

GESTÃO ECONÔMICA (GECON): Novos Desafios da Controladoria na Gestão Empresarial.

Roberto Vatan dos Santos

Resumo:

Este trabalho propõe ousadamente uma visão alternativa para o nascimento de um novo ramo de conhecimento, denominado Teoria da Gestão Econômica, estruturado sistemicamente, com metodologia de atuação: o sistema de gestão econômica (GECON); com objeto de estudo: os eventos econômicos; unindo as teorias da decisão, mensuração e informação/comunicação. Tendo por finalidade a identificação, mensuração, informação e decisão sobre os eventos econômicos. E criando uma nova área organizacional denominada: Área de Gestão Econômica, em substituição a unidade administrativa Controladoria em sua forma Corrente. O sistema GECON é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos, que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico objetivando a eficácia empresarial. Estes são distribuídos e incorporados culturalmente para decisão e ação, em todas as áreas de responsabilidade da empresa, dentro de uma visão de parceria, co-participação, co-responsabilidade e accountability, caracterizando uma Controladoria Virtual, com atuação à distância através de um conjunto único, estruturado e integrado de conhecimentos.

Palavras-chave:

Área temática: *O Papel da Controladoria na Gestão Estratégica de Custos*

GESTÃO ECONÔMICA (GECON):
Novos Desafios da “Controladoria” na Gestão Empresarial.

Autor:

Roberto Vatan dos Santos¹
Universidade de São Paulo
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade e Atuária
Av. Prof. Luciano Gualberto, 908 Prédio 3 sala 210
05508-900 Cidade Universitária São Paulo - SP - Brasil
Telefone: (011) 818-5820 ramal 137
Fax: (011) 813-0120
E-Mail: vatan@spider.usp.br

RESUMO

Este trabalho propõe ousadamente uma visão alternativa para o nascimento de um novo ramo de conhecimento, denominado ***Teoria da Gestão Econômica***, estruturado sistemicamente, com metodologia de atuação: o sistema de gestão econômica (GECON); com objeto de estudo: os eventos econômicos; unindo as teorias da decisão, mensuração e informação/comunicação. Tendo por finalidade a identificação, mensuração, informação e decisão sobre os eventos econômicos. E criando uma nova área organizacional denominada: ***Área de Gestão Econômica***, em substituição a unidade administrativa *Controladoria* em sua forma *Corrente*.

O sistema ***GECON*** é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos, que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico objetivando a eficácia empresarial. Estes são distribuídos e incorporados culturalmente para decisão e ação, em todas as áreas de responsabilidade da empresa, dentro de uma visão de parceria, co-participação, co-responsabilidade e “accountability”, caracterizando uma ***“Controladoria Virtual”***, com atuação à distância através de um conjunto único, estruturado e integrado de conhecimentos.

São Paulo

1997

¹Professor de Controle Gerencial, Controladoria, Custos e Contabilidade Gerencial da FEA-USP.

GESTÃO ECONÔMICA² (GECON):

Novos Desafios da “Controladoria” na Gestão Empresarial.

Introdução

O novo cenário mundial caracterizado pela globalização da economia com competição a nível mundial, acelerado pelo aumento da concorrência com a necessidade de competitividade em termos de preço e qualidade, induz ao aperfeiçoamento tecnológico e diversificação da produção. Neste ambiente competitivo as entidades em geral precisam ser eficazes com eficiência, para poderem sobreviverem e garantirem sua continuidade. Necessitando assim, de descentralização das atividades e conseqüente delegação de autoridade. Exigindo portanto, novos modelos e filosofias de gerenciamento.

Neste contexto, os gestores devem possuir uma visão holística e sistêmica das entidades empresariais, assumindo-se que a organização é um sistema, composto de subsistemas interdependentes e relacionados entre si, formando um todo. Devem ser capazes de atuar pró-ativamente neste, dominando os eventos econômicos (àqueles que impactam patrimonialmente a entidade), fazendo acontecer e manipulando os fluxos físico, operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais.

Por sua vez a Contabilidade ortodoxa registra, mensura e informa os eventos contábeis passados, de acordo com certas práticas e normas contábeis, conhecidas como princípios contábeis geralmente aceitos, evidenciando o consumo de recursos pelas entidades, sendo que o lucro e o patrimônio calculado é o resultado da aplicação de certos procedimentos contábeis e não os conceitualmente corretos. Com o surgimento da Controladoria e da Contabilidade Gerencial procurou-se através destas preencher-se a lacuna formada pela Contabilidade Financeira Ortodoxa, que não atendia de forma ampla informações para tomada de decisões para todos os usuários.

A Controladoria ao longo do tempo como órgão administrativo desenvolveu-se, chegando alguns indivíduos a ocupar a presidência da empresa. No entanto dentro de uma forma mais genérica seu escopo era mais de produtor de informações, controlador dos gastos, com caráter intervencionista, fiscalizador, punitivo, apontador dos “fatos ruins”, das ineficiências e “derrotas” dos gestores. Postura esta, que não mais atende às necessidades empresariais de gestão do ambiente contemporâneo,.

A Contabilidade Gerencial foi estruturada através de um conjunto de técnicas que ora se utilizavam das informações da contabilidade financeira como ponto de partida, ou na maioria das vezes as negava, utilizando-se de outros critérios opostos de mensuração, avaliação e decisão sobre os eventos econômicos. Mas, sem formar um corpo estruturado de conhecimentos a fim de justificar uma nova teoria ou um novo ramo de conhecimento.

Este trabalho propõe ousadamente uma visão alternativa para o nascimento de um novo ramo de conhecimento, denominado Teoria da Gestão Econômica, estruturado sistemicamente, com metodologia própria: o sistema de gestão econômica, com objeto de estudo: os eventos econômicos, unindo as teorias da decisão, mensuração e informação. Tendo por finalidade a identificação, mensuração, informação e decisão sobre os eventos econômicos.

²Cabe aos professores Dr. Armando Catelli e Dr. Reinaldo Guerreiro a concepção e o desenvolvimento do GECON na FIPECAFI-FEA/USP. E também grande parte das idéias contidas neste trabalho.

