

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail bibfea@usp.br para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
Departamento de contabilidade e Atuária

**Contribuição ao estudo das transações e seu impacto na
eficácia das organizações sob o enfoque da Gestão
Econômica - GECON**

LAURO BRITO DE ALMEIDA

ORIENTADOR: Prof. Dr. ARMANDO CATELLI

São Paulo

2002

**Reitor da Universidade de São Paulo
Prof. Dr. Adolfo José Melfi**

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Prof. Dr. Eliseu Martins**

**Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
Departamento de Contabilidade e Atuária

DEDALUS - Acervo - FEA



20600022352

Contribuição ao estudo das transações e seu impacto na
eficácia das organizações sob o enfoque da Gestão
Econômica - GECON

LAURO BRITO DE ALMEIDA

ORIENTADOR: Prof. Dr. ARMANDO CATELLI

Tese apresentada à Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade da
Universidade de São Paulo, para obtenção
do título de Doutor em Controladoria e
Contabilidade.

USP - FEA - SBD

DATA DA DEFESA 06/02 02

São Paulo

2002

FICHA CATALOGRÁFICA

Almeida, Lauro Brito de

Contribuição ao estudo das transações e seu impacto na eficácia das organizações sob o enfoque da Gestão Econômica - GECON / Lauro Brito de Almeida. – São Paulo : FEA/ USP, 2002.

164 p.

Tese - Doutorado

Bibliografia

1. Gestão econômica 2. Transação (Contabilidade) 3. Eficácia organizacional 4. Controladoria I. Faculdade de Economia , Administração e Contabilidade da USP.

CDD – 658.151

Mas quem deverá ser o mestre? O escritor ou o leitor?

DENIS DIDEROT

Jacques, o fatalista, 1796

AGRADECIMENTOS

Acima de tudo, a **DEUS** por tudo que me tem permitido.

Ao professor Dr. Armando Catelli, cuja amizade, paciente orientação, estímulo e apoio incondicional tornaram possível a materialização deste trabalho, *de coração o meu muito obrigado*.

Aos Professores Doutores Reinaldo Guerreiro e Cláudio Parisi, membros da minha banca de qualificação sou grato pelas observações críticas, sugestões e **crédito de confiança**.

Aos amigos, com os quais tenho tido o prazer da convivência: Vagner Cavenaghi, Belinda Ludovico, Vera Lúcia Lima Bessa, André Catelli, Carlos Alberto Pereira, Antonio Benedito Souza Oliveira, Alan Catelli, Edgard Bruno Cornachione Jr, Antonio Napoleón Cisneros Capito, Ricardo Catelli e Fábio Gilberti de Alencar, pelas sugestões oportunas, incentivos e cobranças: *o meu muito obrigado*.

De forma alguma poderia deixar de agradecer a equipe amiga e sempre solidária, nos momentos angustiantes, da Secretaria de Pós-Graduação, com as quais tenho tido a alegria de conviver e contado com uma torcida fantástica: Valéria Lourenção, Maria Aparecida Jesus Sales, Márcia Gomes Novo, Francisco Oliveira Costa e Ana Cristina dos Santos.

Também sou grato à Andréa Prezotto pelos incentivos e pela elaboração do *abstract*.

Aos meus pais, a minha eterna gratidão pelo amor e carinho recebidos.

À **Diva** e **Gustavo**, de coração, *minha gratidão* pela compreensão e apoio incondicional em todos os momentos desta caminhada nesta nova trilha de vida, a quem dedico esta tese.

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1.** Impactos operacional, patrimonial, financeiro e econômico de uma transação, *65*
- Quadro 2.** Definições gerais de eficácia, *68*
- Quadro 3.** Subsistemas organizacionais: escopo, produtos e preceitos, *106*
- Quadro 4.** Classificação das transações/eventos econômicos, *122*
- Quadro 5.** Modelo de decisão: características, *128*
- Quadro 6.** Etapas do processo de decisão, *144*
- Quadro 7.** Modelo de decisão: identificação, *145*
- Quadro 8.** Modelo de decisão: mensuração da alternativa 1, *146*
- Quadro 9.** Modelo de decisão: mensuração da alternativa 2, *147*
- Quadro 10.** Modelo de decisão: mensuração da alternativa 3, *147*
- Quadro 11.** Modelo de decisão: informação/comunicação, *148*

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1.** Construção da hipótese, *17*
- Figura 2.** Encaminhamento metodológico da solução, *25*
- Figura 3.** Encaminhamento do estudo, *27*
- Figura 4.** A empresa e o ecossistema, *34*
- Figura 5.** Sistema empresa, *46*
- Figura 6.** Empresa como um sistema de atividades, *54*
- Figura 7.** Visão conceitual do processo físico-operacional, *55*
- Figura 8.** Evento. Atividade, *56*
- Figura 9.** Visão físico-operacional da transação, *58*
- Figura 10.** Evento. Transação. Resultado, *60*
- Figura 11.** Fluxos operacional, econômico, financeiro e patrimonial, *62*
- Figura 12.** Eficácia: definição e requisitos, *70*
- Figura 13.** Eficácia e resultado, *74*
- Figura 14.** Preceitos gerais dos subsistemas organizacionais, *85*
- Figura 15.** Subsistema institucional, *89*
- Figura 16.** Modelo de gestão, *91*
- Figura 17.** Subsistema de gestão, *93*
- Figura 18.** Subsistema organizacional, *94*
- Figura 19.** Subsistema social, *96*
- Figura 20.** Subsistema de informações, *97*
- Figura 21.** Subsistema de processamento de dados, *99*
- Figura 22.** Subsistema físico-operacional, *101*
- Figura 23.** Subsistema econômico, *103*
- Figura 24.** Interação/integração convergente dos subsistemas organizacionais, *107*
- Figura 25.** Modelo de estrutura funcional, *108*
- Figura 26.** Sistema de gestão. Eficácia. Resultado, *118*
- Figura 27.** Ocorrência. Transação. Decisão, *126*
- Figura 28.** Processo de decisão. Modelo de decisão, *127*
- Figura 29.** Contribuição da transação, *131*
- Figura 30.** Dimensões da atuação do gestor com foco na transação, *133*
- Figura 31.** Transação. Planejamento Operacional. Execução, *136*
- Figura 32.** Otimização da eficácia organizacional com base nas transações, *138*
- Figura 33.** Organograma da Cia. Só-Faz, *142*

RESUMO

O interesse desta tese passa pela discussão e pelo entendimento das **transações** e seu *impacto* na **eficácia das organizações**. A empresa é um tipo particular de organização. É vista aqui como um sistema aberto, que interage em um ambiente marcado por uma crescente competitividade.

O objeto deste estudo é a **transação**. Tendo em vista as muitas abordagens existentes sobre a **transação** – incompletas para os nossos propósitos –, a **transação** é aqui entendida como a menor parte de um negócio ou ocorrência materializada por um processo físico-operacional. É uma ocorrência unitária, decorrente de uma decisão individualizada, que modifica a estrutura patrimonial da entidade, cujo processo físico-operacional é uma troca de recursos econômicos e, constitui-se na menor unidade de *acumulação de resultados econômicos*.

As empresas buscam continuamente ser eficazes. Fundamentado no **Modelo de Gestão Econômica – GECON**, entendemos que a melhor medida da **eficácia organizacional** é o *resultado econômico*. O resultado econômico global é formado a partir dos resultados obtidos das transações e, estas decorrem de decisões individualizadas.

Dado o interesse deste estudo e, sendo a **transação** a origem da formação do resultado global da entidade, a otimização do todo requer otimizar **transação a transação**. O desenvolvimento de uma *estrutura conceitual*, voltada a atender tal fim, é suportada pela **Teoria da Gestão Econômica – GECON**. São estabelecidos preceitos orientadores dos subsistemas organizacionais, de forma que estes induzam os gestores – na condução das atividades - a interações convergentes com a obtenção de graus de *eficácia organizacional* global.

A otimização da *eficácia organizacional* com base nas **transações** requer apoiar os gestores com Sistema de Informação de Gestão Econômica [SIGE] no processo de gestão, bem como um claro entendimento das transações/eventos, objetos de suas atenções e decisões. Fundamental é a clarificação do processo decisório e dos modelos de decisão, dos quais se valerão os gestores. Por fim, considerando as várias dimensões de atuação do gestor com foco na **transação**, este deve atuar nas escolhas [*decisões*] de acordo com um processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações.

ABSTRACT

This thesis is aimed at discussing and understanding **transactions** and their *impact* on **organizational efficacy**. The company is a particular kind of organization and is seen here as an open system, interacting in an environment characterized by an increasing level of competitiveness.

The object of this study is the **transaction**. In view of the numerous approaches that exist in relation to the **transaction** – which are incomplete for our purposes –, the **transaction** is understood here as the smallest part of a business or an occurrence materialized through a physical-operational process. It is a unitary occurrence, resulting from an individualized decision, which modifies the equity structure of the entity, whose physical-operational process is an exchange of economic resources and makes up the smallest unit of *accumulation of economic results*.

Companies continuously seek to be efficacious. Based on the **Economic Management Model – GECON**, we understand that the best measure of **organizational efficacy** is the *economic result*. The global economic result is formed on the basis of the results obtained from transactions and these result from individualized decisions.

Given the aim of this study, and considering that the **transaction** originates the formation of the entity's global result, the optimization of the whole turns it necessary to optimize **transaction per transaction**. The development of a *conceptual structure*, aimed at serving this purpose, is supported by the **Economic Management Theory – GECON**. Directive principles are established for organizational subsystems, in order for these to induce the managers – in the execution of their activities - to realize interactions that converge with the achievement of degrees of global *organizational efficacy*.

In order to optimize *organizational efficacy* on the basis of **transactions**, it is necessary to support the managers by providing them with [SIGE] during the management process, as well as a clear understanding of transactions/events, which are the objects of their attention and decisions. A fundamental part is the clarification of the decision-making process and of the decision models applied by the managers. Finally, in view of the various dimensions in the actions of the manager that focuses on **transaction**, this person must act in the choices [*decisions*] in accordance with an optimization process of organizational efficacy on the basis of transactions.

LISTA DE QUADROS**LISTA DE FIGURAS****RESUMO****“ABSTRACT”****INTRODUÇÃO, 10****1. A PESQUISA, 12****1.1 Objetivos e estrutura do capítulo, 12****1.2 Caracterização da questão de pesquisa, 12**

1.2.1 Situação problema, 12

1.2.2 Problema. Hipótese. Objetivo, 14

1.2.3 Justificativas. Contribuições, 19

1.3 Referencial teórico: *Gestão Econômica – Gecon*, 20

1.3.1 As origens da Gestão Econômica – Gecon, 20

1.3.2 Modelo de Gestão Econômica – Gecon, 21

1.4 Premissas e requisitos do estudo, 22**1.5 Método de pesquisa e encaminhamento do estudo, 24**

1.5.1 Método de pesquisa, 24

1.5.2 Encaminhamento e estrutura do estudo, 27

2. AMBIENTE. ORGANIZAÇÃO, 29**2.1 Objetivos e estrutura do capítulo, 29****2.2 Ambiente, 30**

2.2.1 Aspectos do cenário: a nova competição, 30

2.2.2 Empresa e o ecossistema, 33

2.3 Organização, 36

2.3.1 Conceito de organização, 36

2.3.2 Sistema empresa, 43

3. TRANSAÇÃO, 47

3.1 Objetivos e estrutura do capítulo, 47

3.2 As abordagens correntes da transação, 48

3.2.1 Abordagem de contabilidade financeira, 49

3.2.2 Abordagem da contabilidade de custos e gerencial, 50

3.2.3 Abordagem da área de sistemas de informações, 51

3.3 Estrutura conceitual da transação, 52

3.3.1 Transação. Atividades, 53

3.3.2 Caracterização da transação, 57

4. EFICÁCIA. EFICÁCIA E RESULTADO, 67

4.1 Objetivos e estrutura do capítulo, 67

4.2 Eficácia, 68

4.2.1 Conceito de eficácia, 68

4.2.2 Requisitos da eficácia organizacional, 70

4.3 Eficácia e Resultado, 73

4.3.1 Eficácia da empresa. Resultado da empresa, 73

4.3.2 Resultado econômico como indicador da eficácia organizacional, 75

5. TRANSAÇÃO E EFICÁCIA ORGANIZACIONAL. INTERAÇÕES E PROCESSO, 82

5.1 Objetivo e estrutura do capítulo, 82

5.1.1 Objetivo e encaminhamento da solução, 82

5.1.2 Estrutura do capítulo, 84

5.2 Subsistemas organizacionais e seu papel na otimização da eficácia organizacional com foco na transação, 84

5.2.1 Preceitos e interação requeridos dos subsistemas organizacionais, 84

5.2.2 Atuação dos gestores e impacto gerencial, 110

5.3 Otimização da eficácia organizacional com base nas transações, 113

5.3.1 Interação do Processo de Gestão e SIGE, 113

5.3.2 Eventos. Tipos de evento, 119

5.3.3 Processo decisório e modelos de decisão, 124

5.3.4 Processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações, 129

5.4 Visão integrada do processo de otimização da eficácia organizacional, 141

CONCLUSÃO, 150

GLOSSÁRIO, 154

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICO, 158

INTRODUÇÃO

O pressuposto maior em que está assentada a vida das organizações, destaque especial àquelas com fins explícitos de lucros, é a *continuidade*, ou seja, continuarão em pleno funcionamento até que evidências indiquem o contrário. A continuidade das organizações somente estará assegurada se os resultados econômicos obtidos forem, pelo menos, suficientes para repor os recursos consumidos, incluída a devida remuneração do capital investido. É claro, isso não acontece de forma inercial. É fundamental que exista uma ação coordenada e comprometida dos gestores com a busca contínua da eficácia da organização. Assim, a dinâmica das organizações impõe aos gestores planejar, executar e controlar os negócios transacionados *inter* e *intra* organizações.

Observando a prática corrente, verificamos que os gestores no desempenho de suas funções são suportados por sistemas de informações gerenciais, construídos sob os fundamentos das disciplinas de contabilidade financeira, de custos e de contabilidade gerencial. O desenvolvimento dos referidos sistemas de informações são embasados nos aspectos gerenciais por uma farta literatura — atualmente disponível — de custos e contabilidade gerencial que, em geral, caracterizam-se e são homogêneas por olhar as organizações pelo ângulo das atividades, dos processos e da ênfase nos custos dos recursos consumidos.

A literatura contemporânea, em especial as publicações a partir dos anos 80, assume ares de modernidades¹ em suas abordagens. Mesmo assim, autores de outras áreas ainda criticam o estado atual da contabilidade gerencial quanto a insuficiência da qualidade das informações demandadas, por não refletirem adequadamente as ocorrências físico-operacionais. Por exemplo, PORTER [1992] relata a fraqueza dos Sistemas de Contabilidade Custos em prover informações relevantes para análise da cadeia de valores, responsável pela formação do resultado das organizações.

¹ Para MONTAGNA [1997] “*Modernism also champions transition, fragmentation, and radical change, but its task is to discover the eternal and immutable elements in the midst of such disruptions*”. Significa que para ser considerado “moderno” há de se estabelecer um novo paradigma.

É intrínseco aos negócios das organizações os agentes econômicos envolvidos executarem um processo contínuo de trocas de recursos interna e externamente. Porém, temos observado nas organizações – sejam com fins lucrativos ou não –, na literatura contemporânea existente de custos e contabilidade gerencial, uma dissociação entre o **real objeto** da decisão e a forma de tratamento dispensada a ele.

Estabelece-se aí um paradoxo, pois buscam-se **resultados econômicos** e no entanto as decisões sobre *transação* são somente pelo ângulo do custo. Identificamos a primeira grande consequência: *perda, por parte dos gestores, da oportunidade de atuarem assumindo uma atitude pró-ativa na otimização da eficácia organizacional tendo como base as transações.*

A *transação* tem sido usualmente tratada na contabilidade financeira como a menor parte e/ou detalhe de um negócio, com uma ênfase muito forte para fins de registro. A contabilidade de custos/gerencial – “antiga” ou “moderna” – foca suas atenções somente na identificação isolada de recursos consumidos ou benefícios auferidos. Deverá haver uma mudança nessa forma de pensar-agir² sobre a *transação* por parte dos grupos envolvidos.

Vale lembrar que para se analisar um objeto e/ou fenômeno qualquer, independentemente do nosso ramo e/ou área de conhecimento e respeitando as restrições inerentes, partimos do mais complexo para o menos complexo e finalmente, do menos complexo para o mais complexo. [CERVO & BERVIAN, 1996:36-39] É ancorado nesse modo que devemos tratar/analisar o objeto “*transação*”. Visamos assim, porque queremos entender, compreender, identificar o real impacto da menor parte sobre o todo e sobretudo agir.

Portanto, o *interesse desta tese passa pela discussão e pelo entendimento das transações e seu impacto na eficácia das organizações. Transações* são aqui entendidas como a menor parte de um negócio ou ocorrência materializada por um processo físico-operacional, que provoca alteração no estado do patrimônio líquido, ou seja, o estado de riqueza de uma organização. Estamos, assim, definindo como nosso objeto de estudo as **transações**.

² Para entender como a forma de pensar-agir interfere em nossa percepção sobre um objeto, em dada realidade e em especial aos grupos vinculados à contabilidade de custo e os reflexos em aspectos na gestão empresarial, ver GUERREIRO & CASADO & BIO [2001].

1.1 Objetivos e estrutura do capítulo

O objetivo deste capítulo é tratar dos aspectos relacionados aos procedimentos que norteiam a elaboração de um trabalho de natureza científica. GIL [1995:19], a respeito, diz: “*Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos*”.

Na continuidade, além desta seção introdutória, as demais que compõem este capítulo são: **1.2 Caracterização da questão de pesquisa** a qual é subdividida em: **1.2.1 Situação problema**, **1.2.2 Problema. Hipótese. Objetivo**; **1.2.3 Justificativas. Contribuição**. Em **1.3 Referencial teórico: Gestão Econômica – GECON** estabelecemos as bases conceituais sob as quais se assentarão a solução proposta, discutida no **Capítulo 5**.

Em **1.4 Premissas e requisitos do estudo**, ante o propósito de nosso estudo e fundado no referencial teórico, delineamos um conjunto de premissas norteadoras das discussões que se seguirão para a solução da questão de pesquisa e corroboração da hipótese identificada. Por fim, os aspectos relativos ao como proceder na condução desta pesquisa, no encaminhamento e na estrutura são tratados em **1.5 Método de pesquisa e encaminhamento do estudo**, detalhado em **1.5.1 Método de Pesquisa** e **1.5.2 Encaminhamento e estrutura do estudo**.

1.2 Caracterização da questão de pesquisa

1.2.1 Situação problema

Uma organização, seja ela com fins lucrativos ou não, é formada por um conjunto de atividades. As atividades revestem-se de determinadas características físico-operacionais e para tanto, necessitando desde a aquisição de uma variada gama de recursos no ambiente próximo, passando pelos relacionamentos internos, processos e finalmente até o consumidor final, e sendo o caso, disponibilizando os serviços pós-vendas.

As atuais abordagens de contabilidade gerencial e de custo preocupam-se em geral com atividades, processos e os causadores de custos [*cost drivers*]. Entendemos que toda atividade consome e processa recursos transformando-os em bens e/ou serviços. Estes recursos podem estar diretamente identificados com a geração dos bens e/ou serviços – neste caso sendo a eles incorporados – ou ao potencial de serviço disponibilizado para tal atividade, que é o caso dos recursos consumidos para manutenção de sua estrutura.

As atividades em essência constituem-se numa coleção de transações *inter* e *intra* organização. Elas não existem de *per se*, são produtos de uma mescla de decisões de disponibilizar recursos de maneira adequada e coerente com uma ordem natural dos processos de produção. São o *locus* em que se materializam as ocorrências físico-operacionais, denominadas transações.

Observamos na literatura – ver, por exemplo: HORNGREN *et al.* [2000]; ATKINSON *et al.* [2000]; SHANK & GOVINDARANJAN [1997] —uma grande lacuna nos modelos gerais de contabilidade gerencial³, que, repetimos, a ênfase é centrada somente nas atividades, nos processos e no consumo dos recurso, ou seja, nos custos destas. De um modo geral perpetua a cultura da gestão pelo ângulo do custo.

Assim, são inquietantes os atuais tratamentos dispensados aos seguintes pontos:

- [a] mensuração dos impactos econômicos da transação, evento nas atividades, departamentos, Áreas de Negócios [A N], empresa;
- [b] gestão das atividades;
- [c] sacrifícios [*custos*] e conseqüentes benefícios [*receitas*] obtidos decorrem de transações, primariamente operacionais, relativos aos consumos, ao processamento e às transformações dos recursos em bens e serviços.

O enfoque atual do tratamento das *transações* dispensado pela literatura corrente, como negócio *inter* e *intra* organizacional, ocorre, somente pelo ângulo do custo, valendo-se de métodos de

³ A percepção do autor desta tese, baseado em sua experiência profissional, da convivência com profissionais de outras empresas e nos últimos anos com alunos em cursos de pós-graduação *lato sensu* – todos atuantes na área de controladoria - é a confirmação no mundo real do observado na literatura corrente quanto aos modelos de contabilidade gerencial.

custeio incoerentes/inconsistentes com aspectos organizacionais e, assim, produzindo uma informação muito pobre e solta no âmbito da empresa.⁴

Diante disso, emergem as seguintes questões:

- ▶ Quais os preceitos organizacionais adequados que permitam gerir/otimizar o impacto das transações econômicas?
- ▶ Como deve ser estruturado o modelo de decisão a partir das transações econômicas?
- ▶ Como identificar a transação como origem do resultado da organização?
- ▶ Como reconhecer a transação? Em quais momentos? Quais são os tipos de transações? Como devem ser classificadas as transações?
- ▶ E a otimização da transação? Quais as etapas a serem percorridas pelo gestor? Quais os requisitos a serem atendidos?
- ▶ Como a transação impacta a eficácia da organização?

Para buscar uma resposta a tais “*por quês*”, as seções a seguir tratarão da identificação do problema e dos demais requisitos que devem ser atendidos em um trabalho científico.

1.2.2 Problema, Hipótese e Objetivo

IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA

Do ponto de vista metodológico e como trabalho científico, uma tese envolve vários aspectos. O caminho percorrido exige um claro delineamento do tema e da respectiva situação problema, na qual – em geral – está localizada a questão de pesquisa, ou problema, ponto de partida e cuja discussão e elucidação dá corpo ao trabalho.

Antes de enunciar o problema há que se atender um pré-requisito fundamental: a identificação do tema. Tema refere-se a um assunto que se quer provar, explicar, melhor entender. ASTI VERA [1976:97] *apud* LAKATOS & MARCONI [1993:44] afirma que o tema “ [...] *é uma dificuldade, ainda sem solução, que é mister determinar com precisão, para intentar em seguida, seu exame, avaliação crítica e solução*”.

⁴ Para uma discussão mais detalhada, veja a respeito: CATELLI & GUERREIRO [1993, 1994a, 1994b].

O tema depois de identificado requer a sua clara delimitação. SALVADOR [1980:46-48] *apud* LAKATOS & MARCONI [1993:44-46] entende que delimitar o tema exige a clara distinção entre o sujeito e o objeto da questão. Explica o autor que

... sujeito é a realidade a respeito da qual se deseja saber algo. É o universo de referência. Pode ser constituído de objetos, fatos, fenômenos ou pessoas a cujo respeito faz-se o estudo com dois objetivos principais: ou de melhor apreendê-los ou com a intenção de agir sobre eles. Objeto de um assunto é o tema propriamente dito. Corresponde àquilo que se deseja saber ou realizar a respeito do sujeito. É o conteúdo que se focaliza, em torno do qual gira toda a discussão ou indagação.
[grifo nosso]

Na delimitação do tema, CONTRIBUIÇÃO AO ESTUDO DA TRANSAÇÃO E SEU IMPACTO NA EFICÁCIA DAS ORGANIZAÇÕES SOB O ENFOQUE DA GESTÃO ECONÔMICA – GECON, *a realidade a respeito da qual queremos saber algo – sujeito – é a “eficácia das organizações”*. O **objeto da questão** – que *corresponde àquilo que se deseja saber do sujeito – é a “transação”,* a ser abordado sob o enfoque da Gestão Econômica – GECON. Assim, o foco maior de nossa atenção, núcleo desta tese, é desenvolver uma estrutura conceitual que sistematize a atuação do gestor quanto a como “tratar/considerar” a transação, posto ser esta a origem da eficácia organizacional.

De modo geral o problema se origina ante as nossas inquietações, as quais podem isoladamente ou em conjunto ter como foco abordagens conceituais e/ou observações empíricas. CERVO & BERVIAN [1996:66] explicam que *“Problema é uma questão que envolve intrinsecamente uma dificuldade teórica ou prática, para a qual se deve encontrar uma solução”*. e, portanto, continuam os autores, *“A primeira etapa da pesquisa é a formulação do problema ou formulação das perguntas”*.

Nessa linha de raciocínio, GIL [1995:29-30] discorre sobre a formulação de problemas científicos e referindo-se quanto à experiência acumulada dos pesquisadores possibilitar a criação de regras práticas, identifica as seguintes: [a] o problema deve ser formulado como pergunta; [b] o problema deve ser claro e preciso; [c] o problema deve ser empírico; [d] o problema deve ser suscetível de solução; e [e] o problema deve ser delimitado a uma dimensão viável.

A caracterização do problema quanto a sua natureza científica é quando envolve variáveis que podem ser tidas como testáveis. Variáveis, neste contexto, referem-se a tudo o que pode assumir diferentes valores ou diferentes aspectos segundo os casos particulares ou as circunstâncias [GIL,1995:26-37].

O PROBLEMA

As transações são intrínsecas à dinâmica empresarial e geram impactos patrimoniais/econômicos. Os gestores decidem sobre transações apoiados por sistemas de informações tradicionais que não tratam economicamente todos os aspectos das transações. Alguns deles – *sistema contábil, custos* – somente para fins de registro contábil. O Modelo de Gestão Econômica – GECON tem definido as bases conceituais para o tratamento econômico da transação.

É premissa maior que o *resultado econômico* constitui-se a medida da *eficácia da empresa*. Então, a *otimização da eficácia da empresa* requer um pleno entendimento quanto a identificar a origem desse resultado, seus impactos, bem como mensurar, acumular e informar adequadamente os gestores.

Se o *Resultado Econômico* é a medida da *Eficácia da Organização* sob a ótica da Gestão Econômica – GECON, então otimizar a eficácia requer:

1. identificar onde, quando e como é formado esse Resultado Econômico;
2. medir corretamente os impactos das ocorrências físico-operacionais;
3. que decisões sobre essas ocorrências físico-operacionais sejam tomadas com base nos Resultado Econômico.

