

A GESTÃO DE CUSTOS NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

MARIANO YOSHITAKE

Pedro Sabino de Farias Neto

Resumo:

Este trabalho está baseado na abordagem desenvolvida por FARIAS NETO (1997), co-autor deste trabalho que trata da concepção e implementação do Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX). A configuração do Modelo designado de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX) abrange dois Módulos básicos: (1) o Módulo Quantitativo de Fundamentação; e (2) o Módulo Qualitativo de Mobilização, que visam integrar os pertinentes aspectos quantitativos e qualitativos da gestão efetiva e integrada para a excelência, cuja acepção fica incorporada pelo Modelo. O Módulo Quantitativo consiste em enfoque de Fundamentação para planejamento, execução e controle integrados de quantidades e valores de Recursos utilizados por Unidades de Gestão (UG), com vistas à apuração de desempenho físico, econômico e financeiro. Tal desempenho resulta expresso em fluxos e estoques de valores econômicos / financeiros, tanto prognosticados (orçados e metas) como realizados. As Unidades de Gestão (UG) são unidades identificadoras de empreendimentos / negócios, abrangendo: (a) produtos e processos / atividades; (b) Recursos consumidos (pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e depreciação); e (c) responsabilidade designada. O Módulo Qualitativo consiste em enfoque de Mobilização de atitudes e comportamentos, expressos em decisões e ações de stakeholders, para planejamento, execução e controle integrados, com vistas à apuração de desempenho gerencial. Tal Módulo consiste na elaboração de Programas de Gestão Efetiva (PGE) por áreas de responsabilidade identificadas, que abrangem correspondentes UG.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial*

2.3. A GESTÃO DE CUSTOS NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

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.

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.

Universidade Guarulhos – UNG, Praça Teresa Cristina nº 1 – Guarulhos, Estado de São Paulo. Coordenador dos Cursos de Mestrado em Ciências Contábeis e Administração de Empresas.

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, Largo São Francisco nº 19, Capital, Estado de São Paulo, Professor do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis.

RESUMO

Este trabalho está baseado na abordagem desenvolvida por FARIAS NETO (1997), co-autor deste trabalho que trata da concepção e implementação do **Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)**. A configuração do **Modelo** designado de **Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)** abrange dois Módulos básicos: (1) o Módulo Quantitativo de Fundamentação; e (2) o Módulo Qualitativo de Mobilização, que visam integrar os pertinentes aspectos quantitativos e qualitativos da gestão efetiva e integrada para a excelência, cuja aceção fica incorporada pelo Modelo.

O **Módulo Quantitativo** consiste em **enfoque de Fundamentação** para planejamento, execução e controle integrados de quantidades e valores de **Recursos** utilizados por **Unidades de Gestão (UG)**, com vistas à apuração de desempenho físico, econômico e financeiro. Tal desempenho resulta expresso em fluxos e estoques de valores econômicos / financeiros, tanto prognosticados (orçados e metas) como realizados. As **Unidades de Gestão (UG)** são unidades identificadoras de empreendimentos / negócios, abrangendo: (a) produtos e processos / atividades; (b) Recursos consumidos (pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e depreciação); e (c) responsabilidade designada.

O **Módulo Qualitativo** consiste em **enfoque de Mobilização** de atitudes e comportamentos, expressos em decisões e ações de *stakeholders*, para planejamento, execução e controle integrados, com vistas à apuração de desempenho gerencial. Tal Módulo consiste na elaboração de **Programas de Gestão Efetiva (PGE)** por áreas de responsabilidade identificadas, que abrangem correspondentes UG.

A GESTÃO DE CUSTOS NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

1 - INTRODUÇÃO

No plano de estrutura organizacional, o conceito de processo possibilita a sua interpretação científica, trata das atividades da organização enquanto interação de seus membros, reuni variáveis psicossociais originadas da própria estrutura organizacional e ao mesmo tempo contribui para que a organização seja assim estruturada.

