

**Custos para competitividade:  
mensuração ou gestão?**



## **MENSURAÇÃO DE PROCESSOS EMPRESARIAIS**

### **Objetivos, estratégias e o comportamento dos custos**

**José Moreira da Silva Neto**

*Departamento de Ciências Contábeis  
Universidade Federal de Rondônia - Brasil  
CEP: 78900-000 - Porto Velho - RO  
Fax: (069) 221.5622; UNIR.*

#### **RESUMO**

*A premissa básica deste artigo é a mensuração dos processos empresariais, como uma das variáveis alavancadoras na consecução de vantagens, via avaliação e criação de informações e feedback para: clientes, fornecedores e investidores (externos e internos), dos processos primários e de apoio aos negócios da empresa.*

*Este estudo enfatiza um contexto para a mensuração dos processos, sob os objetivos e estratégias, onde atributos de mensuração permitem medições financeiras e não-financeiras. Uma das precauções deste trabalho, é a evidência da necessidade existente no escopo estratégia da cadeia de valores, em que todos os processos adicionem valor aos seus custos. O suporte de um banco de informação e de dados (sistema de informação) inteligente, é enfatizado como a base fundamental para a mensuração dos processos.*

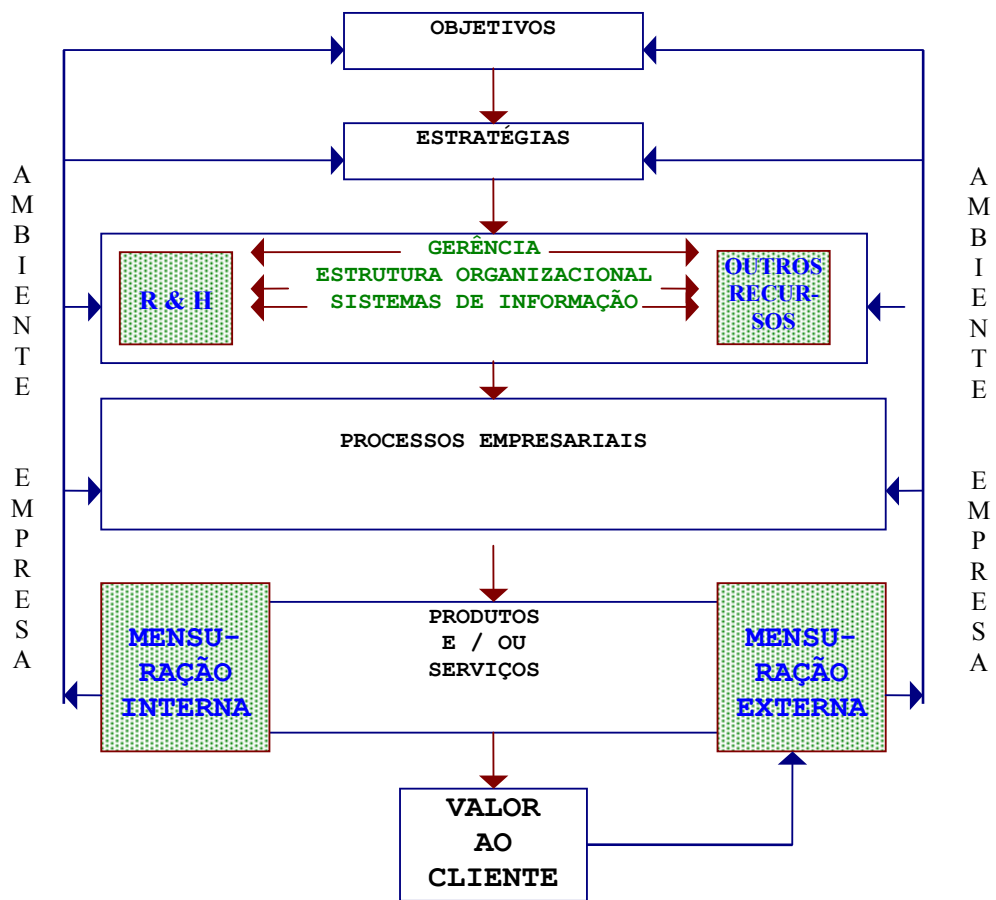
*Finalmente, o artigo apresenta uma característica e pressuposto do modelo de mensuração numa visão conceitual, e conclui, com uma revisão de questões essenciais.*

No ambiente econômico e dos negócios empresariais, onde existem inúmeras oportunidades, estratégias e o comportamento de custos nos processos empresariais tem-se evidenciado como fatores relevantes para a competitividade. Todavia, este ambiente também está sob constantes ameaças, mas que são na maioria das vezes controláveis. Variáveis tanto de oportunidade como de risco, podem ser previsíveis a um determinado grau de segurança, ou seja, planejar possíveis hipóteses sobre algumas perspectivas e estratégias.