O *sistema GECON* é um modelo gerencial de administração por resultados econômicos, que incorpora um conjunto de conceitos integrados dentro de um enfoque holístico e sistêmico objetivando a eficácia empresarial e compreende basicamente os seguintes elementos integrados: um modelo de gestão empresarial, um sistema de gestão empresarial, um modelo de decisão, mensuração e informação do resultado econômico, apoiados por um sistema de informações para avaliação econômico-financeira.

Desta forma, os conceitos de gestão econômica são distribuídos e incorporados culturalmente para decisão e ação, em todas as áreas de responsabilidade da empresa, dentro de uma visão de parceria, co-participação, co-responsabilidade e “accountability”, caracterizando portanto uma “*Controladoria Virtual*”, com atuação à distância dentro de um conjunto único e integrado de conhecimentos. A seguir são descritos os vários componentes e principais conceitos do GECON.

1. Eficácia Empresarial e Sistema Empresa

Por *eficácia* entende-se a capacidade gerencial de “fazer as coisas certas”, “fazer com que as coisas sejam realizadas”, ou atingir os resultados planejados. Defende-se que a eficácia não é um parâmetro dualista do tipo: atingiu ou não atingiu, mas sim que existem diferentes graus de atingimento. Então, a eficácia empresarial consistiria somente na maximização lucro? Não, o enfoque estritamente econômico é insuficiente para explicar o “todo” do comportamento organizacional. Na visão contemporânea, as empresas existem por delegação da sociedade para satisfazer continuamente às necessidades humanas, ou seja segundo ARANTES (1994, p. 23) as entidades têm a responsabilidade de produzir coisas que sejam de valor para a sociedade, e que portanto contribuam para o crescimento social. O homem autoriza às organizações que façam por eles, de maneira mais produtiva, o que antes faziam sozinhos para sobreviver e progredir.

Neste sentido, define-se como empresa uma instituição social formada por talentos humanos, como um todo único e cuja missão é otimizar a satisfação das necessidades humanas. Consequentemente, a missão de uma organização é sua verdadeira razão de existência e tem por função direcionar o seu modo de atuação, agindo como agente integrador e catalisador dos esforços individuais. Ao oferecer bens e serviços à sociedade, as empresas cumprem não só o papel de agente econômico, mas também de agentes sociais. Os lucros são necessários em qualquer tipo de organização, com ou sem fins lucrativos, pois são o meio para que as mesmas possam sobreviver, crescer e continuar prestando serviços ao homem.

Neste contexto, *a eficácia empresarial se caracteriza pelo grau de atingimento da missão do negócio e garantia de continuidade da entidade*. Garantir a continuidade pressupõe adequação da empresa às condições ambientais internas e externas atuais e futuras, caracterizando assim um sistema-empresa dinâmico e aberto, onde a referência do que é ser eficaz muda ao longo do tempo. Assim, a eficácia do todo, depende da eficácia das partes. As áreas de responsabilidade ou organizacionais devem também ser eficazes, cumprir suas missões individuais e otimizar o todo através do relacionamento interno fornecedor-cliente de recursos-produtos.

O atingimento da eficácia do sistema-empresa e de cada uma de suas partes implica em levar em consideração os seguintes requisitos fundamentais: produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade do processo decisório e desenvolvimento.

Produtividade é a relação entre produção e capacidade produtiva. Eficiência é a relação entre recursos consumidos e produtos obtidos. Entende-se que no processamento das atividades empresariais, as mesmas devam promover a satisfação em todos os agentes envolvidos, “donos” da empresa, dirigentes, funcionários, clientes, fornecedores, governo e sociedade em geral. Adaptabilidade do processo decisório é flexibilidade do mesmo em se ajustar às mudanças ambientais. E desenvolvimento significa o aperfeiçoamento contínuo na empresa.

Se a eficácia empresarial é tão importante, surge a questão de como mensurá-la corretamente? Diversos pesquisadores propuseram a composição de um quadro referencial de metas para qualquer organização ser eficaz, tais como: posição no mercado, inovação, produtividade, recursos físicos e financeiros, rentabilidade, desempenho e desenvolvimento dos executivos, desempenho e atividade dos trabalhadores, responsabilidade pública.

Estes diversos indicadores para mensuração da eficácia, são aspectos, no nosso entender, são requisitos, pressupostos para atingimento da eficácia e não propriamente a eficácia. Por outro lado, todos os indicadores têm unidades de medidas diferentes, ficando difícil sua operacionalização como um todo. Destruindo a comparabilidade, ora uma entidade pode ser produtiva e não ser eficiente, pode ter inovação com fraca responsabilidade pública.

Esta problemática nos conduz ao caminho de que o melhor indicador da eficácia empresarial é o lucro econômico, conceitualmente e corretamente mensurado, sintetizando os demais indicadores físico-financeiros. Se uma empresa é eficiente, este ponto estará refletido no lucro de forma positiva, o mesmo acontece se a mesma satisfizer seus clientes, ou tiver uma posição vantajosa no mercado, e assim também com os demais índices. No entanto, o lucro não é o contábil, o ortodoxo segundo a legislação ou normas contábeis, mas sim o lucro econômico, medido através de um sistema de mensuração que realmente espelhe o patrimônio econômico empresarial e suas mutações.

2. Modelo de Gestão Empresarial

Entende-se que modelo pode ter duas concepções: Em primeiro lugar é uma representação simplificada da realidade ou de aspectos da realidade, como objetos, sistemas ou eventos reais. Em segundo representa um ideal, um padrão a ser seguido, um exemplo a ser imitado em ações, procedimentos, maneiras, etc.

Conceitua-se como modelo de gestão empresarial, um conjunto de princípios, normas, práticas, idéias, valores e crenças “permanentes” estabelecidos para gestão de uma entidade pelos seus “donos”. O modelo de gestão empresarial tem por finalidade principal a potencialização do resultado econômico. Isto é, criar condições de natureza comportamental para que a gestão empreenda ações positivas sobre o meio-ambiente.

Pode-se dizer que o modelo de gestão para uma empresa é como a “Constituição Federal” para um país, por estarem neste estabelecidos os princípios e regras básicos que regerão todas

as suas atividades. Este ponto esclarece o caráter de “permanentes” e não “eternos” dos princípios estabelecidos no modelo de gestão, pois os mesmos poderão ser alterados ao longo do tempo, dependendo das mudanças das crenças e valores dos proprietários em sua interação sócio-cultural com o ambiente externo e interno. Assim, numa organização ideal, o modelo de gestão refletirá as idéias, crenças e valores dos proprietários, as quais estarão disseminadas por toda organização, sendo, pois, plenamente aceitas por todos os gestores, os quais buscarão neste as orientações para as suas decisões..