Sabe-se, por exemplo, que liderança, poder e tomada de decisões existem em função da decisão de trabalho e da hierarquia. Atribuição de status é um fenômeno intrínseco à filiação. O estabelecimento de objetivos é, por sua vez, parte da atividade da organização. Por fim, pode-se citar os processos de coordenação e comunicação como existentes em função das regras, normas e distribuição de papéis.

O processo de gestão de custos na estrutura organizacional insere-se no próprio processo de racionalização burocrática, enquanto substituição consciente dos motivos de uma ação por motivos outros socialmente aceitáveis. A organização empresarial ou pública, que envolve sempre motivos econômicos, para chegar às suas metas de eficácia e eficiência depende de uma interação baseada na comunicação de informações, ou seja, mediante um processo de gestão de custos na estrutura organizacional. Daí mesmo a justificativa do conceito de processo como sucessão sistemática de mudanças, numa direção definida.

Assim, pode-se afirmar que o uso sistemático do processo descrito tem a capacidade de melhorar os procedimentos dos gestores de custos, principalmente em novas formas de organização empresarial da atualidade.

2 – ETAPAS DO PROCESSO PARA GESTÃO DE CUSTOS

O processo de gestão de custos na estrutura organizacional corresponde às várias atividades desenvolvidas para gestão de custos de uma empresa no tratamento de objetos, eventos e transações de natureza econômica, seguindo as etapas cujo conjunto foi, neste trabalho, chamado de *processo de gestão de custos na estrutura organizacional*.

Essas etapas são as seguintes: pesquisas internas e externas, objetivos e metas, planejamento e planos de ação, execução e avaliação. Dessas etapas, por relevante, serão discutidos aspectos de planejamento, execução e controle da gestão de custos.

2.1 – PESQUISAS INTERNAS E EXTERNAS

Os trabalhos de gestão de custos são iniciados por um levantamento, de dados, que irão fornecer um panorama da realidade na qual será desenvolvida a atividade. O levantamento de dados pode ser feito diretamente nas **Unidades de Gestão (UG)**, também conhecidas como Centros de Custos, através de levantamentos físicos

quantitativos e qualitativos dos processos de produção, planejamento e controle. Também por meio de *desk survey*, isto é, pesquisa de dados em publicações diversas internas da empresa, assim como em jornais, revistas, folhetos, catálogos, guias e trabalhos feitos anteriormente sobre o mesmo assunto.

A pesquisa documental envolve toda a documentação empresarial, incluindo atas, balancetes, registros em cartórios e outras que possam interessar. A pesquisa pode envolver entrevistas individuais, quando há o intento de se fazer estudos de caso. A partir desses levantamentos de dados será estabelecida a necessidade, ou não, de se fazer uma pesquisa de campo de maior alcance.

Determinada a necessidade ou não de ser feita uma pesquisa de campo, cabe aos gestores de custos coordenar seu desenvolvimento dentro da verba estabelecida, proceder ao planejamento das atividades em questão, executar os trabalhos e, por fim, proceder à avaliação.

2.2 – OBJETIVOS E METAS

Toda empresa deve ter definido seus objetivos e metas. Os objetivos são as parcelas do potencial, consideradas viáveis, satisfatórias e aceitáveis e que podem ser concretizadas. São as finalidades genéricas que devem ser obtidas. Alguns critérios para a fixação de objetivos podem ser estabelecidos tais como a seguir assinalados.

- (a) Os objetivos devem corresponder a convicções profundas da alta administração da empresa.
- (b) Os objetivos devem ser apresentados da forma mais precisa possível; quanto mais depressa forem compreendidos, melhor.
- (c) Os objetivos não devem abranger somente resultados econômicos / financeiros, mas todas as condições capazes de ter grande influência no sucesso da empresa.
- (d) Os objetivos devem sempre ser um desafio, entretanto, nem fáceis demais, nem impossíveis de serem alcançados.
- (e) Os objetivos devem ser apresentados de maneira positiva.
- (f) Os objetivos devem indicar resultados ou condições; deve-se evitar definir os objetivos em termos de tarefas, projetos ou atividades.

