

GESTÃO ECONÔMICA: UM MODELO PARA A INTEGRAÇÃO SISTÊMICA DA EMPRESA

Edilene Santana Santos

Vera M. Ponte

Resumo:

Este trabalho parte da necessidade de integração contábil dos negócios, experimentada pelas organizações e pela teoria contábil em sua evolução no tempo. No presente, essa integração constitui um desafio diante da diverficação e complexificação crescente das empresas. As frequentes tensões e conflitos entre as áreas funcionais da empresa, decorrentes da estrutura taylorista que dividia as organizações em compartimentos comandados autocraticamente e em processos mensurados pela contabilidade tradicional de custos, expressam hoje a demanda por novos enfoques da ciência contábil, capazes de integrar as novas realidades da empresa numa nova visão de conjunto. A Gestão Econômica GECON supera essas tensões através da visão sistêmica da empresa, que integra suas diversas áreas funcionais e seus diversos subsistemas. A eficácia da organização no seu conjunto é medida pelo resultado econômico otimizado. As áreas funcionais, consideradas áreas de responsabilidade, transacionam entre si a valores de mercado e a custos de oportunidade. Os critérios econômicos, aplicados pelos gestores em seus modelos de decisão, levam à integração entre os resultados das diversas áreas e o resultado global da empresa. Essa visão sistêmica constitui a gestão da organização como um processo participativo e consistente, integrado pelo planejamento, execução e controle. A avaliação de desempenho considera que o resultado otimizado do sistema é melhor obtido pela atuação coordenada das partes do que pela sua maximização individual, induzindo, assim, a harmonização entre as diversas áreas e o conjunto da empresa.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos e Sistemas de Informação: o Papel de Controladoria*

6.6. GESTÃO ECONÔMICA: UM MODELO PARA A INTEGRAÇÃO SISTÊMICA DA EMPRESA

Edilene Santana Santos

Mestranda em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Vera M. Ponte

Mestranda em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Dep. Contabilidade e Atuária – FEA/USP

Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 – FEA III

CEP: 05508-900 São Paulo – SP

e-mail: editron@prestonet.com.br

Mestranda e Pesquisadora da FIPECAFI

RESUMO

Este trabalho parte da necessidade de integração contábil dos negócios, experimentada pelas organizações e pela teoria contábil em sua evolução no tempo. No presente, essa integração constitui um desafio diante da divergência e complexificação crescente das empresas. As frequentes tensões e conflitos entre as áreas funcionais da empresa, decorrentes da estrutura taylorista que dividia as organizações em compartimentos comandados autocraticamente e em processos mensurados pela contabilidade tradicional de custos, expressam hoje a demanda por novos enfoques da ciência contábil, capazes de integrar as novas realidades da empresa numa nova visão de conjunto. A Gestão Econômica – GECON supera essas tensões através da visão sistêmica da empresa, que integra suas diversas áreas funcionais e seus diversos subsistemas. A eficácia da organização no seu conjunto é medida pelo resultado econômico otimizado. As áreas funcionais, consideradas áreas de responsabilidade, transacionam entre si a valores de mercado e a custos de oportunidade. Os critérios econômicos, aplicados pelos gestores em seus modelos de decisão, levam à integração entre os resultados das diversas áreas e o resultado global da empresa. Essa visão sistêmica constitui a gestão da organização como um processo participativo e consistente, integrado pelo planejamento, execução e controle. A avaliação de desempenho considera que o resultado otimizado do sistema é melhor obtido pela atuação coordenada das partes do que pela sua maximização individual, induzindo, assim, a harmonização entre as diversas áreas e o conjunto da empresa.

1 – A INTEGRAÇÃO CONTÁBIL: UMA DEMANDA ECONÔMICA PERMANENTE

1.1 – A CONTABILIDADE COMO VISÃO INTEGRADORA DOS NEGÓCIOS

A concepção da teoria contábil como visão integradora das contas e, portanto, do conjunto dos negócios e atividades da empresa, interagindo com a economia em evolução, é enfatizada por Littleton & Zimmerman (1962, p.248 ss) para quem “do ponto de vista moderno, a concepção das contas integradas parece mais básica que a forma bilateral das contas”.

Essa visão integradora está presente nas quatro eras da evolução da contabilidade, identificadas pelos mesmos autores: a partida dobrada dos italianos do século XV, a comunicação dos dados financeiros pelos balanços ingleses do século XIX, a contabilidade industrial de custos dos americanos do século XX e uma nova era de “expansão construtiva” da contabilidade que se estrutura atualmente em vários países do mundo, como resposta às novas mudanças do ambiente econômico.

A “organização sistemática dos negócios das empresas realizada pela contabilidade” foi considerada, no início do século XX, por Werner Sombart, citado por Most (1982, p.82) como um fator chave do crescimento do capitalismo, gerando inclusive o ditado do racionalismo econômico: “o que não está nos livros contábeis não existe no mundo”.

Exageros à parte, a especialização do trabalho, desde a Revolução Industrial e, posteriormente, o crescimento e a diversificação das empresas em grandes conglomerados que, no início do século XX, como no caso da Ford, possuíam desde estradas de ferro e fábricas de automóveis nos Estados Unidos até plantações de borracha no Brasil, demandavam, para existir racionalmente no mundo econômico, o aperfeiçoamento dos sistemas de mensuração que, com a contabilidade de custos, possibilitou uma visão integradora dos processos de produção em massa até recentemente.

Nos últimos decênios, muitas empresas, diante do sucesso de novos modelos gerenciais da concorrência, constataram que o modelo tradicional taylorista, de hierarquias lineares e comandos autocráticos já não era compatível com o grau de diversificação alcançado, sobretudo pelas grandes organizações. Essa diferenciação, aprofundada pelo progresso científico e tecnológico, altamente especializado - que frequentemente criava antagonismos corporativistas entre as próprias áreas do conhecimento - havia criado organizações divididas em compartimentos estanques, que tornavam ineficazes as estratégias, geravam redundâncias e desperdícios, tolhiam a flexibilidade e a inovação e ocasionavam perdas de mercado e de lucros.

Grandes empresas como a General Electric, a Pratt & Whitney, a Porsche e muitas outras, levaram muitos anos nas décadas de 80 e 90 para romper radicalmente com essas deformações decorrentes do modelo tradicional e adotar novos sistemas gerenciais, por vezes operando uma radical reorganização das suas atividades.