As transações constituem a origem dos resultados da empresa e portanto o foco da gestão e de um sistema de informações gerenciais. Desse modo, ante as inquietações enunciadas na seção anterior e da constatação de que as empresas sistematicamente realizam transações e que estas decorrem primariamente das ações dos gestores na promoção de ocorrências físico-operacionais e provocam impactos na situação patrimonial das organizações, identificamos como questão de pesquisa a ser respondida:

Como tratar/considerar as transações em todas as etapas do processo de gestão visando assegurar a otimização da eficácia das organizações?

Identificamos na questão objeto de nossa pesquisa as variáveis: *transações* e *eficácia organizacional*. Na interação entre elas ocorre uma relação de dependência, em que a *eficácia organizacional* depende da qualidade das *transações* planejadas e implementadas.

HIPÓTESE

Assumimos que a transação é a base da eficácia organizacional. Atingir a eficácia passa/exige delinear, escolher e implementar as melhores alternativas quanto às transações em uma organização. Há que ser identificada, numa visão de conjunto, a alternativa que contribua para atingir o objetivo, do sistema, que é continuamente buscar o ótimo do todo.

Como parte do processo de buscar construir uma solução para a questão de pesquisa identificada, faz-se necessário estabelecer uma hipótese geral. GIL [1995:45] entende que a hipótese

[...] oferece uma solução possível, por meio de uma proposição, ou seja, de uma expressão verbal suscetível de ser declarada V [verdadeira] ou F [falsa]. A essa proposição dá-se o nome de hipótese ... é testável e pode vir a ser a solução do problema.

Sendo, conforme BARROS & LEHFELD [2000:83], “[...] toda hipótese a uma tentativa de resposta ao problema de pesquisa” apresenta a seguinte visão gráfica:

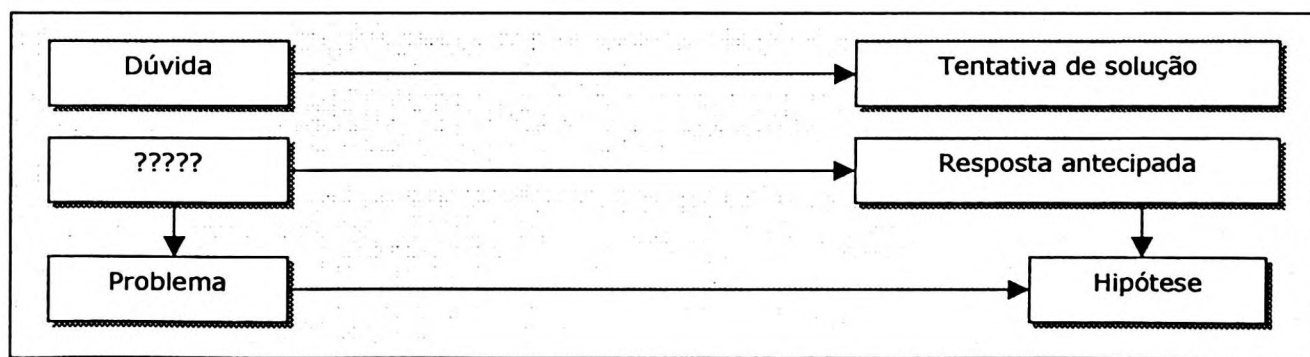


Figura 01. Construção da hipótese

Nesse contexto, apoiado na assunção de que o resultado econômico é a medida da eficácia e a eficácia organizacional tem sua formação originada nas transações, esta [eficácia] será obtida em termos ótimos, somente quando for possível: *entender a transação em seus múltiplos aspectos, conhecer a lógica da formação do resultado a partir dela e estabelecer a melhor forma de atuação ao longo do processo de gestão*, pois somente assim as oportunidades de otimização serão aproveitadas pelo gestor. Portanto, a hipótese geral estabelecida é:

SE das decisões tomadas durante o processo de gestão, *ações são materializadas em transações e provocam alterações na riqueza da organização*, **ENTÃO** o grau de eficácia da organização decorre da *qualidade* e do *montante* dos resultados obtidos nas transações, considerando esta ocorrência por meio de um processo que contemple o entendimento adequado das transações e suportado pelo modelo de mensuração pelo GECON.

Dado o problema identificado e a hipótese estabelecida, a relação entre variáveis existentes, estas são classificadas como **variável independente** – é o *antecedente* – e a **variável dependente** – é o *conseqüente*. [LAKATOS & MARCONI, 1993:138]. Implícita a nossa questão de pesquisa está a função:

$$\text{otimização da eficácia organizacional} = f[\text{otimização das transações}]$$

Ao longo deste trabalho desenvolveremos as argumentações de modo a corroborar a aceitação da hipótese enunciada.

OBJETIVOS

Objetivos são conhecimentos válidos e verdadeiros [LAKATOS & MARCONI, 1993:83]. Os **objetivos** visados neste trabalho referem-se a alcançar conhecimentos válidos e verdadeiros sobre *o quão é importante conceituar, especificar, entender, clarificar a forma de atuação com foco na transação, identificar e mensurar os impactos correspondentes em qualquer dimensão do processo de gestão*, adotando o enfoque do Modelo GECON.

1.2.3 Justificativas. Contribuições

JUSTIFICATIVAS

O *porquê de proceder* a este estudo decorre da constatação da abordagem superficial quanto aos reais impactos da transação no patrimônio da entidade. Alie-se a isso que as atuais proposições de solução em uso pelos praticantes, preconizadas na farta literatura “moderna” disponível, são parciais no suporte aos gestores ao longo do processo de gestão.

O contexto atual exige um posicionamento de atuação gerencial no qual *é preciso ver a floresta e a árvore*, enxergar o todo e a parte. Jogar o novo jogo competitivo, em que a busca contínua da eficácia organizacional é fator crítico para assegurar a continuidade, exige raciocínio sistêmico. Exige a compreensão das intrincadas redes que ligam pessoas, grupos, empresas e até países. Não basta acompanhar os passos dos concorrentes, o comportamento do mercado e estar perto dos clientes. É preciso criar novos *modelos de gestão dos negócios* que induzam ao desenvolvimento de soluções quanto ao *modelo de gestão econômica*, capaz de refletir e tornar tratável a complexidade cada vez mais crescente no atual ambiente de negócios.

Portanto, ante as complexidades vivenciadas pelos gestores, ao clarificar e sistematizar a sua atuação com foco nas transações e com vistas à obtenção de graus de eficácia organizacional, consideram-se válidos os esforços envidados no desenvolvimento deste estudo.

CONTRIBUIÇÕES

A *contribuição principal* desta tese, entre outras, passa por delinear e estabelecer uma **estrutura conceitual** voltada para além do suporte à identificação das melhores alternativas das transações sob o enfoque de gestão econômica – GECON ao longo de todas as etapas do processo de gestão. Para tanto, antes, como um requisito, possibilita a apreensão por parte dos gestores – no caso das organizações –, e demais interessados, de um pleno entendimento do impacto da transação na formação do resultado econômico global.

1.3 Referencial teórico: *Gestão Econômica - Gecon*

1.3.1 *As origens da Gestão Econômica - Gecon*

O quadro referencial quanto à teoria que sustentará a nossa discussão é provido pela Gestão Econômica – GECON. GUERREIRO [1995:27-29] a caracteriza como Teoria da Gestão Econômica tendo em vista as contribuições materializadas em Teses de Doutorado, Dissertações de Mestrado, Artigos e Livros que abordam diversos aspectos e solidificam um corpo de teoria. Os trabalhos em referência vêm sendo desenvolvidos desde o início dos anos 80, no âmbito do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, por meio do Núcleo de Pesquisas GECON – fundado e liderado pelo prof. Armando Catelli.

São pontos basilares no Modelo GECON:

- **GECON:** modelo de atuação organizacional por resultados econômicos.
- **Proposição:** o GECON é um modelo de *atuação empresarial* baseado em resultados econômicos que melhor induz a organização para sua eficácia.
- **Modelo de atuação empresarial:** compreende um conjunto de modelos de estruturação e funcionamento dos subsistemas do sistema empresa.
- **O Patrimônio Líquido [PL] expressa o Valor Econômico da Empresa [VEE].**
- **Premissas:**
 - [a] O ambiente é competitivo [*situação real atual*];
 - [b] A organização objetiva ser eficaz;
 - [c] Os gestores são competentes;
 - [d] Os gestores e as pessoas da organização não têm qualquer interesse prévio em não colaborar e não participar;
 - [e] Os gestores são os gerentes responsáveis pela condução das atividades;
 - [f] As decisões são tomadas com base nos resultados econômicos.

1.3.2 Modelo de Gestão Econômica - Gecon

Os termos *sistema* e *gestão econômica* têm sido disseminados e amplamente utilizados pela mídia especializada em geral, pela academia e pelos profissionais para divulgar idéias de conteúdo e forma diferentes, incompatíveis entre si na maioria das vezes [ALMEIDA, 1996].

O caminho a percorrer impõe cuidados com o uso dos termos, quando ligados a idéias. Assim, quando empreendemos nossos esforços na busca pela compreensão sobre alguma coisa, há que se tomar cuidado com o significado dos termos, já que “ [...] *diferentes termos são usados para se referir à mesma coisa e o mesmo termo é usado para se referir a diferentes coisas*” [ACKOFF, 1971:661].

O correto entendimento do que denominamos Sistema de Gestão Econômica – GECON⁵, reveste-se de fundamental importância, não só como instrumento efetivo voltado a suportar a gestão das atividades organizacionais, mas, essencialmente, por constituir-se no principal referencial teórico que será o ponto principal de sustentação deste estudo.

Para CATELLI & GUERREIRO [1994a:4-5] o GECON é

[...] um modelo gerencial de vanguarda já testado em algumas grandes empresas do país, contemplando o sistema de gestão e o sistema de informações que lhe dá o necessário suporte.

Continuando, os autores afirmam:

O sistema de gestão no modelo GECON diz respeito ao processo de planejamento, execução e controle operacional das atividades, estruturado, a partir da missão da empresa, das suas crenças e valores, da sua filosofia administrativa e de um processo de planejamento estratégico, que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico da empresa.

Ao nível do sistema de informações, o sistema GECON utiliza fundamentalmente conceitos e critérios que atendem às necessidades informativas dos diversos gestores da empresa para o seu

⁵ A idealização do GECON tem como mentor o Prof. Armando Catelli no final dos anos setenta. Ver GUERREIRO [1995:28-29], um belo e importante registro desse acontecimento.

processo de tomada de decisão específico e que impulsionam as diversas áreas a implementar ações que otimizam o resultado global da companhia.

Os autores evidenciam os seguintes aspectos do GECON:

- *[...] espelhar em termos econômico-financeiros o que ocorre em nível das atividades operacionais da empresa;*
- *decompor o sistema em diversos módulos, tais como Vendas, Produção, Compras, Manutenção, Investimentos, Finanças, Serviços de Apoio, Estocagem etc.;*
- *estar voltado não só para a eficiência, mas sobretudo para a eficácia empresarial;*
- *[...] as transações/eventos das atividades relevantes da empresa são mensurados por receitas e custos e geram resultados econômicos;*
- *substituir o tradicional centro de custos pelo centro de resultado e área de responsabilidade;*

E, para concluir este entendimento, de acordo com os autores, o GECON como sistema é:

[...] estruturado dentro de uma concepção “holística” e compreende a integração dos seguintes elementos:

- *modelo de gestão (princípios, crenças, valores que orientam e impactam as diversas variáveis empresariais, notadamente o processo de tomada de decisões);*
- *modelo de decisão (modelo relativo ao processo de tomada de decisões);*
- *modelo de mensuração do resultado (modelo relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos e transações derivados das decisões);*
- *modelo de informação (modelo relativo ao processo de geração de informações gerenciais).*

1.4 Premissas e requisitos do estudo

Ancorado no referencial teórico – GECON –, estabelecemos um conjunto de **premissas** orientadoras na condução deste estudo, a seguir descritas:

- A organização é constituída sob o pressuposto da continuidade.
- A organização é um sistema em constante interação com seu ambiente.

- Os gestores se utilizam de um *processo de gestão* formalmente estabelecido, previamente definido no Modelo de Gestão, na condução das Áreas/Departamentos/Atividades sob suas responsabilidades.
- O resultado econômico é a base para a tomada de decisões.
- A transação é objeto e foco de atenção dos gestores.
- A transação é uma ocorrência de ordem físico-operacional com conseqüências econômicas.
- A transação é o objeto de decisão dos gestores.
- Os modelos de decisão visam assegurar a minimização de riscos e refletem o efetivo impacto patrimonial, bem como universalizam as decisões.
- As transações são a base da formação do resultado econômico da organização.

Requisitos

Os requisitos a serem atendidos são:

- [a] o resultado econômico é igual à variação do PL [ΔPL], quando PL_i e PL_f expressam o Valor Econômico da Empresa [VEE];
- [b] o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia organizacional e
- [c] o modelo de mensuração está de acordo com as definições do Modelo de Gestão Econômica – GECON;
- [d] sistemas de informações que ofereçam o suporte requerido aos gestores em todas as fases do processo do sistema de gestão [inclusive simulações];
- [e] as bases conceituais consideradas no desenvolvimento do Sistema de Informação Gestão Econômica [SIGE] que suporta os gestores no apoio à elaboração de simulações, no planejamento/orçamento, na execução e no controle devem ser únicas;
- [f] avaliação justa do desempenho dos gestores;
- [g] atendimento à missão/função de cada entidade;
- [h] refletir adequadamente os impactos no sistema físico-operacional.

1.5 Método de pesquisa e encaminhamento do estudo

1.5.1 Método de pesquisa

Método é uma forma de pensar para se chegar à natureza de determinado problema, quer seja para estudá-lo, quer seja para explicá-lo. LAKATOS & MARCONI [1993:83] entendem método como sendo um

[...] conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimentos válidos e verdadeiros –, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista.

Por outro lado, a abordagem exigida quando se aplica o método de pesquisa, OLIVEIRA [1999:57-58], conforme aqui discutido, diz que ele nos leva a:

- [a] apresentar o tema;
- [b] enunciar o problema;
- [c] rever a bibliografia existente;
- [d] observar e fazer experimentos;
- [e] interpretar informações; e
- [f] tirar conclusões.

Dessa forma, a utilização do método científico, além de permitir o desenvolvimento do estudo de maneira segura, também é a memória pela qual o estudo pode ser posto às tentativas de falseabilidade.

Por isso, para o desenvolvimento de nossa pesquisa, estabelecemos uma seqüência de passos, aos quais estarão vinculadas atividades próprias, diagramadas na *Figura 02. Encaminhamento metodológico da solução*, a seguir:

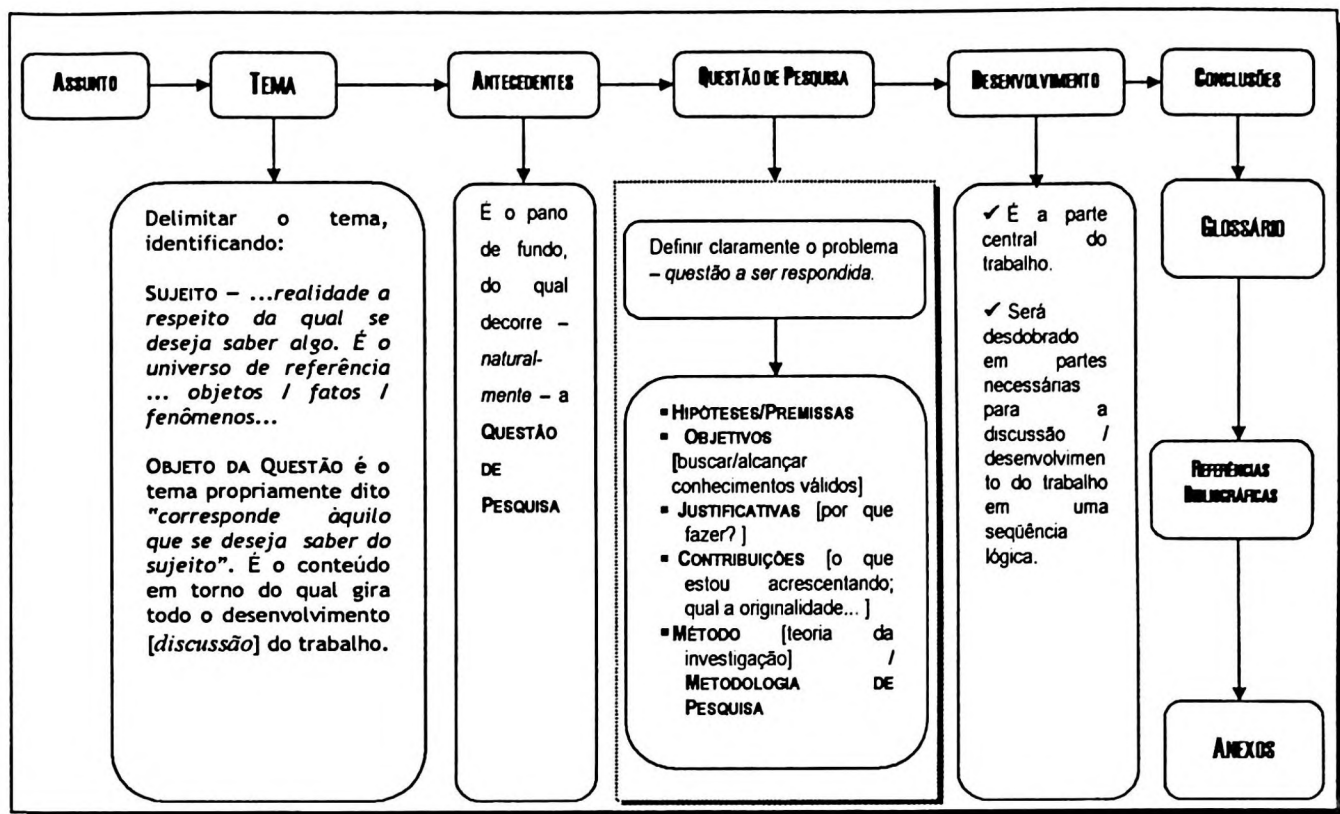


Figura 2. Encaminhamento metodológico da solução

Retomando os passos estabelecidos para o desenvolvimento da nossa pesquisa, alguns dos quais foram tratados nas seções anteriores:

1. Situação problema
2. Problema, hipótese e objetivo
3. Justificativas e contribuições
4. Referencial teórico: Gestão Econômica – GECON
5. Método de pesquisa e encaminhamento do estudo

Desenvolver a *situação problema* é estabelecer um cenário no qual identificamos as expectativas que cercam o problema. É feita referência à realidade a respeito da qual se quer saber algo e identificado o assunto que queremos discutir, saber algo mais. O *problema* é uma questão específica, que norteará os nossos esforços, e se relaciona com o objeto de assunto, identificado na delimitação do tema. Na seqüência estabelecemos a *hipótese*, cujo enunciado encerra uma solução tentativa. Onde queremos chegar é o *objetivo*.

O *porquê* estamos fazendo a pesquisa refere-se às *justificativas*, e o avançar nos conhecimentos é a nossa *contribuição*. A originalidade é a forma com que abordamos o assunto. Expressa um novo olhar, e este traz algo novo. O *referencial teórico* define a linha de pesquisa que apoiará o desenvolvimento do estudo e suas conclusões, além de possibilitar o estabelecimento de um conjunto de *premissas* orientadoras e os *requisitos*.

E o método? Recapitulemos: estabelecido o tema e sua delimitação emerge a questão de pesquisa – ou problema – e a respectiva hipótese. Identificados o objetivo, as justificativas, contribuições, o referencial teórico, as premissas e os requisitos do estudo; o *método de pesquisa e encaminhamento do estudo* tem por função conduzir de forma segura a pesquisa. Portanto, dada a seqüência estabelecida, o método permite sistematizar nossa atuação, nossa forma de agir.

Implícito ao método estão as etapas que devem ser executadas com vistas à solução do problema identificado. Etapas ou passos configuram-se em técnicas ou processos. As Ciências Sociais, da qual a Contabilidade é integrante, não têm um único método claramente definido, ao contrário das Ciências Naturais. Neste caso podem os métodos – como procedimentos – ser utilizados conjuntamente [LAKATOS & MARCONI, 1993].

ROESCH [1996] discute essa questão com foco específico na produção acadêmica na área da Administração num texto em que elabora uma proposta de tipologia. Ocorre que os relacionamentos multidisciplinares dão-se também na Contabilidade e provocam reflexos nos métodos de investigação, que conforme a autora “*Combina métodos de outras disciplinas, das quais recebe influências*”.

Fundado na tipologia proposta por ROESCH [1996], nosso estudo é **Tese-Pesquisa** e quanto ao método é da categoria **Avaliação Formativa**, cuja característica principal é “[...] *o propósito de melhorar ou aperfeiçoar sistemas e processos*”. Considerando a abordagem *qualitativa* do método de pesquisa adotado, o seu sucesso – como também de qualquer outro – apóia-se em técnicas que precisam ser claramente identificadas. Técnica, de acordo com LAKATOS & MARCONI [1993:174] é “[...] *um conjunto de preceitos ou processos de que se serve uma ciência ou arte; é a habilidade para usar estes preceitos ou normas, a parte prática*”.

Fundamentando as reflexões teóricas necessárias – que abrangem as etapas de explicação, discussão e demonstração – com vistas à obtenção de uma solução científica, valemo-nos – enquanto *estudo teórico*⁶ - de argumentos recolhidos utilizando a técnica de pesquisa bibliográfica. Empreendemos a pesquisa em livros, artigos científicos, dissertações e teses das áreas de Contabilidade, Administração, Economia e outras afins.

Para obtenção do produto final deste nosso estudo, utilizamos o **método dedutivo**, de forma que, das leis gerais enunciadas nas premissas, encadeamos uma discussão/demonstração e, assim, validando a solução proposta.

1.5.2 Encaminhamento do estudo

Este estudo será desenvolvido seguindo a estrutura lógica diagramada na figura a seguir:

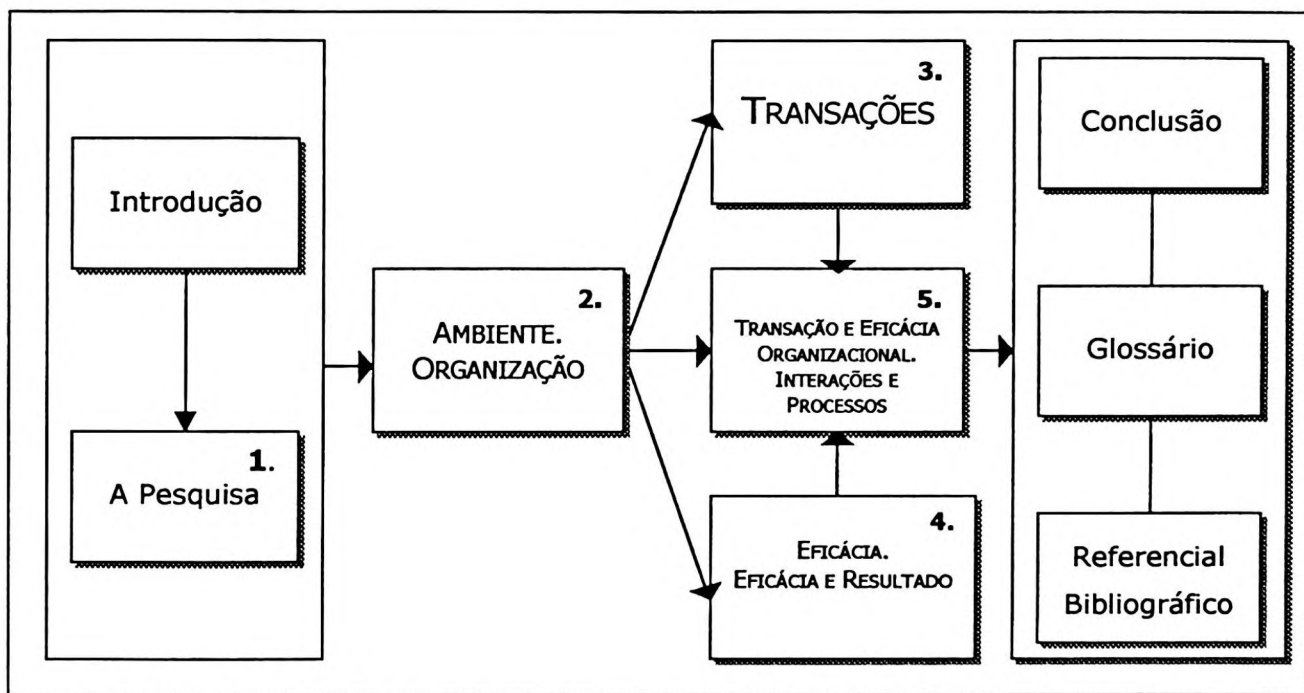


Figura 3: Encaminhamento do estudo

⁶ No campo das ciências sociais, a opção por um estudo teórico ou empírico é questão de método. De forma alguma um estudo teórico é “*metodologicamente fraco*”, e por outro lado o estudo empírico forte e vice e versa. Há que se evitar a - por vezes dogmática - *intersubjetividade*, na qual a posição dos grupos dominantes é tomada como verdade absoluta. Para uma discussão mais detalhada a respeito consultar DEMO [1995] em especial a **Introdução** e na parte I **1. Demarcação Científica** e em 2. **O Argumento e Autoridade** o subitem 2.2 **A intersubjetividade**.

Estruturamos esta tese, conforme diagramada na *Figura 3. Encaminhamento do estudo*, em nove partes, a seguir identificadas:

Introdução: o objetivo é inserir o leitor em linhas gerais ao assunto da tese de uma maneira ampla.

- 1. A pesquisa:** trata das questões próprias de método e demais requisitos exigidos em um trabalho científico.
- 2. Ambiente. Organização:** visa, já no encadeamento lógico proposto, caracterizar o meio ambiente em que estão inseridas as organizações e, na seqüência, prover o entendimento de organização circunscrito às necessidades exigidas neste estudo.
- 3. Transações:** apresenta as abordagens usuais de transação e a caracteriza sob o enfoque do referencial teórico do GECON.
- 4. Eficácia. Eficácia e Resultado:** discute os conceitos de eficácia e sua integração com o resultado.
- 5. Transação e Eficácia Organizacional. Interações e Processo:** apresenta a estrutura conceitual referente ao processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações.

Conclusão: discute os desdobramentos e implicações do estudo e os comentários finais.

