço e qualidade, logrando resultados, inovações e flexibilidade, bem como desenvolvimento de pessoas, ocasionando assim a superação com êxito da concorrência.

A **competência integrada para a excelência**, determinante de **desempenho evolutivo** e **competitividade**, consiste em referencial resultante da integração de **tecnologia de produção** (produtos e processos), **tecnologia de informação** e **tecnologia de gestão**, consubstanciadas em **competências gerencial e tecnológica**.

A **competência integrada para a excelência** abrange a incorporação sistemática de inovações com flexibilidade, a consecução de resultados, além de aprendizado e desenvolvimento pessoal e organizacional, em razão de **fundamentação** (capacitação propiciada por conceitos, princípios, dados e informações) e **mobilização** (associada a motivação, intuição, experiência, criatividade inovadora, talento e ética) de pessoas.

O **desempenho evolutivo** e a **competitividade** da organização no âmbito de empreendimentos / negócios desenvolvidos, expressos em resultados, inovação e flexibilidade, além de aprendizado e desenvolvimento de pessoas, podem ser determinados em função dos três fatores: (a) **competência gerencial**; (b) **competência tecnológica**; e (c) **configuração empresarial**.

GESTÃO EFETIVA E INTEGRADA PARA A EXCELÊNCIA UMA ABORDAGEM DE GESTÃO PARA A COMPETITIVIDADE

De acordo com FARIAS NETO (1994), a globalização dos mercados, a exposição das organizações nacionais vinculada à abertura do mercado interno e à recrudescente competitividade internacional, as redobradas inovações tecnológicas, além do avanço na desregulamentação e na liberação das atividades econômicas, evidenciam cenários e tendências para a constituição de certo contexto de transfigurações para o Brasil.

O autor observa que a **competitividade** pode ser induzida por condições externas e condições internas. As condições externas decorrem em função dos contextos vigentes em termos de fornecedores disponíveis, de concorrentes atuantes e de consumidores exigentes. As condições internas decorrem em função do posicionamento da gestão das correspondentes organizações, ocasionado a partir da **competência gerencial** (ocasionada por modelo para gestão patrimonial e gestão operacional), da **competência tecnológica** (ocasionada por tecnologias de produtos e processos) e da **configuração empresarial** (ocasionada por estruturas de mercado, de propriedade e de produção).

Neste novo contexto, FARIAS NETO (1994) ressalta a conveniência de que os objetivos (propósitos e diretrizes), as decisões e as ações engendradas por agentes econômicos (indivíduos, organizações empresariais, organizações sociais e Estado), em geral, sejam orientados em função de aprimoramento permanente de suas pertinentes **competência gerencial, competência tecnológica e configuração empresarial**, visando ao **desempenho evolutivo** e à obtenção de vantagens competitivas sustentadas.

O contexto atual do mundo está organizado em blocos de países sem fronteiras monetárias / comerciais, de modo a incorporar tecnologias avançadas e competências gerenciais evoluídas. Tal ambiente condiciona organizações e países como o Brasil a buscarem expressiva participação no cenário competitivo de mercados globalizados dinâmicos, onde a prevalência do consumidor estabelece adequados padrões em termos do binômio qualidade e preço.

Em suma, os empreendimentos / negócios são constituídos e geridos por indivíduos e organizações que, sob autonomia, comprometimento e responsabilidade, geram produtos para clientes através de processos que consomem recursos gerados por fornecedores. Os empreendimentos / negócios, portanto, são constituídos por clientes, produtos, processos e fornecedores engendrados por indivíduos e organizações.

A **eficácia**, associada a plena qualidade dos **produtos** (bens e serviços), bem como a **eficiência**, associada a utilização e produtividade dos **processos**, são determinadas em função dos níveis ajustados de competência gerencial, competência tecnológica e configuração empresarial, consubstanciando os fatores estratégicos de sucesso e de competitividade.