Alguns críticos têm freqüentemente imputado aos modelos de mensuração e acumulação de custo a responsabilidade por gerarem informações deficientes, e como conseqüência, causarem gestões comprometedoras. Mas se raciocinar sobre o pressuposto de que recursos se tornam cada vez mais insuficientes, e que as necessidades e os costumes são acessíveis a novos desejos, estratégias deveriam ser criadas para amenizar tal pressuposto. Portanto, não seria justo e nem inteligente atribuir aos modelos de mensuração e acumulação de custos, como único a ser penalizado por ter permitido decisões de insucesso. Essas críticas, em parte, às vezes procedem, quando alguns contadores estão demasiadamente preocupados com suas convicções "fiscalistas", até certo ponto, devido à exigência de algumas normas instituídas dos modelos ortodoxos de contabilidade financeira. No enquanto, o atual ambiente empresarial requer desses profissionais, algo que os tornem mais comprometidos com o sucesso dos negócios das empresas. Por exemplo, a preocupação com a mensuração voltada para os objetivos dos negócios (fig. 1) e respectivas estratégias para alcançá-los.

Se o contexto atual requer modelos de mensuração voltados para os objetivos dos negócios empresariais, onde determinam-se estratégias compatíveis com a operacionalidade dos processos. Portanto, o modelo de mensuração deve prover usuários internos e externos de informações financeiras e não-financeiras, focalizadas para as perspectivas e realidade dos negócios.

Figura 1 - Mensuração à competitividade empresarial



A mensuração focada para as metas, estratégias e aos processos empresariais, com a utilização de atributos que propicie aos custos, assim como, aos valores a eles adicionados, a produzirem informações acuradas, com vantagens sobre concorrentes, torna a mensuração, um fator de estratégia competitiva.

A premissa básica de que utilizar somente atributo conveniente, assim como sistemas e métodos de mensuração e acumulação de custos adequados, gera informações com uma certa acurácia, poderá não ser suficiente. Informações geradas por um modelo de mensuração, mesmo com resultado acurado, poderá ser ruim; se não atender os objetivos, estratégias e não estiver focalizado nos processos que conduzam à missão da entidade de mensuração. Portanto, custos e valores a eles adicionados, são impactos produzidos por objetivos, estratégias e ocorrem nos processos, sendo que a mensuração conduz à informação destes custos e valores adicionados. Nesse entendimento há um conjunto de fatores que devem ser considerado para o aperfeiçoamento de custos acurados e de suas informações reportadas.

## **ESTRATÉGIAS EMPRESARIAIS**

A estratégia empresarial pode ser caracterizada como um conjunto de linhas básicas de gestão, voltadas para ações relacionadas com objetivos e desafios, assim como, o modo de persegui-las. O escopo do alvo estratégico empresarial, se constituem de métodos e variáveis diferentes de empresa para empresa, daí a diferenciação de custos dos ativos entre elas, mesmo que tenham características idênticas. Quando transformados, transacionados ou submetidos ao tempo, estes ativos impactam os resultados patrimoniais; daí, a importância de estratégias para atingir os objetivos dos ativos. Mensurar os processos empresariais conduz a informações acuradas de tais ativos e respectivos resultados impactados no seu patrimônio.

Há um conjunto de estratégias indispensáveis para que a empresas se apresentem em condições de competir. Atualmente uma das estratégias mais visadas, é a estratégia competitiva que está ligada às regras da concorrência que por sua vez engloba segundo Porter<sup>1</sup>: 1) a entrada de novos concorrentes; 2) a ameaça de substitutos; 3) o poder de negociação dos clientes; 4) o poder de negociação dos fornecedores; e 5) a rivalidade entre concorrentes. Portanto as estratégias focadas para estas regras devem definir como a empresa pode realmente criar e sustentar uma vantagem competitiva, diante desta realidade, e a que custo. Para esta estratégia, percebe-se claramente que a mensuração financeira não é suficiente, pois requer outros tipos de mensurações.