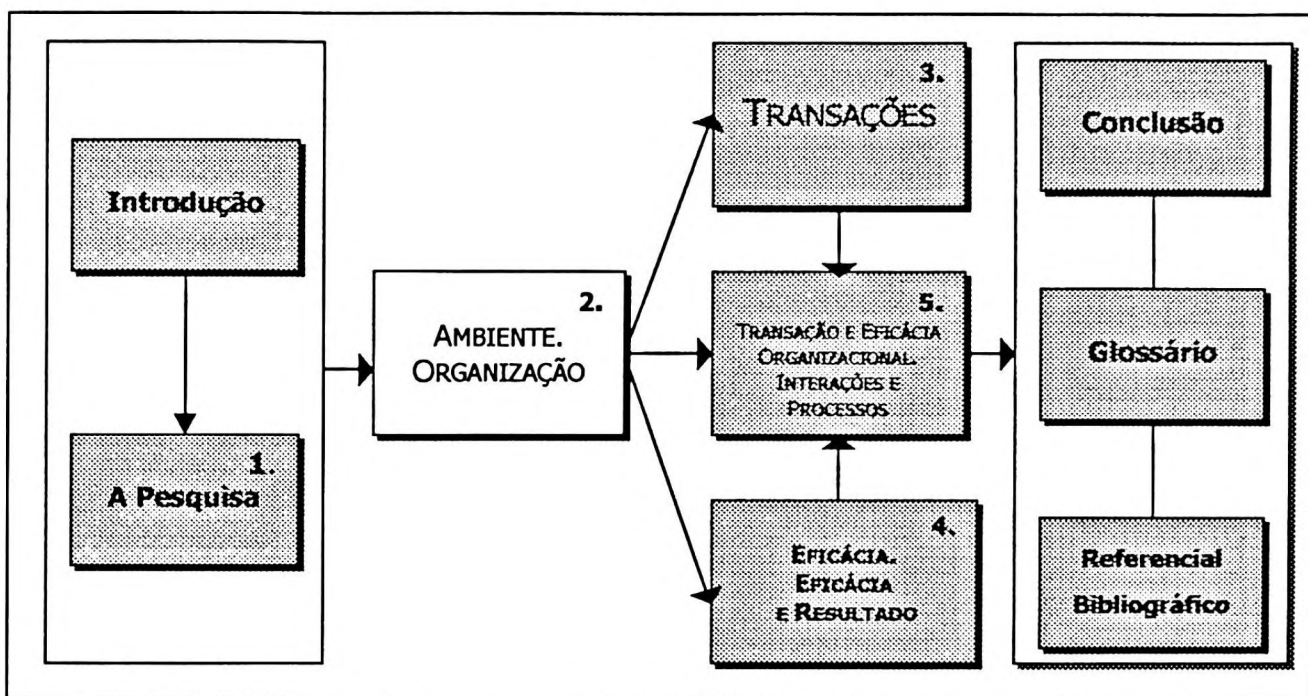
Glossário: traz a definição dos termos utilizados ao longo do estudo.

Referências Bibliográficas: relaciona a bibliografia que serviu de apoio à elaboração desta tese.

2. AMBIENTE. ORGANIZAÇÃO

2.1 Objetivos e estrutura do capítulo

Nos capítulos anteriores – **Introdução** e **1. A pesquisa** – tratamos respectivamente de apresentar as linhas gerais do assunto que será desenvolvido e, na seqüência, as questões de método científico.



Conforme *destacado* na **Figura** acima, na continuidade, este capítulo discute **Ambiente e Organização**, visto que não se pode dissociar um do outro. A gestão eficaz de uma organização passa pelo entendimento de onde esta se localiza, atua e como se apresenta. O propósito é caracterizar o cenário empresarial vivido pelas empresas e o entendimento do que vem a ser organização, na forma que tratamos neste estudo. Estruturamos este capítulo, além desta introdução em mais duas partes.

No tópico **2.2 Ambiente** tratamos em **2.2.1 Aspectos do cenário: a nova competição** das nuances que hoje induzem a forma de agir das organizações empresariais. Em **2.2.2. Empresa e o**

ecossistema dissertamos sobre a empresa e sua relação com entidades e variáveis do meio ambiente. O entendimento sobre a organização é discutido em **2.3 Organização**, cindido em duas partes: **2.3.1 Conceito de organização** e **2.3.2 Sistema empresa**. Discorreremos respectivamente sobre os conceitos que permitem entender o que é uma organização e o sistema empresa, um tipo particular de organização.

2.2 Ambiente

2.2.1 Aspectos do cenário: a nova competição

O quadro atual de elevada competitividade tem exigido das organizações modelos de gestão que induzam os gestores a tomadas rápidas de decisões no sentido de aproveitar oportunidades e minimizar ameaças. No mundo contemporâneo dos negócios a palavra de ordem tem sido *competitividade*. Ser competitivo virou sinônimo de “garantia” de continuidade.

Aliado a isso está o fato de que as organizações têm sido fortemente influenciadas pelas mudanças ambientais, com destaque à variável tecnológica, sobretudo as tecnologias relacionadas à computação, às comunicações, aos transportes, entre outras. Talvez, os maiores impactos das mudanças na variável tecnológica sejam os relacionados à proliferação de bens e serviços vinculados à *informação*, modificando, assim, os paradigmas de gestão das organizações.

Cercado por esse ambiente, é prática comum comentários de que tais e tais empresas são competitivas. São listados, como qualidade que lhes garantem a competitividade, fatores tais como: custos mais baixos, gestão mais eficaz ou uma invejável capacidade de inovação. A lista é incompleta, pois é apenas parte de um conjunto maior de fatores e quando abordada dessa forma peca pela falta de uma visão sistêmica como modelo de atuação.

O momento vivido molda uma nova condição competitiva, na qual o sucesso de uma ou outra empresa depende, amplamente, de que o modelo de gestão por ela adotado tenha levado em consideração na sua modelagem as principais nuances do contexto que a cerca.

A especificação do ambiente em sentido amplo é necessária e possibilita identificar com clareza o contexto que permeia as relações entre os agentes econômicos. Estes, na condução de seus negócios, serão orientados por um determinado modelo de gestão – formalizado ou não –, e como paradigma, de acordo com FERREIRA & REIS & PEREIRA [1997: 239-240]. “[...] *perde seu sentido se considerado fora da realidade em que surgiu*”. Fica implícito na observação dos autores que ao longo do tempo ocorre todo um processo de mudanças provocando impactos no ambiente e afetando as entidades componentes, visto que

Desde os primórdios da civilização humana, qualquer empreendimento espelha o grau de desenvolvimento e os anseios da sociedade em que se insere: suas limitações tecnológicas, o nível de abertura cultural de seu povo, o grau de ingerência do Estado na vida econômica, a autoridade e austeridade de seus políticos, sua riqueza e qualificação de seus recursos.

Formas de atuação como modelos não podem ser analisadas dissociadas de suas realidades específicas, de seu momento no tempo. Há que se considerar que no entorno que decorre do contexto atual a competição/competitividade é um dos elementos. Assim, na discussão do novo cenário competitivo cabe a questão: *E quais são os fatores distintivos entre a antiga e a nova forma de competição?*

WOOD Jr. [1998:16] baseado em BEST [1990] identifica quatro fatores que distinguem a **antiga** da **nova** forma de competição: [a] a organização da empresa; [b] os tipos de coordenação entre as fases da cadeia de produção; [c] a organização do setor; e [d] os padrões de política industrial. Vejamos cada um desses fatores:

✓ A ORGANIZAÇÃO DA EMPRESA

Os modelos organizacionais são classificados em *antigo* e *novo*. É qualificado o antigo modelo de organização de *hierárquico* e o novo de *empreendedor*. A primeira distinção é que, no *modelo hierárquico*, as empresas buscam a maximização dos lucros mediante a redução de custos. No *modelo empreendedor*, as empresas buscam a maximização dos lucros pela obtenção de vantagens competitivas, porém com inovações nos produtos, nos processos e no modelo de gestão.

A segunda distinção é que a *empresa hierárquica* busca custos mínimos de produção mediante lotes grandes e projeto do produto. A *empresa empreendedora*, ao contrário, busca vantagem competitiva por meio de melhorias contínuas no processo e produto. A terceira distinção diz respeito ao aprendizado. Para realizar o objetivo de solução de problemas e melhoria contínua, a *empresa empreendedora* torna-se uma *learning organization* [organização aprendiz], um sistema capaz de assimilar informações, analisá-las e modificar seus comportamentos.

✓ OS TIPOS DE COORDENAÇÃO ENTRE AS FASES DA CADEIA DE PRODUÇÃO

No antigo padrão competitivo, a relação entre os elos de determinada cadeia de produção era marcada pela distância e pela existência de conflitos. No novo padrão, a regra é a cooperação entre empresas independentes que se especializam em fases distintas de uma mesma cadeia de produção. A pressão para esse alinhamento vem da necessidade de atingir patamares mais elevados de eficácia e eficiência no sistema de valores.

✓ A ORGANIZAÇÃO DO SETOR

O setor inclui associações comerciais, unidades de formação do trabalho [por exemplo: Senai ou Senac], comissões regulatórias etc. Essas agências e associações influenciam a estratégia das empresas e afetam sua capacidade competitiva. No padrão competitivo anterior, elas tinham papel secundário ou afastado da estratégia. No novo padrão competitivo elas têm sua importância ressaltada.

Na criação de uma estratégia setorial, diferentes empresas podem associar-se a iniciativas voltadas para a capacitação de pessoal, a exportação, o financiamento de pesquisa, a otimização da cadeia logística etc.

✓ OS PADRÕES DE POLÍTICA INDUSTRIAL

No Brasil, a política econômica parece oscilar entre extremos: ou temos regulamentação quase total da atividade econômica com controle de importações e preços, ou temos arriscada ausência de regras. As conseqüências para o setor produtivo são quase sempre desastrosas. A função da política industrial é administrar um paradoxo, difícil equilíbrio

entre cooperação e competição. A cooperação deve garantir comprometimento de longo prazo com o desenvolvimento da infra-estrutura de um setor. A competição deve garantir que as empresas sejam inovadoras e busquem a excelência.

Considerações finais

Os fatores descritos estão presentes num cenário de competitividade global que afetou significativamente o ambiente nos negócios nos últimos 30 anos. Observamos que quase todos os produtos, no seu todo ou em partes, podem ter procedências muito divergentes, aumentando a competição, mas, também, constituindo-se em oportunidades para se alcançar novos mercados.

Neste cenário cada negócio enquanto uma **transação** em particular assume importância ímpar. Ser competitivo tem sido caracterizado como uma variável fundamental em assegurar a continuidade da organização e moldar o cenário no qual os gestores buscarão a eficácia organizacional. Para tanto, ser competitivo exige, também, deter conhecimentos e tecnologia de gestão econômica que reduzam os riscos nas decisões sobre as **transações**, independentemente qual seja o vetor de competitividade pelo qual a organização pauta seus negócios.

Por fim, deve prevalecer neste ambiente com ênfase na “nova competição” uma busca por opções de vantagens competitivas que efetivamente sejam integradoras na obtenção de eficácia organizacional.

2.2.2 Empresa e o ecossistema

No tópico anterior foram discutidos os fatores que distinguem a *nova* e a *antiga* forma de competição entre as organizações empresariais. Em linhas gerais, foram abordados aspectos da organização em si, o contexto com suas nuances, o momento vivido e os impactos com o meio ambiente. A preocupação maior foi caracterizar o atual formato de competitividade, porém sem dissociá-lo de sua contemporaneidade.

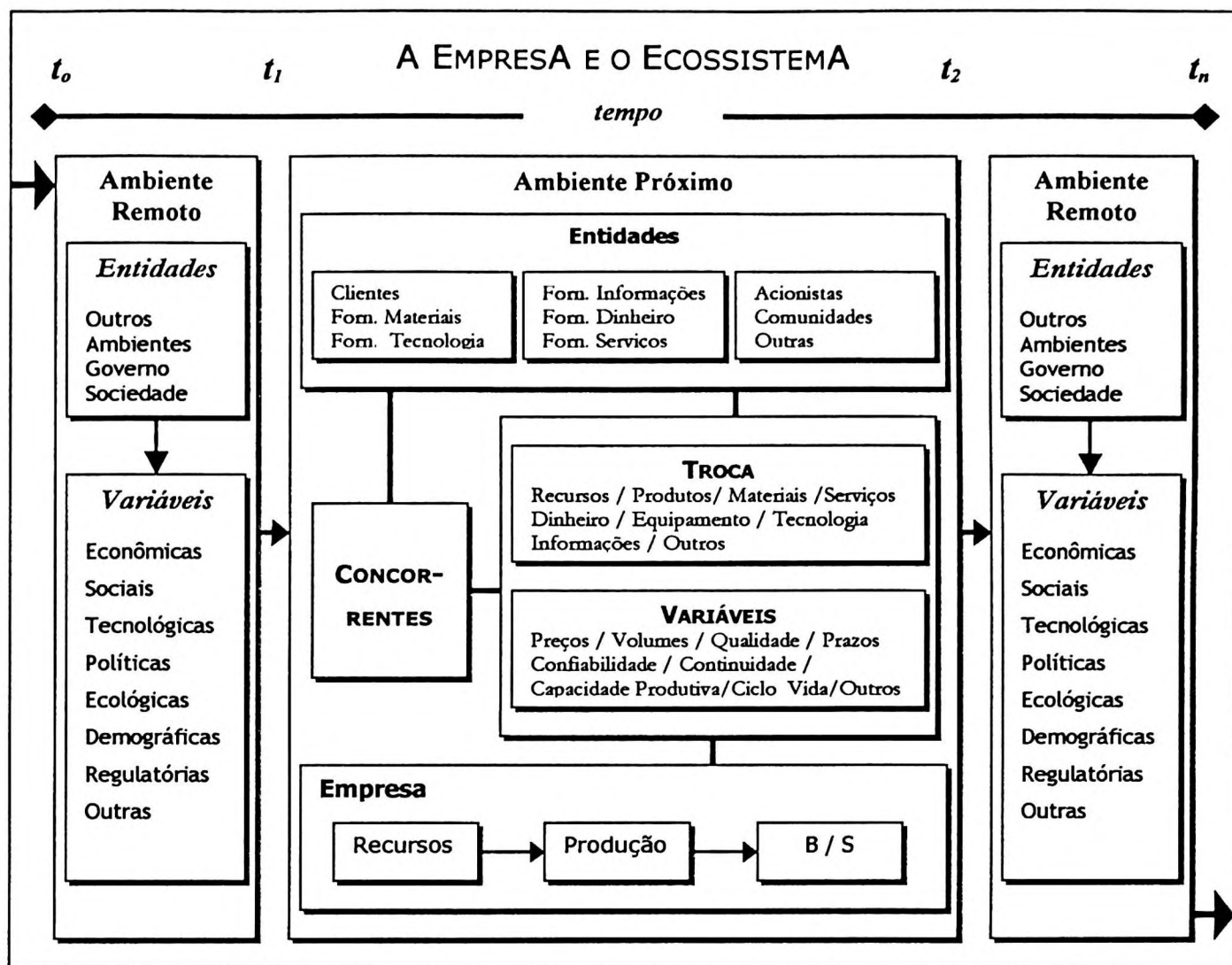


Figura 4. *A empresa e o ecossistema*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Nesta seção trataremos da empresa – como veremos adiante, um tipo particular de organização – e a sua relação com o meio ambiente, aqui denominado ecossistema.

Usualmente quando falamos em competição há um entendimento, implícito, muito restrito do seu significado, quase sempre caracterizado pela disputa entre empresas por clientes e/ou mercados. Há que se estender esse entendimento, visto que as organizações concorrem tanto por recursos como por clientes e/ou mercados, circunscritos em determinado ambiente.

Como diagramado na *Figura 4. A empresa e o ecossistema*, há continuamente um relacionamento entre a organização e os vários grupos de interesses, localizados em seus respectivos ambientes e que desempenham papéis específicos no mundo dos negócios. Os grupos de interesses estão aqui identificados como entidades.

É fundamental entender como se estrutura o ecossistema e quais as relações de forças entre a empresa e os ambientes componentes. Conforme diagramado na *Figura 4. A empresa e o ecossistema*, o ambiente caracteriza-se por dois grupos distintos: *ambiente remoto* e *ambiente próximo*. O relacionamento entre a empresa e os ambientes tem lugar ao longo de um horizonte temporal, no qual o seu objetivo maior [da empresa] é assegurar a sua continuidade. Cada ambiente tem particularidades no relacionamento com a empresa. O ponto comum entre eles é ser formado por entidades e variáveis.

O *ambiente remoto* tem como característica principal poder provocar impactos na empresa, por meio da atuação de suas entidades e respectivas variáveis. São exemplos mais usuais de entidades: governo, responsável por um arcabouço de interações e ordem institucional com a sociedade em geral, empresas e a sociedade. Esta última exerce papel fundamental ao ser a grande validadora da continuidade ou não de dada empresa.

A atuação das entidades ocorre por meio das variáveis – que lhe são próprias – e que podem, dependendo das alterações, tornar-se ameaças ou oportunidades. Neste processo de interação da empresa com o *ambiente remoto*, as empresas, por não terem grandes margens de manobra para implementar ações que levem a modificar a natureza das variáveis, empreenderão esforços para minimizar ou aproveitar os impactos dela decorrentes. Em geral as variáveis são: econômicas, sociais, tecnológicas, políticas, ecológicas, demográficas, regulatórias etc.

Já no *ambiente próximo*, a característica principal que permeia o relacionamento com a empresa é a de ser uma via de mão dupla. As variáveis podem ser influenciadas tanto pelas entidades como pela empresa, dependendo da relação de força existente entre elas. É neste ambiente que as relações de troca ocorrerão. Esse relacionamento assume um entorno caracterizado por uma competição por insumos – produtos, materiais, serviços, tecnologias, informações etc.

Em geral as entidades são clientes, fornecedores de materiais, de tecnologia, de informações, de dinheiro, de serviços, os acionistas, a comunidade etc. Podemos denominar a concorrência como uma competição. Todos os agentes econômicos envolvidos competem entre si, independentemente se atuam no mesmo segmento de negócio ou não. Havendo concorrência, as conseqüências decorrentes afetarão as relações de troca. As variáveis, em geral, são relativas a preços, volumes, qualidade, prazos, confiabilidade, continuidade, capacidade produtiva, capacidade de disponibilização dos recursos, ciclo de vida dos produtos etc.

Em resumo, as entidades componentes do *ambiente remoto*, por meio da definição da qualidade das variáveis, provocarão impacto na atuação da empresa e nas relações de troca com as entidades do *ambiente próximo*. Os recursos demandados por uma empresa de um segmento específico também o são por outras do mesmo segmento, assim como de segmentos diferentes, visto que além da escassez, o uso alternativo dos recursos lhe confere características distintas no valor econômico de determinado insumo.

2.3 Organização

2.3.1 Conceito de organização

THOMPSON [1967] *apud* SOUZA [1990] define organizações “[...] como entidades que surgem para operar tecnologias que são impossíveis ou inviáveis de serem utilizadas por indivíduos ou outras organizações”. Constatamos uma variedade de tipos de organizações, todas voltadas para a produção de algum tipo de bens e/ou serviços. O ponto comum entre elas é serem compostas por recursos humanos e demais recursos tangíveis e intangíveis, com missão a cumprir e objetivos a alcançar.

Complementando a definição citada, CATELLI [1995] entende que as organizações

[...] são reuniões de talentos, cada um com a sua especialidade e conhecimentos que devem ser integrados para se atingir um objetivo comum que é otimizar o resultado. Esses talentos devem estar trabalhando com um objetivo comum, e administrando os recursos colocados sob a sua responsabilidade pelo dono ou acionistas de forma a otimizar o resultado da organização, seja ela privada, pública ou beneficente, com fins lucrativos ou não.

As organizações, dessa forma, são compostas por indivíduos que desenvolvem tarefas específicas para, em grupo, atingir objetivos que não seriam possíveis individualmente. Em geral, estes objetivos refletem interesses dos grupos, ou seja, proprietários, acionistas, clientes, fornecedores, empregados, governo, sociedade, que buscam a obtenção de benefícios monetários e não-monetários. Estão em jogo a otimização de lucros, a satisfação dos consumidores, o bem-estar para os membros da organização, como também os serviços prestados à comunidade em geral.

Não basta a uma organização, ter capacidade de produção, domínio técnico, possuir fatores de diferenciação qualitativa, de vantagens competitivas, pois é fundamental destacar que a sua existência depende de que haja “alguém” interessado nos bens e serviços por ela produzidos e ofertados. Portanto, é distintivo nesta discussão, observar que as organizações “[...] *surgem para desempenhar uma função que é sentida como necessária por outros agentes do meio ambiente*”. [SOUSA, 1990:18].

Forma-se assim, pela interação da organização com os grupos de interesse, uma “*teia de relacionamentos*”, o que caracteriza a organização como um *nexus* de contratos. ATKINSON *et al.* [2000:568-9] ao se referirem a empresa como um *nexus* de contrato, asseveram que:

É útil pensar na empresa moderna como um conjunto de contratos inter-relacionados entre seus... grupos de interesses. Esses contratos, implícitos ou explícitos, definem o que cada grupo de interesse espera e contribui para a empresa. A perspectiva dos contratos reconhece duas realidades importantes da empresa moderna.

1. *Grupos diferentes de pessoas com objetivos diferentes devem trabalhar reunidos em um conjunto de relações recíprocas para ajudar a empresa a alcançar objetivos.*
2. *O processo de realização é dar e receber – o que cada grupo de interesses está disposto a contribuir para a empresa reflete o que o grupo espera receber em troca de sua cooperação.*

Ainda, segundo os autores, os contratos **explícitos** especificam exatamente em que cada parte contribui. Já, os contratos **implícitos** estão baseados em expectativas não descritas que desenvolvem crédito de confiança a longo prazo.

Retomando, podemos inferir que a existência – nascimento e desenvolvimento – de qualquer organização passa, antes, pela capacidade de produzir, em dado momento ou lugar, algo que ninguém está em condições de produzir ou, pelo menos, de produzir tão bem. Entretanto, as interações decorrentes acontecem sob uma perspectiva de mudança evolucionária na qual as organizações são influenciadas pelo ambiente, por meio das alterações ambientais, mesmo que graduais. Essa mudança de estado vem exigindo mudança organizacional concomitante como uma condição para sua continuidade.

Molda-se, então, um contexto no qual as organizações eficazes são as que mais se adaptam às exigências ambientais. A consequência é que as organizações, que por um motivo ou outro não se adaptam às mudanças, serão superadas por seus concorrentes e portanto suas atividades, descontinuadas. As mudanças têm levado a um ambiente marcadamente competitivo, seja na atuação doméstica como além-mar.

Atuando num ambiente marcado pela concorrência, é fundamental à sobrevivência que a organização apresente *vantagens competitivas*⁷ que assegurem a sua continuidade no cenário, de modo a não ser substituída por terceiros. Num mundo dos negócios cada vez mais caracterizado por uma progressiva liberalização e internacionalização das economias, acentua-se a necessidade de permanentemente buscarem-se graus crescentes de eficácia, diferenciando-se em relação às demais organizações.

Dessa forma, ao nível das próprias organizações, cada uma de suas partes constituintes – unidades de negócios, departamentos, atividades... – tem que mostrar o quão são competitivas em face de entidades externas que possam lhes servir de alternativa. Ser competitiva requer identificar os diferenciais que as tornam distintas das demais. PORTER [1992: 31] é enfático neste ponto ao dizer que a

⁷ PORTER [1992:2] explica que a *vantagem competitiva* “[...] surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa. O valor é aquilo que os compradores estão dispostos a pagar, e o valor superior provém da oferta de preços mais baixos do que os da concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto”. Da exposição do autor inferimos que o que está em jogo é a obtenção de **resultado econômico** nas relações de troca.

[...] *vantagem competitiva não pode ser compreendida observando-se a empresa como um todo. Ela tem sua origem nas inúmeras atividades que uma empresa executa no projeto, na produção, no marketing, na entrega e no suporte ao produto.*

A organização, para cumprir sua missão, atingir os objetivos e garantir sua continuidade, promove uma constante interação [*trocadas de algum tipo de recurso*] com todas as entidades que formam o grupo de interesse – internos e externos –, motivando-os tanto interna como externamente a atuarem como parceiros. Agindo assim, a organização, atende a um requisito de que a *qualidade das suas interações* com os grupos de interesses – sejam os externos que participam ao longo de sua cadeia de suprimentos/valores ou os internos – é fator crítico de sucesso na busca da eficácia organizacional.

NOVOS FORMATOS ORGANIZACIONAIS

As mudanças ambientais em curso têm afetado as organizações provocando vários desdobramentos. Estes têm alterado sua estruturação, forma de atuação/relacionamento no ecossistema e exigindo adaptação de seu modelo de gestão, conseqüentemente introduzindo aperfeiçoamento e inovações no sistema de gestão e em especial no modelo de gestão econômica e nos sistemas de informações gerenciais.

Formato organizacional é aqui entendido como a forma pela qual a organização se estrutura para atuar. São exigidas, sob a égide de novos *formatos organizacionais*, uma nova maneira de dispor e coordenar os recursos bem como interações entre os grupos de interesse.

Observa WOOD Jr. [1998:22], *apud* THORNTON & TUMA [1995], que “*A maioria das teorias em estudos organizacionais pressupõe organizações como entidades distintas, com ativos mensuráveis, prédios, estruturas definidas, mão-de-obra fixa, etc.*”. Porém, como adverte o autor, mudanças no modo de pensar estão permanentes em curso, pois

este pressuposto está sendo questionado pelo que vem ocorrendo no mundo real, onde se multiplicam terceirizações, teletrabalho, mão-de-obra temporária, aproximação com fornecedores, parcerias com clientes e alianças entre concorrentes.

Estes novos desenhos, designados por WOOD Jr. [1998:22] como *formatos organizacionais abertos* têm promovido o acirramento da competição, seja por mercados ou por recursos. Há um embate entre organizações nos formatos tradicionais e nos novos [abertos]. A continuidade, neste contexto de permanente desequilíbrio, torna-se função da capacidade de interagir associativamente com fornecedores, clientes, sociedade, governo e concorrentes.

Constata-se o surgimento de **organizações em redes**⁸, formadas com o objetivo de reduzir incertezas e riscos, organizando atividades econômicas por meio de coordenação e cooperação entre empresas.

DESS *et al.* [1995] *apud* WOOD Jr. [1998], por exemplo, definem três tipos de estruturas para essas redes, considerados formatos típicos de organizações sem fronteiras:

- **estrutura livre de barreiras**, que se refere a definições menos rígidas de funções, papéis e tarefas no interior da organização;
- **estrutura virtual**, relacionada às redes de fornecedores, clientes e/ou concorrentes, ligados temporariamente para maximizar competências, reduzir custos e facilitar acesso a mercados;
- **estrutura modular**, quando a organização mantém as atividades essenciais da cadeia de valores e terceiriza as atividades de suporte, mas continua exercendo controle sobre elas.

Estrutura livre de barreiras vincula-se ao tema da quebra de barreiras entre departamentos e áreas e, tem sido recorrente nas publicações sobre gestão empresarial. Esta condição é usualmente dada como imprescindível para criar maior foco no mercado e nos clientes, fazendo parte de estratégias de sucesso que assegurem resultados garantidores da continuidade do empreendimento.