Valor dos objetivos - Os objetivos dão a uma organização uma diretriz certa no sentido de conseguir uma finalidade comum. Podem ser utilizados para anular as tendências egocêntricas de grupos existentes na organização. Os objetivos ajudam a evitar erros sérios devidos à omissão e tornam maiores as possibilidades de previsão do futuro. É por meio do planejamento e do estabelecimento dos objetivos, que uma organização dirige o seu destino, ao invés de ficar ao sabor da fatalidade. Mesmo com recursos escassos, a determinação dos objetivos permite sua distribuição criteriosa.

Metas - As metas são resultados finais atingíveis dentro de determinado prazo. Constituem as finalidades específicas a serem atingidas. Depois de aceitas pelos gestores, as metas representam o compromisso de alcançar os resultados previstos no prazo marcado. As metas devem ser realistas e devem apresentar condições para serem alcançadas.

As metas são estabelecidas de acordo com as circunstâncias existentes em determinado momento; havendo mudança nessas circunstâncias, para se manterem realistas, as metas precisam ser imediatamente alteradas. Na prática, devem ser baseadas em pesquisa de oportunidade de mercado, ou em outro tipo de pesquisa, dependendo do caso.

Alguns critérios para a elaboração de metas efetivas estão a seguir identificados.

- (a) Os resultados finais e não as atividades ou práticas devem ser especificados.
- (b) As metas devem ser viáveis, isto é, podem ser concretizadas e atingidas.
- (c) As metas são importantes para a empresa e por isso devem estar estreitamente relacionadas a ela.
- (d) As metas devem ser práticas.
- (e) As metas devem ser quantificáveis, sempre que possível.
- (f) Nenhuma meta importante deve ser omitida em virtude de não poder ser quantificada.
- (g) Cada meta deve ser definida com exatidão e referir-se a um só resultado final.
- (h) As metas e os objetivos devem ser registrados por escrito.

2.3 – PLANEJAMENTO

Planejamento e avaliação são duas importantes funções administrativas, sendo o planejamento voltado para o futuro enquanto a avaliação análise oportuna do passado. Somente integradas e solidariamente dispostas é que essas funções têm importância para o executivo.

De acordo com o consenso dos autores, o planejamento pode ser considerado como o processo pelo qual o dirigente olha o futuro e descobre as possibilidades de alternativas que se oferecem. O planejamento torna-se necessário e imprescindível no momento em que as organizações começam a crescer e através dele estabelecidos os objetivos da empresa.

Para a elaboração do planejamento, são usadas táticas de associação de idéias que serão relacionadas e equacionadas dentro de um processo criativo desenvolvido e aprimorado constantemente pelo grupo que o desenvolve. Um dos sistemas mais adotados para se reunir essa soma de velhas experiências e novas aspirações é o *brainstorm*.

O planejamento é um processo contínuo e dinâmico, constituído por vários planos que são premissas de decisões a serem tomadas no futuro. Os planos podem ser considerados como um curso de ações predeterminadas, devendo ser completos e amplos. Durante o planejamento, devem ser considerados também os planos alternativos, a fim de possibilitar condições de continuidade face à inviabilidade de determinadas idéias e ações.

O planejamento pode ser definido como providências a serem tomadas para se atingir as metas estabelecidas. O planejamento geralmente indica **o que, o como, o quem, o quando, o onde, e o porque.**

Todo planejamento tem tempo limitado para ser executado. O fator tempo é importante e deve ser considerado atentamente, em razão de aspectos a seguir assinalados.

(a) Há complexidade na coleta de dados de diversas fontes, sendo necessárias a aferição de tais dados e a sistematização dos mesmos.