Diante dessas novas necessidades da economia e das empresas, a contabilidade de custos do início do século mostrou-se insuficiente para produzir um sistema informativo unificador, capaz de superar as tensões frequentes entre as diversas áreas, níveis administrativos e unidades de negócio das empresas.

Surge, assim, como previam os citados historiadores, uma nova demanda por uma evolução nos conceitos, métodos e enfoques da ciência e prática contábil para que esta cumpra sua tarefa de produzir uma nova visão integradora dos negócios, capaz de promover a gestão eficaz das empresas no novo ambiente econômico.

1.2 – DESAFIOS ATUAIS À INTEGRAÇÃO DAS EMPRESAS

Essas tensões, atualmente observadas com frequência entre as diversas áreas das empresas, podem ser assim exemplificadas: A área de Compras, avaliada pela sua capacidade de obter preços baixos, é induzida a adquirir lotes exagerados de insumos; a área de Processamento de Dados, concentrada excessivamente na tecnologia, adquire equipamentos de alto desempenho, muitas vezes desproporcionais ao seu uso efetivo por outras áreas da empresa; a área de Produção, avaliada basicamente pelos custos, busca obsessivamente sua redução como parâmetro único de desempenho, sem se preocupar com o cliente; máquinas automatizadas de produção em grande escala e alta velocidade hipertrofiaram setores de produção, desintegrados do fluxo efetivo da fábrica e, sobretudo, das oscilações de mercado.

Nesse contexto, formam-se, muitas vezes, bolsões de eficiência isolada, acompanhados de grandes gargalos, com consequências funestas inevitáveis para a eficácia da empresa como um todo. As consequências de tais situações ficam mais visíveis quando:

- a área de vendas comemora seu novo *record* de faturamento e a área de produção atinge os seus custos mais baixos, mas a empresa passa a apresentar o maior prejuízo da sua história.
- comemora-se a obtenção do Certificado ISO 9001, mas a empresa diminui sua participação no mercado.
- diminuições no nível de estoques, com aumento do caixa e pagamento de todas as dívidas da empresa são seguidos de vertiginoso prejuízo contábil.
- durante anos uma empresa obtém sucesso nas vendas e boa participação no mercado, mas a área de compras entra em conflito com a alta direção por adquirir componentes a preços superiores ao mercado. Ao se demitir o diretor de compras, passa-se a comprar a preços de mercado, mas as vendas e a participação no mercado caem.

Um fato concreto recente, e já clássico, dessas anomalias é citado por Drucker (1992, p.220), ao comentar que a General Motors “gastou a soma, nada desprezível, de 30 bilhões de dólares em robôs, tendo como resultado um aumento, não uma queda, dos custos de mão-de-obra”.

Foi ao experimentar, como ocorre em tantas empresas, a ameaça de semelhantes atrofias e hipertrofias de áreas e unidades de negócio, que o presidente de outra grande empresa, Jack Welch, da General Electric, identificou na década de 80 o que chamou de “forças centrífugas” que ameaçavam desintegrar a empresa (Tichy & Sherman, 1993, p.157). Para ele, a tarefa de integrar as diversas operações da empresa num todo, mantendo a identidade própria, foi “infinitamente mais difícil” do que obter a própria diversidade dos negócios. Assim, após uma radical reestruturação dos sistemas gerenciais e de informação para conseguir “uma empresa caracterizada pela ‘diversidade integrada’”

(id, p.161), a GE conseguiu atingir, em 1992, a liderança de todas as suas empresas nos seus mercados (id, p.17).

A ciência contábil, como resposta a esses novos desafios à visão integradora dos negócios, vem desenvolvendo em diversos países do mundo, novos enfoques e abordagens que convergem para novos paradigmas.

Peter Drucker (1992, p.199), ao delinear os novos paradigmas das empresas do início do século XXI, ressalta tanto o papel historicamente positivo como as limitações atuais da contabilidade tradicional de custos e aponta uma “nova contabilidade” como um dos quatro fatores básicos para o surgimento de um novo tipo de empresa.

Segundo esse autor, a nova contabilidade possibilita a mensuração de fatores, eventos e transações que a contabilidade tradicional de custos não consegue adequadamente atingir. Isso porque a nova contabilidade apresenta um enfoque econômico, cujo “propósito básico é integrar o processo produtivo com a estratégia de negócios” (id., p.202). A nova contabilidade inclui, assim, critérios econômicos como custo de oportunidade, ativos intangíveis, mensuração de riscos e do impacto de mudanças sobre o negócio como um todo, bem como a avaliação de cenários alternativos, desenvolvendo novos sistemas de quantificação e mensuração dessas novas realidades.

São essas as preocupações que têm norteado o desenvolvimento da Gestão Econômica na Universidade de São Paulo.

Conforme afirmam Guerreiro *et alii* (1997, p.1), o Sistema de Gestão Econômica – GECON, começou a ser estruturado pelo Prof. Armando Catelli no final da década de setenta, a partir de suas reflexões sobre as necessidades da gestão empresarial, em termos da lógica do processo decisório, e das informações requeridas pelos gestores responsáveis pelo processo de tomada de decisões. Colocando suas questões para reflexão e debate no Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, os princípios, conceitos e metodologia de operacionalização do GECON foram consolidados, contando com mais de 30 trabalhos já apresentados, entre dissertações de mestrado, teses de doutoramento e de livre-docência e um número significativo de pesquisas em desenvolvimento. Um laboratório de pesquisas em gestão econômica encontra-se estabelecido na FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da FEA/USP que, com a participação de vários professores e pesquisadores, efetua a implementação de soluções a partir dos conceitos criados, em empresas de diversos setores da economia.

2 – A GESTÃO ECONÔMICA COMO VISÃO INTEGRADA DA EMPRESA

2.1 - A VISÃO SISTÊMICA DA EMPRESA

No plano teórico, uma superação das tensões e conflitos entre as diversas áreas funcionais das empresas pode ser encontrada na abordagem sistêmica das organizações. Segundo essa abordagem toda organização é composta de elementos inter-relacionados e interdependentes, que atuam em conjunto formando um sistema. Um sistema não pode ser compreendido pela análise separada de suas partes. Com efeito, não é da mera soma das partes que se constitui o sistema, mas sim, das conexões e interações entre os seus elementos, das quais resulta para o conjunto algo de novo e único, que não está contido em cada uma de suas partes isoladamente.