⁸ QUINN & ANDERSON & FINKELSTEIN [2001: 157] *in* MINTZBERG & QUINN [2001] discutem o significado do termo “organização em rede”. Para os autores “O termo ‘organização em rede’ tornou-se uma categoria abrangente e é freqüentemente usado para descrever qualquer forma organizacional que substitua a forma multidivisional de estruturar uma empresa moderna”. Continuando, a respeito da vulgarização do uso do termo “organização em rede”, o que torna difícil identificar o conceito, ponderam que um tema comum para aqueles que tratam o assunto redes como uma nova forma de organização é a desburocratização. E mais, que “[...] são formas de organizar e não formas de organização e estão tipicamente enraizadas em estruturas organizacionais maiores que ainda estão pelo menos parcialmente burocratizadas”.

Os estudiosos tem colocado como condição para o sucesso na implantação de uma forma de atuação organizacional com *quebras de fronteiras organizacionais*, que as atividades fluam de maneira integrada e aderentes aos objetivos globais da organização. Por exemplo, esta questão é abordada na área de logística por BOWERSOX & CLOSS [1996:45] e CHRISTOPHER [1994:155] *apud* WOOD Jr. [1998]. Afirmam os autores a necessidade de quebra de barreiras de modo a assegurar que as atividades fluam de maneira integrada e aderentes aos objetivos globais. No entanto identificam, os autores, pontos críticos e que decorrem dos seguintes fatores:

- **Estrutura organizacional por funções:** as estruturas tradicionais, caracterizadas por funções, constituem barreiras naturais à integração.
- **Sistema de medição tradicional:** os sistemas gerenciais e contábeis mais comuns não medem a adição de valor ao longo de uma cadeia de suprimentos.
- **Foco exclusivo na produtividade:** a pressão por produtividade leva muitos gerentes de fabricação a buscar a ocupação máxima da capacidade instalada, provocando elevação de estoques.
- **Tecnologia da informação mal aplicada:** o desenvolvimento de soluções de informática específicas para cada área de empresa, sem a preocupação com a integração, impede a troca de informações e dificulta a gestão da cadeia.
- **Capacidade técnica e gerencial insuficiente:** a fragmentação que caracterizou a função logística até recentemente levou ao desenvolvimento de especialistas nos subsistemas, grande parte sem visão estratégica e sem percepção do todo.

Os pontos críticos levantados pelos autores, apesar de terem sido numa situação específica na área de logística, conduzem a uma reflexão que permite concluir da necessidade de aderência entre o modelo de gestão e o sistema de gestão com a nova forma de atuação organizacional, não importando qual seja. Independentemente de as mudanças ambientais imporem às organizações que estas desenvolvam e assumam novas formas de se organizar para sobreviverem em um ambiente competitivo, convém resgatar, nos dizeres de MORGAN [2000:37], que elas

*[...] raramente são estabelecidas como fins em si mesmas. Elas são instrumentos criados para alcançar outros fins. A palavra **organização** deriva da palavra grega **organon**, que significa ferramenta ou instrumento.*

Como instrumentos, são as organizações, por vezes, vistas como existindo num estado de tensão ou de luta com seus ambientes. Presume-se que as organizações e os ambientes são fenômenos separados. No entanto, sob a influência de modernas teorias de sistemas, este tipo de pressuposto tem atraído cada vez mais críticas. As organizações, como organismos, não são entidades separadas, embora possa ser conveniente pensar nelas como tais. Elas não vivem em isolamento nem são auto-suficientes. Ao contrário, elas existem como elementos de um ecossistema complexo [MORGAN, 2000:81].

Visto assim e retomando a organização como “instrumento criado para alcançar outros fins”, ela necessita ser gerida para que isso aconteça. A esse respeito, MORGAN [2000:37] diz que não “[...] é de se surpreender que idéias sobre tarefas, metas, propósitos e objetivos tenham-se tornado conceitos organizacionais tão fundamentais [...]” por serem “[...] as ferramentas e instrumentos... dispositivos mecânicos inventados e desenvolvidos para ajudar a realização de alguma atividade voltada para alguma meta”.

Realizar “alguma atividade voltada para alguma meta” requer a promoção de ocorrências físico-operacionais. Estas ocorrências decorrem de decisões dos gestores. É requisito fundamental entender como as ocorrências – transações – que promovem o funcionamento como sistema físico-operacional têm reflexo na sua continuidade, ou seja, é preciso que escolhas adequadas – *sob a ótica de resultados econômicos* – quanto aos recursos e produtos sejam feitas pelos responsáveis pela sua condução.

Os resultados econômicos obtidos, sob esta perspectiva, vão assegurar que a organização não sofra descontinuidade. Somente novas formas de se organizar não garantem a sua sobrevivência. Atenemos que novas formas de se organizar materializam estratégias para lidar com determinadas situações ambientais. Não são um fim em si mesmas. São meios que induzirão a usos de recursos em conformidades aos planos. Portanto, é fundamental que em conjunto sistema

de gestão, modelo de gestão econômica e sistemas de informações que reflitam adequadamente as alterações levadas a cabo na organização sejam disponibilizados aos gestores.

2.3.2 *Sistema empresa*

A visão sistêmica possibilita a adequada caracterização dos elementos fundamentais que constituem a organização, assim como a discussão de um conjunto de definições com vistas à compreensão da contribuição das partes para a eficácia do todo.

Para BIO [1993:20] a visão sistêmica da *empresa* facilita a compreensão do conceito de eficácia. A atividade empresarial, para ser considerada eficaz, deve estar voltada essencialmente para o atendimento das expectativas e necessidades dos fatores determinantes da continuidade da empresa, tudo em sintonia com os fatores ambientais.

A ausência de um pensamento sistêmico é caracterizada pela indefinição do objetivo global do sistema, da incorreta identificação das partes e suas funções específicas, aliada à falta de desempenho de cada um dos subsistemas como um todo. Ao contrário, a existência de uma visão sistêmica está associada à determinação clara do objetivo global ou principal do sistema, além da determinação dos seus subsistemas com seus respectivos escopos e objetivos.

No contexto da abordagem sistêmica, a *empresa* caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, que mantém interações com o ambiente e a este procura adaptar-se, tendo em vista o objetivo da busca da eficácia organizacional.

Cabe lembrar que a *empresa* é um caso particular de organização. No geral, todos os tipos de organização buscam continuamente a sobrevivência, mas a *empresa* se distingue em pelo menos dois aspectos: quanto aos objetivos e à sua relação com os *ambientes remoto e próximo*.

A **Figura 5. Sistema Empresa** permite uma visão gráfica que expressa o nosso entendimento do *sistema empresa*, que antes de mais nada é um agente econômico inserido num sistema mais amplo, o sistema econômico. Do ponto de vista de sua inserção num sistema maior, o sistema

empresa é um dos intervenientes no processo de troca que se desenvolve no âmbito dos diversos mercados, podendo assumir o papel de fornecedora e/ou cliente.

Numa visão macroeconômica o sistema empresa é parte integrante da oferta ou da procura agregada que se encontram em um mercado específico. Como agente econômico, o sistema empresa vai ter, necessariamente como objetivo último a otimização de lucro no longo prazo, que será garantido por meio de ações empreendidas que resultem na

[...] criação, tanto quanto possível estável, de um excedente que lhe permita assegurar a sua sobrevivência e desenvolvimento, ou dito de outra forma, manter a estabilidade de longo prazo do seu ciclo de actividade. [SOUSA, 1990:29]

Retomando a **Figura 5. Sistema Empresa**, o modelo diagramado permite algumas análises e reflexões. Inicialmente identificamos os subsistemas componentes, os quais são: **subsistema institucional** [missão, crenças e valores]; **subsistema modelo de gestão**; **subsistema de gestão**; **subsistema de informações**; **subsistema de processamento de dados**; **subsistema organizacional**; **subsistema social**; **subsistema físico-operacional** e **subsistema econômico**. Próprio às empresas são as atividades, responsáveis pela transformação física dos insumos em bens e/ou serviços.

A empresa é uma organização que no âmbito de um sistema econômico maior desempenha o seu papel de agente econômico, com missão, propósito, finalidade e objetivos claramente definidos. Já dissemos que o ambiente é cada vez mais competitivo e o que se busca é continuamente sobreviver e desenvolver, o que significa ser eficaz. Para tanto, objetivos são definidos.

E como isso ocorre? Ocorre pela interação harmoniosa dos subsistemas. Os indivíduos [*subsistema social*] desempenhando o papel de gestores e ocupando determinada posição na estrutura organizacional [*subsistema organizacional*] estarão preocupados em, por meio do processo de gestão [*subsistema de gestão, subsistema modelo de gestão*], conduzir a empresa de uma **situação inicial** para uma **situação objetivada**. Para tanto, tomarão **decisões** com apoio em **informações** fornecidas por um sistema de informações gerenciais [*subsistema de informações*] envolvendo aspectos econômico, financeiro e operacional. Estar-se-á, assim, partindo de um

patrimônio atual para um **patrimônio objetivado**, como também de uma **riqueza atual** para uma **riqueza objetivada**.

O objeto de ação, atenção e decisão dos gestores é a **transação**, cuja ocorrência promove o funcionamento das atividades. O *locus* dessa ocorrência são os *subsistemas físico-operacional e econômico*. Ao longo de um horizonte temporal, estar-se-á movendo de uma **eficácia atual** para uma **eficácia objetivada**. Em resumo, há toda uma interação com o exterior na busca de obtenção de satisfação de suas necessidades por meio de ação.

Ação neste contexto significa “[...] *a perseguição de um objetivo; é necessário que objetivos existam para que possam ser atingidos. Não havendo objetivos pode-se ter movimento e agitação; ação não*” [BETHLEM, 1999:90]. O sistema empresa, como aqui descrito, ao longo de um horizonte temporal está constantemente em **ação**, estabelecendo e perseguindo **objetivos**.

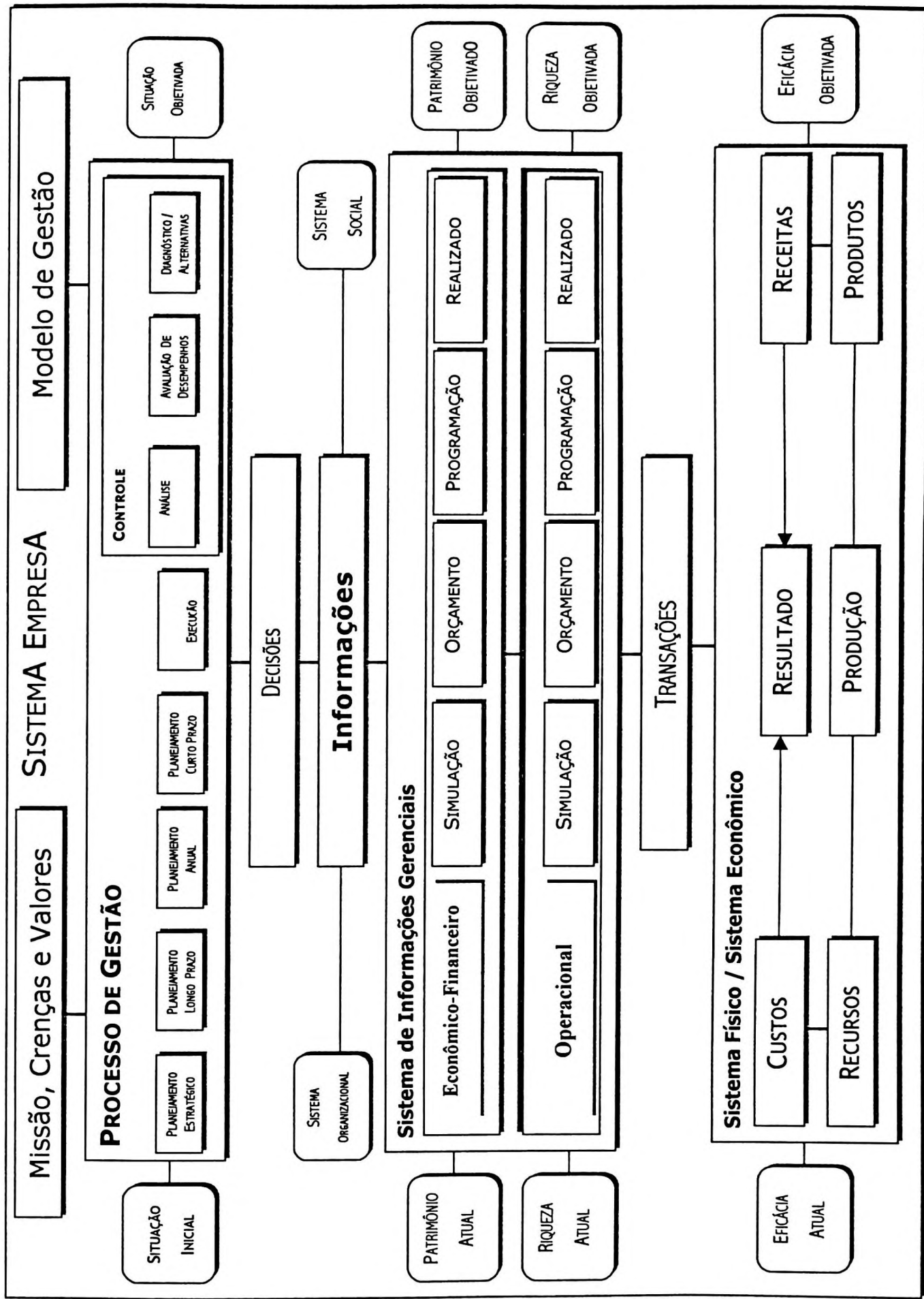
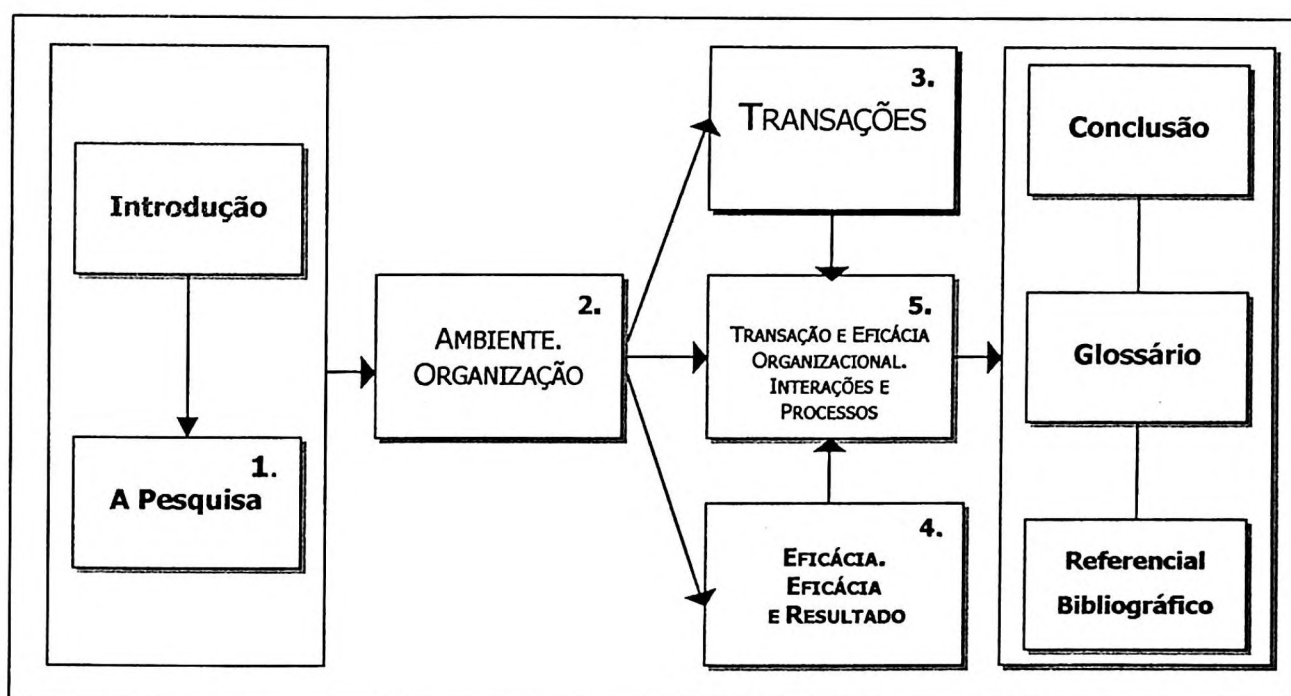


Figura 5. Sistema Empresa
 Fonte: CATELLI, Armando. Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon, 2000.

3.1 Objetivos e estrutura do capítulo

No capítulo anterior abordamos **Ambiente. Organização**, em que inicialmente discorremos sobre aspectos do atual cenário e o relacionamento da empresa e seu meio ambiente. Na seqüência conceituamos *organização* e o *sistema empresa*. A importância de se entender/conceituar o sistema empresa é que ele se constitui – como um tipo particular de organização – o *locus* em que se localizam as atividades cujo funcionamento decorrem de decisões de gestores sobre ocorrências físico-operacionais, ou seja, *transações* tanto interna como com entidades do meio ambiente.



Ocupa-se, dando continuidade ao desenvolvimento deste estudo e conforme *indicado* na **Figura** acima, este capítulo em discutir o objeto *transação* nos seus múltiplos aspectos como ocorrência físico-operacional e no contexto das necessidades de fundamentação desta pesquisa. Além desta seção, inclui as seguintes: **3.2 Abordagens correntes da transação** em que discorremos sobre os tratamentos e entendimentos dispensados à transação de acordo com a literatura tradicional de

custos, contabilidade gerencial, contabilidade financeira e sistemas de informação. A seção 3.3 **Estrutura conceitual da transação** é subdividida em 3.3.1 **Transação. Atividades**, e 3.3.2 **Caracterização da Transação**.

3.2 As abordagens correntes da transação

O termo transação faz parte do nosso cotidiano. Utilizá-lo-emos para se referir a aspectos variados, seja nos negócios desenvolvidos no âmbito das organizações, nas relações de negócios e/ou pessoais dos agentes econômicos. De um modo geral, independentemente do ambiente em que o termo é utilizado, é admitido por parte dos agentes econômicos um entendimento implícito, intuitivo do significado do termo transação.

Em FERREIRA [1999:1985] encontramos as seguintes definições de transação:

[...] 2. Combinação, convênio, ajuste. 3. Operação de compra e venda: centenas de transações se efetuam a cada dia na Bolsa de Valores. 4. Inform. Em um sistema de informações, operação lógica que não fere a coerência dos dados armazenados. 5. Operação em que há troca ou transferências de valores: As transações bancárias são feitas cada vez mais por meios eletrônicos. [...]

que possibilitam entender a abrangência, indo desde a caracterização de acordo entre partes, compra e venda, parte de procedimentos em sistemas de informações e, finalmente, a situação em que há troca ou transferências de valores.

A seguir, discorreremos, com o propósito de evidenciar os entendimentos usuais do termo transação⁹, adotados pelas áreas de contabilidade financeira, custos/gerencial e sistemas de informações, cuja abrangência é delimitada pelo enfoque e pela necessidade deste estudo.

⁹ **Transação** ou **transação econômica** e correspondentes impactos nas organizações tem sido objeto de estudo da economia, particularmente daqueles pesquisadores afetos à Organização Industrial. Esta tese não aborda **transações econômicas**, na linha adotada por esses pesquisadores, cujo referencial teórico é estabelecido pela denominada *Nova Economia Institucional*. Para maiores detalhes, consultar SIFFERT FILHO [1996] CAPÍTULO I – A ECONOMIA INSTITUCIONAL, para a apreensão de um quadro de referência do desenvolvimento dos estudos e sua abrangência. O CAPÍTULO II – A ECONOMIA DOS CUSTOS DE TRANSAÇÃO no qual é dado ênfase aos *custos de transação*. Igualmente importante, inclusive quanto a definição adotada de *transação* é consultar WILLIAMSON, Olivier E. [1989: 136-178], capítulo 3, *Transaction Cost Economics in Handbook of Industrial Organization*, Volume I, Edited by R. Schmalensee and R.D. Willig – 1989.

3.2.1 Abordagem da contabilidade financeira

O propósito desta seção é evidenciar o uso generalizado do termo **transação**, por parte dos autores, sem antes procederem a uma definição operacional que conduza a um entendimento comum por parte dos leitores. Assim, não temos o objetivo de uma revisão exaustiva da literatura a respeito do assunto.

Em geral a literatura que trata de contabilidade financeira refere-se com frequência ao uso do termo **transações** [por exemplo, vide: IUDÍCIBUS *et al.*, 1998; MARION, 1998; STICKNEY & WELL, 2000; EDMONDS *et al.*, 2000], seja ao longo do texto, seja nos exercícios e, no entanto, nem todos elaboram uma definição.

Em geral transação é enfocada como objeto de registro, como material de trabalho do contador, visto que o “[...] *contador estuda a natureza da entidade, verifica os tipos de transações que provavelmente ocorrerão e planeja a maneira pela qual essas transações deverão ser registradas, sintetizadas e evidenciadas*” [IUDICIBUIS *et al.*, 1998:25].

O leitor e/ou o profissional na área de contabilidade, custos, gestão de negócios, entre outros, passa a criar a sua própria interpretação, intuitiva e desprovida de maiores fundamentos acerca do real significado da transação. No entanto, temos notado algum avanço na questão de definição do termo. Por exemplo, STICKNEY & WEIL [2001:895] definem transação como “[...] *transferência entre a entidade contábil e outra parte [ou partes]*” e enfatizam que “[...] *a transferência em questão deve envolver mais do que promessas [...]*”. É uma definição puramente mecânica e que cria limites rígidos de significado.

Autores como EDMONDS *et al.* [2000:12] amplificam a definição de transação, pois entendem que:

A transaction is a particular kind of event that involves the transfer of something of value between two entities. Examples of transactions include acquiring assets from owners, borrowing funds from creditors, and purchasing or selling goods and services.

Ao termo evento – que será discutido com maior acurácia na seção 5.3.2 **Eventos. Tipos de Eventos** – os autores dão o seguinte entendimento:

An accounting event is an economic occurrence that causes change in an enterprise's assets, liabilities, and/or equity. Events may be internal actions, such as using raw material or equipment for the production of goods or services. Events also may relate to external actions, such as an exchange of goods or services with another company.

Das exposições dos autores pode-se inferir que **transação**, como uma *espécie particular de evento*, provoca os mesmos impactos que os eventos. No entanto, fica algo contraditório quando afirmam que transação *envolve transferência de valor entre duas entidades*. Ora, o evento também envolve transferência de valores. A definição de evento contábil referida por EDMONDS *et al.* refere-se a ocorrências que causam impactos econômicos, ao passo que para STICKNEY & WEIL [2001:83] é “[...] *qualquer ocorrência lançada nos registros contábeis*”.

Ao se referirem a transação como uma *espécie particular de evento*, não se possibilita uma efetiva caracterização e mais, distinção entre evento e transação. No entanto, há que se destacar que os autores – EDMONDS *et al.* – deslocam para a direita a fronteira da curva de entendimento/conceitos de transação e evento, fazendo referências ao seu impacto econômico na entidade e não apenas como objeto de registro.

3.2.2 *Abordagem da contabilidade de custos e gerencial*

ATKINSON *et al.* [2000:131] refere-se a transações no contexto de *Custo das Transações de Produção*, observando que “[...] *os custos de apoio à produção estão mais fortemente correlacionados à mensuração das transações de produção [...]*”. Em seguida, remetem o leitor a um artigo¹⁰, cujos comentários são:

Neste estudo, a quantidade de transações logísticas foram medidas por meio da área média para movimentação e armazenagem dos produtos em elaboração e da quantidade de transações balanceadas pela quantidade de pessoas designadas para as atividades de planejamento da produção e compra. As transações da qualidade foram medidas pela quantidade de pessoas designadas [...].

¹⁰ BANKER, R.D., POTTER, G. e SCHOROEDER, R.G. An empirical study of manufacturing overhead cost drivers. *Journal of Accounting and Economics*, 115-138, jan. 1995.

Os autores, de maneira implícita, dão o entendimento de transações como ocorrências, que tanto podem significar consumo de fatores de produção como qualquer outro indicador que expresse uma quantificação de dada atividade.

Autores como HORNGREN & FOSTER & DATAR [2000:98] não definem o significado de transação, ficando implícito o sentido de ocorrência, ao especificarem se é compra; venda, a prazo, à vista; requisições/transferências internas, entre outras. A análise da transação fica restrita as variações das contas patrimoniais, sejam acréscimo e decréscimo dos saldos das contas envolvidas, seja de ativo ou passivo. Não há qualquer referência quanto ao impacto econômico na situação patrimonial da entidade.

3.2.3 Abordagem da área de sistemas de informações

Em geral, o conjunto da literatura pertinente refere-se ao tratamento e processamento pelos sistemas de informações, das ocorrências decorrentes dos negócios *inter* e *intra* organizacional. Nesse contexto, LAUDON & LAUDON [1996:18] entendem sistema de informação como

[...] transaction processing systems [TPS] is a computerized system that performs and record the daily routine transactions necessary to conduct the business; they serve the operational level of the organization.

Citam, como exemplos “[...] *sales, order entry, hotel reservation systems, client information [for public agencies], payroll, employee recordkeeping, and shipping*”. Outro entendimento, dado por WEBER [1998:578], é que “*A transaction constitutes a sequence of interactions with the database that represents some meaningful unit of activity to a user*”.

Ainda, nesse sentido BEUREN & MARTINS [2001:8], analisando uma amostra das obras existentes sobre sistemas de informações e refletindo sobre o suporte ao processo de gestão, constatam o quanto ela é ampla e que em sua maioria são dedicadas aos sistemas de informações nas áreas transacionais e gerenciais. Deprendem os autores, da pesquisa efetuada, que os “[...] *sistemas de informações que atuam no segmento transacional visam concretizar e armazenar as operações realizadas na organização*”.

Procurando caracterizar o tratamento dado às ocorrências pelos sistemas de informações transacionais e gerenciais, BEUREN & MARTINS [2001:8], exemplificando, identificam as seguintes situações:

Nas instituições financeiras, por exemplo, uma transação pode representar um depósito, saque ou aplicação feita pelo correntista. Em um hospital, uma transação pode ser considerada como a internação de um paciente, ou uma requisição de exame médico.

Percebe-se um direcionamento na atividade processamento dos dados tendo como objeto as transações, o que pode ser verificado pelas denominações. É o caso do sistema de processamento de transações [SPT], também denominado sistema eletrônico de processamento de dados [BEUREN & MARTINS, 2001:9].

ALTER [1992:127] *apud* BEUREN & MARTINS [2001:9] define sistema de processamento de transações [SPT] como “[...] *um sistema de processamento de transações, coleta e armazenamento de dados sobre transações e que algumas vezes controla decisões que são feitas como parte de uma transação*”, entendido, pelos autores, que transação “[...] *é qualquer troca relacionada com negócios, como pagamento a empregados, vendas a clientes e pagamento a fornecedores*”.

Resumindo, de um modo geral, as abordagens dissertadas não diferem substancialmente entre si. Não especificam de forma clara o entendimento do que vem a ser transação, ficando implícito que se trata de ocorrências físico-operacionais dos negócios. No entanto, vale ressaltar que dos autores citados neste tópico, a abordagem que representa maior avanço em termos de entendimento é a de EDMONDS *et al.* As demais, mantêm o foco geral de objeto de registro e acumulação, ou seja, somente os aspectos de ocorrências.