(b) O tempo separa a preparação dos planos e sua execução, cujo período pode ser denominado de *tempo-guia*.

(c) A velocidade da efetivação do plano pode afetar o grau de minúcias que o planejamento procurou esmiuçar. A extensão do período desejado para planejar também é relevante.

(d) Os planos podem delongar semanas, meses ou anos.

Outros aspectos relevantes em termos de planejamento são a seguir apresentados.

(a) **Riscos psicológicos do planejamento** - O planejamento pode ser afetado por alguns fatores puramente psicológicos, tais como concernentes a bloqueio, em razão de ligação com problemas passados. O planejador pode ser estorvado para desenvolver certa linha de trabalho por estar bloqueado, devido a uma experiência mal sucedida no passado.

(b) **Pressuposições versus fatos** - O planejador pode ser levado a se basear em pressuposições que não são fatos reais. Assim, todo um planejamento pode redundar inconsistente, se os fatos reais não forem levantados e analisados. Daí a necessidade da pesquisa prévia.

(c) **A não aceitação do desagradável** - A realidade pode transparecer difícil de ser entendida e aceita, prejudicando uma análise desapaixonada do problema.

(d) **Modelo de planejamento** - Para efeito de planejamento, no contexto de uma organização, deve haver um modelo de planejamento, que pode ter as características a seguir indicadas.

(d1) **Ser simples**, de tal maneira que permita aos gestores planejarem as suas próprias atividades a despeito das pressões encontradas no trabalho diário, mesmo quando não tenha treinamento intensivo. O planejamento exige três pressupostos: pensar, seguir procedimentos metódicos e, especialmente, escrever.

(d2) **Ser adaptável**, uma vez que- não pode haver uma única maneira de resolver o problema do planejamento. Para cada caso é preciso aplicar o critério mais adequado às circunstâncias.

(d3) **Ser flexível**, de modo a tornar fácil sua alteração em face das possíveis mudanças nas circunstâncias. Sem essa possibilidade de modificação, o planejamento ficaria demasiadamente rígido.

(d4) **Ser operacional**, de forma que possa ser adequadamente executado e controlado.

2.4 - EXECUÇÃO

A execução significa por em **ação** o que foi planejado, coordenando todas as atividades das tarefas predeterminadas. Deve-se estar atento aos prazos e não hesitar em alterar o planejamento, adotando os "planos de alternativa", quando houver dúvida quanto à viabilidade da execução.

Durante o desenvolvimento dos trabalhos, o coordenador deve estar atento à harmonia do grupo, controlando e avaliando permanentemente todas as etapas da execução. Se necessário, retificar os caminhos para executar com maiores eficácia e eficiência o trabalho.

2.5 – CONTROLE E AVALIAÇÃO

Por meio de controle e avaliação, pode-se medir a execução correta e objetiva, para efeito de cumprimento e superação de metas predeterminadas. Assim, a essência da avaliação é a verificação das ações existentes, usando-se como termo referencial de comparação os resultados desejados e determinados durante o planejamento.

O sistema de controle e avaliação deve conter elementos constituintes essenciais tais como a seguir identificados.

- (a) objetivos predeterminados, sejam planos, políticas, padrões, normas, decisões, critérios, índices;
- (b) expedientes para se prever as ocorrências, se possível quantitativamente;
- (c) expedientes para se comparar as ocorrências com parâmetros e critérios pré-estabelecidos;
- (d) expedientes para se corrigir as ocorrências, de modo a atingir os resultados previstos.

É muito importante que o planejamento forneça quantidades físicas e valores monetários, pois somente os objetivos e as metas quantitativas podem determinar parâmetros objetivos substanciais para controle e avaliação. Pelo *feedback* pode-se ajustar ações futuras, com base nas informações sobre a execução passada.