Se as estratégias dos negócios empresariais, implicam em estrutura organizacional compatível para operacionalizá-las, em qualificações e exigências diferentes para se obter sucesso; não obstante o custo relacionado a estas exigências passam a ser um fator de relevância nas informações dimensionados pelas estratégias e mensurações, que são reportadas aos usuários internos e externos das organizações empresariais, como um dos fatores de vantagens competitivas.

Como se pode observar, as estratégias empresariais se constituem numa alavancagem de custos e de valor adicionado para as empresas em geral, e que será tratado com mais amplitude nos próximos tópicos.

---

<sup>1</sup> PORTER, Michael E., Vantagem Competitiva.- Rio de Janeiro: Campus, 1992, P. 003.

## MENSURAÇÃO DE PROCESSOS EMPRESARIAIS

Primeiramente, se faz necessário verificar dois conceitos importantes, para que se possa caracterizar (conceituar) o termo: *mensuração de processos empresariais*:

**Mensurar** - determinar ou verificar: a extensão, grandeza, dimensão e avaliar a altura, comprimento, volume, valor, quantidade e a qualidade. Portanto, o termo mensurar, pode ser entendido como: determinar a medida de; avaliar o (a); quantificar o (a) etc.; processos, pessoas, coisas tangíveis e intangíveis, podem ser mensurados, depende para isso, de: objetivos, necessidades e desejos.

**Processo empresarial** se constitui num conjunto de atividades que interagem entre si. Devenport<sup>2</sup> argumenta que, uma orientação baseada em processos nos negócios, envolve elementos de estrutura, enfoque, medição, propriedade e clientela. O autor diz que: “um processo é simplesmente um conjunto de atividades estruturadas e medidas destinadas a resultar num produto especificado para um determinado cliente ou mercado”; e conclui: “um processo é, portanto, uma ordenação especificada das atividades de trabalho no tempo e no espaço, como um começo, um fim, inputs e outputs claramente identificados: uma estrutura para a ação”. A abordagem de processo das atividades também implica numa ênfase relativamente forte sobre a melhoria da forma pela qual o trabalho é feito, em contraste com um enfoque nos produtos ou serviços oferecidos ao cliente.

Se os processos empresariais se constituem de atividades (físicas-operacionais e/ou estratégicas), e estas compõem uma cadeia de valores, portanto a empresa concentra nos seus processos (ações transformadoras) uma reunião de atividades que são executadas segundo Porter (1992, p. 33) para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto.

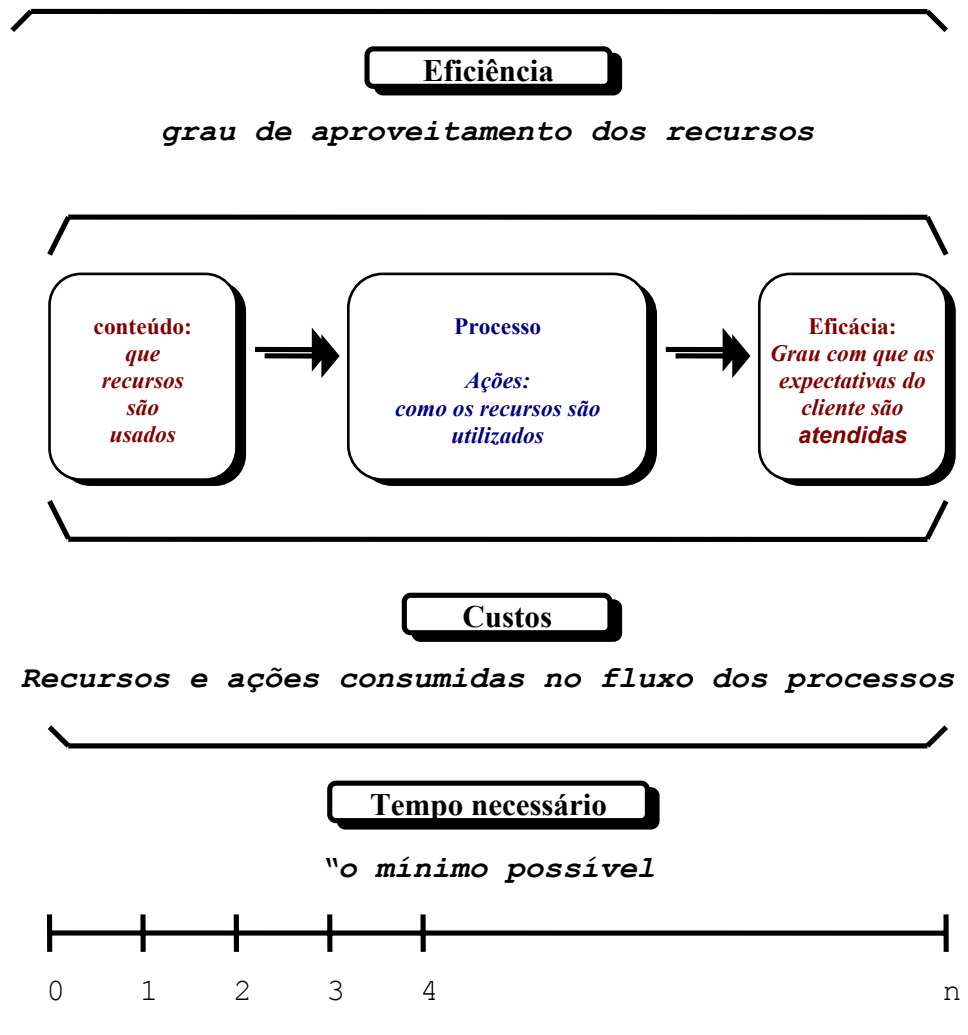
Mensuração de processos empresariais - caracteriza-se pelo ato de verificar (avaliar rigorosamente), sob determinado objetivo: a quantidade, o valor, a qualidade, a necessidade e a satisfação existente e/ou gerada pelo fluxo dos processos (figura 2).