3.3 Estrutura conceitual da transação

O objetivo desta seção é caracterizar transação em seus múltiplos aspectos e impactos na organização. O caminho a ser seguido é iniciando-se com uma visão geral da organização, utilizando a abordagem de a partir do mais complexo, irmos ao menos complexo e, depois,

entendermos as relações de causa e efeito da menor parte, no caso as *ocorrências individualizadas*.

3.3.1 Atividades.Transação

O detalhamento das partes que constituem o **sistema empresa** proverá as bases para entendimento do impacto das transações na organização. PEREIRA [2001:38-39] *in* CATELLI [2001] diz que

[...] a empresa caracteriza-se como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu meio ambiente.

A característica dos sistemas abertos é a sua interação com o meio ambiente. O dinamismo verifica-se pela realização das atividades que, conforme PEREIRA [2001:39] *in* CATELLI [2001], “[...] *a mantém em constante mutação e requerem seja constantemente orientadas ou reorientadas para sua finalidade principal*”.

Outras visões classificam as organizações empresariais como coleções de processos [GONÇALVES, 1999] ou como uma seqüência de atividades [ATKINSON *et al.* 2000].

A **Figura 6. Empresa como um sistema de atividades**, representa um modelo conceitual de uma organização empresarial, a qual podemos nos valer da Teoria dos Sistema para tecer algumas considerações. A observação e análise do modelo expresso na **Figura 6** permitem a apreensão de uma visão ampla dos relacionamentos da entidade com o meio ambiente e internamente: a visão de cadeia de suprimentos, iniciando-se pelas fontes de suprimentos e seus fornecedores, passando pelo delineamento dos recursos necessários, identificando as atividades e processos requeridos, os seus bens e/ou serviços produzidos e por fim os clientes finais. Uma visão mais restrita, a de cadeia de valores, possibilitará identificar o “*quantum*” cada atividade contribui na formação do resultado global.

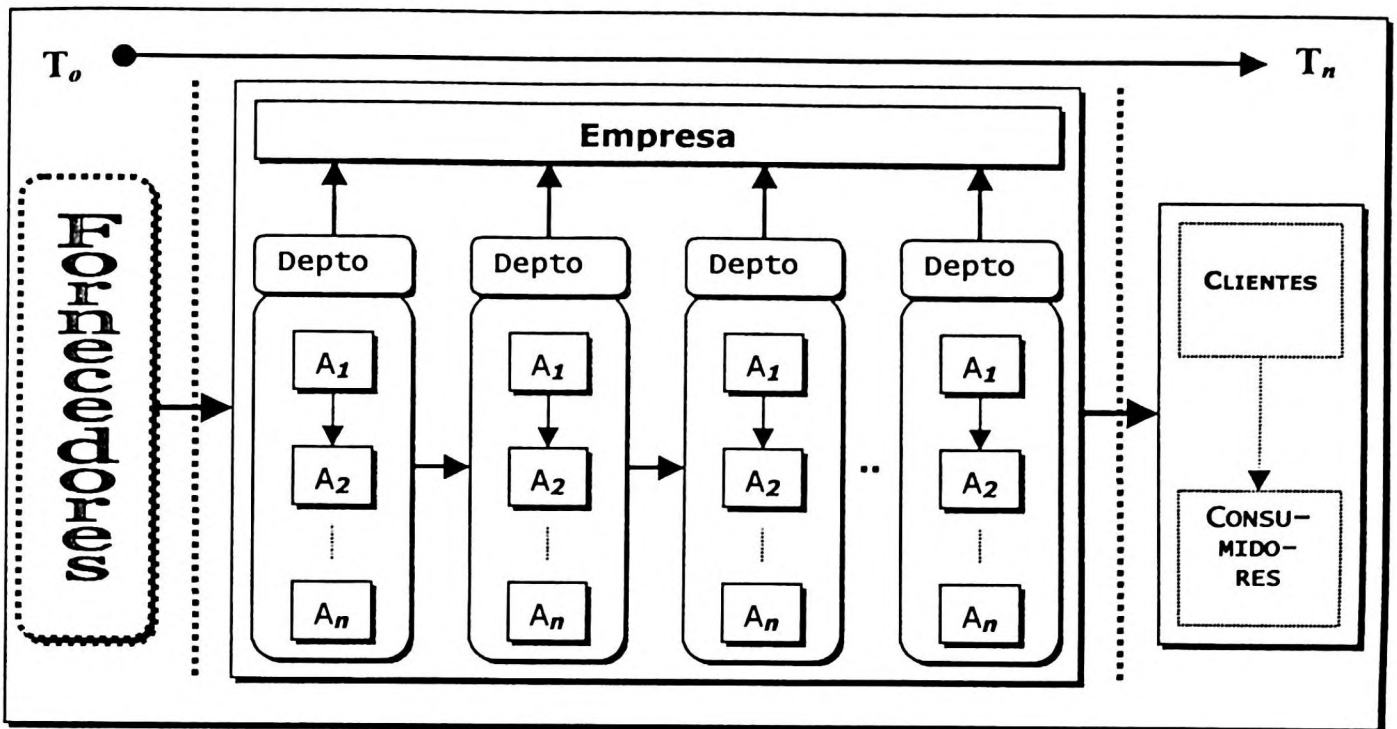


Figura 6. Empresa como um sistema de atividades

Por outro lado, o que ocorre em termos globais em uma entidade pode ser decomposto em suas partes constituintes, visto que:

A cadeia de valores de uma empresa é um sistema de atividades interdependentes conectada por elos. Os elos surgem quando a maneira como uma atividade é desempenhada afeta o custo ou a eficácia de outras. [PORTER & MILLAR, 1987]

Antes, porém, é necessário apreender uma visão geral do processo físico-operacional de uma organização como um todo. Iniciamos com a visão conceitual do **Processo Físico-Operacional** de uma entidade, o todo da organização e posteriormente a redução em elementos simples. Estes elementos simples são as partes constituintes da entidade.

Este método de análise permite a compreensão das relações internas e externas nas trocas e nos processamentos dos recursos obtidos em bens e serviços, identificar e entender as relações de causa e efeito das ocorrências, em seu menor nível, na formação do resultado global.

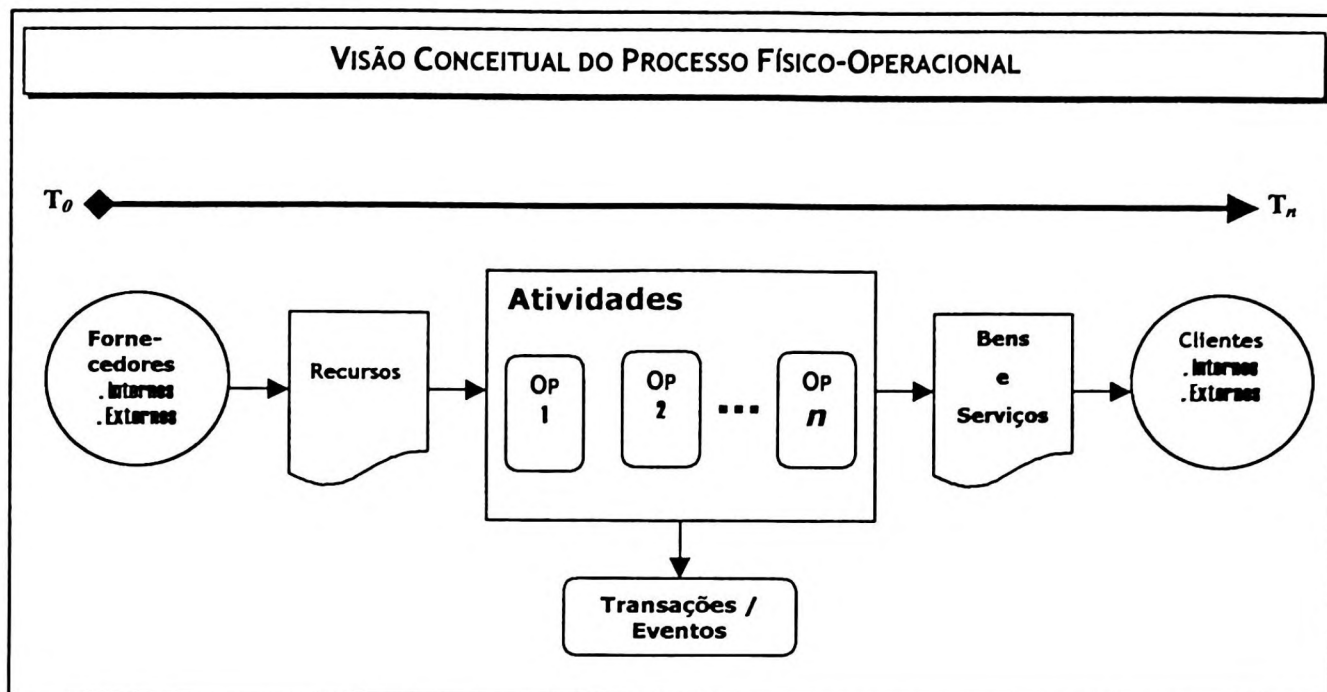


Figura 7. Visão conceitual do processo físico-operacional

O Processo Físico-Operacional – conforme *Figura 7. Visão conceitual do processo físico-operacional* – de uma entidade caracteriza-se como um ciclo de *ocorrências físico-operacionais* que tem lugar ao longo de um horizonte temporal e inicia-se pelo relacionamento com entidades fornecedoras – internas e externas – dos recursos demandados pela atividade, composta de um conjunto de operações [op_1, op_2, \dots, op_n] responsáveis pelas transformações desses recursos em bens e/ou serviços para atendimento às demandas dos clientes *internos e externos*.

Os Fornecedores [*internos e externos*] compõem-se de diversas entidades responsáveis por disponibilizar os seguintes recursos: materiais, humanos, tecnologia, informações, dinheiro, utilidades, serviços etc. A esses recursos estarão associadas variáveis: preço, volume, qualidade, prazos, durabilidade, ciclo de vida e capacidade produtiva entre outras que lhes conferem características diferenciadoras dentro do conjunto de fornecedores.

Atividade corresponde a qualquer ação ou trabalho específico mensurável empreendido por uma *entidade*, que dá corpo aos *processos* de transformação e caracteriza-se por ser composta de processos físico-operacionais. Esses *processos*, quando em funcionamento, valendo-se de

determinada tecnologia, consomem os demais recursos e geram bens e/ou serviços, pela interação das *operações* [op_1, op_2, \dots, op_n], originando uma série de *ocorrências*. A decisão de manter determinada atividade, independentemente de ela estar operando, gera ocorrências específicas. Denominamos as ocorrências físico-operacionais: transações.

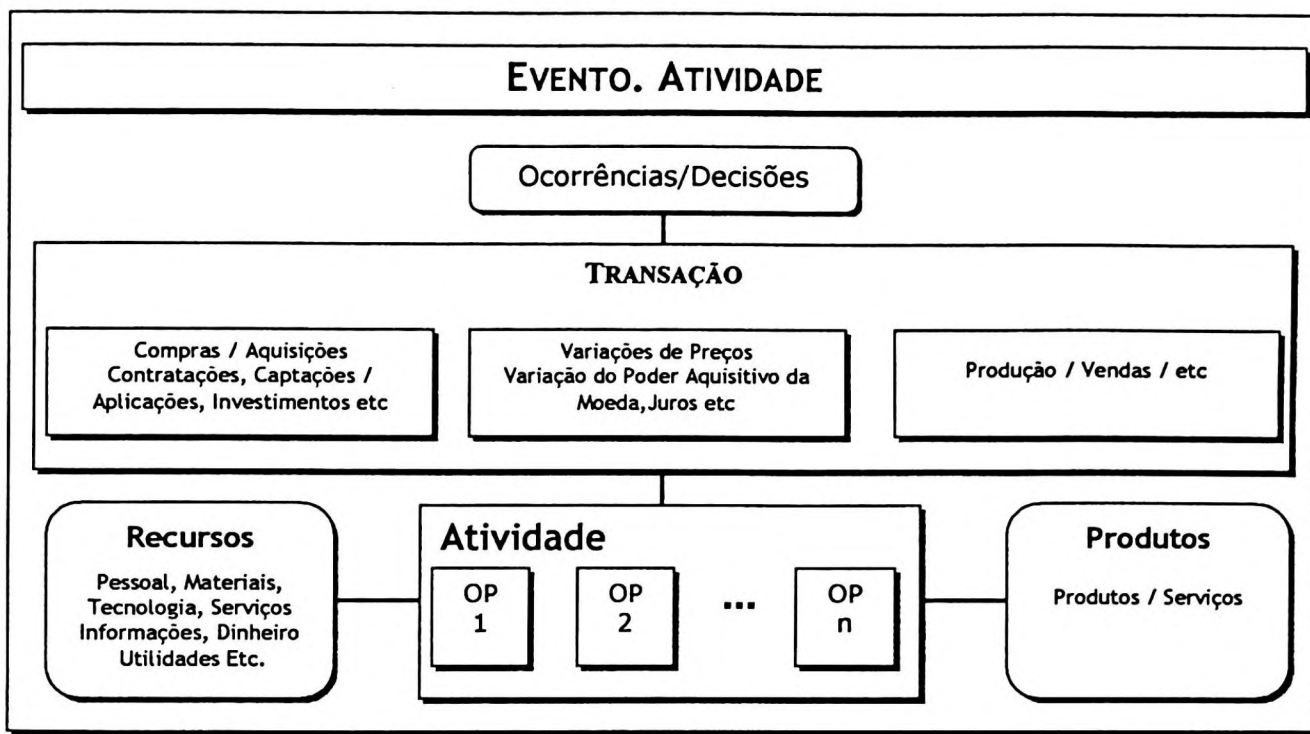


Figura 8. *Evento. Atividade*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

As *organizações* são estruturadas com base em **atividades**. Como diagramado na **Figura 8. Evento. Atividade**, as atividades compõem-se de processos físicos necessários à produção de bens e/ou serviços destinados a terceiros ou ao uso/consumo de outras atividades internas.

Todas as atividades de uma organização são produtivas, pois compreendem a entrada de recursos [*materiais, pessoal, tecnologia, dinheiro, informação etc.*], a utilização destes por intermédio de um processamento específico e, em decorrência, a geração de bens/serviços.

A *atividade industrial* produz os bens e/ou serviços destinados à venda; *compras* presta o serviço de disponibilizar os materiais requeridos; *manutenção*, o serviço de manter os equipamentos em

operação; *contabilidade* produz informações econômico-financeiras; *finanças*, presta o serviço de suprimento e captação, interna e externa, dos recursos financeiros demandados etc.

A gestão orientada pela missão, pelas crenças e pelos valores da organização e, bem como pelo modelo de gestão deve promover o funcionamento da atividade mediante a tomada de decisões relacionadas com a obtenção dos recursos requeridos, produção dos bens/serviços demandados e o impacto de ocorrências tempo-conjunturais, conforme as funções, responsabilidades e autoridades definidas pelo modelo organizacional.

As atividades têm missão e objetivos que ao convergirem para um fim comum, o do sistema total, asseguram a otimização do resultado global. Neste sentido, cabe aos respectivos gestores promoverem transações de compras de recursos, contratações de pessoal, investimento em ativos fixos etc., bem como de produção de produtos/serviços, alienação de recursos etc.

3.3.2 Caracterização da transação

3.3.2.1 Aspectos físico-operacionais

A *Figura 9* é o modelo que representa a **Visão Físico-Operacional da Transação**. Identificamos ocorrências denominadas **Transações** e *Eventos*. A distinção entre os termos e o correto entendimento – **Transação** e *Evento* – é fundamental para a compreensão correta do objeto de atuação dos gestores e a formação do resultado da organização.

Transação é a menor unidade de acumulação e resulta de uma decisão individualizada em um instante T_0 . Na *Figura 9* detalhamos ocorrências [**transações**], identificadas e classificadas de acordo com sua natureza [*compra, produção, venda, investimento, captação/aplicação, impacto tempo-conjunturais etc.*].

Uma transação é da mesma natureza quando são identificadas características comuns em relação aos atributos relacionados a espécie e qualidade. As características comuns relativas aos atributos – por exemplo: compra a prazo, à vista; se é um lote; unidade; moeda; operação no mercado interno, externo etc. – terão o mesmo tipo de impacto quanto aos aspectos operacional,

econômico, financeiro e patrimonial. A transação tem sua ocorrência original num ponto definido no tempo e em geral provoca desdobramentos em um fluxo de benefícios e sacrifícios ao longo de um horizonte temporal.

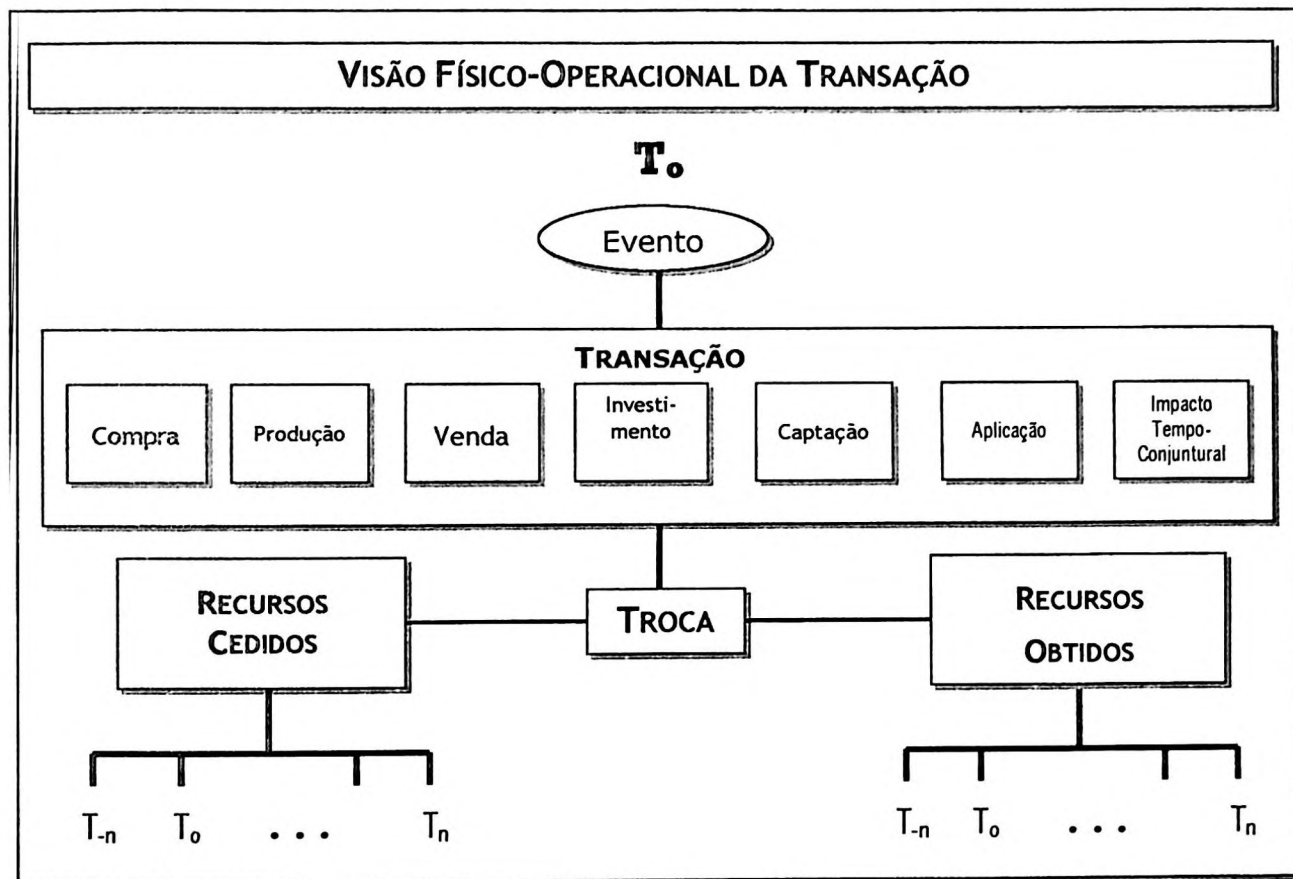


Figura 9. Visão físico-operacional da transação

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Eventos são classes de **transações** [*decisões*] de uma mesma natureza. São mantidos os aspectos relativos às características comuns dos atributos, porém, o mais comum é existir um conjunto de ocorrências ao longo de um intervalo temporal. Característica fundamental para a compreensão do conceito de **transação** é defini-la como uma ocorrência unitária que modifica a estrutura patrimonial da entidade, cujo processo físico-operacional é uma operação de *troca de recursos* econômicos e constitui-se na menor unidade de acumulação.

O entendimento de “ocorrência unitária” não deve ser visto no sentido estrito da palavra, mas sim, no contexto definido pela característica do negócio ao qual se refere, não podendo ser violada. Por exemplo: uma ocorrência unitária tanto pode ser a aquisição de um pneu para

veículo fora de estrada como um jogo de pneus – composto por quatro pneus. Note-se que são negócios com características específicas. No primeiro caso a menor unidade de acumulação – receitas e custos – é um pneu, no segundo, é o jogo de pneus.

Como processo físico-operacional uma **transação** é uma *relação de troca*. Essa troca ocorre em um ponto específico no tempo, T_o , no qual os agentes econômicos participantes cedem e obtêm recursos. Por exemplo, a ocorrência **venda à vista** é uma transação cujo processo físico-operacional envolve uma mudança de estados em que o vendedor cede um produto – *recursos cedidos* – e em contrapartida recebe determinada quantidade de unidades monetárias – *recursos obtidos*.

Se for uma **venda a prazo** de dez *notebooks* no valor total de \$ 70.000 unidades monetárias, o processo físico-operacional envolve a interação que pode ser entre clientes e fornecedores individualizados ou não, na qual o vendedor cede dez *notebooks* [cessão de recursos, no caso sacrificando os bens em estoque] e em troca recebe documento[s] que representa[m] direito[s] – no caso duplicatas a receber – a se realizarem em uma data ou datas futuras especificadas [fluxo financeiro], relativo a \$ 70.000 unidades monetárias. Note-se que cada transação em particular tem seu fluxo específico de benefícios e sacrifícios.

□ FLUXO DE SACRIFÍCIOS DOS RECURSOS E FLUXO DOS BENEFÍCIOS

Retomando a *Figura 9. Visão físico-operacional da transação*, verificamos que as transações têm como ponto focal de referência determinado instante de tempo T_o . Identificamos que tanto os recursos cedidos como os recursos obtidos, respectivamente sacrifícios e benefícios, provocam um fluxo ao longo de um horizonte temporal.

Por exemplo, em uma compra a prazo há cessão de um documento que expressa uma promessa de pagamento futuro, que poderá ser de uma só vez ou em “*n*” vezes. O **fluxo de sacrifícios futuros**, neste exemplo, terá impactos na posição financeira da entidade, no fluxo de caixa, como também no patrimônio líquido em razão do reconhecimento dos custos financeiros da dívida,

sempre, ao longo de um horizonte temporal. A obtenção [recurso] de empréstimos/financiamentos é outro exemplo com semelhanças ao anterior.

Fluxo de benefícios futuros ocorre ao longo de um horizonte temporal. Cada transação tem uma natureza própria que define o tipo de benefício e sua distribuição no tempo. Por exemplo, ativos fixos tem um fluxo de benefícios futuro materializado pelo fluxo de serviços que o ativo vai disponibilizar ao longo de um período. As conseqüências econômicas decorrentes do fluxo provocam impactos na riqueza da entidade.

3.3.2.2 Aspectos econômicos

□ EVENTO. TRANSAÇÃO. RESULTADO

A **Figura 10. Evento. Transação. Resultado** reflete conceitualmente uma **transação** como uma relação de troca em particular e seus desdobramentos econômicos.

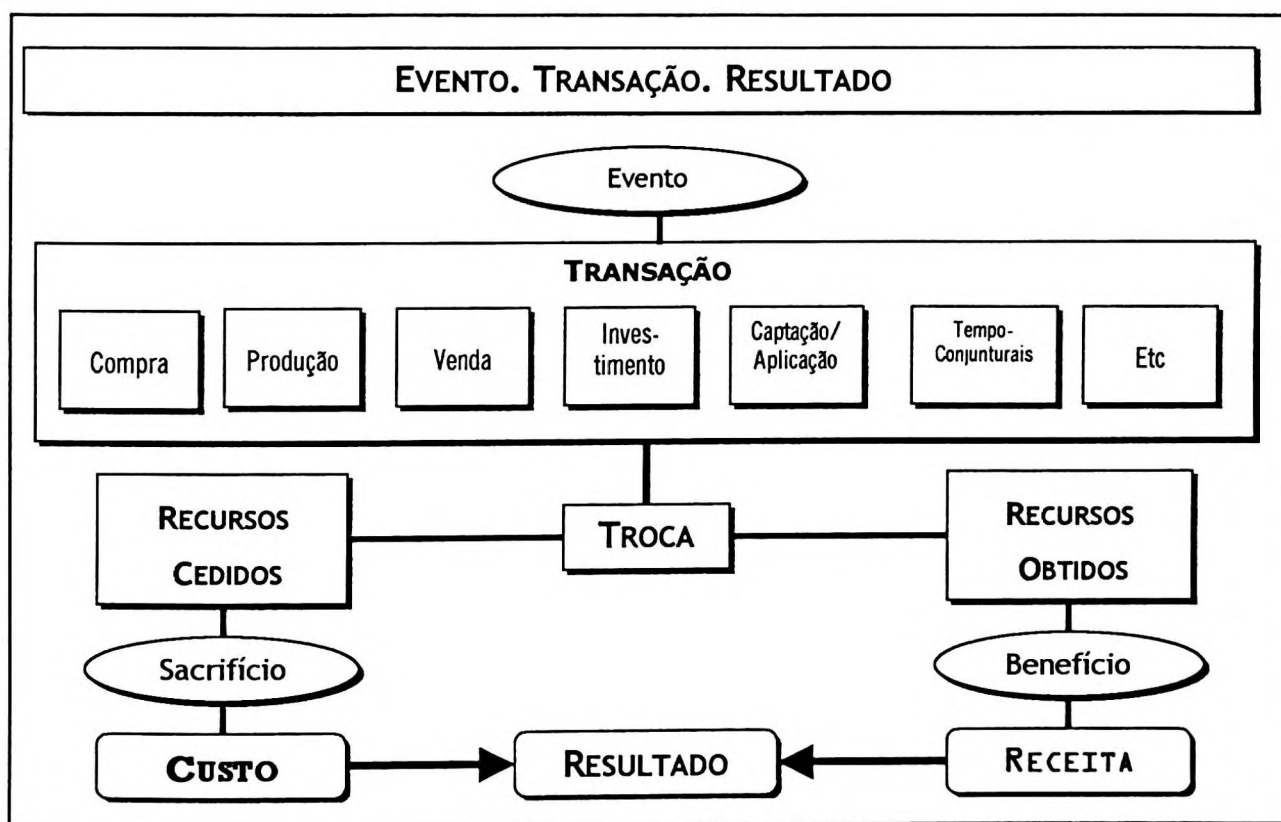


Figura 10. Evento. Transação. Resultado

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Considerando a natureza específica da transação, e estabelecidas as condições acordadas para o negócio quanto a prazo de pagamento, de entrega; preço; moeda etc.; é que são identificados quais tipos de recursos serão cedidos e obtidos.