3 - ASPECTOS DE PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E CONTROLE INTEGRADOS NA GESTÃO DE CUSTOS

3.1 – Introdução

Este trabalho está baseado na abordagem desenvolvida por FARIAS NETO (1997), co-autor deste trabalho que trata da concepção e implementação do **Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)**. A configuração do **Modelo** designado de **Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)** abrange, sob abordagem sistêmica, multifuncional e integrada, dois Módulos básicos: (1) o Módulo Quantitativo de Fundamentação, que visa integrar os pertinentes aspectos quantitativos; e (2) o Módulo Qualitativo de Mobilização, que visa integrar os pertinentes aspectos qualitativos da gestão efetiva e integrada para a excelência, cuja aceção fica incorporada pelo Modelo apresentado.

O **Módulo Quantitativo** consiste em **enfoque de Fundamentação** para planejamento, execução e controle integrados de quantidades e valores de **Recursos** utilizados por **Unidades de Gestão (UG)**, com vistas à apuração de desempenho físico, econômico e financeiro. Tal desempenho resulta expresso em fluxos e estoques de valores econômicos / financeiros, tanto prognosticados (orçados e metas) como realizados. As **Unidades de Gestão (UG)** são unidades identificadoras de empreendimentos / negócios, abrangendo: (a) produtos e processos / atividades; (b) Recursos consumidos (pessoal, material, terceiro contratado, terceiro diverso, produto interno e depreciação); e (c) responsabilidade designada.

O **Módulo Qualitativo** consiste em **enfoque de Mobilização** de atitudes e comportamentos, expressos em decisões e ações de *stakeholders*, para planejamento, execução e controle integrados, com vistas à apuração de desempenho gerencial. Tal Módulo consiste na elaboração de **Programas de Gestão Efetiva (PGE)** por áreas de responsabilidade identificadas que, por sua vez, abrangem ajustadamente correspondentes **Unidades de Gestão (UG)**.

O planejamento, a execução e o controle integrados para efeito de **gestão de custos** estão especialmente estruturados por **Unidades de Gestão (UG)**. Enquanto orientados para a **efetividade** e consubstanciado para realizar bem e cada vez melhor (com eficiência) o que é presumido como certo (com eficácia), o planejamento, execução e controle integrados por Unidade de Gestão (UG) visam a fundamentar a decisão e a ação gerencial, além de definir os quesitos merecedores de atenção.

O planejamento consiste em antever e crer no futuro de modo a diligenciar para que o mesmo aconteça. Tal mobilização é determinada pela adoção de premissas que conduzem à identificação por Unidades de Gestão (UG) dos Recursos necessários para a geração de produtos (bens e serviços) eficazes (com qualidade), através de processos eficientes (com produtividade), explicitando aspectos a seguir enunciados.

(a) O Que Produzir, Onde Produzir, Quem É O Responsável Por Produzir

Os gestores responsáveis e colaboradores devem ser capacitados em instâncias diversas, formando o corpo de pessoal incumbido de produzir sob o exercício da delegação e da autonomia no contexto de empreendimentos e negócios desenvolvidos.

A autonomia de produzir deve consistir em autonomia econômico / financeira e autonomia gerencial (de planejamento, execução e controle), conforme a configuração incorporada pelo Modelo GINTEX. As equipes incumbidas, em constante integração e aprendizagem, ficam criteriosamente organizadas em função de Unidades de Gestão (UG) e Programas de Gestão Efetiva (PGE).

Tais expedientes são definidos e articulados de tal modo que propósitos e diretrizes, oportunamente atribuídos em função dos empreendimentos e negócios desenvolvidos, possam ser autonomamente e integradamente cumpridos, tanto nas partes como no todo, além de sistematicamente e periodicamente avaliados.

As Unidades de Gestão (UG) e os Programas de Gestão Efetiva (PGE), deliberadamente credenciados em razão de requisitos apurados para superação dos

desejos (necessidades e expectativas) de clientes internos e externos atendidos, configuram assim os aspectos relevantes no contexto de adequada diversidade com integridade de distintos empreendimentos (segmentos de produção) e negócios desenvolvidos por indivíduos e organizações.