A abordagem sistêmica tem, portanto, como ponto de partida, este resultado novo que surge da interação dos elementos do sistema. É a partir do todo, resultante da integração das partes, que essas mesmas partes podem ser conceituadas e identificadas nas suas diversas funções e interações.

Um exemplo simples de sistema, citado por diversos autores¹, é o de uma tesoura, cujas partes só podem ser entendidas na sua interação e a partir do seu conjunto que constitui esse objeto. Da mesma forma, uma tesoura pode ser melhor compreendida como um subsistema de um sistema maior, por exemplo, o ato ou procedimento de cortar ou um sistema de corte num processo de manufatura.

Peter Drucker (1992, p.209) considera a empresa como um sistema integrado no qual o todo é mais que a mera soma de suas partes. Este autor compara o sistema empresa com uma orquestra sinfônica na qual as melodias de cada grupo de instrumentos, separadas do conjunto, constituem apenas dissonâncias e barulhos. Mas, no conjunto, essas melodias constituem a sinfonia – dentro da qual certos instrumentos tocam mais ou menos tempo e até mesmo podem permanecer parados, quando é melhor para a música. É no todo que ocorre algo de único, que supera o mero desempenho das partes, mas depende desse desempenho das partes integradas no todo para ocorrer.

A Gestão Econômica enfoca a empresa como um sistema, ou seja, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum. Trata-se de um sistema aberto e dinâmico, composto de subsistemas que se inter-relacionam, entre si e com o ambiente onde a empresa se situa.

Guerreiro assim caracteriza essa interação dos subsistemas da empresa:

Através do desempenho de suas funções, a empresa encontra-se em um processo interativo contínuo com o meio ambiente, obtendo recursos, transformando-os em produtos e atendendo aos seus objetivos. Esse processo desenvolve-se a partir da interação entre seus subsistemas, ou seja, as pessoas (subsistema social), condicionadas por determinados princípios (subsistema institucional), ocupando determinados postos com autoridade e responsabilidade pré-definidas (subsistema formal), tomam decisões (subsistema de gestão) sobre recursos (subsistema físico), utilizando informações (subsistema de informação), para que a empresa alcance seu objetivo (Guerreiro, 1989, p.154).

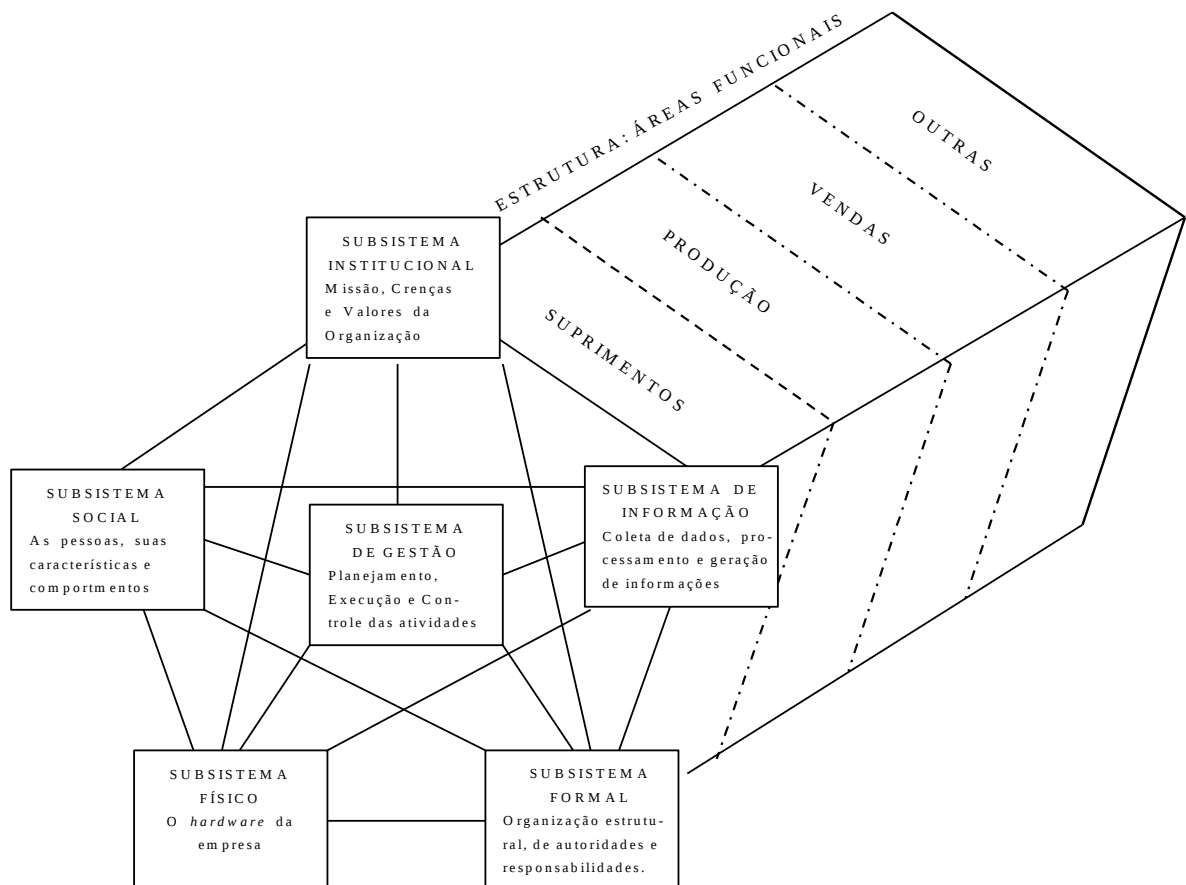
Essa definição esclarece a questão de como a visão tradicional da empresa, dividida em suas diversas áreas funcionais se relaciona conceitualmente com a visão sistêmica da empresa, como está representado na Figura 5.

As áreas funcionais correspondem à organização estrutural da empresa, sob o prisma do fluxo das atividades concretas - Compras, Produção, Vendas, etc. - pelas quais a empresa atinge o seu objetivo. Já a visão sistêmica, descobre os elementos integrativos, que interpenetram toda a estrutura funcional de múltiplas formas, constituindo, assim, os subsistemas que se interrelacionam e se articulam no sistema empresa.

¹ Ver, por exemplo BEER (1967, p.25), citado por Pereira (1992, p.27).