A especificação dos tipos de recursos e as respectivas variáveis envolvidas permitem mensurar monetariamente os sacrifícios incorridos na efetivação da transação. Os *sacrifícios* quando mensurados monetariamente, em geral, denominamos **custo**.

Como a transação é uma relação de troca, a contrapartida da cessão de recursos é a obtenção de recursos. Recursos obtidos são *benefícios* e quando mensurados monetariamente denominamos **receita**. Da contraposição **receita** e **custo** apura-se o **resultado** que deve ser reconhecido no momento de sua ocorrência, respeitando-se o regime de competência.

Recursos obtidos e cedidos assumem várias formas. Por exemplo, na compra à vista de uma tonelada da matéria prima x , cedemos unidades monetárias e obtemos uma tonelada de matéria prima x . Os tipos de transações e variáveis envolvidas caracterizam a forma pela qual operacionalmente o recurso é cedido e obtido. O formato, então desenhado, têm influência direta nos *ativos* e *passivos* e em consequência no *patrimônio líquido*, não só em T_o [*momento da ocorrência*], mas ao longo de um horizonte de tempo, ou seja, enquanto perdurar o fluxo de benefícios e/ou sacrifícios futuros.

O modelo conceitual expresso na **Figura 10. Evento. Transação. Resultado** permite identificar, desde os aspectos físico-operacionais [*relação de troca*], até as variáveis e seus desdobramentos na formação do resultado econômico. Enfim, dada transação é particular pelas características intrínsecas que acarretam determinados impactos nas contas patrimoniais da entidade e dão determinada configuração na equação de resultado quanto às variáveis componentes.

□ FLUXO OPERACIONAL, FINANCEIRO, ECONÔMICO E PATRIMONIAL DA TRANSAÇÃO

As transações constituem o objeto central das decisões dos gestores e são a base do Processo de Gestão – os custos dos produtos e das atividades dependem do resultado das decisões de compra dos materiais diretos, de investimento e uso de equipamentos, do quadro de pessoal e sua

utilização etc. Por isso, para finalidades gerenciais, o critério de decisão/escolha entre alternativas de compras, ou de vendas, ou de produção, ou de investimento etc. deveria ser o resultado – as alternativas a serem escolhidas deveriam ser as que proporcionassem o melhor resultado [benefícios menos (-) custos].

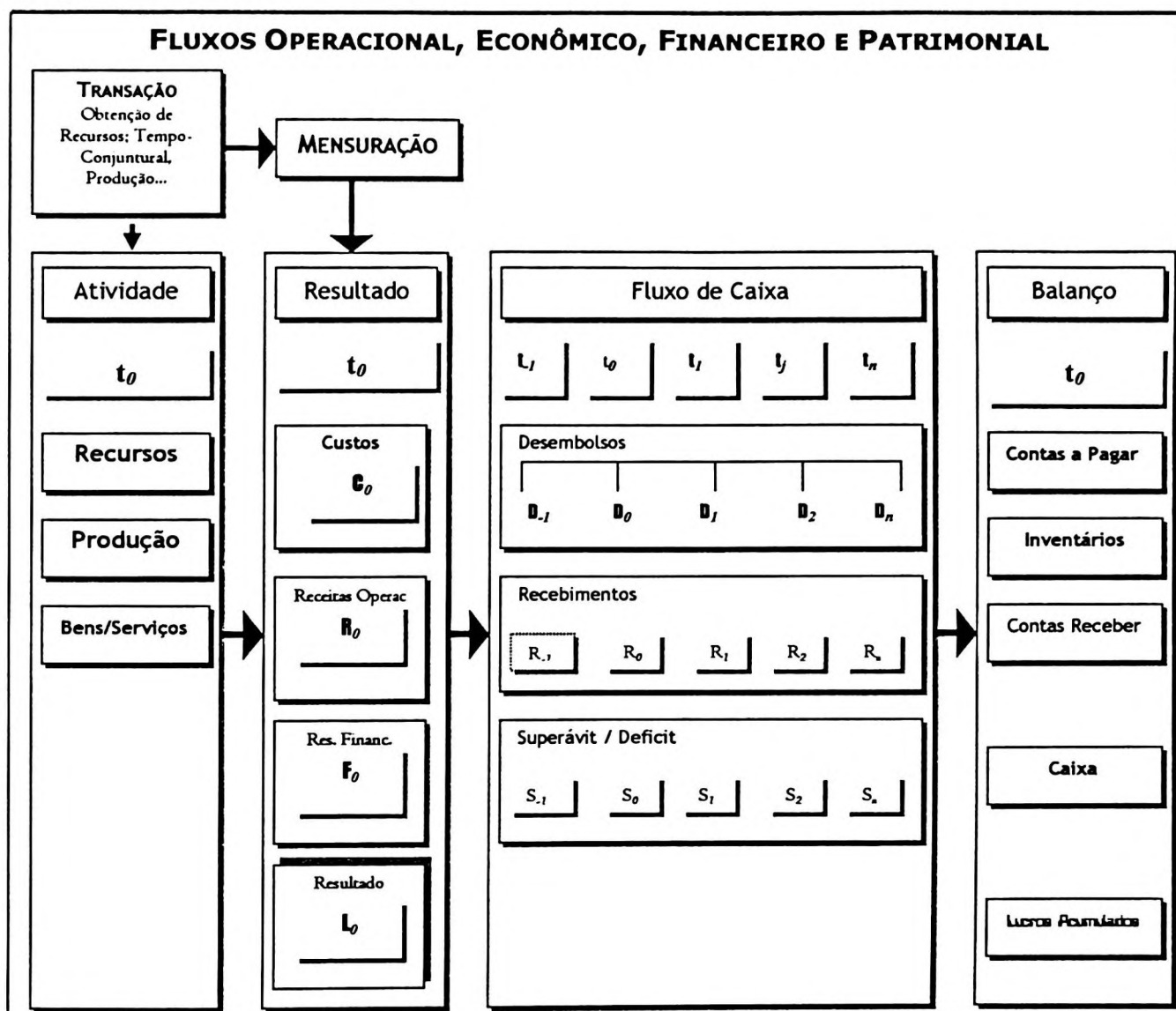


Figura 11. Fluxos operacional, econômico, financeiro e patrimonial

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

A configuração da equação de resultados com base nas variáveis envolvidas deve refletir adequadamente todos os aspectos físico-operacionais. Somente dessa forma e conjugado com os conceitos de mensuração econômica será possível a mensuração que reflita economicamente todos os aspectos físico-operacionais de uma ocorrência.

A *Figura 11. Fluxo operacional, financeiro, econômico e patrimonial* evidencia os impactos decorrentes de uma transação nas dimensões operacional, econômica, financeira e patrimonial. Da decisão de produção de um volume de produto A no tempo T_0 , por exemplo, decorre o uso de determinada quantidade de material e de horas de mão-de-obra – é a dimensão físico-operacional.

O *fluxo econômico* compreende a mensuração econômica expressa em termos monetários do valor dos recursos utilizados, custos, e dos produtos gerados, da receita. Portanto, uma transação gera um **resultado operacional**.

Por outro lado, as transações dão origem a um *fluxo financeiro*, materializado em um fluxo de caixa, visto que os recursos consumidos e os bens/serviços produzidos geram desembolsos e entradas de valores em diversos pontos no tempo. Os superávits/déficits resultantes do fluxo de recebimentos e pagamentos, tendo em vista o conceito econômico clássico de “valor do dinheiro no tempo”, vão produzir receitas e/ou incorrerão em custos financeiros, ou seja, **resultados financeiros** que, adicionados ao resultado obtido no *fluxo econômico*, formarão o **resultado total**.

O *fluxo patrimonial* evidencia as mutações nas contas patrimoniais decorrentes da transação na data T_0 : os desembolsos a serem efetuados após T_0 vão constituir o Contas a Pagar, os recebimentos, o Contas a Receber, os superávits/déficits, o Caixa, a produção não acabada, o Estoque, o resultado vai compor **Lucros Acumulados**. Portanto, a riqueza/patrimônio da empresa, conseqüentemente, também tem sua composição alterada em razão de transações.

A dimensão operacional, efetivamente vivenciada pelos gestores, e as decorrências financeiras, econômicas e patrimoniais devem ser correta, oportuna e objetivamente tratadas/consideradas no Sistema de Informação de Gestão Econômica [SIGE]¹¹, pois refletem as ações gerenciais e os impactos específicos resultantes.

¹¹ SIGE – Sistema de Informação de Gestão Econômica, é um sistema de informações, conforme CORNACHIONE Júnior. [1999:110] “... atrelado aos conceitos do Gecon...”. Para maiores detalhes consultar, do autor, a seção 3.2 O Sistema de Informação de Gestão Econômica – SIGE, da tese doutorado [Controladoria e Contabilidade]: **Contribuição ao Estudo da Arquitetura de Sistemas de Informações de Gestão Econômica**.- São Paulo: FEA/USP, 1999.

Em termos técnicos e conceituais pode-se afirmar que o valor da empresa é hoje quanto ao patrimônio, o reflexo das decisões, ou melhor, do resultado destas tomadas desde a sua implementação, e o valor da empresa amanhã, incluirá, também, o resultado do sucesso das decisões que serão tomadas a partir de hoje, considerando dado horizonte temporal.

□ IMPACTOS OPERACIONAL, PATRIOMONIAL, FINANCEIRO E ECONÔMICO

As transações ocorrem no âmbito das atividades. Há um horizonte temporal, $t_0 \rightarrow t_1$, – no qual os planos são efetuados, as alternativas escolhidas são executadas e os resultados monitorados. Elas compreendem processos transformadores dos recursos demandados e obtidos no ambiente interno e externo, por meio de um conjunto de operações em bens e serviços destinados a clientes/consumidores internos e externos.

Transações são *negócios* ou *ocorrências específicas*, envolvendo uma **troca de recursos**¹², sacrifício de recursos [em geral dinheiro ou crédito] para a obtenção de recursos objetivados, referem-se elas a volumes de recursos econômicos cedidos e obtidos bem como claramente definidos, em dado momento, mediante interação com clientes ou fornecedores individualizados ou não, formalizadas em documentação específica. As transações têm impacto operacional, patrimonial, financeiro e econômico.

Exemplo:

Compra a prazo de mil unidades do Material X, por \$12,00, vencimento a 60 dias, custo de oportunidade [menor preço de mercado à vista \$11,00], se a compra tivesse sido à vista o preço a ser pago seria \$10,00, taxa de oportunidade de juros da empresa 5% ao mês e inflação zero.

¹² As **transações tempo-conjunturais** caracterizam-se como *relações de troca*, posto que a cada impacto provocado por ocorrências em função da passagem do tempo - onde tem lugar modificações na magnitude das variáveis – [*estas variáveis*] alteram os ativos e/ou passivos. Assim, o gestor vê-se ante a *alternativas* que dizem respeito a dispor ou não dos ativos e/ou passivos. Por exemplo, se um determinado tipo de ativo em t_0 vale \$100 e decorridos 10 dias, t_1 , seu valor é \$ 110, o gestor vê-se no mínimo ante duas alternativas: [1] manter o ativo e [2] dispor do ativo. Se a alternativa for **manter o determinado tipo de ativo**, a *relação de troca* existente é a **troca de unidades monetárias e/ou créditos por um determinado tipo de ativo no valor de \$ 110**. Caso a alternativa fosse **dispor do ativo** a troca seria sacrificar um determinado *tipo de ativo* no valor de \$ 110 e em contrapartida a *obtenção de benefícios* representados por unidades monetárias e/ou créditos.

No Quadro 1. *Impactos operacional, patrimonial, financeiro e econômico de uma transação*, observamos os seguintes aspectos dos impactos:

- ☑ **Aspecto operacional:** diz respeito ao processo físico-operacional de troca de recursos;
- ☑ **Aspecto patrimonial:** diz respeito ao impacto provocado no patrimônio, alterando a posição do patrimônio líquido da entidade;
- ☑ **Aspecto Financeiro :** diz respeito as datas de entradas e saídas de caixa;
- ☑ **Aspecto econômico :** diz respeito a formação do resultado econômico decorrente de transação específica de uma dada natureza e quando for o caso desdobrado em resultado operacional e resultado financeiro.

IMPACTOS OPERACIONAL, PATRIMONIAL, FINANCEIRO E ECONÔMICO DE UMA TRANSAÇÃO									
Aspectos do Impacto		Reflexos do Impacto							
Aspecto Operacional		RECURSO CEDIDO	Crédito de \$ 12.000 por 60 dias						
		RECURSO OBTIDO	1000 u do Material X						
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2">Aspecto Patrimonial</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%;">[+] Estoques</td> <td style="width: 50%;">[+] Contas a Pagar</td> </tr> <tr> <td></td> <td>[+] Patrimônio Líquido</td> </tr> </table>		Aspecto Patrimonial		[+] Estoques	[+] Contas a Pagar		[+] Patrimônio Líquido	[+] ESTOQUE	1.000 u X \$ 11,00 = \$ 11.000 [o valor efetivo do material]
		Aspecto Patrimonial							
		[+] Estoques	[+] Contas a Pagar						
	[+] Patrimônio Líquido								
[-] CONTAS A PAGAR	1.000 u X \$ 12,00 / (1,05) ⁽²⁾ = \$ 10.884 [valor presente da dívida em moeda constante (não há inflação)]								
[=] AUMENTO PATRIMONIAL	\$11.000 - \$10.884 = \$ 116 [GANHO]								
Aspecto Financeiro		Não houve movimento de dinheiro na data da aquisição.							
Aspecto Econômico		RESULTADO ECONÔMICO							
		RESULTADO OPERACIONAL	(a)						
Receita de Compras	1.000 u X \$ 11,00	\$ 11.000	(b)						
[-] Custo de Compra	1.000 u X \$ 10,00	\$ 10.000	(c)						
Margem Operacional		\$ 1.000							
		RESULTADO FINANCEIRO	(d)						
Receita Financeira	1.000 u X \$ 12,00 X [1-1/(1,05 ²)]	\$ 1.116	(e)						
[-] Custo Financeiro	(1.000u X \$12,00) - (1.000u X \$10,00)	\$ 2.000	(f)						
Margem Financeira		\$ (884)							
RESULTADO DA COMPRA		\$ 116	(g)						

Quadro 1. *Impactos operacional, patrimonial, financeiro e econômico de uma transação*

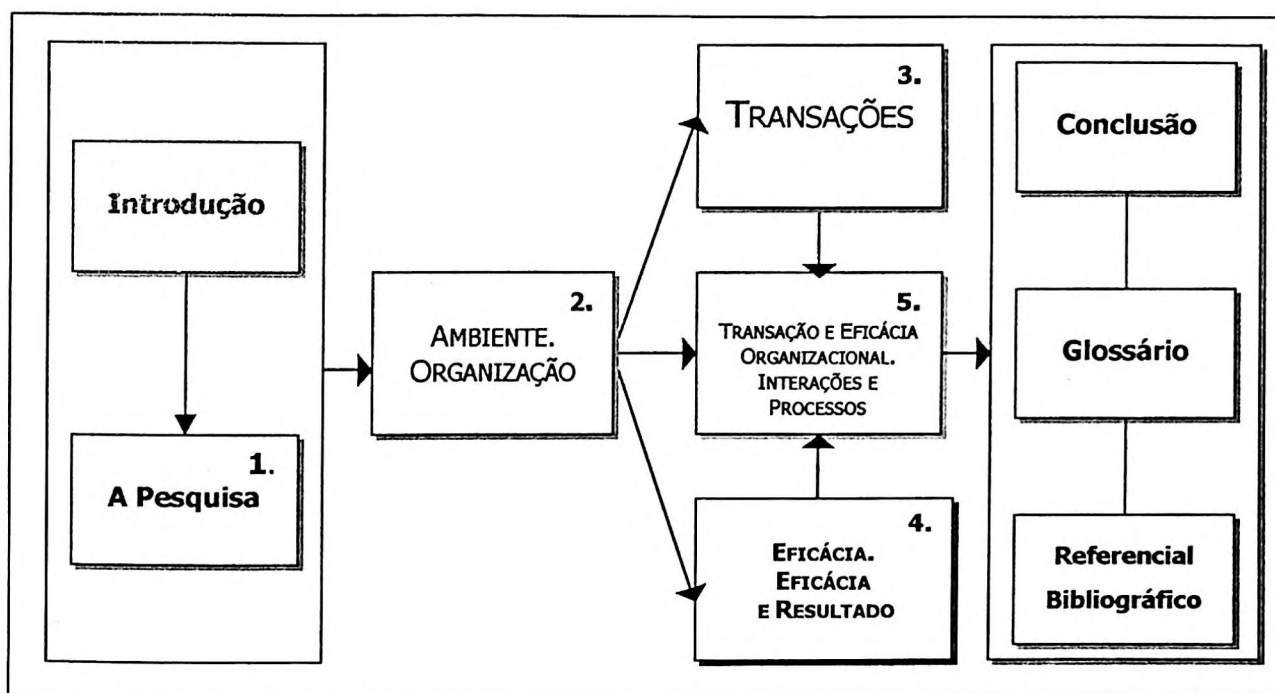
O exemplo em questão, simplificado por abstrair de determinados aspectos fiscais – impostos – comuns às transações de compra e venda, permite identificar e resgatar os principais conceitos adotados pelo GECON, a seguir listados:

- (a) O **resultado operacional** corresponde ao resultado da compra do material, excluindo os aspectos financeiros [*o valor do material independe das condições de pagamento*];
- (b) A **receita de compras** corresponde ao valor do efetivo acréscimo patrimonial verificado na conta de estoques;
- (c) O **custo de compras** corresponde ao *valor que seria pago* ao fornecedor do recurso na condição de **compra à vista** [*vide item (a)*];
- (d) O **resultado financeiro** decorre da *compra do financiamento* do fornecedor;
- (e) **Receita financeira** corresponde ao *ganho* decorrente do fato de a empresa não precisar dispor do dinheiro para compra – decorre do *valor futuro* – (menos) o *valor presente* em moeda constante;
- (f) **Custo financeiro** corresponde ao valor cobrado pelo fornecedor pelo financiamento da compra – decorre da diferença entre o *valor futuro* e o *valor à vista* em moeda constante;
- (g) **Resultado da compra** corresponde à *contribuição gerada pela transação compra a prazo* e reflete os aspectos econômicos [*vide item (a)*] e financeiro [*vide item (d)*].

4 EFICÁCIA. EFICÁCIA E RESULTADO

4.1 Objetivos e estrutura do capítulo

No capítulo precedente discorreremos sobre os vários aspectos das *transações*. Elas são o objeto de atenção dos gestores e suas ocorrências – induzidas ou não – têm como *locus* as atividades organizacionais. As transações, como vimos, são ocorrências físico-operacionais que além de promoverem o funcionamento das atividades empresariais, seus reflexos provocam impactos no patrimônio das organizações. Por isso, entender as transações em seus múltiplos aspectos é fundamental para que se possa atuar sobre elas com vistas à obtenção de eficácia organizacional.



Na seqüência deste estudo, conforme *indicado* no diagrama da **Figura** acima, para que se possa construir uma estrutura conceitual com vistas a subsidiar a atuação dos gestores com foco na eficácia organizacional, tendo como origem as transações, é necessário entender o conceito, os requisitos e a relação existente entre eficácia e resultado.

Assim, continuando, o objetivo deste capítulo é estudar a eficácia e sua relação com a otimização de resultados econômicos. Para tanto, compreende, além desta seção inicial as demais: **4.2 Eficácia**, subdividida em **4.2.1 Conceito de eficácia** e **4.2.2 Requisitos da eficácia organizacional**. Seccionamos a seção **4.3 Eficácia e Resultado** em **4.3.1 Eficácia da Empresa. Resultado da Empresa** e **4.3.2 Resultado econômico como indicador da eficácia organizacional**.

4.2 Eficácia

4.2.1 Conceito de eficácia

A discussão de **eficácia organizacional** impõe antes a necessidade da compreensão do significado do termo eficácia e sua inserção no contexto deste estudo. Há uma grande variedade de definições gerais do termo eficácia, conforme pode ser verificado no quadro a seguir:

AUTORES	DEFINIÇÃO BÁSICA DE EFICÁCIA
ANTHONY, KIRCHOFF, PRICE, SEIDMAN E TIBBITS	Realização de objetivos
KATS E KAHN	Maximização de rendimentos para a organização
KWASNIKA, LEVINSON	Êxito ou sucesso do sistema
RUDWICK	Grau de cumprimento da missão do sistema
BENNIS	Saúde organizacional
DUBIN	Contribuição à sociedade
HISCH	Capacidade de influenciar o ambiente
MILLES	Desenvolvimento e manutenção de um mercado viável

Quadro 2.. Definições Gerais de Eficácia

Fonte. MAURO, Carlos Alberto. “Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para promoção da eficácia empresarial”. FEA/USP, Dissertação de Mestrado [Controladoria e Contabilidade], 1991:54.

É nosso entendimento que a amostra de definições constante no *Quadro 2. Definições gerais de eficácia*, se analisadas em conjunto, são de certa forma complementares, porém genéricas e amplas demais para escolher uma em particular que atenda aos nossos propósitos. Mais específico é o entendimento dado por HORNGREN *et al.* [2000:161], de que eficácia é “[...] o grau em que um objetivo predeterminado ou um alvo é atingido”, em que “um objetivo

predeterminado ou... alvo” pode ser qualquer *objeto* cujo desempenho possa ser mensurável por alguma métrica.

Retomando as definições constantes no *Quadro 2. Definições gerais de eficácia*, identificamos que “objetivo predeterminado ou alvo” poderia ser, por exemplo: *rendimentos, êxito ou sucesso, missão, saúde organizacional etc.* e mais, o “predeterminado” caracteriza a busca de **resultados desejados**. Então, aferir a *eficácia* se dá pela contraposição dos **resultados planejados** com os **resultados realizados**.

O quão próximo ou distante estamos dos **resultados planejados** [*alvo ou predeterminado*] é a medida de nossa eficácia. NAKAGAWA [1993:29], nesse contexto, resume que a eficácia

[...] surge da comparação entre os “resultados” desejados [planejados] e os “resultados” realmente obtidos; por conseguinte, é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução de planos operacionais.

A busca dos resultados desejados que serão contrapostos com os resultados realmente obtidos exige interação da organização como um todo com o seu meio ambiente. Estará ela – organização – envidando esforços para minimizar as ameaças e aproveitar oportunidades oriundas desse meio ambiente. Internamente, os pontos fortes serão aproveitados e os pontos fracos minimizados.

Portanto, tendo em vista as trocas existentes entre a organização empresarial e seu meio ambiente no atendimento às expectativas dos diversos grupos de interesse, para ser considerada eficaz, PEREIRA [2001:65-66] *in* CATELLI [2001] diz ser fundamental que esteja voltada

[...] essencialmente ao atendimento dessas expectativas e necessidades como fatores determinantes de continuidade da empresa. Investidores, proprietários, acionistas, consumidores, governo, sociedade etc. determinam a existência da empresa, mediante o atendimento de suas expectativas e necessidades [retorno de investimento, contribuições sociais, consumo de produtos etc.].

Dessa forma, as nuances ambientais assumem importância ímpar para a continuidade da organização e conseqüentemente com impactos na sua **eficácia**. Ser uma *organização eficaz* não

é só atingir objetivos predeterminados. É também consolidar uma condição de equilíbrio, pois, neste contexto, *organização eficaz* é aquela com capacidade de alcançar certos objetivos previamente estabelecidos, sob a condição de que na medida que o faça, isso ocorra “[...] *sem debilitar seus meios e recursos e sem colocar uma desnecessária tensão nos seus membros*” [GEORGEPOULOS & TANNENBAUM, 1957 *apud* MARCOVITCH, 1972:35].

4.2.2 Requisitos da eficácia organizacional

O paradoxo atualmente vivido no ambiente dos negócios é a coexistência – por um lado – de globalização, acirramento da concorrência e – por outro – barreiras comerciais a serem transpostas, práticas de dumping, ações protecionistas e demandas perante fóruns competentes.

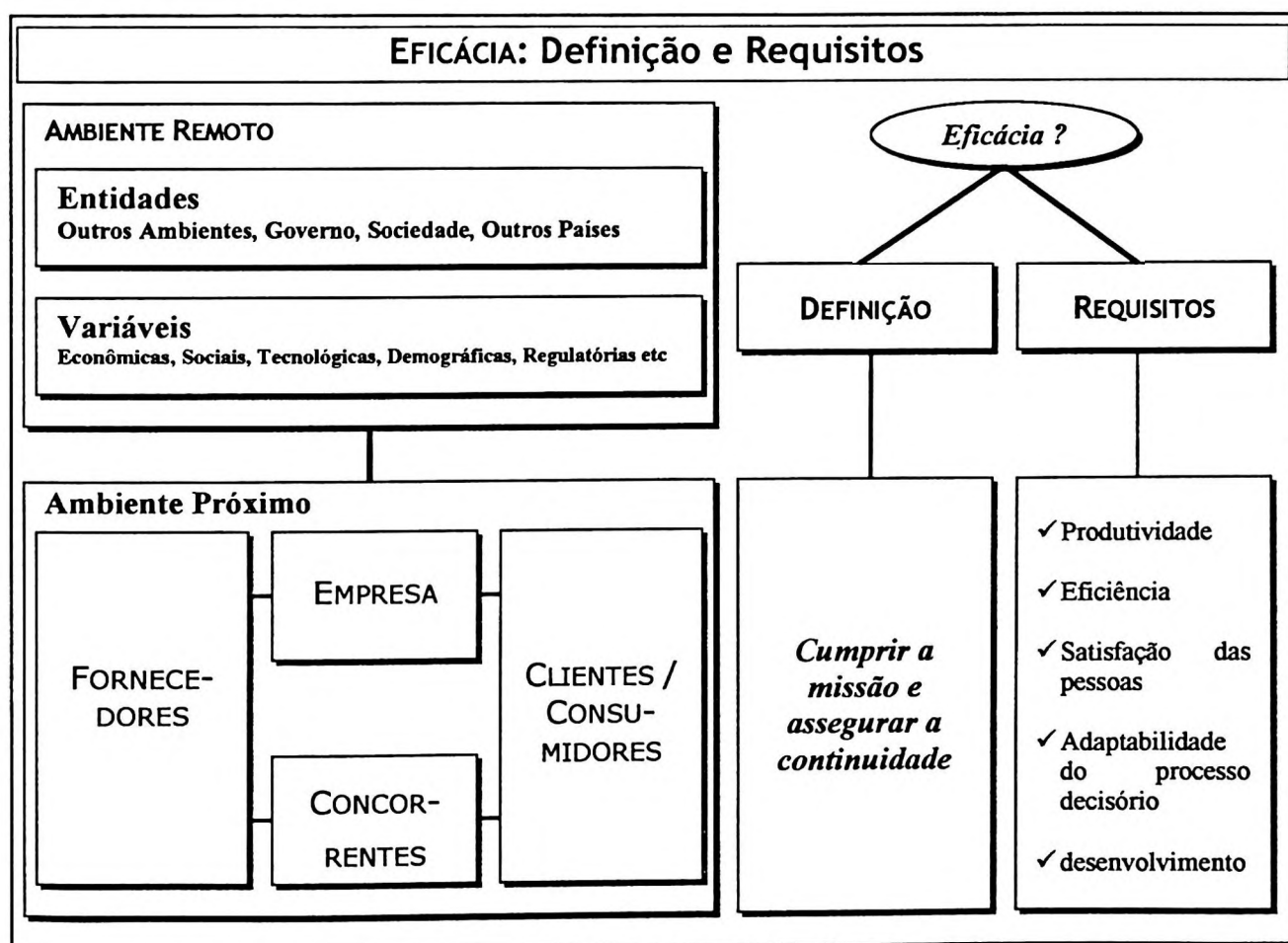


Figura 12. *Eficácia: definição e requisitos*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Essas ocorrências têm seu *locus* nos ambientes *remoto* e *próximo*, caracterizando um amplo cenário dinâmico, volátil e cheio de incertezas. Desenha-se, então, um quadro no qual a missão das organizações empresariais tem que ser cumprida. Na **Figura 12. Eficácia: Definição e Resultados** está diagramada a interação da empresa com os ambientes próximo e remotos, referencial no qual a *eficácia da organização* será buscada. **Eficácia organizacional** é definida como a capacidade de *cumprir a missão e assegurar a continuidade*.