(b) Como Produzir

Os responsáveis por UG / PGE estudam, em âmbitos específicos e globais abrangentes das demais UG / PGE estabelecidas em função dos empreendimentos / negócios desenvolvidos: (a) os produtos com vistas ao cumprimento ajustado dos requisitos apurados para superação de desejos dos clientes internos e externos atendidos; (b) os processos (métodos) executivos, com identificação dos Recursos necessários à sua operacionalização e apuração de produtividades, consumos físicos e valores de obtenção correspondentes.

Vale ressaltar que somente as coisas mensuradas redundam como quantitativamente relevantes. O instrumental de planejamento, execução e controle integrados por UG proporciona a gestão correta através de expediente fundamentado em números (quantidades físicas e valores monetários).

Os Recursos identificados para a execução dos produtos (bens e serviços) contêm característica intrínseca de produtividade, essencial para o dimensionamento, em geral, e para a determinação de custos e resultados. A gestão como planejamento, execução e controle integrados apura os índices (consumos) físicos / tecnológicos, enquanto padrões de referência que expressam tanto a produtividade prognosticada (orçada, a ser compulsoriamente cumprida, e meta, a ser deliberadamente perseguida), como a produtividade realizada.

(c) Quanto Produzir, Quando Produzir

A partir das produções apontadas para as Unidades de Gestão (UG) e dos consumos físicos dos Recursos apropriados nas mesmas, sob vertentes prognosticadas e realizadas de forma ajustadamente integrada, ficam definidas as programações de Recursos consumidos. Tais programações abrangem cronogramas / histogramas de pessoal, cronogramas de utilização de equipamentos, assim como as programações de consumo referentes a material, produto de terceiro contratado e produto de terceiro diverso, oportunamente consolidadas em nível de empreendimento identificado por Unidade de Gestão (UG) e em nível global de organização.

(d) Por Quanto Produzir

A partir das produções consideradas para as Unidades de Gestão (UG), dos consumos físicos e dos valores de obtenção referentes aos Recursos utilizados, sob vertentes prognosticadas e realizadas de forma ajustadamente integrada, ficam determinados os custos prognosticados e os custos realizados no contexto das Unidades de Gestão (UG). A programação econômica global dos Recursos resulta em custos globais prognosticados e custos globais realizados, que são enunciados e integrados para efeito de comparação.

No contexto de planejamento, execução e controle integrados pertinente ao Modelo GINTEX, o orçamento consiste em valorizar disciplinadamente e criteriosamente os recursos, dimensionados no planejamento e consumidos na execução, visando ao seu ajustado controle sob paridade de forma, conteúdo e responsabilidade por Unidade de Gestão (UG).

(e) Como Receber e Desembolsar

A partir não só das produções consideradas para as Unidades de Gestão (UG), como também dos consumos físicos e dos valores de obtenção referentes aos Recursos utilizados, considerados sob vertentes prognosticadas e realizadas de forma ajustadamente integrada, ficam gerados os fatos econômicos que fundamentam os valores econômicos agregados por receitas e desagregados por custos.

Os valores financeiros são fundamentados em fatos financeiros, que consistem em recebimentos de liquidez (valores financeiros agregados associados a receitas) e desembolsos de liquidez (valores financeiros desagregados associados a custos). As condições especialmente efetivadas em termos de prazos e valores para recebimentos e desembolsos abrangem propósitos e diretrizes de ordens monetárias, comerciais e contratuais acordadas, junto aos clientes e fornecedores correspondentes.