Assim, o subsistema formal é a própria estrutura funcional da empresa considerada sob o prisma das funções, hierarquia, autoridade e responsabilidade dos gestores e funcionários. As crenças, valores e princípios, que constituem o subsistema institucional da organização, orientam as decisões em todas as áreas funcionais. Do mesmo modo, tudo o que acontece na estrutura funcional da empresa, depende das características, cultura e comportamento das pessoas que compõem o seu subsistema social. O *hardware* da empresa, que constitui o seu subsistema físico, é a base material de todas as suas áreas funcionais. O subsistema de gestão interpenetra e interrelaciona todas as divisões funcionais através do processo de planejamento, execução e controle. O subsistema de informação, com sua base de dados coletados, processados e interpretados possibilita a própria visão integradora do conjunto das atividades, áreas funcionais, fluxos e interações internas e externas da organização.

Figura 5: O Sistema Empresa: Subsistemas e Áreas Funcionais



Segundo a visão sistêmica, do ponto de vista da global da organização, a sua eficácia, ou seja, o grau de atingimento de seus objetivos, depende da eficácia de cada área funcional – e da eficácia de todas as atividades e transações por ela realizadas. Mas a eficácia do sistema depende muito mais da coordenação das áreas com vista ao objetivo comum do conjunto integrado, do que da eficácia de cada área considerada isoladamente.

Do ponto de vista das áreas funcionais, essas só ganham identidade e eficácia na medida em que consideram todas as suas atividades como integradas no todo sistêmico, orientando todos os seus objetivos específicos para a eficácia do conjunto. Caso busquem a maximização do seu desempenho isoladamente, perdem em identidade funcional e eficácia, bem como comprometem a eficácia do sistema como um todo.

O objetivo do sistema integrado e de cada um de seus elementos não é, portanto, a maximização de valores parciais e totais, compostos através de simples somatórias. A visão sistêmica da eficácia implica no conceito de otimização, que diz respeito à melhor maneira de um elemento atuar em prol dos objetivos do sistema e da melhor maneira como o próprio sistema pode atuar integrado no macro-sistema ambiental.

Essa integração da eficácia das áreas funcionais na eficácia global da organização se dá e se mede pelo resultado, como objetivo tanto de cada área funcional, como do conjunto sistêmico da organização.

2.2 – O RESULTADO COMO MEDIDA DA EFICÁCIA INTEGRADA

“What can not be measured can not be managed” (Most, 1982, p.8).

Diante da célebre frase de Lord Kelvin, citada por Most e considerando a eficácia como o objetivo último de qualquer organização, manifesta-se a necessidade do estabelecimento de medidas de eficácia capazes de não apenas constatar-la, mas, principalmente, capazes de orientar toda a organização para seu atingimento.

Intensa pesquisa realizada por Pereira (1993, p.74 ss) em sua dissertação de mestrado converge para a consideração do resultado como melhor medida da eficácia empresarial, considerando os seguintes pontos:

- O resultado representa o impacto das diversas atividades no conjunto da riqueza da empresa, no seu patrimônio ou no seu valor;
- O resultado expressa a qualidade das interações do conjunto da empresa, tanto no seu ambiente interno como com o seu ambiente externo;
- O resultado reflete as condições de sobrevivência da organização, de seu desenvolvimento, de sua adaptabilidade em relação ao ambiente, da qualidade do seu processo produtivo, da sua eficiência e da satisfação dos seus clientes ou consumidores;
- O resultado apresenta um caráter preditivo da eficácia do sistema. A capacidade de alavancagem de resultados ao longo do tempo revela se a empresa, no seu conjunto, terá ou não condições de sobrevivência e desenvolvimento.
- O resultado evidencia a capacidade do sistema empresa de competir, de maneira eficaz, por recursos de natureza escassa.

É importante observar que o lucro ou resultado a que se referem os autores da Gestão Econômica não é aquele apurado segundo os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, exigidos para preparação das demonstrações contábeis obrigatórias para fins externos. Para que seja completo como indicador da eficácia empresarial, o lucro deve ser resultante da aplicação de conceitos econômicos capazes de evidenciar, de forma correta, o valor de uma empresa em determinado momento que, comparado a seu valor

num momento anterior, possa demonstrar adequadamente o incremento da riqueza da organização.

A utilização do resultado econômico como medida de eficácia permite a harmonização dos critérios de decisão e avaliação de desempenho das diversas áreas funcionais da empresa e a coordenação dessas partes com vista a um objetivo comum: a otimização do resultado do todo.

3 – GESTÃO INTEGRADA DA EFICÁCIA DAS ÁREAS FUNCIONAIS

A Gestão Econômica é uma gestão integrada. A eficácia obtida por cada área funcional é considerada no conjunto do resultado do sistema. Como tal eficácia de cada área e do conjunto é obtida, será tratado a seguir, examinando-se as áreas de responsabilidade numa visão sistêmica, os aspectos integrativos dos modelos de decisão e os aspectos integrativos dos critérios de mensuração utilizados.

3.1 – AS ÁREAS DE RESPONSABILIDADE NUMA VISÃO SISTÊMICA

Do ponto de vista sistêmico, a empresa é considerada um sistema que, a fim de gerar produtos e serviços para a satisfação das necessidades humanas, realiza as atividades para que foi constituída, a partir da captação de recursos. Nesse processo de geração de bens e serviços, uma seqüência de atividades é realizada internamente, algumas em contato direto com o meio exterior e outras relacionando-se apenas com outras atividades internas.