Cada processo de uma organização emprega insumos adquiridos, recursos humanos e alguma tecnologia para executar suas ações de adição de valores. Cada um também utiliza e cria informação de: compra, produção, venda, parâmetros de desempenho, ativos e passivos financeiros ( disponibilidades, estoques, contas a receber, exigibilidade) e estatística de falhas, produtividade, retorno de investimentos etc. Portanto, o processo deve ser suportado por um sistema de informação competente e flexível à natureza do processo e a acurácia da mensuração de suas informações.

---

<sup>2</sup> DEVENPORT, Thomas H., Process innovation: reengineering work through information technology - Printed in the United States of America, 1993 by Ernest & Young. PP 6

Figura 2 - FLUXO DE PROCESSO EMPRESARIAL  
Métodos de transformação de entradas em saídas



Como se verifica, a visão sistêmica do processo (figura acima), reúne elementos necessários para o seu aperfeiçoamento. Essa visão, conduz ao entendimento lógico, de que a empresa ao buscar o cumprimento de suas missões, focalizando-se nos seus processos, pode obter vantagens competitivas, e a mensuração acurada desses, produz informações de retroalimentação para novas vantagens.

Para a mensuração dos processos empresariais é extremamente importante um sistema de informação bem estruturado na empresa.

### **SISTEMA DE INFORMAÇÃO**

A argumentação de Riccio<sup>3</sup>, que: “a idéia de sistema de informação já existe naturalmente na mente das pessoas, em suas atividades diárias. O termo “sistema” já traz dentro de si o conceito de conjunto, de processo, de grupo de elementos. Por conter uma noção que é mais “percebida” do que “vista”, a sua definição é sempre um exercício de lógica, pois trata de examinar e verificar o raciocínio humano. Desta forma, a definição de sistema de informação converge para um conjunto de subsistemas que atuam coordenadamente para, com o seu produto, permitirem às organizações o cumprimento de seus objetivos principais”.

Um sistema de informação bem estruturado começa por um conceito forte e uma caracterização compreensível. Bio<sup>4</sup>, apresenta um conceito de sistema de informação que congrega de forma resumida, a amplitude da essência que constitui o sistema de informação. Diz ele, “é um conjunto de atividades, tecnologia, equipamentos, processos, procedimentos, métodos destinados a obter, processar e produzir informações” acuradas.

Nesse enfoque, uma das questões que se levantam para obtenção de mensuração acurada das informações sobre os processos empresariais é a estrutura e tecnologia a ser utilizada no processo de informações. Devenport (1993, pp. 66), enfatiza que uma das várias categorias da tecnologia da informação e que oferecem vantagens mais comuns, é a *automacional* que elimina certos trabalhos humanos e produz um processo mais estruturado. Essas vantagens há muito já são compreendidas nos processos de fabricação, que são a área de robótica, dos controladores de células. No entanto, apesar dessa categoria ter permitido melhor mensuração de performance, a mesma ainda não foi suficientemente satisfatória para a mensuração econômica e financeira.