Em suma, o instrumental de planejamento, execução e controle integrados, no contexto do Modelo GINTEX, determina competência integrada para a excelência, uma vez que consiste em: (a) expediente de estruturação consolidada da diversificação, com ajustada integração de operações e de equipes para produção de produtos eficazes (com qualidade), através de processos eficientes (com produtividade); (b) instrumento de negociação e acordo sinérgico em termos de propósitos e diretrizes no âmbito de indivíduos, organizações e empreendimentos / negócios; (c) instrumento para atribuição e delegação de funções, responsabilidades e poder / autoridade; (d) esteio de fundamentação para compromisso moral de gestores responsáveis (líderes) e colaboradores (liderados); e (e) base objetiva e consistente para as partilhas dos resultados entre as equipes de gestores responsáveis e colaboradores executores das operações.

O instrumental de planejamento, execução e controle integrados no contexto de delegação e autonomia, consolidadas no Modelo GINTEX, fundamentam completo e consensual instrumental de gestão, ocasionando singular e transparente processo de diálogo e negociação que firmam mutualidade e parceria de interesses entre os agentes gestores e os proprietários (possuidores do patrimônio) da organização, para a consecução de resultados consensualmente estabelecidos.

Os expedientes físicos, econômicos e financeiros de planejamento, execução e controle integrados são consolidados por meio do Módulo Quantitativo do GINTEX, ao passo que os expedientes de delegação e autonomia são firmados por meio do Módulo Qualitativo do GINTEX. O Modelo GINTEX, incorporado pelos Módulos Quantitativo e Qualitativo, valida então a mutualidade e a parceria de interesses entre agentes (gestores operacionais) e proprietários investidores (gestores patrimoniais), com vistas ao desempenho evolutivo para a excelência no âmbito de organizações e empreendimentos / negócios.

O instrumental de planejamento, execução e controle integrados, enfim, propicia: (a) dimensionamento de Recursos prognosticados e realizados; (b) percepções e concentrações de atenção; (c) apuração de valores econômicos prognosticados e realizados (receitas e custos); (d) determinação de resultados econômicos prognosticados e realizados; (e) determinação de fluxo de caixa e resultados financeiros prognosticados e realizados; e (f) determinação de resultados gerenciais.

O acompanhamento e a avaliação de desempenho por planejamento, execução e controle integrados decorrem em razão de percepção e compreensão, com base em informações fundamentadas em fatos e dados, dos objetos e eventos tanto prognosticados como realizados (verificados), oportunamente confrontados.

3.2 - Abordagem de Eficácia, Eficiência, Efetividade e Excelência no Contexto da Gestão de Custos

Em termos amplos, tais como apresentados por FARIAS NETO (1997), a **eficácia** está caracterizada por fins / produtos, a **eficiência** está caracterizada por meios / processos, sendo a **efetividade** determinada a partir da integração de fins / produtos com meios / processos. A eficácia resulta de fazer o produto certo, independentemente do processo; a eficiência resulta do processo certo de fazer algum produto, distintamente do produto gerado; e a efetividade resulta de fazer o produto certo com o processo certo.

A **efetividade de empreendimentos** resulta, assim, da **eficácia de produtos** e da **eficiência de processos** ajustadamente integradas para efeito de **desempenho evolutivo** com a ampliação de estoques de valores acumulados (riquezas) em razão da consecução de fluxos de valor adicionado (resultados).

A **eficácia de produtos** está associada aos atributos vinculados aos produtos concernentes a qualidades intrínsecas, preços e atendimentos (cumprimentos de prazos, locais, quantidades, além de expedientes complementares em termos tais como de brindes, orientação para consumo e acompanhamento pós-vendas). Tal conteúdo pode ser expresso sob formas adequadas de mensuração, notadamente para cumprimento dos requisitos vinculados aos atributos dos produtos, previamente apurados com vistas à superação de desejos (necessidades e expectativas) dos clientes externos e internos, no contexto de empreendimentos /negócios promovidos por organizações.