A **competitividade**, que consubstancia o paradigma de economias e organizações evoluídas, consiste na competência em produzir produtos (bens e serviços), através de processos produtivos, com padrões internacionais de preço e qualidade, logrando resultados, inovações e flexibilidade, bem como desenvolvimento de pessoas, ocasionando assim a superação com êxito da concorrência.

O sistemático, contínuo e sustentável desenvolvimento científico e tecnológico, além de sobrelevados modelos de gestão, em curso no mundo desenvolvido, tornam sem efeito as vantagens comparativas associadas à ampla disponibilidade de matérias-primas, energia e mão-de-obra a custos reduzidos.

A **competência integrada para a excelência**, determinante de **desempenho evolutivo e competitividade**, no atual contexto internacional, consiste em referencial resultante da integração de **tecnologia de produção** (produtos e processos), **tecnologia de informação** e **tecnologia de gestão**, porquanto consubstanciadas em **competências gerencial e tecnológica**.

A **competência integrada para a excelência** abrange ainda a incorporação sistemática de inovações com flexibilidade, a consecução de resultados, além de aprendizado e desenvolvimento pessoal e organizacional, em razão de **fundamentação** (capacitação propiciada por conceitos, princípios, dados e informações) e **mobilização** (associada a motivação, intuição, experiência, criatividade inovadora, talento e ética) de pessoas.

A geração, a aplicação e a difusão de tais tecnologias decorrem no âmbito das organizações para efeito de atualização e ajustamento de empreendimentos (considerados como conjugação de produtos, processos e recursos) e negócios (considerados como empreendimentos inseridos no contexto adicionado dos mercados de clientes e fornecedores). Isso tem ocasionado substanciais transformação e redefinição das bases de produção, atuação e concorrência nos mercados nacional e internacional de produtos (bens e serviços), possibilitando assim ganhos significativos de qualidade e produtividade.

O **desempenho evolutivo** e a **competitividade empresarial** da organização no âmbito de empreendimentos / negócios desenvolvidos, expressos em resultados, inovação e flexibilidade, além de aprendizado e desenvolvimento de pessoas, podem ser determinados em função dos três fatores a seguir enunciados: (a) **competência gerencial**; (b) **competência tecnológica**; e (c) **configuração empresarial**.

(a) Competência Gerencial

A competência gerencial é determinada pela competência integrada para a excelência, propiciada pela **gestão efetiva e integrada** para **desempenho evolutivo**, sob enfoques econômico, financeiro e contábil, fundamentada por **capacitação** (em termos de dados, informações, conceitos e princípios) e determinada por **mobilização** (em termos de decisões/atitudes e ações/ comportamento, orientados por motivação, intuição, experiência, criatividade inovadora, talento e ética).

A **gestão efetiva e integrada para a excelência** consiste em:

(a) **planejamento** para prognosticar o que fazer, estabelecendo os níveis de eficácia obrigatório (orçado) e almejado (meta), e o como fazer, estabelecendo os níveis de eficiência obrigatório (orçado) e almejado (meta);

(b) **execução** para realizar os produtos e os processos, tais como prognosticados;

(c) **controle** para avaliar o pertinente desempenho evolutivo, confrontando os níveis de eficácia e de eficiência prognosticados com os níveis realizados, sob compatível e integrada paridade de forma, conteúdo e responsabilidade designada, em termos econômicos, financeiros e contábeis, determinados sob ajustada tecnologia de informação.

A **gestão efetiva e integrada**, sob **enfoque de gestão econômica**, consiste em planejamento, execução e controle integrados de valores econômicos associados ao consumo de Recursos (referentes a pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e capital fixo depreciado) para geração de produtos (bens e serviços) eficazes (com qualidade) através de processos eficientes (com produtividade).