No entanto, uma série de fatores, conforme diagramado na **Figura 12. Eficácia: Definição e Resultados**, são contribuintes e configuram-se como *requisitos para a eficácia empresarial*:

- ▶ **Produtividade:** diz respeito à otimização de volumes de bens e serviços demandados.
- ▶ **Eficiência:** diz respeito ao consumo ótimo de recursos e se caracteriza pela minimização dos custos de produtos/serviços, atividades e departamentos.
- ▶ **Satisfação dos agentes envolvidos na cadeia de relacionamentos:** diz respeito ao atendimento das necessidades dos diversos agentes econômicos com os quais a empresa se relaciona, contemplando a satisfação dos clientes com qualidade, prazo de atendimento e preços dos produtos, recolhimento/pagamento dos impostos de forma correta para o governo, reconhecimento dos esforços dos recursos humanos, formação de parcerias em alto nível com fornecedores e, assim, com os acionistas, gestores etc. O clima organizacional e a imagem da empresa são fundamentais para o seu sucesso.
- ▶ **Adaptabilidade do processo decisório dos gestores:** diz respeito à capacitação dos gestores de agir em um ambiente de constantes e profundas modificações, de aproveitar as oportunidades oferecidas pelo mercado, de fornecer respostas rápidas aos desafios e ter rapidez na tomada de decisões, entre outros aspectos.
- ▶ **Desenvolvimento:** diz respeito à melhoria constante, à excelência em todos os aspectos da empresa, contemplando adoção de novas tecnologias, novos processos e novas técnicas, treinamento e capacitação dos recursos humanos, enfim ao aumento do estoque de conhecimento e competência da empresa.

Cada fator, anteriormente descrito, tem seu correspondente impacto no desempenho e conseqüentemente na eficácia empresarial. Com base nisso, seria desejável que a gestão da empresa tivesse como base o acompanhamento do comportamento dos fatores básicos da eficácia, tanto no que se refere aos aspectos específicos, como, principalmente, aos compostos e globais, dos quais decorre o aproveitamento das sinergias internas e a eliminação de gargalos.

Na prática isso é impossível, visto que as diferenças e a heterogeneidade destes fatores torna impraticável a sua análise, dada a inviabilidade do estabelecimento de uma base única pela qual os seus desempenhos pudessem ser acumulados e comparados.

Assim, o **lucro ou resultado econômico** expresso em *termos monetários* se consubstancia na base pela qual podem ser refletidos todos os aspectos e as variáveis impactados pelas decisões dos gestores, mesmo porque aumentos de produtividade, ou de eficiência, ou de satisfação das pessoas, ou de adaptabilidade do processo de gestão, ou de desenvolvimento promovem aumento no lucro e vice-versa. Então, pode-se afirmar que o **resultado econômico** é o *melhor indicador do nível de eficácia das empresas*, considerando a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos esses fatores, inclusive a sinergia existente entre eles. A discussão do conceito de *resultado econômico* será feita ao longo da seção **4.3 Eficácia e Resultado**, bastando, por ora, o aceite deste paradigma.

Esta constatação fez com que os empreendimentos em geral, passassem a ser acompanhados e avaliados, tanto no que se refere aos seus planos como nos negócios realizados, por meio de informações baseadas na evolução dos seus *patrimônios* e nos *resultados econômicos* decorrentes.

Por outro lado, o sucesso de uma organização depende da qualidade da sua interação com o ambiente – próximo e remoto:

- **com os parceiros da cadeia de suprimentos** – do qual decorre o seu próprio resultado e o das demais entidades parceiras e do segmento como um todo; e

- **com os concorrentes** – procurando estar à frente, antecipar-se ou, em situação oposta, buscando identificar os seus fatores de sucesso e direcionando a empresa para uma melhor posição de competição.

A **eficácia organizacional** num ambiente crescentemente competitivo exige que os gestores disponham de um modelo de gestão pró-ativo, claro e formalmente definido e de informações e sistemas de informações que os apoiem na tomada de decisões sobre transações e na avaliação de desempenhos.

As informações baseadas nos **resultados econômicos**, tanto os da própria organização quanto os das entidades parceiras, do segmento e dos concorrentes são fundamentais para a avaliação dos seus desempenhos, previsão de suas estratégias de ação e para a identificação de seus objetivos e soluções utilizadas.

4.3 Eficácia e Resultado

4.3.1 Eficácia da Empresa. Resultado da Empresa

EFICÁCIA DA EMPRESA

A empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade. A continuidade só está assegurada se a empresa consegue repor os recursos consumidos em suas operações. Isso se concretiza quando o valor econômico dos bens e os serviços por ela produzidos e absorvidos pelo mercado forem superiores ao valor econômico dos recursos obtidos no mercado e posteriormente consumidos no processo produtivo de agregação de valor. Quando isso ocorre a empresa cumprirá a sua missão.

O pressuposto da continuidade sob o qual a organização é constituída não pode ser violado. Se isso ocorrer a organização está fadada a desaparecer. Portanto, as organizações buscam ser, continuamente, eficazes, competitivas e otimizadoras de seus resultados econômicos.

Da análise das organizações identificamos a interdependência nos fluxos físico-operacionais entre as partes constituintes, provocando a ocorrência de transações que impactam as partes e o

todo. Sendo o valor econômico dos bens e serviços produzidos maior que o dos recursos consumidos, estar-se-á obtendo um resultado econômico positivo – *lucro econômico*. Dessa forma estará assegurando sua continuidade e assim, sendo eficaz. Para DRUCKER [1981:42],

[...] a abordagem de otimização deveria enfatizar a eficácia. A eficácia concentra-se nas oportunidades de gerar receitas, criar mercados, e modificar as características econômicas dos produtos e mercados existentes.

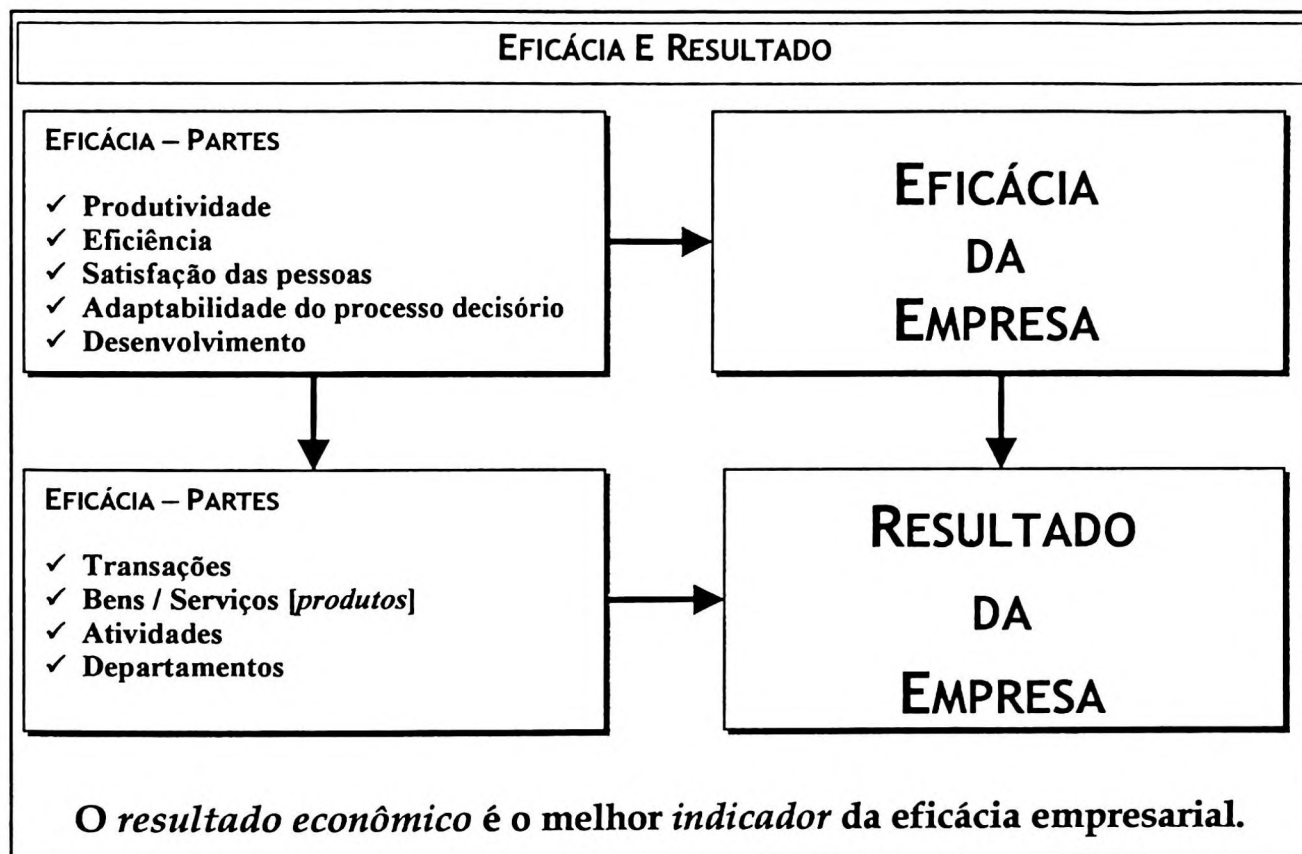


Figura 13. *Eficácia e resultado*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Portanto, as ações dos gestores das organizações, áreas de negócios, os segmentos, as unidades operativas e os centros de resultados devem ter como foco a **otimização do todo** visto a interdependência de seus fluxos físico-operacionais. Os Sistemas de Informações de Gestão Econômica [SIGE] a serem desenvolvidos para apoiar os gestores na busca da eficácia, competitividade e otimização de seu resultado econômico devem considerar que:

- **Eficácia do Sistema Empresa** depende da *eficácia de suas partes* – promove o estabelecimento de objetivos e planos convergentes e coordenados.
- **Competitividade** da organização depende da competitividade de suas partes – a adoção do preço de transferência baseado no custo de oportunidade [menor preço de mercado à vista em condições equivalentes] assegura que os produtos e serviços gerados sejam cobrados por preços competitivos, sem repasse de eficiências ou ineficiências.
- **Otimização do Resultado Econômico** da organização depende da *otimização de suas partes* – a apuração do resultado de forma correta permite avaliar e decidir sobre planos e realizações, considerando os resultados de produtos, atividades, departamentos, áreas de negócio e da própria empresa.

4.3.2 Resultado econômico como indicador da eficácia organizacional

RESULTADO ECONÔMICO

HENDRIKSEN & Van BREDA [1999:181-185] numa reflexão sobre os conceitos de capital e lucro apóiam-se na teoria econômica e na visão dos economistas. Iniciam aludindo à obra de Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income* [1906]:

Usando a linguagem do economista Irving Fisher, capital é um estoque de riqueza num dado momento. Lucro é um fluxo de serviços por unidade de tempo. Capital é a representação concreta de serviços futuros, o lucro é desfrute desses serviços num dado período.

Na seqüência os autores relatam que “*O economista escocês, Adam Smith, foi o primeiro a definir lucro como sendo o montante que poderia ser consumido sem reduzir o capital*”. Porém, entendem ser mais aprofundada a definição de J. R. Hicks, conforme aludida em sua obra *Value and Capital* [1946], em que lucro “[...] *é o montante que uma pessoa pode gastar durante um período, e ainda estar tão bem ao final do período quanto no início.*” e concluem observando que “*Em outras palavras, o lucro, de acordo com SMITH e HICKS, é o excedente após a manutenção do bem-estar, mas antes do consumo*”.

A empresa, no desempenho de suas funções, executa atividades que consomem recursos financiados por um estoque de riqueza denominado capital. Vimos também que a sua continuidade depende de resultados que reponham ao menos os recursos consumidos. Portanto é função, ou melhor, missão do gestor, manter e otimizar o estoque de riqueza e, assim, assegurar a continuidade do fluxo de serviços denominado por FISHER como lucro.

Devem, então, os gestores buscar resultados econômicos que permitam repor o consumo de capital na aquisição dos recursos necessários, estando aí incluída a remuneração dos investimentos dos empreendedores sem diminuir o capital inicial. Assim, operacionalmente, os termos resultados econômico e lucro podem ser usados como intercambiáveis.

A comparação entre capital final e inicial, para determinação dos acréscimos e decréscimos de resultado, somente será efetuada após os ajustes das entradas, as saídas de capital e a distribuição de resultados. O *resultado econômico*¹³, quando tratado e mensurado corretamente, como vimos, reflete o efetivo impacto das variáveis envolvidas nas decisões dos gestores, tornando-se o melhor indicador da eficácia empresarial e um critério confiável e uniforme para a tomada de decisões em todos os níveis gerenciais da organização.

O que se entende por *resultado econômico mensurado corretamente*? É o resultado que expressa a variação do patrimônio da entidade, seja a empresa como um todo ou uma unidade de negócio, entre dois momentos de tempo, refletindo todas as conseqüências físicas [*volumes produzidos, volumes consumidos, tempo etc.*], econômicas [*preços, juros, inflação etc.*] e financeiras [*prazos de recebimentos e desembolsos*].

DA FORMAÇÃO DO RESULTADO ECONÔMICO

O que ocorre em termos globais do resultado de uma entidade pode ser decomposto em suas partes constituintes. A eficácia do todo é função da eficácia das partes. Quanto às partes constituintes de uma entidade – sejam elas atividades, áreas de negócios e/ou subsidiárias –, o

¹³ Para uma discussão pormenorizada a respeito da mensuração do resultado econômico sob a ótica da Gestão Econômica – Gecon, ver GUERREIRO, Reinaldo. “Modelo conceitual de sistema de informação de Gestão Econômica: uma contribuição à teoria da comunicação”. Tese Doutorado [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1989: 197-217.

valor econômico da produção deve necessariamente ser superior ao valor econômico dos recursos consumidos nos respectivos processos produtivos.

A geração de resultado líquido pelas partes constituintes, deve, no mínimo ser suficiente para assegurar a reposição dos ativos consumidos no processo produtivo, e, assim, garantir a continuidade da empresa como um todo.

Os gestores são os responsáveis pela condução das atividades empresariais. Todas as estratégias, os planos, as metas e ações por eles implementados devem objetivar, em última instância, a otimização do resultado econômico, viabilizando e assegurando a sua continuidade.

O Sistema de Informações de Gestão Econômica [SIGE] é instrumental importante nesse processo e sua construção visa suprir todos os tipos de informações requeridas que suportem o gestor nas decisões voltadas à busca da eficácia empresarial. A base conceitual que suporta o desenvolvimento do SIGE deve incorporar, na geração de informações, os seguintes princípios e conceitos:

- ▶ **O Resultado Correto**, permitindo a apuração do valor econômico da empresa e das suas partes bem como refletindo adequadamente o impacto das ações gerenciais.
- ▶ Deve permitir **avaliações de desempenho** justas respeitando as definições de autoridade e responsabilidade estabelecidas no modelo de gestão.
- ▶ Respeitar o **princípio da controlabilidade** das gestões – as informações devem refletir *custos* e *receitas* decorrentes das ações do gestor, sem rateios e outras formas indesejadas de transferência de eficiência ou ineficiência entre áreas.
- ▶ Levar em conta as flutuações do **poder aquisitivo da moeda específico** da realidade ambiental vivida pela organização e de suas áreas e unidades de negócios, permitindo a comparabilidade das informações entre períodos de tempo [*moeda constante*] e a correta mensuração dos efeitos monetários e das demais variáveis conjunturais.

- ▶ Refletir as **variáveis** do *sistema físico-operacional*, identificando e mensurando todas as transações que ocorrem na totalidade das atividades.
- ▶ Tratar as **áreas e unidades de negócio** como centros de investimentos possuidoras de patrimônio e conta corrente caixa próprios, sendo a área financeira configurada como o banco interno fomentador dos recursos financeiros. É utilizado o conceito de *custo de oportunidade*. O Custo de Oportunidade garante a competitividade das partes, pois é o menor preço de mercado em condições equivalentes de obtenção.
- ▶ Apurar o **valor econômico da empresa** e das principais áreas/unidades de negócio e do *goodwill* pelo método do valor presente de fluxo de caixa descontado.
- ▶ Observar os **requisitos anteriores** na disponibilização de informações para suprir todas as fases do processo de planejamento, execução e controle.
- ▶ **Promover melhores condições** para atingir os desempenhos objetivados, por meio do acesso direto ao sistema pelos gestores, utilizando-o efetivamente para simulações, planejamento, até em tempo real, se necessário for.
- ▶ Permitir a **transparência** das ações dos gestores, assegurando o controle e a avaliação de desempenhos pela alta administração.
- ▶ Utilização do conceito de **custo de oportunidade**, visto este garantir a competitividade, pois é o menor preço de mercado em condições equivalentes de obtenção.

O modelo GECON, que é a base conceitual para o desenvolvimento de Sistemas de Informações, é constituído por um conjunto de conceitos de mensuração que busca atender ao conceito do resultado correto. Dentre eles destacamos:

- ▲ A **transação** é o único fenômeno que altera o patrimônio de uma entidade e pode ser mensurada monetariamente – contabilidade baseada em transações econômicas;

- ▲ A receita deve ser **reconhecida no momento de geração da riqueza** refletindo as ocorrências/transações econômicas [*compras, produção, investimento, prestação de serviços, vendas etc.*], e não somente na venda a terceiros de produtos e serviços;
- ▲ **Método de custeio direto, matriz de identificação e acumulação de resultados**, assim, por exemplo, se um produto ou serviço deixar de existir todos os custos e as receitas identificados a ele não devem mais ocorrer. Também viabiliza a análise das atividades componentes da cadeia de valores quanto a sua competitividade em face do mercado e identifica a sua cota parte de contribuição na formação do resultado econômico da [*agregação de valores*] organização;
- ▲ **Custo de remuneração do capital investido** só é lucro sob o conceito econômico do resultado que exceder o custo de remuneração do capital;
- ▲ Preço de transferência dos produtos, serviços e recursos baseado no **custo de oportunidade** da melhor alternativa de uso;
- ▲ **Custo de reposição à vista** para medir o impacto operacional do recurso consumido;
- ▲ **Valor presente e valor futuro** deflacionado para medir os impactos financeiros das transações e o valor do dinheiro no tempo;
- ▲ **Valorização dos ativos** segundo a sua utilidade para a empresa por meio do conceito de fluxo de benefícios futuros;
- ▲ **Moeda constante baseada na inflação interna** para permitir a comparabilidade entre períodos e a apuração das variações reais de preços e taxas de juros.

Após as considerações a respeito dos aspectos conceituais do resultado econômico, é importante destacar que a decomposição do resultado econômico de uma organização pode ser feita em nível cada vez mais analítico, até a menor unidade de acumulação de resultados que é a *transação*.

O Resultado Econômico *é a melhor medida da eficácia empresarial. A eficácia de dada organização* depende da *eficácia de suas partes*. Ocorre que o resultado econômico não resulta só da combinação de entradas de recursos e saídas de produtos, mas também das variáveis determinadas nos ambientes próximos e remotos, tais como preços, volumes etc. O contexto é que a empresa precisa ser tornada eficaz e para tanto seu potencial precisa ser identificado e realizado, pois “[...] *ela precisa ser transformada numa empresa diferente, para um futuro diferente*” [DRUKER,1998:3-4].

Sendo o **resultado econômico** a melhor medida da eficácia organizacional, as decisões devem ser tomadas com base em resultados econômicos. Os gestores devem ter em mente que as **transações/negócios** objeto das decisões sempre envolvem duas características básicas:

- sacrifício de um bem/dinheiro/direito em troca da obtenção de um benefício [receita/economia]; e
- em geral, a existência de mais de uma alternativa de ação.

Por essa razão, há necessidade de uma escolha/decisão e o critério mais correto e adequado é a adoção de um que privilegie a escolha da alternativa que ofereça as melhores vantagens, ponderando-se concomitantemente o que será sacrificado e o que será obtido. A ponderação mais justa e correta é por meio da apuração do resultado econômico, mensurando os recursos cedidos [custo] e os benefícios decorrentes [receita].

Retomando a questão da formação do resultado econômico, o resultado global de uma empresa é igual à soma dos resultados de suas partes: transações, atividades, departamentos etc. O resultado de uma atividade é igual à soma dos resultados das transações/eventos por ela promovidos mais [+] as receitas/custos identificados em relação à atividade e não identificados com relação às transações/eventos.

O resultado de um departamento é igual à soma dos resultados das atividades por ele gerenciadas mais [+] as receitas/custos identificados em relação ao departamento e não identificados com relação às atividades e eventos/transações. O resultado da empresa é igual à soma dos resultados

dos departamentos mais [+] as receitas/custos não identificados com os departamentos, as atividades e os eventos/transações.

O conceito de áreas/unidades de negócio é consistente e coerente com a necessidade de competitividade das empresas, assegurando assim a sua continuidade e a otimização da eficácia organizacional. Em resumo, estabelece-se que todas as atividades e os departamentos têm que dar contribuições positivas [*lucro*], sem o que é preferível que sejam eliminados/terceirizados. As contribuições das atividades devem ser apuradas pela diferença entre o valor total dos bens/serviços gerados e os custos diretos/identificados incorridos.

Os custos das atividades devem ser adequadamente mensurados e tratados – custos diretos/identificados são aqueles eliminados com a extinção da atividade. Assim sendo, a adoção do **Preço de Transferência** é fundada na expectativa da sua contribuição na viabilização e no fortalecimento dos sistemas de informação para fins gerenciais, para tanto, deve:

- permitir a apuração de *resultados de transações* e de produtos/serviços internos ou externos, atividades, departamentos e empresa;
- direcionar para a otimização dos resultados;
- resolver o problema do reconhecimento da produção de bens/serviços internos: sem repasse de ineficiências ou eficiências, considerando somente as áreas realmente envolvidas, nos volumes corretos e no momento em que são efetivamente prestados – propicia o sepultamento definitivo do custeio por absorção e o uso dos desastrosos rateios e dos “*cost drivers*”;
- contribuir para o tratamento adequado/mensuração dos custos, das receitas e dos ativos viabilizando o uso de valores à vista e valores presentes;
- promover os esforços relacionados com a *eficácia organizacional*, operacionalizando o emprego do conceito de áreas/unidades de negócio e tornando justas e úteis as avaliações de desempenhos etc.

5. TRANSAÇÃO E EFICÁCIA ORGANIZACIONAL. INTERAÇÕES E PROCESSOS

5.1 Objetivo e estrutura do capítulo

5.1.1 Objetivo e encaminhamento da solução

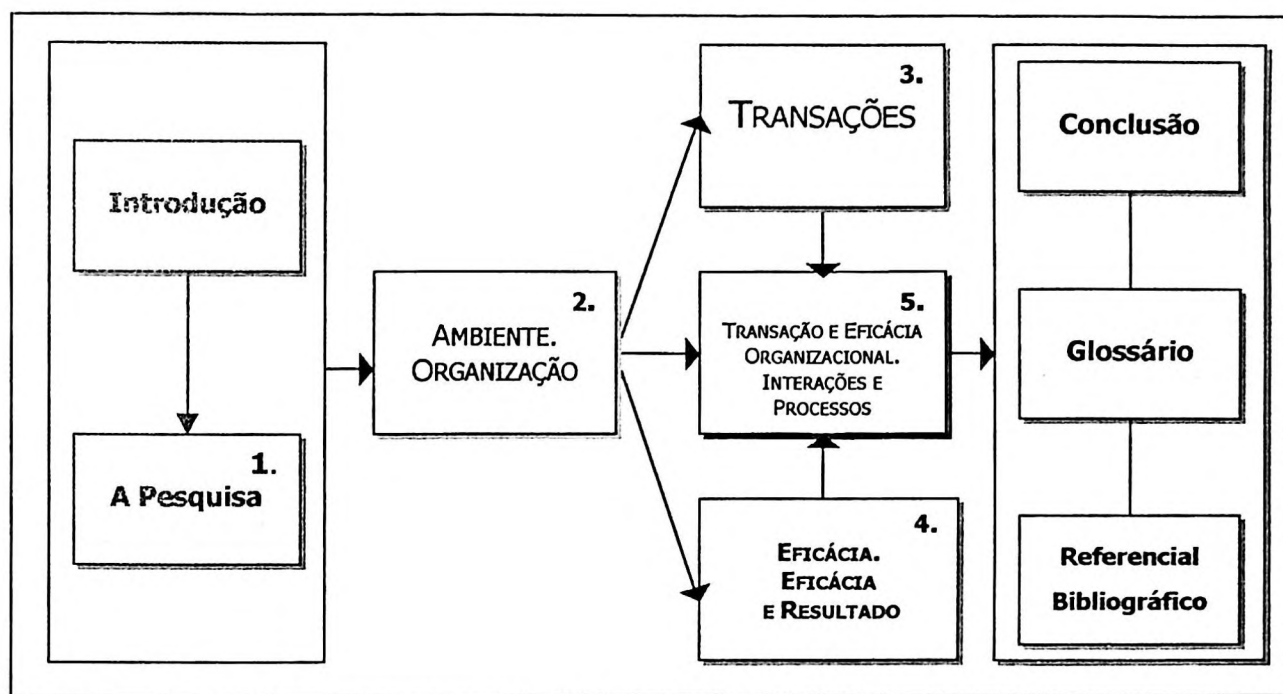
É objetivo deste capítulo o desenvolvimento de uma **estrutura conceitual** quanto à maneira de se tratar/considerar a *transação* – conseqüentemente sua gestão – considerando seu impacto e sua importância com vistas a assegurar a otimização da eficácia organizacional.