A **eficiência de processos** abrange basicamente a racionalização no consumo de **Recursos** (referentes a pessoal, material, produto de terceiro contratado, produto de terceiro diverso, produto interno e capital fixo depreciado), com vistas a maximizar a relação de proporcionalidade entre produtos e resultados e **Recursos** apropriadamente consumidos mediante estabelecidos processos.

A **eficiência de processos** pode ser expressa sob diversas formas de mensuração (prognosticada e realizada) em termos de **utilização** de processos e **produtividade** de **Recursos** consumidos. A orientação para a **eficiência de processos** exige, então, a realização de certo processo com objetividade, método e racionalidade, sob tecnologia avançada incorporada, de forma a alcançar os resultados apurados com menos despêndio de **Recursos**, esforço e tempo.

A **eficácia de produtos** está associada a projeto e produção ocasionadas por tecnologias (estabelecidas em função de engenharia e reengenharia permanente) de produtos. A **eficiência de processos** está associada a projeto e produção ocasionadas por tecnologias (estabelecidas em função de engenharia e reengenharia permanente) de processos.

A **efetividade empresarial** está associada à integração ajustada entre tecnologias de produtos eficazes e tecnologias de processos eficientes. A **efetividade empresarial** resulta em ampliação sistemática de resultados tangíveis (econômicos, financeiros e contábeis) e intangíveis referentes aos empreendimentos / negócios desenvolvidos pelas organizações.

A **competência integrada para a excelência** decorre em função da **mobilização** integrada à **fundamentação** concernente a atividades desenvolvidas em nível individual e/ou organizacional, particularmente, aplicáveis ao contexto de empreendimentos / negócios desenvolvidos. A **fundamentação** decorre por capacitação expressa em termos de informações e dados, assim como conceitos e princípios. A **mobilização** decorre por motivação, intuição, experiência, criatividade inovadora, talento e ética, expressas em termos de decisões e ações dos agentes de investimento e operação.

Os modelos e instrumentais para a gestão devem proporcionar a otimização e ampliação dos resultados econômicos / financeiros gerados pelos empreendimentos / negócios e pela organização como um todo. Os resultados, oportunamente obtidos em razão da efetividade de investimentos e operações, decorrem a partir da eficácia de produtos determinantes de receitas e recebimentos, bem como da eficiência de processos determinantes de custos e desembolsos.

Os sistemas de informações devem contemplar não apenas os custos e desembolsos vinculados aos processos, mas também as receitas e recebimentos vinculadas aos produtos, denotando especialmente os resultados associados aos objetos e eventos geridos. Os **objetos** abrangem clientes, produtos, recursos (pessoais, físicos, tecnológicos e financeiros) e fornecedores, enquanto os **eventos** abrangem vendas, projeto, produção, comercialização (de vendas e de compras), recebimentos, desembolsos, bem como financiamento.

A **competência integrada para a excelência** determinante de **desempenho evolutivo**, consubstanciada por gestão de custos adequada, significa consistente e sistemático condicionamento obtido por fundamentação e mobilização da **gestão efetiva** (orientada para a efetividade empresarial resultante de eficácia de produtos integrada à eficiência de processos). Tal condicionamento, abrangendo indivíduos e organização como um todo, fica incorporado em razão do estabelecimento das **Unidades de Gestão (UG)** e dos **Programas de Gestão Efetiva (PGE)**, pertinentes ao **Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)**, aplicado no contexto de empreendimentos e negócios desenvolvidos.

A competência integrada para a excelência resulta enfatizada em função do sobrelevado desempenho evolutivo pessoal dos indivíduos participantes e da organização como um todo (de modo harmônico, integrado, contínuo e sustentado),

associado à aplicação e praticada constante do **Modelo de Gestão Integrada para a Excelência (GINTEX)**.

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.

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

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

_____. **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.

GOLDRATT, Eliyahu M. e FOX, Robert E. **A Corrida**. 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.

GUERREIRO, Reinaldo. **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