A automação de modo definitivo favorece a empresa que utilizá-la de forma inteligente e racional. Como exemplo, as técnicas e filosofias de gestão tais como: MRP II (Manufacturing resources planning) ou *Planejamento de recursos de manufatura*, Just-in-time (JIT), sistemas CAD/CAM, e tantos outros que possibilitam o aperfeiçoamento dos processos empresariais.

Outra questão que se discute para a utilidade do sistema de informação em relação a mensuração da informação (figura 3), pode ser debatida sob o enfoque de como:

- coletar os dados necessários para fins de mensuração;
- decidir o que é “contável” para o processo de mensuração, que escala será usada e que atributos;

---

<sup>3</sup> RICCIO, Edson Luiz. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. Tese de Doutouramento: FEA/USP., 1989, p. 14.

<sup>4</sup> BIO, Sérgio Rodrigues. *Desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional*. Tese de Doutouramento. São Paulo: FEA/USP., 1987, p.116.

- decidir como armazenar e recuperar os dados de forma eficaz e eficiente;
- determinar como processar, manipular e transformar os dados em informações, e representar as informações.

Sobre a utilidade do sistema de informação, assim como o valor da informação produzida por este sistema e que deve ficar claro para os usuários, é a existência de três constatações básicas:

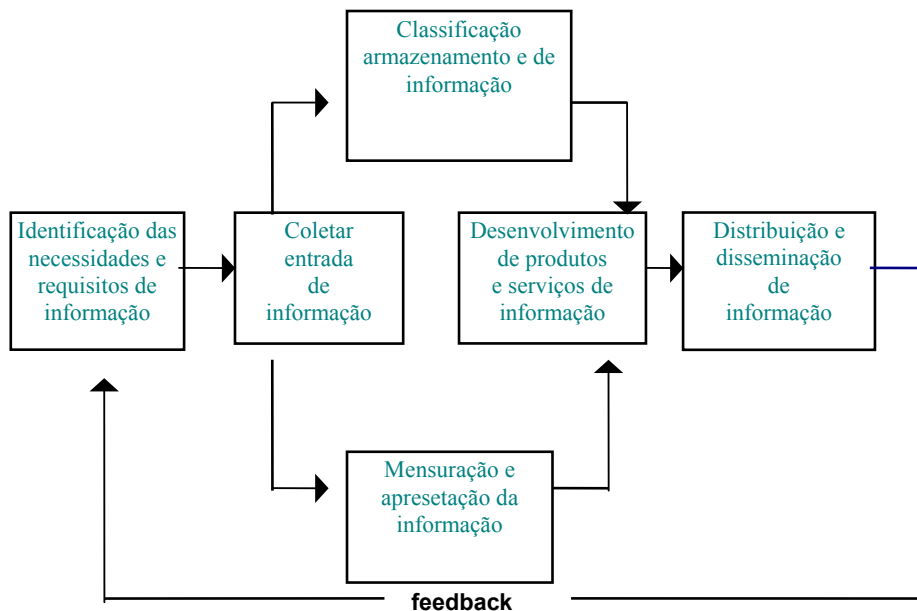
- A informação torna-se cada vez mais a base para a competição;
- As necessidades do gerenciamento de informação devem acionar as alternativas tecnológicas;
- Os executivos devem identificar claramente o papel que a informação irá desempenhar na estratégia competitiva de sua empresa.

Referindo-se à informação como instrumento competitivo McGee e Prusak<sup>5</sup> apresenta as tarefas do processo de gerenciamento de informações, reeditadas a seguir (com adaptação para mensuração da informação).

---

<sup>5</sup> **McGEE**, James e **PRUSAK**, Laurence. **Gerenciamento Estratégico da Informação**. Rio de Janeiro:, Ed. Campos, 1994, p. 3 e 108

**Figura 3 - PROCESSO DE MENSURAÇÃO DA INFORMAÇÃO**



A figura mostra que o ponto inicial é a identificação das necessidades e requisitos de informação; no segundo passo coleta-se a entrada de informação (dados); no terceiro passo há duas alternativas: classificação e armazenamento ou a mensuração e apresentação da informação; o quarto passo traduz no desenvolvimento de produtos e serviços de informação; e no último passo a distribuição e disseminação de informação que pode retro-alimentar o processo gerando um feedback.