Sob **enfoque de gestão financeira**, a **gestão efetiva e integrada** abrange planejamento execução e controle integrados de valores financeiros / fluxo de caixa (liquidez), associados aos desembolsos e aos recebimentos realizados em razão dos custos ocasionados pela produção e das receitas ocasionadas pela venda aos clientes, de modo a preservar e, se possível, ampliar os valores econômicos agregados a partir da absorção de juros (custos e receitas financeiras).

A gestão financeira consiste, então, em tratamento da liquidez (disponibilidade de moeda) e gestão do capital de giro, constituído em razão de fatores determinantes, tais como: (a) descompasso entre desembolsos e recebimentos; (b) estoques garantidores de caixa; (c) características de produção (conforme necessidades e expectativas do produtor) e de comercialização (conforme necessidades e expectativas dos clientes) distintas em termos de prazos, quantidades e valores, ocasionando a formação de estoques de insumos e produtos (acabados e em elaboração).

A gestão financeira visa a avaliar as necessidades de capital de giro conforme os ciclos operacionais, econômico e financeiro, estabelecendo relação ótima entre capital de giro próprio e de terceiros. A gestão financeira determinante de competência gerencial deve proporcionar ajustadas condições para integração das políticas de investimento (imobilização em capital fixo), de financiamento e de distribuição de dividendos, para efeito de ampliação dos fluxos e estoques de valores financeiros.

A **gestão efetiva e integrada**, sob **enfoque de gestão contábil**, consiste em planejamento, execução e controle integrados de valores contábeis associados a lançamentos e processamentos de documentos contábeis, determinados em razão da elaboração das demonstrações contábeis (balanço patrimonial, demonstração de resultado, demonstração de origem e aplicação de recursos, demonstração de mutação do patrimônio líquido), conforme as exigências das pertinentes legislações societária e tributária (em níveis federal, estadual e municipal).

A gestão contábil busca então ampliar os fluxos e estoques de valores contábeis a partir do adequado atendimento às exigências legais de interesse dos proprietários (legislação societária) e do fisco federal, estadual e municipal (legislação tributária).

(b) Competência Tecnológica

A competência tecnológica é caracterizada como a competência de desenvolver, selecionar, licenciar, absorver, adaptar, aperfeiçoar e difundir tecnologia de produção (tecnologia de produtos e tecnologia de processos), além de tecnologia de informação (tecnologia de software e tecnologia de hardware), nacionais ou importadas.

(c) Configuração Empresarial

A configuração empresarial é constituída em função de **estrutura de mercado** (relativa aos clientes e fornecedores do negócio abrangente do empreendimento), **estrutura de propriedade** (relativa aos proprietários da pertinente organização) e **estrutura de produção** (relativa à configuração de produção).

A **estrutura de mercado** abrange escala de produção, graus de verticalização e horizontalização, nível de concorrência e de participação de mercado.

A **estrutura de propriedade** abrange a verificada conformação da propriedade em termos de estrutura e potencial para ampliação de capital (acionaria), sintonia e afinidade entre os sócios, assim como engajamento e capacidade econômico-financeira dos sócios.

A **estrutura de produção** abrange economias de escala e de escopo geradas em razão de escalas de produção, níveis de flexibilidade e automação de produção, bem como graus de verticalização, horizontalização e diversificação de produção.

A **competitividade empresarial** transparece notadamente em razão do **desempenho evolutivo** a partir da formação de valores, verificados especialmente em termos de fluxos e estoques de valores econômicos, valores financeiros e valores contábeis proporcionados por indivíduos e organização, em função de pertinentes empreendimentos / negócios desenvolvidos.

O **desempenho evolutivo** ocasiona a **valorização dos estoques de valores**, em função de sistemáticos estabelecimento, cumprimento e superação de metas. A **competitividade empresarial** assim reflete propriamente mais o perfil do desempenho evolutivo verificado a partir da competência e gestão integrada para a excelência, do que uma fortuita atuação da organização.