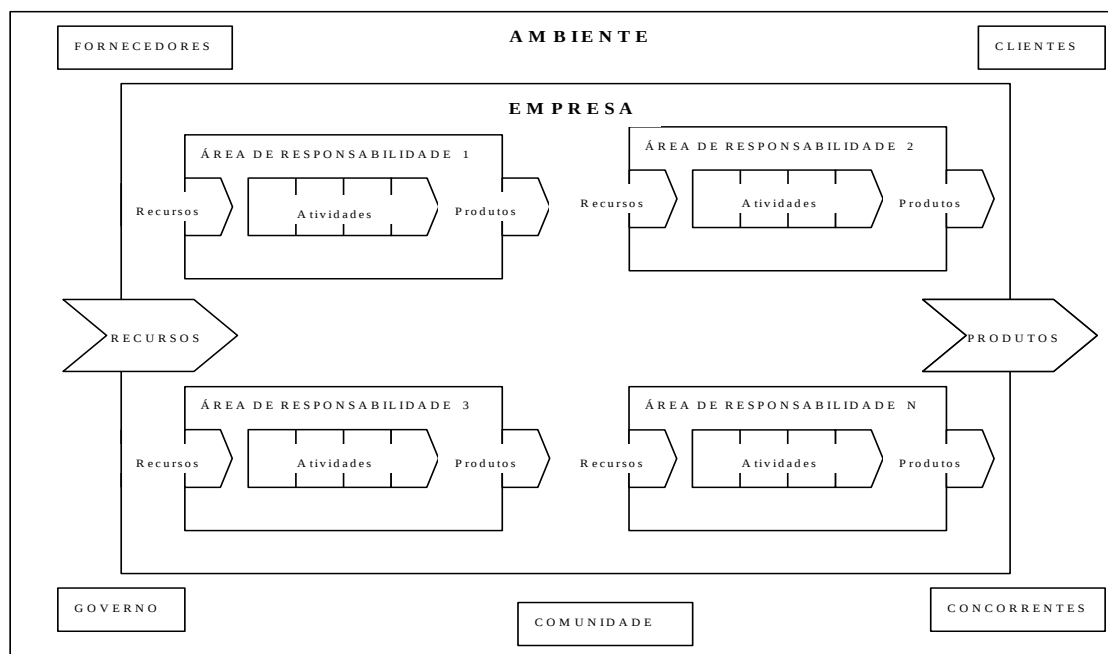
No ambiente atual de alta competitividade em âmbito global, a visão sistêmica da empresa alcança a “descentralização com integração” entre áreas funcionais, através da constituição de áreas de responsabilidade dentro das empresas. Essas áreas de responsabilidade, caracterizadas por possuírem gestores específicos, podem equivaler a uma área funcional da empresa ou a um núcleo de negócios dentro de uma área funcional ou abranger um conjunto de várias áreas funcionais.

Como ilustrado na Figura 2, a interação entre as áreas de responsabilidade se dá por transações, pelas quais os *outputs* de uma área são *inputs* de outra ou do conjunto do sistema.

Essa concepção sistêmica permite o aproveitamento dos benefícios da informação especializada e o aumento da rapidez de resposta às constantes mudanças ambientais, conseguidos pela descentralização e, ao mesmo tempo, a avaliação de desempenho dos gestores dessas áreas descentralizadas em função de sua contribuição efetiva para o todo da empresa.

Parece claro que o grau de sucesso da descentralização de poder numa organização integrada não está relacionado apenas com a definição de critérios adequados de avaliação de desempenho dos gestores, mas, sobretudo, com a capacitação desses gestores para a tomada de decisões que busquem, na sua respectiva área, a eficácia da organização como um todo dinamicamente integrado.

Os critérios, condições e instrumentos para essa tomada de decisões, segundo a Gestão Econômica serão examinados a seguir.



Fonte: Adaptado de Pereira (1993, p.33).

Figura 2: Áreas de Responsabilidade na Visão Sistêmica

3.2 – OS ASPECTOS INTEGRATIVOS DOS MODELOS DE DECISÃO

Como é próprio das pessoas tomar decisões diferentes umas das outras, mesmo diante de um mesmo problema - em função de fatores como sua percepção da realidade, suas experiências de vida, suas crenças e valores, formação intelectual, entre outros – a empresa necessita de um instrumento que direcione, de forma integrada, todas as decisões tomadas no âmbito de ação dos gestores de área ao atingimento dos objetivos globais da organização.

A Gestão Econômica, no intuito de dotar os gestores de área com instrumentos adequados para essas tomadas de decisão, desenvolveu modelos de decisão que permitem a cada gestor escolher, entre as diversas alternativas possíveis, a que melhor contribui para a otimização do resultado da empresa.

A configuração básica dos modelos de decisão na Gestão Econômica está representada na Figura 3.

Figura 3: A Configuração Básica dos Modelos de Decisão em Gestão Econômica

	ALTERNATIVA A	ALTERNATIVA B	ALTERNATIVA C
Receitas Operacionais (-) Custos/Despesas Operacionais (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL			
Receitas Financeiras (-) Despesas Financeiras (=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA			
(-) Custos/Despesas Fixas			
(=) RESULTADO ECONÔMICO			

Essa configuração básica dos modelos de decisão em Gestão Econômica contempla as variáveis que, pela sua lógica inerente, conduzem a um raciocínio congruente por todos os gestores, permitindo a avaliação, por critérios uniformes, do impacto de cada decisão no resultado global da empresa.

As dimensões operacional, financeira e econômica das decisões, destacadas no modelo de decisão genérico, serão examinadas a seguir.

3.2.1 – Dimensões Operacional, Financeira e Econômica das Decisões

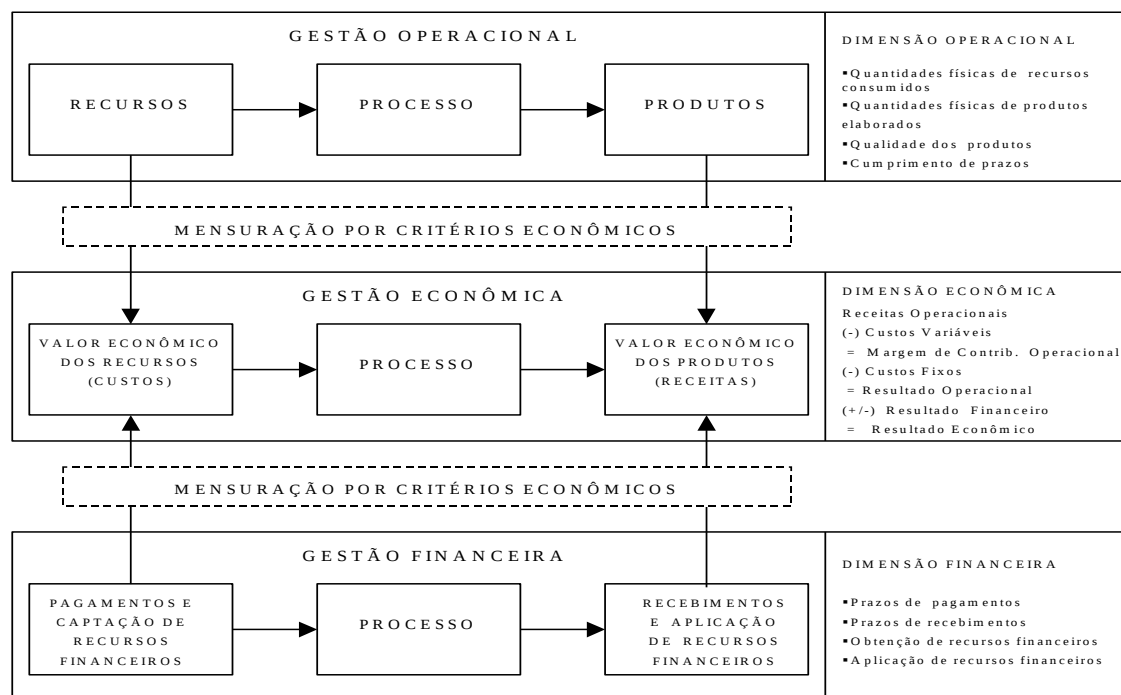
Numa reprodução do que ocorre no âmbito da empresa como um todo, os gestores de área, no exercício de suas atividades, consomem recursos para a geração de produtos e serviços. A administração dessas atividades constitui a gestão operacional, cujas preocupações básicas referem-se à qualidade e quantidade de recursos consumidos e produtos ou serviços gerados, aos prazos de produção e entrega, aos níveis de eficiência e produtividade, e demais fatores relacionadas a tal atividade física.