Os “donos” podem ser pessoas físicas ou pessoas jurídicas que têm o poder de comando da organização como sócios majoritários, ou sejam são aqueles que definem o presidente ou diretores executivos, a linha de conduta gerencial, as taxas de retorno sobre o investimento desejadas, dentre outros aspectos.

Formalmente ou informalmente o modelo de gestão empresarial sempre existe nas organizações. Crenças são premissas nas quais as pessoas acreditam como sendo verdadeiras e inquestionáveis até certo ponto, como exemplo: aspectos culturais, sociais, políticos, religiosos, etc e valores são àquelas crenças nas quais as mesmas valorizam. Integram a personalidade dos “donos” do negócio e afetam o processo de gestão das entidades.

Muitas organizações explicitam a “filosofia empresarial” voltada para transmitir ao público externo, o conjunto de valores éticos, morais, sociais, ecológicos, e outros como sendo o modelo de gestão empresarial. No nosso entender, o modelo de gestão é somente interno e deveria ser transparente, pois os gestores tomarão decisões no dia-a-dia baseadas nele.

Neste sentido, as principais funções do modelo gestão empresarial são: a) promover a interação entre gestores e donos do negócio; b) orientar os gestores na sua rotina de tomada de decisão; c) garantir o aproveitamento do potencial e capacidade dos gestores; e d) promover a estabilidade do ambiente interno da empresa.

Numa empresa, o modelo de gestão poderá ser explicitado, em termos de definir-se claramente quais os propósitos da empresa, o que espera de cada um dos gestores, bem como qual será o sistema de recompensas a ser adotado. Também, tal modelo poderá não estar claramente definido; porém, tal fato não significa sua não existência; esta poderá ser atestada na medida em que, ao desempenharem suas atividades e se relacionarem com seus pares, os gestores enquadram seu desempenho e atuação aos objetivos gerais da empresa.

Sob a ótica do GECON, o modelo de gestão, de forma ideal, deve explicitar todas as regras básicas ou diretrizes principais para gestão da empresa. Dentre outras, deverão estar explícitas as diretrizes relativas aos seguintes pontos:

Estilo gerencial:

- deve ser participativo. O relacionamento entre as áreas componentes da empresa deve ser de tal forma que permita a otimização do resultado da empresa, e não a maximização do resultado de uma área individualmente. Os relacionamentos deverão viabilizar a sinergia positiva do todo organizacional;
- na medida do possível, deverá ser dada a todos os gestores a oportunidade de participarem e opinarem no planejamento das atividades da empresa. Quando um gestor for considerado voto vencido em suas colocações, deverá saber exatamente quais os motivos que levaram a tal decisão;

Processo de gestão:

- a missão da empresa deve estar explicitada e suas crenças e valores aceitas pelos gestores;
- a empresa deve ter processos de planejamento e controle porque situa-se num ambiente incerto e turbulento. Deve, assim, dispor de instrumentos administrativos que garantam a sua continuidade;
- as decisões devem ser tomadas com base nos aspectos econômicos dos eventos e atividades;
- O objetivo da gestão é a eficácia empresarial de cada área e de toda a empresa, mensurada através do resultado econômico, corretamente mensurado;
- Deve existir um cronograma explícito das interações entre os “donos” da empresa e os gestores, detalhando a época de prestação de contas (accountability) e forma.

Papéis e posturas dos gestores:

- os gestores deve ser empreendedor, agir como dono de sua área de atuação, “vestindo” duas camisas: a camisa de gestor da empresa, em primeiro lugar, e a camisa de gestor da área sob sua responsabilidade;

Delegação de poder e responsabilidades (autonomia gerencial):

- o modelo de gestão deverá explicitar quem são os responsáveis pela condução das atividades na empresa.
- deve também contemplar mecanismos que evitem que uma dada área ou gestor seja investido de poder que possa comprometer a integração, ou seja, deve haver mecanismos que impeçam o acúmulo e o exercício desenfreado de poder por parte de um gestor ou área da empresa.

Crítérios de avaliação de desempenho:

- deverão ser amplamente explicitados os critérios a serem utilizados na avaliação do desempenho dos gestores e das áreas sob sua responsabilidade. Não deverão existir “surpresas”, nem tampouco julgamentos que não sejam do conhecimento dos envolvidos no processo.
- na gestão econômica, os gestores são avaliados pelos resultados econômicos obtidos confrontados com os planejados;

3. Sistema de Gestão Empresarial

Gestão é um processo de tomada de decisões estruturado e orientado por um conjunto de princípios e conceitos, que visa garantir o atingimento da missão da organização como um todo e em suas partes. Tem por finalidade principal o atingimento da eficácia empresarial. Considerando que a eficácia da organização depende da qualidade das decisões dos seus gestores, então o resultado econômico reflete as ações dos gestores.

Nestes termos, cada área de responsabilidade possui um gestor empreendedor, “dono” do seu negócio, responsável pelo atingimento de resultados econômicos planejados. A dos resultados de cada uma das partes resulta no resultado da empresa como um todo, levando-se em

consideração que os interesses globais da empresa devem prevalecer sobre os interesses particulares de cada área.

Neste clima gerencial o resultado econômico precisa ser otimizado através de um modelo de decisão (lógica do processo decisório sobre o evento econômico) que propicie à apuração deste resultado em todas as fases do processo de gestão. O modelo de decisão adotado pelo GECON está estruturado de forma genérica na figura 1.

Figura 1 Modelo de Decisão Genérico do GECON

Demonstração do Resultado Econômico
Receitas Operacionais
(-) Custos Variáveis Operacionais
(=) Margem de Contribuição Operacional
Receitas Financeiras
(-) Custos Financeiros
(=) Margem de Contribuição Financeira
(-) Custos Fixos
(=) Resultado Econômico

Cada área de responsabilidade, atividade, evento econômico ou transação é avaliada pelo resultado econômico gerado, separando-se os aspectos: operacional, econômico e financeiro da gestão. No nosso entender o gestor responsável por uma área é o responsável pleno pelas três dimensões, ou seja suas decisões e ações devem levar em consideração os três pontos em conjunto.