Os **valores econômicos** são fundamentados em **fatos econômicos** que consistem em **receitas** (direitos auferidos de recebimento) decorrentes de produção e/ou venda e **custos** (consumos físicos de **Recursos** valorizados aos correspondentes **valores de obtenção**), decorrentes de produção, sendo oportunamente apurados no âmbito de regime de competência, conforme períodos e valores de referência dos correspondentes objetos e eventos. As receitas proporcionam valor econômico adicionado, ao passo que os custos proporcionam valor econômico despendido. As receitas são determinadas pelas quantidades e pelos **preços** (estabelecidos ajustadamente conforme **valores percebidos pelos clientes**) dos produtos vendidos

Os custos consistem em somatório dos **consumos físicos** de **Recursos** (pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e capital fixo depreciado), valorizados pelos seus correspondentes **valores de obtenção**,

para geração de produtos através de processos. As depreciações, que representam parcelas de consumo do capital fixo (edificações, equipamentos, móveis e utensílios), integram os custos operacionais.

Os **valores financeiros** são fundamentados em **fatos financeiros** que consistem em recebimentos e desembolsos, sendo apurados no âmbito de regime de caixa, conforme períodos e valores de efetivação dos eventos determinantes de liquidez. Os recebimentos consistem em encaixes dos direitos auferidos de recebimento, enquanto os desembolsos consistem em descaixes dos valores correspondentes aos Recursos consumidos. Os recebimentos proporcionam agregação de valor financeiro, ao passo que os desembolsos proporcionam desagregação de valor financeiro, constituindo assim o pertinente fluxo de caixa.

Os **valores contábeis** são fundamentados em **fatos contábeis** que consistem em documentos validados conforme legislação societária e legislação tributária (em nível federal, estadual e municipal), sendo apurados nos âmbitos de regimes de competência e de caixa, conforme períodos e valores de referência e de efetivação dos objetos e eventos econômicos / financeiros. Vale assinalar que os termos gastos e despesas apresentam significados amplos e híbridos, abrangendo valores econômicos, financeiros e contábeis.

O **desempenho evolutivo** pode ser avaliado sob dois enfoques sensores. O enfoque operacional avalia o **desempenho operacional**, expresso por lucratividade, que decorre de planejamento, execução e controle de produtos, processos e recursos, sob responsabilidade dos agentes **gestores operacionais**. O enfoque patrimonial avalia o **desempenho patrimonial**, expresso por rentabilidade e valorização dos empreendimentos / negócios, que decorre de planejamento, execução e controle dos investimentos incorporados em processos, sob responsabilidade dos proprietários **gestores patrimoniais** (detentores de patrimônio / capital).

Os proprietários **gestores patrimoniais** (investidores) contratam os agentes **gestores operacionais** (executivos colaboradores) para o agenciamento dos empreendimentos e negócios com vistas à ampliação de seu **patrimônio (estoque de valor acumulado)**, proporcionada por receitas e **lucros (fluxos de valores adicionados)**, oportunamente gerados a partir de produtos vendidos e de aproveitamento dos processos incorporados como investimentos.

Os sensores básicos referentes ao **desempenho operacional** consiste nas **lucratividades** que podem ser expressas em termos de indicadores de valores econômicos adicionados em relação a receitas (ou custos), no âmbito de regime de competência, bem como de valores financeiros adicionados em relação a recebimentos (ou desembolsos), no âmbito de regime de caixa. O **desempenho operacional** decorre em razão **da gestão efetiva e integrada para excelência**, especialmente determinante da **efetividade empresarial** resultante da **eficácia de produtos**, que amplia os valores adicionados (receitas e recebimentos), assim como da **eficiência de processos**, que reduz o valores despendidos (custos e desembolsos).

O primeiro tipo de sensores básicos referentes ao **desempenho patrimonial** consistem nas **rentabilidades dos investimentos**, que podem ser expressas em termos de indicadores que mensurem os fluxos de valores adicionados (econômicos, financeiros e contábeis) em relação aos estoques de valores acumulados (econômicos,

financeiros e contábeis) referentes aos investimentos incorporados em processos (capital fixo / patrimônio), considerados em regimes de competência ou de caixa.