A execução dessas atividades operacionais envolve a utilização de recursos financeiros, caracterizando a necessidade de uma gestão financeira, cujas preocupações básicas são a administração de prazos de pagamento e recebimento, em função dos juros associados à utilização de capital e do impacto desses prazos na liquidez da empresa.

A administração do impacto econômico, resultante dos custos e receitas decorrentes dos aspectos operacional e financeiro da gestão de uma atividade, constitui a gestão econômica dessa atividade.

Assim, fica evidenciado que os gestores de área não são responsáveis apenas pelos efeitos operacionais de suas decisões, mas também pelos efeitos financeiros e econômicos dessas decisões, como demonstrado na Figura 4.

Figura 4: Dimensões Operacional, Financeira e Econômica das Decisões



Fonte: Adaptado de Mauro (1991, p.112).

Dessa forma, para que busquem a eficácia das suas atividades, os gestores devem conhecer os impactos operacional, financeiro e econômico de cada alternativa de ação, no processo de tomada de decisão, a fim de que possa escolher por aquela que contribui para a otimização do resultado econômico da organização.

3.2.2 – A Gestão Integrada a partir de cada Transação

Como as atividades exercidas nas áreas de responsabilidade são constituídas a partir de transações, a gestão eficaz de uma atividade pressupõe o conhecimento do impacto econômico e patrimonial de cada transação a ser realizada.

Considere-se, por exemplo, a atividade de compra de insumos, normalmente subordinada a uma área de responsabilidade com a mesma designação. Como menciona Mauro (1991, p.100), cada ato de comprar corresponde a uma transação que produz impactos patrimoniais em disponibilidades (caso a vista) ou em fornecedores (caso a prazo), no fluxo de caixa da empresa e no seu resultado econômico.

Assim, a eficácia da Área de Compras depende do resultado de cada transação de compra realizada. Como cada tipo de transação de compra - compra a vista, compra a prazo, compra do exterior, etc. - envolve variáveis diversas, é necessária a definição de um modelo de decisão para cada classe de transação, ou seja, para cada evento econômico, aqui definido como o conjunto de transações repetitivas que envolve as mesmas variáveis e apresenta impacto semelhante no patrimônio e no resultado.

Na Gestão Econômica é construído um modelo de decisão, que considera todas as variáveis relevantes para a decisão em cada evento econômico diferente, permitindo que, a cada transação, possam ser analisados os efeitos econômicos de cada variável a

ser considerada nas alternativas disponíveis, cujo resultado final indicará a alternativa que melhor contribui para o resultado da empresa.

Entretanto, esta orientação para o resultado implica ainda que o próprio sistema de mensuração dessas variáveis inclua critérios e enfoques de efetividade, que possibilitem a contabilização do resultado de cada transação e, portanto, a avaliação da atuação de cada área da empresa segundo parâmetros adequados à realidade dinâmica do ambiente econômico, o que não é possível pelos conceitos contemplados na contabilidade tradicional.

Esses aspectos integrativos do sistema de mensuração a serem aplicados aos modelos de decisão, sob a ótica da Gestão Econômica, serão tratados a seguir.

3.3 - OS ASPECTOS INTEGRATIVOS DOS CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO

Aplicando-se o sistema de mensuração em Gestão Econômica às diversas variáveis do modelo de decisão descrito na Figura 3 acima, o resultado econômico de uma transação é apurado da seguinte maneira:

As **Receitas Operacionais** são mensuradas pelo **preço de transferência** determinado pelo **custo de oportunidade**.

O preço de transferência é o valor pelo qual uma determinada área da empresa, a área fornecedora, fornece um bem para outra área da empresa, a área cliente.

O custo de oportunidade pode ser definido como “o valor de um recurso em seu melhor uso alternativo” (Miller, citado por Pereira, 1993, p.231). Na Gestão Econômica o custo de oportunidade é dado pelo melhor valor que a área cliente, dentro dos parâmetros do mercado, pode atribuir ao bem que recebe da área fornecedora.

Assim, por exemplo, o custo de oportunidade da área de vendas, em relação a um produto fabricado pela empresa, é o menor valor pelo qual esse produto, ou um produto equivalente, poderia ser adquirido no mercado para ser vendido pela área de vendas.

De acordo com esses conceitos da Gestão Econômica, a Receita Operacional de uma transação de produção, neste mesmo exemplo, é dada pelo menor valor pelo qual a área de vendas poderia adquirir esses produtos no mercado.

Generalizando esse exemplo, a Receita Operacional de cada área da empresa, é o custo de oportunidade da área cliente. Nesse exemplo, a Receita Operacional da área de produção é o menor valor pelo qual a área de vendas poderia adquirir no mercado os bens produzidos pela empresa.

Segundo a Gestão Econômica, cada área fornecedora tem que gerar produtos ou serviços para a área cliente, a custos inferiores aos custos de oportunidade da área cliente. Entende-se que cada área fornecedora possui habilidades e estrutura específicas para tal, que justificam a sua existência e função. Do contrário, os bens e serviços da área fornecedora seriam, com mais vantagem, adquiridos no mercado pela área cliente e a área fornecedora perderia sua finalidade.