A *dimensão operacional* é atuação do gestor sobre aspectos físicos-técnicos em sua área de responsabilidade, tais como: volumes de vendas, produção, produtividade, qualidade, prazo de atendimento, etc. É a avaliação física das operações, ou seja, se a quantidade de produtos e serviços objetivada está sendo cumprida, se a qualidade está sendo mantida, se as quantidades físicas de recursos está sendo utilidade de forma adequada. A *dimensão econômica* visa a avaliação econômica dos recursos consumidos e dos produtos gerados na dimensão operacional. Parte do princípio de que tanto recursos utilizados como produtos gerados têm valor econômico, e que o gestor para otimizar o resultado deve ter produtos com valor econômico superior ao valor econômico dos recursos consumidos. A *dimensão financeira* resulta das atividades que envolvam prazos de pagamento e recebimento dos valores envolvidos, resultando em juros pela aplicação ou captação dos recursos, através do custo de oportunidade por decidir-se que uma transação ou evento deva ser a vista ou a prazo.

Geralmente as tarefas de administração estão ligadas às atividades de planejamento, organização, coordenação, direção, controle, motivação, etc.. Estas tarefas são os meios e não a essência da gestão. O processo de gestão, de forma analítica para o GECON é caracterizado pelas fases de planejamento, execução e controle. No planejamento são feitas previsões e iniciadas estratégias, neste são consideradas decisões por antecipação do que fazer, como fazer, quando e quem fazer. A execução é a etapa do processo de gestão, onde as transações acontecem. O controle é um processo contínuo e recorrente que avalia os resultados e promove ações corretivas. Estas fases e suas diversas interações com os demais subsistemas para o modelo gerencial para Gestão Econômica estão demonstradas na figura 2.

Planejar significa decidir antecipadamente sobre eventos futuros, o que implica em definir os resultados futuros desejados, antecedendo as ações efetivas, devendo ser dinâmico e flexível para reduzir incertezas e riscos. Envolve a formulação de alternativas de ação, a avaliação de cada alternativa e a decisão de objetivos e metas a serem perseguidos.

O planejamento é um processo que envolve tomada e avaliação de cada decisão de um conjunto de decisões iner-relacionadas, antes que seja necessário agir numa situação, na qual se acredita que, a menos que se faça alguma coisa, um estado futuro desejado não deverá

ocorrer e que, se tomar as atividades apropriadas, pode-se aumentar a probabilidade de um resultado favorável.

Um planejamento eficaz e integrado compreende três etapas: o planejamento estratégico, o planejamento operacional e a programação.

O planejamento estratégico procura definir o comportamento da organização em relação ao meio ambiente, tendo como escopo garantir a missão da entidade e sua continuidade a longo prazo. É um processo decisório que ao analisar o comportamento das variáveis ambientais externas, em termos de ameaças e oportunidades, e internas, pontos fortes e fracos da entidade, tem por produto as diretrizes e políticas estratégicas.

O planejamento operacional é a operacionalização das diretrizes e políticas estratégicas de forma a viabilizar os objetivos almejados. Está relacionado diretamente com cada atividade executada. Trata-se de um processo decisório que identifica, integra, avalia e escolhe o plano a ser implementado, dentro dos planos operacionais alternativos dos vários segmentos da empresa, em consonância com os macro objetivos, estratégias e políticas. Dentro do planejamento operacional encontramos as fases de pré-planejamento, planejamento de longo e médio prazo e a programação (curto prazo).

O pré-planejamento permite escolha de alternativas de ação operacional para a viabilização das diretrizes estratégicas, assegurando assim a opção pelas melhores e a fixação dos objetivos e metas operacionais.

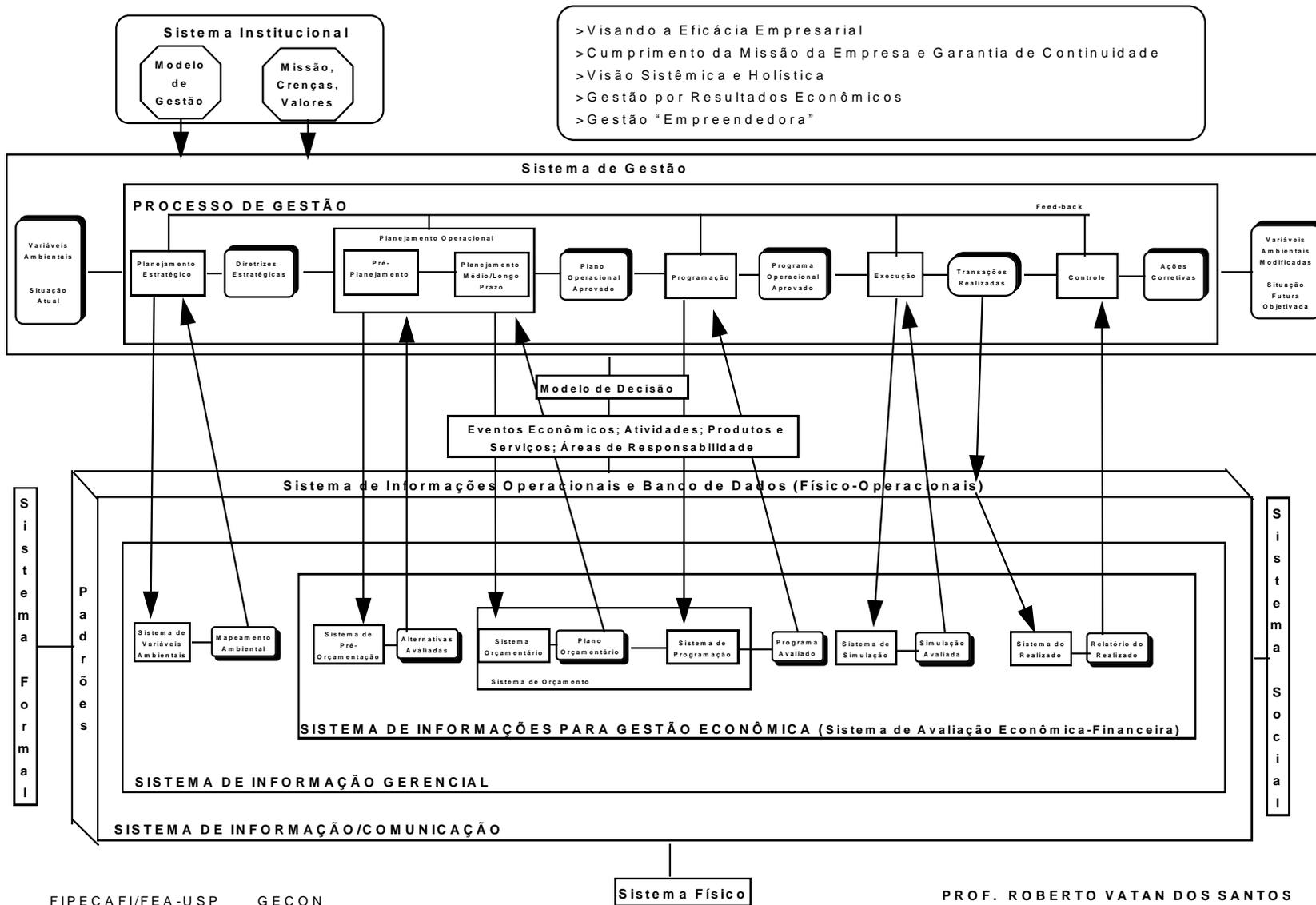
O planejamento de longo e médio prazo traz o detalhamento dos planos operacionais em termos de mercado, produtos, recursos, volumes, preços, qualidade, prazos, investimentos, dentre outras variáveis. Inserindo-as num horizonte de tempo de acordo com as diretrizes estratégicas, objetivos e metas quantificáveis a serem atingidas.