#### **ATRIBUTOS OU INDICADORES DA MENSURAÇÃO**

Os atributos que servem a mensuração, seja ela financeira, não-financeira, de produtividade, qualidade e performance, etc. são muitos. Por exemplo, para a mensuração dos ativos, sob as perspectivas da contabilidade financeira convencional, é comum os tributos: custo histórico, custo corrente etc.(figura 4).

No seu conceito mais puro, atributo pode ser definido como a característica ou qualidade de alguma coisa. Podendo ser utilizado direto, ou de forma substitutiva para se chegar indiretamente a uma certa mensuração, e que tenha alguma correlação com a medida que se pretende.

**Figura 4 - ATRIBUTOS FINANCEIROS DE ATIVOS<sup>6</sup>**

<b>ATRIBUTOS FINANCEIROS</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>TRANSAÇÕES</b>	<b>TEMPO</b>
<b>Valores de Entrada</b>			
♦ Custo histórico	♦ A quantia de dinheiro ou equivalente de dinheiro em pagamento realmente feito para adquirir o ativo	♦ Real	♦ Passado
♦ Custo corrente	♦ A quantia de dinheiro ou equivalente em dinheiro feito em pagamento, que uma companhia teria que fazer hoje para adquirir o mesmo ativo	♦ Hipotética	♦ Presente
<b>Valor de Saída</b>			
♦ Valor corrente numa liquidação por ordem	♦ A quantia de dinheiro pelo qual o ativo poderia ser vendido numa liquidação por ordem	♦ Hipotética	♦ Presente
♦ Valor de saída esperada no curso normal dos negócios	♦ A quantia de dinheiro ou valor equivalente em dinheiro que uma companhia espera receber para o ativo no curso normal de negócios, menos os custos de complementação em venda do ativo	♦ Esperada	♦ Futuro
♦ Valor presente de fluxo de caixa esperado	♦ A quantia de fluxo de entrada de caixa líquido descontado que o ativo espera gerar	♦ Esperada	♦ Futuro

<sup>6</sup> WILLIAMS, Jan R., STANGA, Keith G. et HOLDER, William W. - Intermediate Accounting, International Edition. Harcourt Brace Jovanovich College Publishers, 1992, pp.81

## **Modelo de mensuração de processo empresarial - característica e pressupostos**

Para melhor entender e desenvolver o estudo da mensuração dos processos empresariais parte-se dos seguintes pressupostos:

- A empresa precisa se tornar competitiva, para tanto necessita atuar onde valores são adicionados aos custos;
- A empresa necessita de planejamento e controle: 1) **estratégico** - metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela empresa, visando ao maior grau de interação com os ambientes: demográfico, econômico, físico, tecnológico, político/legal e sócio-cultural; e 2) **Operacional**- formalização das metodologias de desenvolvimento e implantação de resultados específicos a serem alcançados pelos processos primários, assim como, os processos de apoio (infra-estrutura, recursos humanos, desenvolvimento e tecnologia, e aquisição) da empresa.
- Os processos precisam ser eficientes e proporcionar satisfação aos seus clientes internos e externos;
- Todos os processos têm fornecedor e cliente, e produzem produtos e/ou serviços utilizando e processando recursos;
- Os processos são percebidos através de visão sistêmica onde partes cada vez menores (sub-processo e microprocesso) permitem seu aperfeiçoamento.
- O resultado da empresa se constitui do resultado de todos seus processos.

Como consequência desses pressupostos assume-se os seguintes princípios que norteiam o modelo de mensuração de processos empresariais:

- a mensuração do processo deve ser focada em objetivos claros, assim como as estratégias para atingi-los;
- Cada processo deverá contemplar um ou mais atributos com apurada e constante análise para o seu aperfeiçoamento;
  - A entidade de mensuração são os processos e micros-processos;
  - O tempo é um insumo, portanto, a mensuração deve contemplá-lo igualmente aos demais;
  - O processo de mensuração é operacionalizado ( fomentado e retro-alimentado) via banco de dados do sistema de informação da empresa.

Na formatação do modelo delinea-se a base para a mensuração pela empresa e o nível de flexibilidade e acurácia das informações mensuradas.

## **ESTRATÉGIA PARA IMPLEMENTAÇÃO DO MODELO DE MENSURAÇÃO DE PROCESSOS EMPRESARIAIS**

Os primeiros passos para adesão do modelo necessita que a estrutura organizacional seja voltada para os processos empresariais, e que o gestor de cada processo esteja comprometido com a missão e objetivos da organização.