Os **Custos e/ou Despesas Variáveis** são os custos e despesas incorridos pela área fornecedora para geração dos seus bens e serviços. Esses custos e despesas são considerados na condição a vista para que as circunstâncias de negociação de prazos

não interfiram na mensuração do custo operacional. As implicações de prazos são consideradas separadamente como Margem de Contribuição Financeira. Separadamente também são considerados os Custos e Despesas Fixos, caso existentes na transação.

A diferença obtida entre a Receita Operacional (o custo de oportunidade da área cliente) e os Custos e Despesas Variáveis (os custos de geração dos bens ou serviços pela área fornecedora) constitui a **Margem de Contribuição Operacional** da área fornecedora para o conjunto da empresa.

As **Receitas Financeiras** correspondem ao acréscimo de valor que o gestor da atividade gera para a empresa pela sua decisão de efetuar a transação a prazo, considerando o custo de oportunidade do capital da empresa.

As **Despesas Financeiras** correspondem ao custo financeiro da transação a prazo, considerando o custo de oportunidade do capital da empresa.

A **Margem de Contribuição Financeira** representa o resultado obtido pelo gestor pela decisão de efetuar a transação a prazo.

Os **Custos e Despesas Fixos** representam os gastos diretos identificados na transação.

Assim, o **Resultado Econômico** exprime a integração tanto das componentes operacional e financeira da decisão do gestor de área, como a integração da área com as demais áreas da empresa, bem como com o mercado.

O resultado econômico assim mensurado, como sintetiza Pereira (1993, p.188), além de constituir a melhor medida dos níveis de eficácia da empresa:

- *reflete os aspectos operacionais e financeiros das decisões que são tomadas na empresa, atendendo ao requisito da amplitude dos efeitos das decisões;*
- *traduz os desempenhos a uma base comum, permitindo a comparação entre os desempenhos alcançados por todas as áreas da empresa, possibilitando a identificação e a otimização das suas contribuições aos resultados globais;*
- *possibilita a integração do modelo de avaliação de desempenho ao processo global de gestão da empresa;*
- *integra a avaliação de desempenho a um modelo de decisão capaz de orientar os gestores às decisões que mais interessam à empresa como um todo;*
- *é sensível às mudanças ambientais (internas e externas), pois decorre, basicamente, de valores de mercado, (...) minimizando juízos pessoais, interesses alheios aos da empresa como um todo e conflitos entre as diversas áreas operacionais.*

É claro que no dia a dia das empresas a superação de tensões e conflitos, sobretudo entre suas áreas diversificadas, demanda uma consistência profunda entre modelos a serem adotados pelos gestores e os demais parâmetros gerenciais da atividade empresarial. Por isso, além do modelo de decisão, apto a integrar em torno do resultado econômico as diversas atividades e áreas da empresa, é necessário, para que tal modelo

possa ser adequadamente aplicado, que a empresa desenvolva outros instrumentos gerenciais que possibilitem a integração das suas diversas atividades.

Como afirma Beuren (1993, p. 89):

(...) como os gestores são avaliados pelo resultado da área que está sob a sua responsabilidade, a tendência é de que dêem maior importância aos interesses restritos do seu âmbito de atuação, em detrimento dos interesses globais da empresa. Por isso, é de fundamental importância que a empresa estabeleça parâmetros que direcionem as partes para a otimização do resultado econômico global da organização.

Como os diversos gestores devem atuar para uma gestão de suas respectivas áreas, integrada no processo de gestão do conjunto da organização será apresentado a seguir.

4 – A ATUAÇÃO DOS GESTORES PARA UMA GESTÃO INTEGRADA

Um dos fatores preponderantes para uma gestão integrada da empresa, segundo a Gestão Econômica, é a forma de atuação dos diversos gestores de área no processo de planejamento, execução e controle das atividades da empresa.

As mudanças ocorridas na economia mundial nos últimos 30 anos, despertaram a necessidade de se modificar o modelo gerencial das empresas, muitas delas, ainda presas ao modelo tradicional da racionalização do trabalho e do método de produção científica de massa. Esse modelo considerava operários e gestores de área como incapazes de outras iniciativas a não ser a de cumprir as normas e procedimentos decorrentes de um planejamento linear, feito de cima para baixo, e obedecendo uma hierarquia de comando do tipo militar.

Hoje, é inegável a superioridade de um modelo de gestão mais participativo, em que os gerentes são incentivados a pensar e agir como membros de uma equipe, voltados todos ao desempenho global da empresa.

Peter Drucker menciona como fator básico de integração das empresas “a transformação dos gerentes *funcionais* em gerentes de *negócios*, cada um com um papel específico, mas todos membros da mesma produção e do mesmo elenco”(Drucker, 1992, p.208).

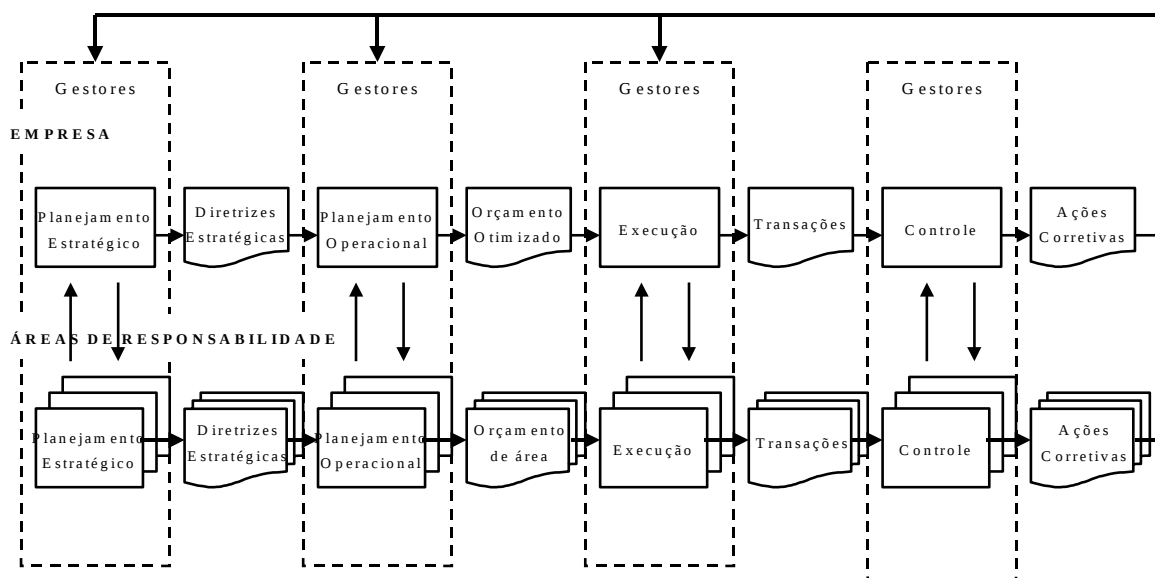
Na mesma linha de pensamento, a Gestão Econômica, como afirma Catelli (1995, p.55), preconiza que os gestores das áreas funcionais devem agir, por um lado, como se fossem “donos” das suas respectivas áreas, e por outro, como se fossem “donos” da empresa, preocupados com seu resultado global.