A programação (ou planejamento de curto prazo) é a fase do processo de planejamento em que se replaneja a curto prazo, adequando-se às expectativas, frente às alterações do ambiente interno e externo. Tem como escopo a otimização de cada atividade ou evento no curto prazo, e como produto o programa operacional.

A fase da execução deve estar em coerência com o planejado, através das ações de importar recursos, processá-los e exportar os produtos das atividades, através da implementação da ação escolhida. Tem como escopo, otimizar o resultado de cada transação, e como produto as transações.

A etapa de controle caracteriza-se pela avaliação do grau de aderência entre os planos e sua execução, através da comparação dos objetivos fixados com os resultados obtidos e dos planos com a respectiva execução. Procura analisar os desvios ocorridos, buscando identificar as causas, sejam de origem externa ou interna a empresa. Também, direciona ações corretivas, através do desenvolvimento de bloqueio às causas dos desvios, além de observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos.

Figura 2 Estruturação Sistêmica do Modelo Gerencial de Gestão Econômica (GECON)



4. Mensuração Conceitualmente Correta do Resultado Econômico

Um ponto fundamental para se administrar por resultados econômicos é que o mesmo deva ser corretamente mensurado. No sistema GECON é reconhecido que o valor da empresa aumenta com a agregação de valor econômico, validado pelo mercado, proporcionada pelo processo interno de geração de produtos e serviços nas diversas atividades através do consumo de recursos. O modelo de mensuração (base de conceitos para medir o resultado econômico do evento) identifica, mensura e reporta os resultados das atividades (receitas menos custos) nas respectivas áreas de responsabilidade, segregando os resultados operacionais dos financeiros, apurando as margens de contribuição e reconhecendo que o valor econômico de uma entidade aumenta ou diminui à medida que o mercado atribui um maior ou menor valor para os ativos que ela possui.

Se a empresa é um conjunto de atividades em constante interação e se as mesmas são desenvolvidas a nível analítico através das transações (eventos econômicos analíticos) então a eficácia do sistema-empresa depende do resultado de cada evento econômico. Desta forma, o GECON leva em consideração que a otimização do todo (a empresa) depende da otimização das partes (áreas de responsabilidade, departamentos, atividades, eventos e transações), portanto seu modelo de mensuração é voltado para a correta mensuração do patrimônio e do lucro através da correta mensuração de cada evento econômico.

As premissas utilizadas pelo modelo de mensuração do GECON para obtenção de um conceito de lucro e de patrimônio, segundo critérios econômicos, são elencadas por CATELLI (1996) como sendo as seguintes:

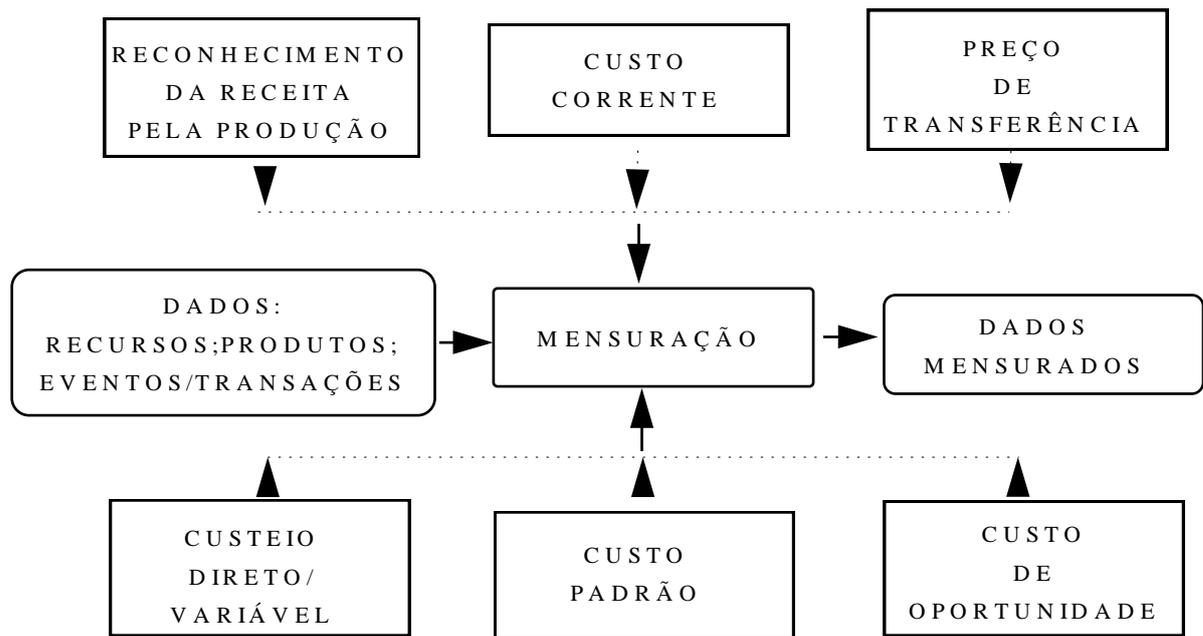
1. o mercado é o validador do “potencial de serviços” dos diversos ativos;
2. deve ser levado em consideração o valor do dinheiro no tempo;
3. a empresa opera de acordo com o postulado da continuidade;
4. a empresa, na hipótese de descontinuidade, deve avaliar os seus ativos a valores de realização;
5. do ponto de vista econômico, “potencial de serviços”, “serviços futuros”, “benefícios futuros” dizem respeito ao montante de riqueza que o ativo pode gerar para a empresa;
6. o potencial de serviço de cada natureza de ativo deve ser analisado à luz da sua função dentro da empresa, na continuidade de suas operações;
7. o potencial de serviço do ativo independe da forma como ele é financiado;
8. um determinado ativo pode possuir um potencial de serviço diferente, dependendo da empresa que o possui;
9. um ativo cuja função é totalmente dissociada das operações da empresa em sua continuidade normal deve ser avaliado por valor de venda;
10. a riqueza de uma empresa aumenta na medida em que o mercado reconhece um maior ou menor valor para os bens e serviços que ela possui;
11. a riqueza de uma empresa aumenta pela agregação de valor proporcionado pelo seu processo de transformação de insumos em produtos e serviços;
12. o modelo de decisão do proprietário, do ponto de vista racional-econômico, ou seja, independentemente de valores sociais ou não econômicos, considera: (1) a continuidade do investimento no empreendimento é preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior ao seu valor de venda. (2) a continuidade do investimento no empreendimento é preservada, se o montante de riqueza a ser produzido pelo mesmo é superior ao montante de riqueza a ser produzido por outro tipo de investimento com o mesmo nível de risco;