Outro tipo de sensores básicos referentes ao **desempenho patrimonial** consiste nas **valorizações dos investimentos**, proporcionadas em razão das variações de valores apurados para os empreendimentos / negócios em operação. Tais valorizações e valores podem ser oportunamente obtidos em função de dois tipos de avaliação adequada: (1) a **avaliação ex post**, considerando as instâncias precedentes, particularmente em termos de valores adicionados e valores despendidos no passado; (2) a **avaliação ex ante** considerando instâncias supervenientes, particularmente em termos de valores adicionados e valores despendidos no futuro.

O **desempenho patrimonial** decorre notadamente da **gestão efetiva e integrada para a excelência** determinante da **efetividade empresarial**. A **eficácia de produtos**, associada às **funções** e aos **benefícios dos produtos** para os clientes, amplia os valores adicionados (receitas e recebimentos), contribuindo para os rendimentos proporcionados pelos investimentos. A **eficiência de processos** está associada aos atributos em termos de **produtividades** e **custos dos processos** gerados pelos investimentos, para efeito de projeto, produção e comercialização, com vistas a reduzir os valores despendidos (gastos de capital fixo e conseqüentes **custos operacionais de depreciação**, contribuindo igualmente para os rendimentos proporcionados pelos investimentos.

A denominada **engenharia e análise de valor (e.a.v.)** propicia suporte conceitual de enfoque, no sentido de maximizar os valores adicionados em razão de funções e benefícios associados aos investimentos, assim como de minimizar os valores despendidos em razão dos gastos de capital fixo e decorrentes custos operacionais de depreciação, considerados em razão dos investimentos incorporados em processos.

Os investimentos (gastos de capital fixo) incorporados em processos determinantes do **desempenho patrimonial**, no âmbito de empreendimentos / negócios, são suscetíveis ao **risco empresarial**, que apropriadamente significa a possibilidade de perda de tais investimentos. O **risco empresarial** decorre como conjugação do **risco operacional** e do **risco financeiro**.

O **risco operacional** está associado à possibilidade de perda dos investimentos em razão de problemas acomeíveis aos perfis adequados relativos a: (a) mercados de venda de produtos e de obtenção de recursos; (b) operações de projeto, produção e comercialização; (c) tecnologias ajustadas e atualizadas de produtos e de processos.

O **risco financeiro** está associado à possibilidade de perda dos investimentos em razão de problemas acomeíveis aos perfis adequados relativos a: (a) fluxos de caixa gerados a partir de recebimentos (encaixes dos direitos auferidos por receitas) e desembolsos (desencaixe dos valores de obtenção correspondentes aos recursos consumidos); (b) fontes e mecanismos de financiamento (*funding*), para investimentos e operações (projeto, produção e comercialização), oportunamente originários de fontes internas (capital próprio) e externas (capital de terceiros).

Vale assinalar que a falta de liquidez para efeito de saldar compromissos financeiros, verificada por quaisquer problemas incorridos nos fluxos de caixa devidos,

impactam a sobrevivência das organizações promotoras de empreendimentos e negócios. As inadimplências ocasionadas determinam riscos de falência operacional (incapacidade para reposições oportunas de recursos), como também de falência jurídica, ou concordata, solicitadas por credores litigantes em relação a organização.

Os valores adicionados ou **lucros**, expressos por resultados econômicos, resultados financeiros ou resultados contábeis, além de proporcionar efeitos indutores e ilativos do desempenho operacional e do desempenho patrimonial, consistem em **recompensas** ou **prêmios** compatíveis **pelo risco empresarial** incorrido, associado à possibilidade de perda de investimento em função de empreendimentos e negócios desenvolvidos.