Por isso, como diz Guerreiro (1989, p.240) “os gestores operacionais não devem se limitar apenas à execução das atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá-las e controlá-las”. Essa dupla responsabilidade do gestor em relação à sua área de responsabilidade e em relação ao conjunto da empresa se reflete em cada etapa do processo de gestão, conforme ilustrado na Figura 6.

Já na formulação da estratégia da empresa, a contribuição dos gestores de área é fundamental. Esta fase, como afirma Mintzberg (1994, p.71) deve ser necessariamente conduzida por pessoas de vários níveis e que estejam profundamente envolvidas com as

questões específicas abordadas, trazendo consigo tanto os *insights* de suas experiências pessoais quanto os números colhidos de pesquisas. Assim, as diretrizes estratégicas da empresa surgem de uma síntese do aprendizado conjunto numa visão da direção que o negócio deveria seguir, tendo como resultado uma perspectiva integrada do empreendimento.

Figura 6: A Atuação dos Gestores no Processo de Gestão da Empresa



Fonte: Adaptado de Pereira (1993, p.94)

No planejamento operacional, a empresa busca otimizar o seu resultado. As projeções dessa otimização reúnem a experiência, recursos e ações previstas pelos gestores de todos os níveis da empresa, buscando prioritariamente o melhor resultado do conjunto, ainda que, para atingi-lo algumas áreas específicas tenham que apresentar resultado negativo em algumas de suas transações internas. Evita-se, com isso, a simples busca de maximização de resultados pelas áreas funcionais e seus efeitos dispersivos e até desintegrativos. Esta visão sistêmica, e a consequente atitude comportamental dos gestores no conjunto da empresa segue o já citado axioma que, na organização sistêmica o todo é mais que a soma de suas partes.

É claro que, uma vez validados os planos estratégico e operacional, estes devem ser implementados com firmeza e consistência pelos gestores de todos os níveis, tanto mais que estes têm para isso uma motivação intensa decorrente do seu próprio esforço e responsabilidade participativa e cooperativa.

Essa mesma visão, ao mesmo tempo que assegura uma linha firme de empenho na implementação dos planos em toda a estrutura da empresa, permite a necessária flexibilização e sensibilidade para reajustes, numa época de mudanças, em que as empresas se tornam mais vulneráveis aos imprevistos e turbulências do ambiente.

Este modelo de gestão do conjunto integrado da empresa implica também que os diversos gestores participem do controle recíproco e sejam avaliados de modo coerente com os planos estabelecidos.

5 – CONCLUSÃO

A teoria contábil evoluiu, desde a sua origem, como visão sistematizadora dos negócios, integrando conceitual e matematicamente situações organizacionais e econômicas, cada vez mais complexas.

A Gestão Econômica se insere no esforço contemporâneo dos pesquisadores para desenvolver a “lógica sistêmica” capaz de integrar a diversificação cada vez mais acentuada das organizações numa unidade dinâmica apta a atingir seus objetivos.

A integração interna e externa da empresa é obtida pela interação de suas áreas de responsabilidade e seus subsistemas, convergindo para a obtenção do resultado otimizado. Esse resultado é conceituado de forma abrangente e mensurado por critérios econômicos que introduzem os parâmetros de mercado como variáveis das decisões tomadas, tanto pelo conjunto do sistema, como em cada área funcional.

Os gestores de área, atuam de modo integrado no sistema, uma vez que têm seus critérios e procedimentos harmonizados por modelos de decisão definidos para cada tipo de transação sob sua responsabilidade.

O processo gerencial da empresa é configurado de modo a permitir e estimular o comprometimento dos gestores de área, uns com os outros, mediante transações internas entre as áreas de responsabilidade, bem como com o conjunto da organização, participando da formulação e implementação estratégica e operacional, bem como do seu controle.

A harmonização dos objetivos de áreas com os objetivos globais do sistema constitui o constante parâmetro das decisões e atitudes comportamentais. Essa harmonização é reforçada e induzida pela avaliação de desempenho que, ao confrontar o realizado com o planejado, se orienta pelo axioma de que o resultado otimizado do sistema é melhor obtido pela atuação coordenada das partes do que pela maximização da sua atuação individual.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEUREN, Ilse Maria. **Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informação de gestão econômica**. São Paulo, 1994. Tese (Doutorado) – FEA/USP.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. GECON – Sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais. São Paulo, **Conselho Regional de Contabilidade – SP**. Ano XXX, set. 1992.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração de atividades: comparando o ABC x GECON. **Caderno de Estudos**. São Paulo: FIEP/CAFI, nº 8, abril, 1993.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando para o futuro**. Tradução de Nivaldo Montingelli Jr. São Paulo: Pioneira, 1992.
- GUERREIRO, Reinaldo *et alii*. A controladoria sob o enfoque GECON – gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. **Congresso Internacional de Contabilidad, Finanzas y Administración**. Cidade de Habana, Cuba. 25 al 28 de febrero de 1997.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado) – FEA/USP.
- LITTLETON, A. C. & ZIMMERMAN, V. K. **Accounting theory: continuity and change**. Englewood Cliffs: Prentice-Hall, 1962.
- MAURO, Carlos Alberto. **Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para promoção da eficácia empresarial**. São Paulo, 1991. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP.
- MINTZBERG, Henry. A queda e a ascensão do planejamento estratégico. **Exame**. 14 de setembro de 1994.
- MOST, Kenneth S. **Accounting theory**. Columbus, Ohio: Grid, 1982.
- PEREIRA, Carlos Alberto. **Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica**. São Paulo, 1993. Dissertação (Mestrado) – FEA/USP.
- TICHY, Noel M. e SHERMAN, Stratford. **Controle seu destino antes que alguém o faça: Como Jack Welch está transformando a General Electric na empresa mais competitiva do mundo**. Tradução de Claudiney Fullmann. São Paulo: Educator, 1993.