13.o modelo de decisão do administrador do ponto de vista racional-econômico considera a otimização do resultado econômico da atividade sob sua responsabilidade. A otimização do resultado econômico se dá: (1) a nível do processo de transformação de insumos em produtos e serviços (agregação de valor) e (2) a nível do aproveitamento das oportunidades de ganhos pela valorização de determinados tipos de ativos, proporcionadas pelo mercado; os ativos devem ser avaliados de forma que o patrimônio líquido da empresa efetivamente o quanto vale a empresa num determinado momento. O patrimônio líquido da empresa deve representar o seu custo de oportunidade, ou seja, o quanto os seus proprietários deixarão de ganhar em uma tomada de decisão alternativa à continuidade da empresa. O patrimônio líquido deve representar, portanto, o valor atual mínimo pelo qual a empresa, em sendo negociada, não alteraria o nível de riqueza de seus proprietários.

o quanto vale a empresa num determinado momento do tempo é a base ideal para o cálculo do custo de oportunidade, a ser cobrada pelos proprietários, dos responsáveis pelos resultados globais da empresa. É também a base de cálculo ideal para a cobrança da responsabilidade dos diversos gestores pela parcela de riqueza da empresa que está sob seu gerenciamento.

À luz destas premissas a mensuração lucro conceitualmente correto é demonstrada estruturalmente na figura 3.

Figura 3 Estruturação Conceitual do Modelo de Mensuração do Sistema de Gestão Econômica (GECON)



5. Sistema de Informações para Avaliação Econômica

O sistema de informações para avaliação econômica é especialmente desenhado para fornecer suporte ao processo de gestão em todas as suas fases. Os dados e informações imputados no sistema devem ser obtidos diretamente dos sistemas de transações operacionais, permitindo assim maior integração, confiabilidade e qualidade. Assim sendo, é necessário um sistema de processamento de dados distribuído e acessado iterativamente e diretamente pelos gestores, conforme suas necessidades e atendendo plenamente o processo decisório, dentro de uma filosofia de banco de dados unificado e estruturado sem duplicidades. Necessita também gerar informações oportunas, permitindo assim ações gerenciais antes, durante e após a ocorrência dos eventos.

O resultado econômico planejado precisa ser efetivado, e isto é conseguido através de um modelo de informação (lógica de elaboração e transmissão da informação) capaz de fornecer informações úteis, relevantes e oportunas ao processo de gestão. A interação entre o processo de gestão integrado e o sistema de informações é demonstrada na figura 2.

O sistema de informações sobre as variáveis ambientais apoia o planejamento estratégico, fornecendo informações sobre o ambiente externo e o interno, contribuindo para a definição do cenário futuro projetado e da análise estratégica. Geralmente é apoiado por um banco de dados com informações qualitativas e quantitativas de natureza semi-estruturada e altamente flexível.

O sistema pré-orçamentário para simulações do resultado econômico apoia o pré-planejamento operacional gerando o resultado de cada alternativa de ação estudada. É caracterizado pela extrema flexibilidade e rapidez no tempo de resposta à cada opção simulada. Sendo um simulador precisa ser interativo com o usuário, levando em consideração somente as variáveis relevantes dos eventos econômicos para mensurar receitas, custos e resultados. Embora seja utilizado pelos diversos gestores de forma descentralizada, necessita atender ao modelo de decisão e mensuração econômica, permitindo a ação integrada do planejamento.

O sistema orçamentário apoia o planejamento operacional de longo e médio prazo com informações detalhadas dos planos aprovados. É caracterizado pela elevada estruturação conceitual e de dados, pois deve contemplar e ser compatível com as variáveis analíticas dos eventos econômicos planejados e realizados, ou seja detalha as informações planejadas ao mesmo nível das informações do realizado. Além do fato, de que é necessário a consolidação, integração e centralização dos diversos planos operacionais das áreas de responsabilidade.

O sistema de simulação dos eventos e transações econômicos apoia a fase de execução através da possibilidade de simular o resultado econômico momentos antes e durante a execução da decisão tomada. Os gestores podem ter necessidade de decidir ou mudar para cursos alternativos de ação devido à ocorrência de novos fatos que inviabilizem a execução da programação de curto prazo. Também necessita do apoio do sistema de informações operacionais, que é o utilizado pelos gestores para operacionalização de suas atividades.