A **recuperação dos investimentos** despendidos (ou gastos de capital fixo) deve ser determinada em razão das parcelas proporcionais de **depreciação** (dos investimentos) ajustadamente consideradas e oportunamente incorporadas a: (a) custos operacionais dos processos (referentes às operações de projetamento, produção, comercialização, além de gerenciamento corporativo); e (b) preços de venda dos produtos gerados pelos empreendimentos / negócios.

Cabe ressaltar que os **custos operacionais** decorrem de **consumos físicos de Recursos**, oportunamente valorizados pelos correspondentes **valores de obtenção** para geração de produtos através de processos. Os Recursos apresentam as naturezas de pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e capital fixo depreciado. Nestes termos, a depreciação significa, então, o adequado consumo físico apropriadamente valorizado de capital fixo (edificações, máquinas / equipamentos, móveis e utensílios e tecnologia explícita).

Em suma, a vantagem competitiva consistente e sustentada pode ser efetivada por meio de condicionantes de competência gerencial, competência tecnológica e configuração empresarial, harmoniosamente integrados e orientados para o desempenho evolutivo, que podem ser adequadamente estabelecidos por aplicação e prática constante do **Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)**, desenvolvido por FARIAS NETO (1997).

BIBLIOGRAFIA

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de Informação: um enfoque gerencial**. São Paulo, Atlas, 1985.

CATELLI, Armando. **Registros do Seminário sobre Gestão Econômica**. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, novembro, 1994.

CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. **GECON - Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais**. Boletim Interamericano de Asociación Interamericana de Contabilidad, novembro, 1992.

_____**GECON - Gestão Econômica: administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial**. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, out. 1994.

CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. **Uma Contribuição para o Resgate da Relevância da Contabilidade de Custos para a Administração**. Anais do XVII Congresso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, out. 1994.

_____**Mensuração de atividades: "ABC" x "GECON"**. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Tomé 5, Salvador, novembro, 1992.

_____**Uma Análise Crítica do Sistema "ABC - Activity Based Costing"**. Anais da XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul, Santos, out. 1994.

FARIAS NETO, Pedro Sabino de. **Gestão Integrada para a Excelência: planejamento, execução e controle integrados para desempenho evolutivo**. Tese de Doutorado, Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 1997.

_____**Gestão Efetiva e Privatização: uma perspectiva brasileira**. Rio de Janeiro, Qualitymark Editora, 1994.

_____**Metodologias de Avaliação de Desempenho de Empresas Estatais como Contribuição para a Eficiência e a Eficácia Empresarial**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 1992.

GLAUTIER, M. W. E. e UNDERDOWN, B. **Accounting Theory and Practice**. London, Pitman, 1977.

GOLDRATT, Eliyahu M. e COX, Jeff. **A Meta: um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo, Educator, 1992.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 1990.

_____ **A Teoria das Restrições e o Sistema de Gestão Econômica: uma proposta de integração conceitual.** Tese de Livre-Docência, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 1995.

_____ **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais.** Anais da XIX Conferência Interamericana de Contabilidade, Buenos Aires, outubro, 1991.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; SRIKANT, M. Datar. **Cost Accounting: a managerial emphasis.** New Jersey, Prentice Hall Inc., 1997.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **The Balanced Scorecard.** Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1996.

LEONE, George S. G. **Custos: um enfoque administrativo.** Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudos de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial.** Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo, 1987.

_____ **Gestão Estratégica de Custos: conceitos, sistemas e implementação.** São Paulo, Editora Atlas, 1991.

_____ **ABC: custeio baseado em atividades.** São Paulo, Editora Atlas, 1995.

ODEBRECHT, Norberto. **Sobreviver, Crescer e Perpetuar: tecnologia empresarial Odebrecht.** Salvador, Ed. Odebrecht, 1983.

YOSHITAKE, Mariano. **Manual de Controladoria Financeira.** São Paulo, IOB Informações Objetivas, 1984