Delimitados os processos dentro de uma cadeia de valor há necessidade de treinamento das equipes que irão operacionalizá-los a fim de conscientizá-los da utilidade de mensuração para os vários propósitos. Outra estratégia importante para a essência da qualidade da informação mensurada e que deve ser contemplada, trata-se da seleção dos atributos de mensuração e o aperfeiçoamento contínuo dos mesmos. Portanto, devem se considerar que cada processo tem atributos coerentes com os seus objetivos e estes com o objetivo geral e missão da empresa.

A implantação de um sistema de informação inteligente com um banco de dados que congregue dados dos ambientes: demográfico, econômico, físico, tecnológico, político/legal e sócio-cultural é a base fundamental à mensuração dos processos.

As estratégias da empresa para o pressuposto modelo de mensuração devem ser planejadas e desenvolvidas em duas classes especiais de processos (primários e de apoio), assim estruturados:

- **Primários** - processos que contemplam, segundo Porter (1992, p.36 e 37) atividades que estão associadas:

- recebimento, armazenamento e distribuição de insumos no produto, como manuseio de - - material, armazenagem, controle de estoque, programação de frotas, veículos e devolução para fornecedores;

- transformação de insumos no produto final, como trabalho com máquinas, embalagens, montagem, manutenção de equipamento, testes, impressão e operações de produção;

- coleta, armazenamento e distribuição física do produto para compradores, como armazenagem de produtos acabados, manuseio de materiais, operação de veículo de entrega, processamento de pedidos e programação;

- oferecer meios pelos quais compradores possam comprar o produto e a induzi-los a - fazer isso, como propaganda, promoção, força de vendas, cotação, seleção de canal, relações com canais e fixação de preços; e

- fornecer serviços para intensificar ou manter o valor do produto, como instalação, conserto, treinamento, fornecimento de peças e ajuste do produto.

- **Apoio** - processos que contemplam, atividades que estão associadas:

- Compra de insumos empregados na cadeia de valores da empresa;

- desenvolvimento e aperfeiçoamento de novas tecnologias e produtos;

- prover a empresa de talentos humanos, capacitá-los e recompensá-los.

- gerenciamento geral e gestões: de planejamento, de finanças de controladoria, problemas jurídicos, questões governamentais e de qualidade.

A idéia que permeia estas estratégias fundamenta-se na premissa de que o auxílio da informática, conceitos e dimensões claras dos processos, assim como a escolha de atributos de modo flexível mas acurado aos objetivos, justifica a utilidade deste, como um dos fatores de equipar a empresa com informações que propicie uma dinâmica mais competitivas.

## **ANÁLISE DO PRESSUPOSTO MODELO**

A sustentação do modelo de mensuração de processos empresariais é que ele atuará em toda a cadeia de valor da empresa com mensurações financeiras e não-financeira por depender do objetivo da mensuração e da flexibilidade de atributo para dar acuracidade a informação mensurada.

O modelo coloca a responsabilidade para seu êxito, nos objetivos bem definidos, no comprometimento dos gestores dos processos, na visão sistêmica que permite enxergar partes cada vez menores e as aperfeiçoá-las continuamente. Também, atribui como responsabilidade ao sucesso, por considerar no comportamento dos custos a filosofia do benefício maior que o custos, contudo, preservando a "*galinha-de-ovos-de-ouro*".

A retro-alimentação para o aperfeiçoamento, eficiência, produtividade, dinâmica continuidade e lucratividade se constitui no propósito fundamental do modelo.

Cabe aos processos de infra-estrutura, mais propriamente àqueles da atividade de controladoria, gerenciar o modelo de mensuração pressuposto.

O modelo se reforça em princípios, como exemplo a utilização de atributo de mensuração coerente ao objetivo e estratégias para atingi-lo. Outro exemplo, é a consideração de que o tempo é um insumo e deve ser mensurado.

O desenvolvimento de pesquisa tecnológica, das pessoas, e da qualidade, se constitui num fator básico para o aperfeiçoamento do modelo de mensuração dos processos empresariais.