O sistema de informações de resultados realizados apoia a etapa de controle, com informações detalhadas sobre os eventos e transações realizados. Mensura receitas, custos, resultados e o patrimônio empresarial através do registro das ações realizadas. Deve possuir compatibilidade e integração com o sistema orçamentário, utilizando-se da mesma estrutura lógica e conceitual de dados integrados. Geralmente é caracterizado pela centralização, consolidação e integração das variáveis analíticas dos eventos econômicos.

6. Avaliação de Desempenho e de Resultados Econômicos

Avaliar significa julgar uma situação e é também uma tomada de decisão. Quando voltado para o contexto empresarial, a avaliação serve como um instrumento capaz de gerar uma gestão eficaz. Portanto, avaliação compreende a atribuição de conceitos perante expectativas preestabelecidas, ou seja orçamentos e padrões para mensuração e desempenho. Avaliar

também compreende a “*accountability*”, ou seja a necessidade de prestação de contas pela autoridade delegada. Induz ao cumprimento de metas e objetivos, motiva os gestores para um desempenho melhor, implica em reconhecimento dos esforços através de melhor remuneração, competição, etc.

A avaliação somente por parâmetros físico-operacionais ou de custos é heterogênea para as diversas áreas de responsabilidade. Não permitindo o reconhecimento do esforço individual dos diferentes gestores, através de uma única base de mensuração. Em certas áreas é enfatizado os aspectos de produtividade, em outras a produção, somente a eficácia sem eficiência, algumas em reduções de custos, diversas por indicadores financeiros, agravando-se o fato de que a receita de vendas é somente reconhecida no momento da venda, e consequentemente o lucro empresarial, inclusive responsabilizando alguns gestores por fatores não controláveis ou por decisões de outros gestores. Portanto a avaliação pelo aspecto econômico do resultado permite uma base homogênea de avaliação, pois os gestores são avaliados por cada evento econômico sob sua área de responsabilidade, medindo-se receitas e custos.

Para o GECON a *avaliação de desempenho* corresponde a comparabilidade entre os resultados econômicos gerados pelas atividades desempenhadas por cada gestor em sua área de responsabilidade com os resultados planejados, é importante a contribuição econômica de cada área no resultado global da empresa. Também é um processo decisório, indutor de ações, portanto deve permitir correções tempestivas e permitir aplicação imediata de medidas corretivas. Deve promover a *eficácia* e não simplesmente mensurá-la. É fundamental o uso de orçamentos flexíveis, com os objetivos e metas preestabelecidos.

Por outro lado, a *avaliação de resultados* visa à comparabilidade entre os resultados econômicos gerados pelos produtos e serviços nas diversas atividades da organização e suas contribuições ao resultado global da entidade. Implica na confrontação entre as receitas geradas pelos produtos e serviços com seus custos variáveis e diretamente identificáveis, obtendo-se assim suas margens de contribuição. Evidenciando assim, as contribuições destes no resultado econômico global. Além disso, é necessário obter-se e analisar-se as variações entre o realizado e os padrões preestabelecidos cientificamente. Padrões significam níveis de eficiência ótimos para as atividades empresariais, refletindo o modo como devem ser processados os recursos, o tempo necessário e o preço que deveriam ter recursos, produtos e serviços. Pressupõe em outros termos a análise da rentabilidade dos produtos e serviços. Compreende o agrupamento das atividades segundo os eventos econômicos que as compõem e os produtos e serviços gerados. É em essência a avaliação da eficiência.

7. Controladoria Virtual, Novos Paradigmas: A Teoria da Gestão Econômica

Como enfatizamos anteriormente a maximização dos resultados econômicos de cada área de responsabilidade isoladamente não resulta automaticamente no melhor resultado para a entidade como um todo. Pelo exposto os conceitos de *gestão econômica* deveriam estar disseminados e incorporados culturalmente em toda organização. O gestor de cada área de responsabilidade deve desenvolver procedimentos de autocontrole que lhe possibilitem prestar contas quanto ao resultado econômico obtido.

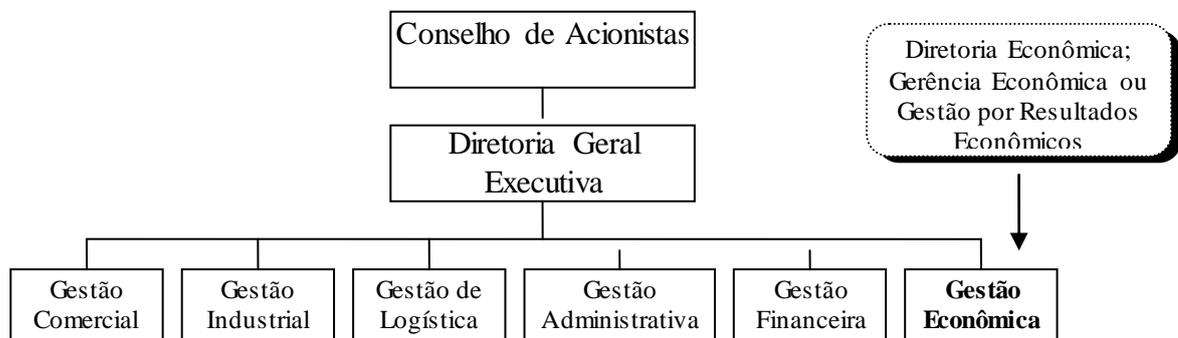
As atividades internas desenvolvidas nas empresas são entendidas como “terceirizadas”, dentro de uma cadeia interna de relacionamento fornecedor-cliente. Cada gestor é o “dono” de sua área e portanto deve atuar como tal. A Controladoria em sua forma renovada também deveria estar engajada e ativa neste processo, gerindo sua área como “dona” em busca também de resultados econômicos. Dentro de uma visão de parceria, co-participação, co-responsabilidade e “accountability”.

Considerando a importância dos conhecimentos integrados, sua disseminação, sua utilização demonstrados e abrangência maior do que à visão de Controladoria e Contabilidade tradicionais. Propomos de forma inovadora a criação de uma área organizacional denominada **Gestão Econômica**, responsável, parceira, fiadora e coordenadora do processo de gestão econômica. Assim como existem outras áreas na empresa responsáveis pela gestão financeira, de marketing, de produção, etc. Esta área seria a única que possui o ferramental capaz de promover a otimização do resultado global da organização. Teria por consequência as seguintes atribuições:

- Efetuar a coordenação e combinação dos planos e do processo de planejamento elaborado nas diversas áreas de responsabilidade, conciliando-os e transformando-os em um plano geral e global, capaz de assegurar a otimização resultado e desempenho econômico global da entidade;
- Harmonizar e uniformizar os modelos de decisão, mensuração e informação dos eventos e resultados econômicos utilizados pelos gestores para o exercício pleno e efetivo da gestão econômica;
- Facilitar a ação dos gestores das diversas áreas, concebendo, implantando e mantendo um sistema de informações econômico-financeiro, capaz de mensurar corretamente os eventos econômicos e que apoie todas as fases do processo de gestão;
- Efetivar o controle dos desempenhos, estando atenta aos resultados alcançados pelas áreas, debatendo ações corretivas e indicando a otimização de cada área, no sentido de assegurar que o resultado econômico global seja efetivamente atingido.

A figura 4 expressa esta nova área em termos organizacionais, através de um organograma convencional.

Figura 4 Organograma com ênfase na área de responsabilidade Gestão Econômica



Sob este enfoque renovado a área de **Gestão Econômica** tem por *missão* assegurar a otimização do resultado econômico global da empresa. A fiadora da gestão econômica, assim como as demais áreas contribuem para o cumprimento da missão da organização e sua sobrevivência, no entanto sua atuação deve ter como referência a coordenação dos esforços individuais de forma sinérgica, onde o resultado global é superior a simples soma aritmética dos resultados individuais.

Resumo e Conclusões

Este estudo descreve como o GECON está estruturado para o gerenciamento por resultados econômicos, enfatizando-se:

A *Eficácia Empresarial* se caracteriza pelo grau de atingimento da missão do negócio e garantia de continuidade da entidade. Garantir a continuidade pressupõe adequação da empresa às condições ambientais internas e externas atuais e futuras, caracterizando assim um sistema-empresa dinâmico e aberto, onde a referência do que é ser eficaz muda ao longo do tempo.

Destaca a necessidade formal da declaração de um *modelo de gestão empresarial*, entendido como um conjunto de princípios, normas, práticas, idéias, valores e crenças “permanentes” estabelecidos para gestão de uma entidade pelos seus “donos”.

Gestão é um processo de tomada de decisões estruturado e orientado por um conjunto de princípios e conceitos, que visa garantir o atingimento da missão da organização como um todo e em suas partes. Tem por finalidade principal o atingimento da eficácia empresarial. O processo de gestão, de forma analítica para o GECON é caracterizado pelas fases de planejamento, execução e controle.

Um ponto fundamental para se administrar por *resultados econômicos* é que o mesmo deva ser corretamente mensurado. No sistema GECON é reconhecido que o valor da empresa aumenta com a agregação de valor econômico, validado pelo mercado, proporcionada pelo processo interno de geração de produtos e serviços nas diversas atividades através do consumo de recursos.

O *sistema de informações para avaliação econômica* é especialmente desenhado para fornecer suporte ao processo de gestão em todas as suas fases. Os dados e informações imputados no sistema devem ser obtidos diretamente dos sistemas de transações operacionais, permitindo assim maior integração, confiabilidade e qualidade.

Para o GECON a *avaliação de desempenho* corresponde a comparabilidade entre os resultados econômicos gerados pelas atividades desempenhadas por cada gestor em sua área de responsabilidade com os resultados planejados. Por outro lado, a *avaliação de resultados* visa à comparabilidade entre os resultados econômicos gerados pelos produtos e serviços nas diversas atividades da organização e suas contribuições ao resultado global da entidade.

Este trabalho propôs ousadamente uma visão alternativa para a Controladoria tradicional através do nascimento de um novo ramo de conhecimento, denominado Teoria da Gestão Econômica e também uma forma renovada para a unidade administrativa responsável pelo processo de gestão econômica, a área de Gestão Econômica.

Bibliografia

- ARANTES, Nelio. Sistemas de Gestão Empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo, Atlas, 1994.
- CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo, SANTOS, Roberto Vatan dos. Mensuração do Resultado Segundo a Ótica da Gestão Econômica (GECON). Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. ano 1, número 0, dez./1996. p. 54-66.
- CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo, DORNELLES, João A. A Controladoria sob o enfoque GECON - Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. CONTAHABANA'97 - Congresso Internacional de Contabilidade, Finanças e Administração. CUBA-Havana, fev./1997.
- COLLINS, James e PORRAS, Jerry. Feitas para Durar: práticas bem-sucedidas de empresas visionárias. São Paulo, Rocco, 1995.
- FONTES, L.C. Controladoria: uma atividade em expansão no Brasil. Revista ANEFAC. São Paulo, 7:(46),mar./97, p. 3
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (doutoramento). São Paulo, FEA-USP, 1989.
- _____. A Meta da Empresa; seu alcance sem mistérios. São Paulo, Atlas, 1996.
- KANITZ, S.G. Controladoria: Teoria e Estudos de Casos. São Paulo, Pioneira, 1976.
- KING, W.R. & CLELAND, D.I. Strategic Planning and Policy. New York, Van Nostrand Reinhold, 1979.
- MOSIMANN, Clara P. et alli. Controladoria: seu papel na administração de empresas. Florianópolis, Editora da UFSC, 1993.
- NAKAGAWA, M. Introdução à Controladoria. São Paulo, Atlas, 1995.
- RICCIO, Edson L. e PETERS, Marcos R.S. Novos Paradigmas para a função Controladoria. 17ª ENANPAD, Salvador-BA, 1993.
- RICHERS, Raimar. Objetivos como Razão de Ser da Empresa. Revista de Administração de Empresas. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 34(1):50-62. jan./fev. 1994.
- TUNG, Nguyen H. Controladoria Financeira das Empresas: uma abordagem prática. 8 ed. São Paulo, Ed. Universidade-Empresa, 1993.
- WILLSON, J. D. & ROEHL-ANDERSON, J.M. & BRAGG, S.M. Controllership: the work of the managerial accountant. 5 ed. New York, Wiley, 1995.
- YOSHITAKE, Mariano. Funções do Controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação (mestrado). São Paulo, FEA-USP, 1982.