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A questão fundamental deste artigo que consiste na mensuração dos processos empresariais, como uma das variáveis para se obter vantagens competitivas, buscou reunir em seu escopo alguns pontos que devem ficar em aberto, até porque, são de natureza dinâmica e flexível. Como exemplo, pode-se elencar algumas destas questões:

- O comportamento dos custos em relação às estratégias passadas, presentes, e as que serão implementadas no futuro?
- Modelo de mensuração fiel aos objetivos?
- A importância do sistema de informação-empresa e dos atributos para a mensuração acurada?
- A opção pelos processos empresariais, ao invés da departamentalização, áreas de resultado, centros de custo ou de investimento?
- Finalmente, por que as estratégias para o processo de mensuração, deve se preocupar com questões relacionadas aos ambientes: demográfico, econômico, físico, tecnológico, político/legal e sócio-cultural?

Quanto ao comportamento dos custos, a questão básica requer uma longa e complexa análise para explicá-lo. Porém, no escopo deste artigo, ao atribuir as estratégias como um dos fatores de relevância para o sucesso empresarial, em grande parte, esta questão está sendo resolvida. Exemplo: a depreciação que incorpora o custo do produto atualmente, poderá compor-se de valor que torne os custos atuais não competitivos. Se raciocinar sobre a idéia que o equipamento ora depreciado, foi adquirido com base em implementação de estratégias passadas, podendo aquelas, não ter sido felizes, quando da escolha do equipamento, assim como, o modelo, a tecnologia etc., e isso, ora interfere nos custos. Então porque o produto atual deve sofrer tais conseqüências. Portanto, as estratégias atuais são importante para o futuro.

Outra questão importante para o comportamento dos custos, são as informações geradas a partir de mensuração compatíveis com objetivos que se voltam para o aprimoramento, aprendizado e o sucesso dos processos de uma organização empresarial.

Todas estas questões somente atingirão êxito, se utilizar mecanismos eficazes. Por exemplo, a mensuração, as vezes depende de modelos matemáticos e estatísticos, depende de atributos diretos e na impossibilidade de tê-los, passa a depender de atributos substitutivo (indireto). Estes e outros fatores podem ser operacionalizados tempestivamente com menos esforços, se suportado por um sistema de informação competente.

Se os processos, são os que dão ações às atividades (cadeia de valores) da empresa, onde recursos são utilizados na agregação de valores para a empresa, agindo por esta lógica, o processo se constitui no caminho para que a empresa obtenha vantagens no conturbado ambiente de competição. Um exemplo claro desse argumento, é que o processo caminha na horizontalidade da estrutura voltada para as áreas, departamentos, centros de

custos etc. Pressupondo que um determinado processo, percorra os departamentos "a e b". A gestão do departamento "a", é feita com eficiência, enquanto a do "b" não. Portanto o processo recebe a eficiência do departamento "a", e é obrigado suportar a ineficiência do departamento "b", daí o entendimento que atuando sobre os processos, a empresa busca o seu aperfeiçoamento, e este parece ser o caminho para se obter vantagens competitivas.

Finalizando, a lógica conduz ao pensamento de que, se ambientes diversos apresentam oportunidades e ameaças, as estratégicas devem se voltar para estes ambientes. Por conseguinte, uma vez que o processo de mensuração busca nos objetivos e estratégias o "oxigênio" para gerar informações acuradas, as estratégias se constituem de importância ímpar para a mensuração dos processos empresariais.

#### **BIBLIOGRAFIA**

- BIO, Sérgio Rodrigues. Desenvolvimento de sistemas contábeis gerenciais: um enfoque comportamental e de mudança organizacional. Tese de Doutouramento. São Paulo: FEA/USP., 1987.
- BRUNS, William J., Accounting for Managers. South-Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio, 1994.
- DEVENPORT, Thomas H., Process innovation: reengineering work through information technology - Pintado in the United States of America, 1993 by Ernest & Young.
- KAPLAN, Robert S. et Atkinsson, Anthony A. Advanced management accounting. Englewood Cliffs, NS. Prenticde. Hall 1989.
- KOTLER, Philip. Administração de Marketing - Análise, Planeja-mento Implementação e Controle. São Paulo: Atlas, 1993
- McGEE, James e PRUSAK, Laurence. Gerenciamento Estratégico da Informação. Rio de Janeiro:, Ed. Campos, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas, 1991.
- PALADINI, Edson Pacheco. Gestão da qualidade no processo - São Paulo: Atlas, 1995.
- PORTER, Michael E., Vantagem Competitiva. - Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- RICCIO, Edson Luiz. Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação. Tese de Doutouramento: FEA/USP., 1989.
- ROBLES Junior, Antonio. Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global. São Paulo: Atlas, 1994.