O desenvolvimento desta **estrutura conceitual** será orientada pela hipótese identificada no *Capítulo 1*, na seção 1.2.2. O encaminhamento da solução proposta apóia-se nas *premissas* e nos requisitos estabelecidos na seção 1.4 do *Capítulo 1*. Entendemos que a **estrutura conceitual**, que sustentará o *processo de otimização da eficácia organizacional tendo como base as transações*, requer sejam considerados, inicialmente, uma visão sistêmica na qual os **subsistemas organizacionais** explicitem *preceitos* que orientem ações com foco na transação e eficácia organizacional bem como os aspectos éticos e valores orientadores das atitudes dos agentes.

Nas organizações, as transações são ocorrências físico-operacionais localizadas no âmbito das atividades e derivam de decisões implementadas por gestores responsáveis por sua condução, na constante interação com outras atividades componentes da cadeia de valor – internas e externas à organização. Portanto, os resultados econômicos apurados das relações de troca, produto da **atuação** dos gestores, provocam **impactos** quanto à aderência da forma de agir nos **subsistemas da organização**.

Como processo, a *otimização da eficácia organizacional com base nas transações* impõe que os gestores atuem de acordo com as definições do modelo de gestão que suporta a estruturação do **Sistema de Gestão**, e este, por sua vez, enuncia e formaliza um **Processo de Gestão**. Dessa forma, é requisito fundamental os gestores atuarem firmemente apoiados por um **Sistema de Informação de Gestão Econômica – SIGE** nas decisões, ações e análises requeridas no processo de gestão.

O **Processo de Gestão** demanda por parte dos gestores – em todas as instâncias – que decisões sejam tomadas, implementadas e controladas. Dessa forma, naturalmente conduz à formalização de um **Processo de Tomada de Decisão**, pelo qual os gestores vão agir apoiados por **Modelos de Decisão** específicos voltados a suportar escolhas – *decisões* – baseadas no resultado econômico, estes [*resultados econômicos*] mensurados de acordo com os fundamentos do GECON, com foco na transação e assim identificando as respectivas **Contribuições das Transações**.



Por fim, o elo final deste encadeamento visa formalizar um **Processo de otimização da eficácia com base nas transações**, que oriente, minimize conflitos e assegure ações coordenadas tendo em vista uma gestão voltada para a eficácia organizacional. Como vimos, no **Capítulo 1. A pesquisa**, foram tratados a questão de pesquisa, a hipótese, o objetivo, o referencial teórico, as premissas e os requisitos – estas indutoras e norteadoras deste estudo. No entanto, o desenvolvimento deste capítulo não pode prescindir do processo de encadeamento lógico e conteúdo discutidos nos Capítulos **2. Ambiente. Organização**, **3. Transação** e **4. Eficácia. Eficácia e Resultado**. O diagrama da **Figura** acima permite identificar os capítulos já dissertados e *destaca* o **Capítulo 5**, cuja estrutura é objeto da seção a seguir.

5.1.2 Estrutura do capítulo

Além da seção 5.1.1, este capítulo compõe-se das seguintes partes: **5.2 Subsistemas organizacionais e seu papel na otimização da eficácia organizacional com foco na transação** por sua vez é cindida em duas partes: **5.2.1 Preceitos e interação/integração requeridos dos subsistemas organizacionais** em que discorreremos sobre os preceitos e subsistemas organizacionais. Em **5.2.2 Atuação dos gestores e impacto gerencial** exploramos o impacto de aspectos da atuação gerencial.

Em **5.3 Otimização da eficácia organizacional com base nas transações** o assunto é cindido em quatro partes: **5.3.1. Interação do processo de gestão e SIGE** e **5.3.2 Eventos. Tipos de Eventos**. Em **5.3.3 Processo e modelos de decisão** é discutido o *processo decisório* no que diz respeito à tomada de decisão e aos modelos de decisão. Em **5.3.4 Processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações** tratamos da sistematização da atuação do gestor com foco na transação visando à obtenção de graus de eficácia organizacional. Em síntese, tratamos do encadeamento dos passos a serem executados com vistas à obtenção da otimização do resultado [econômico] tendo como base as transações.

Por fim, na seção **5.4 Visão integrada do processo de otimização da eficácia organizacional** é desenvolvido um estudo de caso com o propósito de demonstrar em termos concretos a aplicabilidade da estrutura conceitual proposta e, assim, contribuir no processo de corroborar a hipótese identificada no *Capítulo 1. A pesquisa*.

5.2 Subsistemas organizacionais e seu papel na otimização da eficácia organizacional com foco na transação

5.2.1 Preceitos e interação/integração requeridos dos subsistemas organizacionais

As organizações são sistemas abertos, dinâmicos, com seus subsistemas interagindo interna e externamente. Também podem ser vistas como um sistema social inserido num meio social mais amplo, e que numa dimensão temporal necessita constantemente ser

[...] capaz de encontrar o seu posicionamento na divisão social do trabalho e encontrar formas de motivar... os agentes – indivíduos e organizações – que, externa e internamente, vão constituir sua fonte de actividade e dar a esta um objetivo útil. [SOUSA, 1990:19]

Para que isso ocorra, a interação interna e externa dos subsistemas possibilita o funcionamento das atividades, em essência, consumidoras e transformadoras de recursos em bens e/ou serviços por meio da execução de operações. As organizações, como visto no Capítulo 2 se estruturam nos seguintes subsistemas: Subsistema Institucional; Modelo de Gestão; Subsistema de Gestão; Subsistema Organizacional; Subsistema Social; Subsistema de Informações; Subsistema de Processamento de Dados; Subsistema Físico-Operacional e Subsistema Econômico.

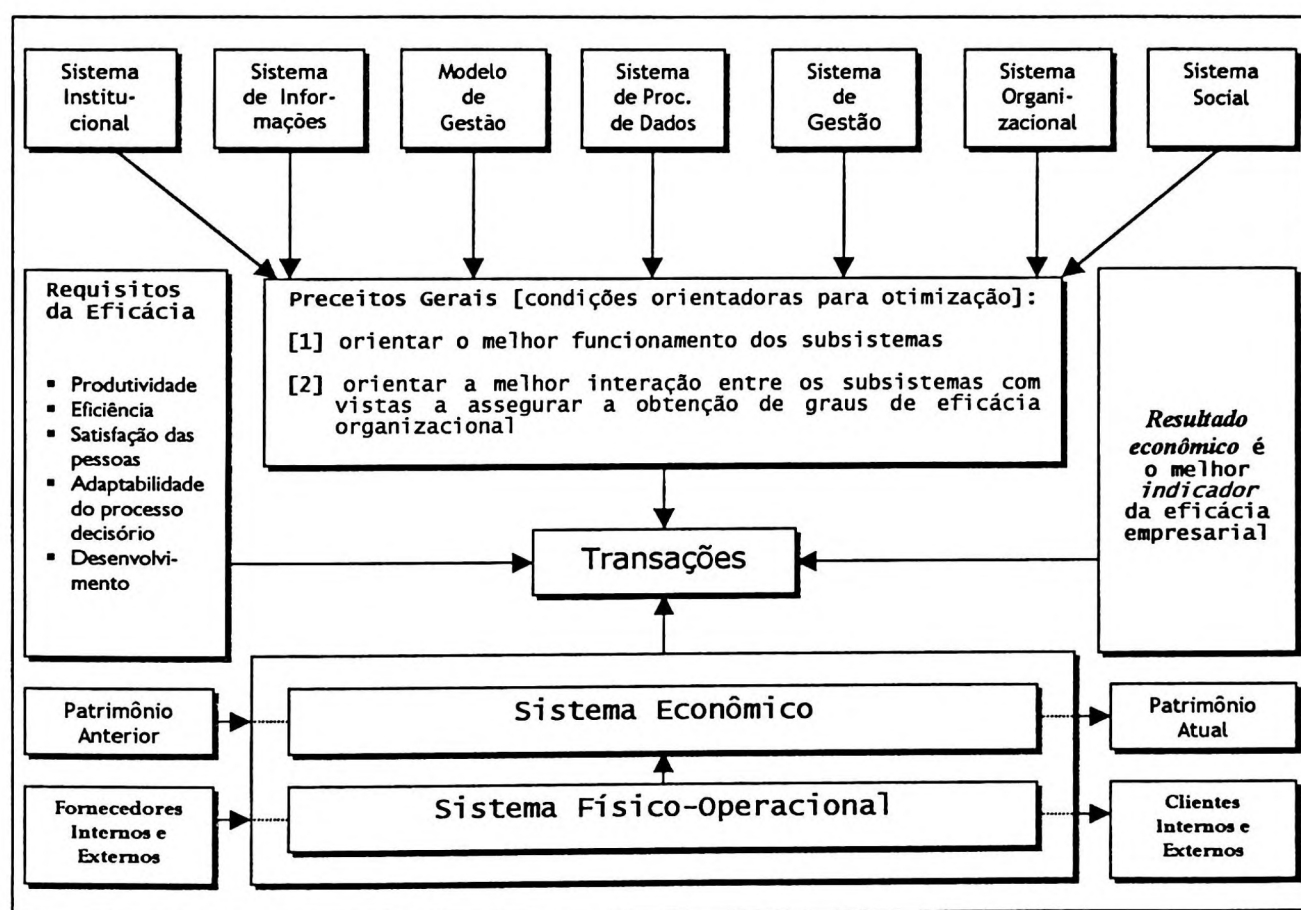


Figura 14. Preceitos Gerais dos Subsistemas Organizacionais

No mundo dos negócios, as organizações competem tanto por recursos como por clientes, num cenário de incertezas em que a volatilidade dos mercados tem mostrado ser a regra e não a

exceção. Impõe-se, então, uma questão básica a qualquer organização: *como* assegurar uma atuação dos subsistemas de forma harmoniosa e compatível com a necessidade de, em vez de trabalhar com incertezas, agir com níveis de riscos – estes minimizados – com vistas a otimizar a eficácia organizacional?

Conforme diagramado na *Figura 14. Preceitos gerais dos subsistemas organizacionais*, os subsistemas tendo em vista os *requisitos da eficácia organizacional* e a premissa de que o *resultado econômico – corretamente mensurado – é o melhor indicador da eficácia organizacional* e a *transação* como origem da formação desse resultado, estarão interagindo em conformidade com preceitos gerais, que estabelecem as condições orientadoras para a otimização da eficácia organizacional.

No entanto, a atuação dos subsistemas como descritos, passa antes pela resposta à questão anteriormente enunciada. O “*como*” da questão não é no sentido técnico de saber fazer – por exemplo, combinar recursos – e, sim, uma questão de negociação quanto a caracterizar o escopo de cada subsistema. O que se pretende sempre é uma atuação conjunta otimizadora.

Nas organizações todas as partes – atividades – são co-produtoras do todo e vistas, de acordo com PEREIRA [2001:39] *in* CATELLI [2001], “[...] *como um processo de transformação de recursos [materiais, humanos, financeiros, tecnológicos etc.] em produtos e serviços, compostos de diversos processos menores, que são suas atividades*”.

Dadas as características sistêmicas presentes nas organizações [empresariais], estas impõem a necessidade de tornar distintos os escopos dos subsistemas estabelecendo preceitos orientadores para a atuação convergente com os propósitos de eficácia organizacional. O objetivo é assegurar a atuação das partes voltadas para otimizar o todo em termos de resultado econômico e, para que isso aconteça, é necessário que os subsistemas estejam orientados para um propósito comum, de modo que quando em interação tenham uma atuação convergente para a obtenção de graus de eficácia.

5.2.1.1 Identificando os preceitos orientadores dos subsistemas organizacionais

As organizações têm um claro papel a desempenhar na sociedade. Antecede ao efetivo desempenho de seu papel expectativas internas e externas quanto à forma de atuação. Algumas dessas expectativas dizem respeito [ARANTES,1994:85-86]:

- ❑ *a necessidade de assegurar que as realizações da organização sejam compatíveis com a sua razão de ser;*
- ❑ *a praticar uma conduta de acordo com os padrões culturais, crenças, valores aceitos pela Sociedade, donos e colaboradores;*
- ❑ *as crenças, os valores, as convicções e as expectativas dos empreendedores precisam ser convertidos em orientações para a organização, devem ser conhecidos, entendidos e aceitos pelos colaboradores, e estar refletidos em sua conduta;*
- ❑ *os recursos precisam ser dimensionados, obtidos, alocados e usados produtivamente;*
- ❑ *é preciso criar oportunidades capazes de atrair, desenvolver e manter talentos;*
- ❑ *é preciso existir um processo de evolução criativo e inovador capaz de definir os estados futuros e de promover mudanças para atingi-lo;*
- ❑ *as pessoas precisam assumir seus papéis e responsabilidades, devem estar motivadas e ser orientadas a trabalhar coletivamente;*
- ❑ *é preciso atenção, esforço e criatividade para compatibilizar a satisfação das necessidades e objetivos individuais com a realização das finalidades empresariais;*
- ❑ *é preciso assegurar um lucro adequado capaz de remunerar os riscos e investimentos dos empreendedores e as contribuições dos colaboradores, e suportar os requisitos de sobrevivência, crescimento e continuidade da organização.*

As expectativas enunciadas devem ser atendidas quando do efetivo desempenho por parte das organizações de seu papel na sociedade. Desempenharão o papel de provedoras de “[...] produtos de valor [utilidades] que irão satisfazer às necessidades de um grupo representativo de pessoas [clientes], praticando padrões de comportamento [conduta] aceitos pela Sociedade [ARANTES,1994:85].

Nas relações internas também existem obrigações a cumprir. Entre outras, elas se relacionam à concretização dos anseios dos colaboradores e à conduta coerente com o conjunto de crenças e valores estabelecidos.

Portanto, a atuação da organização, que além de atender às expectativas anunciadas no desempenho de seu papel, também deve assegurar, por meio do estabelecimento de **preceitos orientadores** de seus subsistemas – a partir dos preceitos gerais – que sejam vetores de convergência com foco na otimização da eficácia organizacional, esta tendo como base a **transação**. Os preceitos gerais – condições orientadoras para otimização – são: [1] *orientar o melhor funcionamento dos subsistemas*; e [2] *orientar a melhor interação entre os subsistemas com vistas a assegurar a obtenção de graus de eficácia organizacional*.

A seguir vamos discorrer sobre os **subsistemas organizacionais**:

□ SUBSISTEMA INSTITUCIONAL

O sucesso dos gestores no desempenho de seus papéis depende, em grande parte, de disporem de uma visão clara das finalidades pelas quais a empresa foi criada e é mantida. A organização relaciona-se com os donos, clientes, fornecedores, o governo, a comunidade, o pessoal, entre outros, os quais têm necessidades, crenças, valores, missão e interesses próprios e provocam impactos no processo de definição do subsistema organizacional.

Conforme diagramado na *Figura 15. Subsistema institucional* a definição do subsistema passa por um processo de ajustes e interações referente às necessidades e/ou interesses, à missão, às crenças e aos valores dos *grupos de interesses* que interagem com a organização. Será definida a razão de ser da organização, sua finalidade, as crenças e os valores que orientarão as ações dos gestores – o que caracteriza uma filosofia de atuação – e sua imagem. Teremos, então, missão, crenças e valores e a imagem da organização, singular, que caracterizam os instrumentos do subsistema institucional para uma empresa em particular.

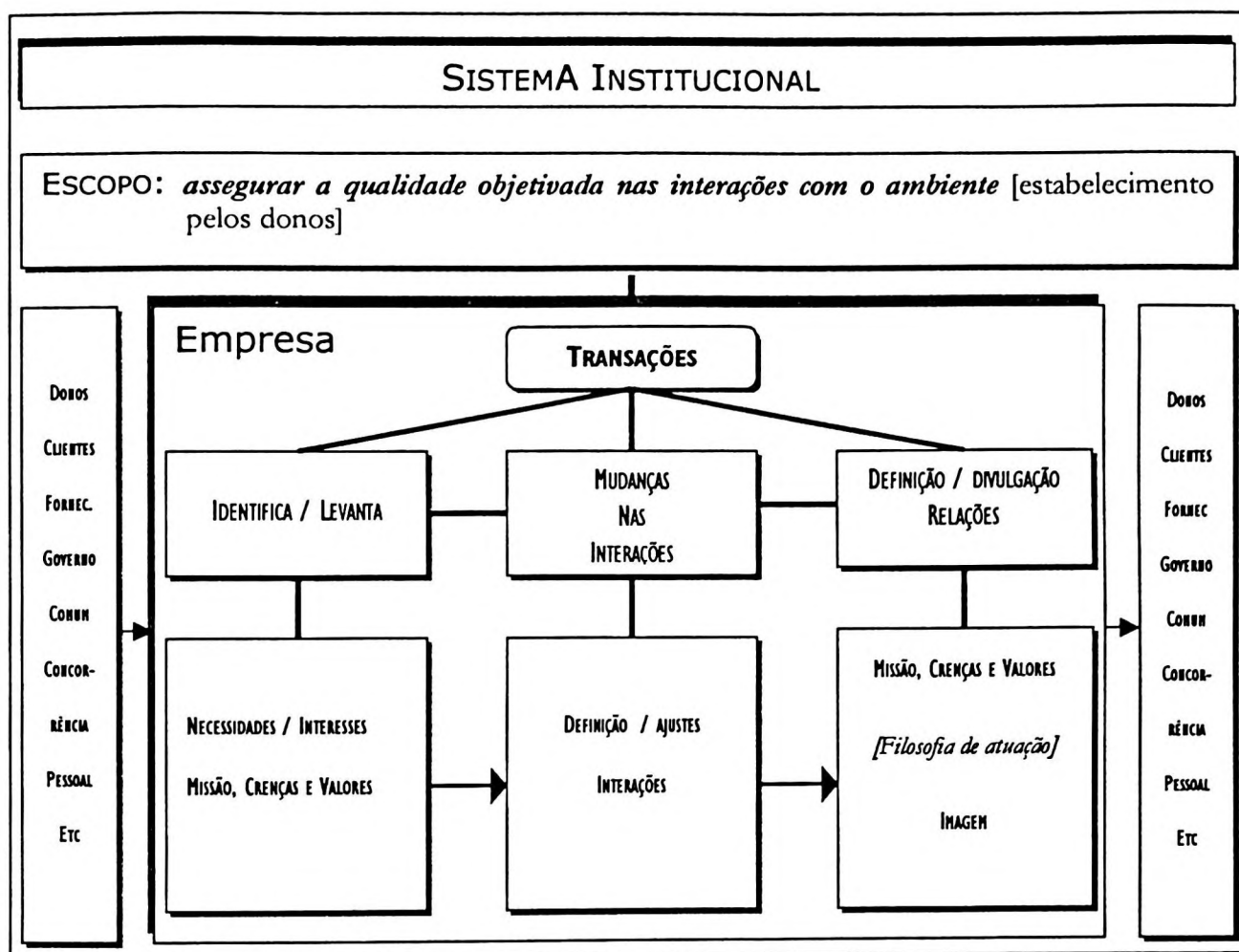


Figura 15. *Subsistema institucional*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica –Gecon*, 2000.

O escopo é o de assegurar a qualidade objetivada nas interações com o ambiente. A qualidade objetivada tem o propósito de, a partir das transações, otimizar a eficácia empresarial.

Por fim, *subsistema institucional* tem importância fundamental pois reúne os instrumentos que auxiliam a administração a fixar a razão de ser do empreendimento de acordo com crenças, valores, convicções e expectativas dos empreendedores. Ele define a identidade da empresa como instituição, caracterizando as finalidades externas e internas a que ela se propõe a atender [ARANTES,1994:89]

□ MODELO DE GESTÃO

A gestão deve estar voltada para a constante busca de um padrão de excelência quanto aos níveis de eficiência e eficácia das atividades desenvolvidas nas organizações empresariais. Uma das condições para que isso aconteça é o estabelecimento de um modelo conceitual, normativo, que capte de forma simplificada as variáveis mais significativas da realidade e se traduza em uma ferramenta orientadora da atuação dos gestores. Atendida essa condição, o uso do modelo permitirá que as complexas relações existentes na realidade sejam estabelecidas em termos claramente definidos e fáceis de serem entendidas pelos gestores.

A *Figura 16. Modelo de gestão* ilustra graficamente o processo de definição dos princípios de gestão e que após divulgados orientarão os gestores no desempenho de suas funções. CRUZ [1991:39] define modelo de gestão como um “[...] conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”.

O Subsistema Institucional impacta a definição do Modelo de Gestão ao estabelecer a Missão, as Crenças e os Valores da organização. Estas serão contrapostas com a Missão, as Crenças e os Valores dos donos e as necessidades e os interesses inerentes em qualquer processo de interação entre grupos da sociedade. O produto final é um conjunto de definições que orientará a ação dos gestores e serão os paradigmas de gestão e avaliação de desempenho.

Denominamos esse produto de Princípios de Gestão [permanentes], constituindo-se em vetores de orientação de ação dos gestores e são, conforme PARISI & NOBRE [2001:121-2] *in* CATELLI [2001]:

- *estilo*: forma de relacionamento entre os gestores e os recursos humanos;
- *papéis e posturas*: comprometimento requerido para o gestor;
- *poder e responsabilidades*: definição de autoridade e responsabilidade;
- *amplitude do processo de gestão*: definição da estrutura de planejamento, execução e controle;
- *critério de avaliação de desempenho*: definição do critério de avaliação de desempenho que deve estar baseado no objetivo de gestão;

- *ritual de relacionamento entre acionistas e gestores*: definição dos níveis e das formas de interações entre os gestores e acionistas, tanto para assuntos programados como para fatos extraordinários;
- *regras para sistema de informações*: definições gerais para garantir as informações necessárias para suportar o processo de gestão e de avaliação de desempenho.

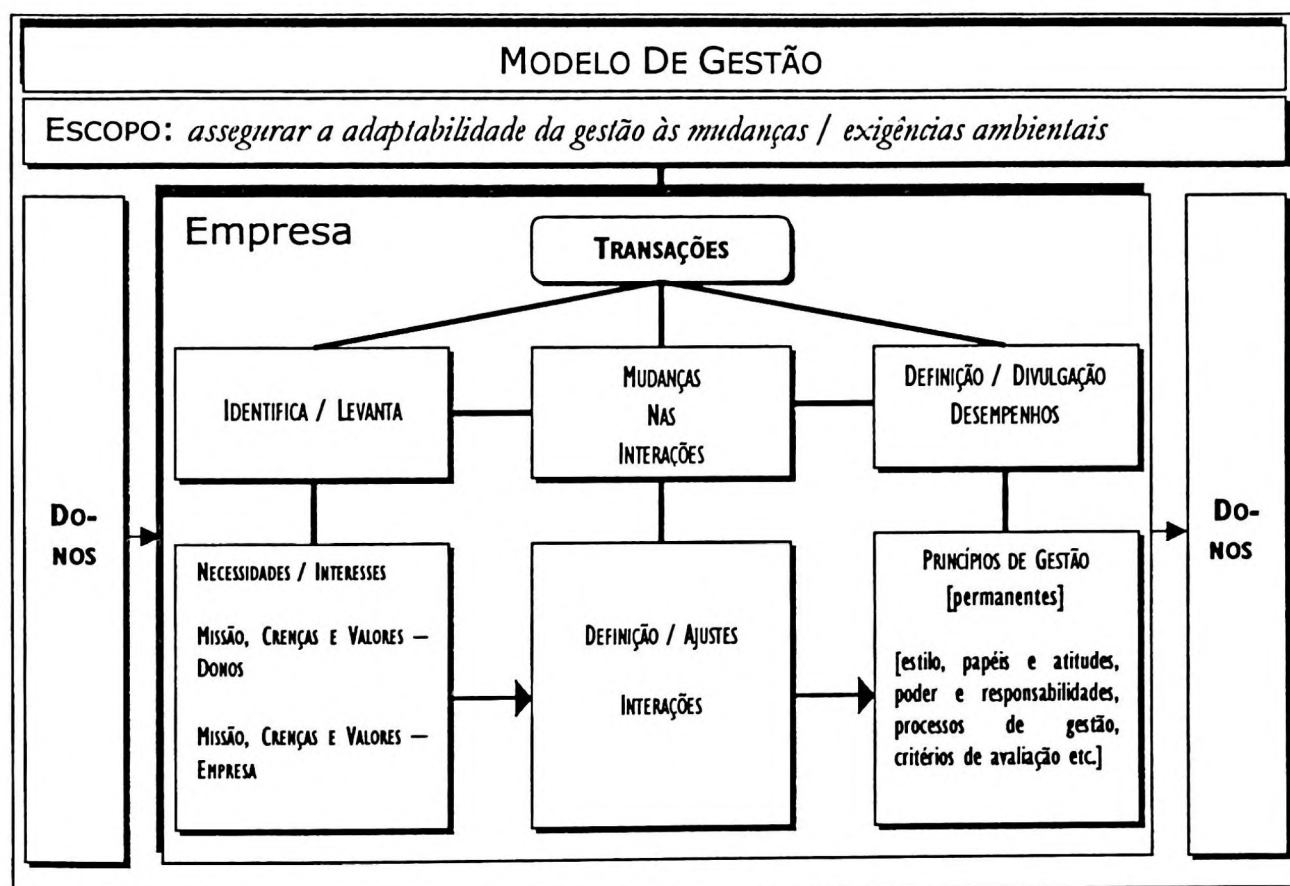


Figura 16. Modelo de gestão

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Os princípios de gestão definidos no **Modelo de Gestão** têm impactos na definição dos demais subsistemas organizacionais. Identificamos em PARISI & NOBRE [2001:124] in CATELLI [2001] interações com os subsistemas organizacional, de gestão, social e de informação. A estes acrescentamos o subsistema de processamento de dados, econômico e físico-operacional. As interações dizem respeito a:

- *Subsistema de Gestão*: deve ser estruturado com base no processo de gestão definido no modelo de gestão;

- *Subsistema Organizacional*: a estrutura organizacional deve refletir a definição de poder e responsabilidade definida no modelo de gestão;
- *Subsistema Social*: as regras do modelo de gestão impactam e orientam o comportamento dos gestores e, conseqüentemente, dos demais profissionais envolvidos;
- *Subsistema de Informações*: recebe *inputs* do modelo de gestão no que se refere às regras específicas de qualidade de informação, como também a caracterização da necessidade de informação, uma vez que este subsistema deve apoiar o processo de gestão e a avaliação de desempenho;
- *Subsistema de Processamento de Dados*: materializa a produção das informações nos moldes definidos pelo subsistema de informação;
- *Subsistema Físico-Operacional*: impacta a estruturação desse sistema ao influenciar na forma de condução das atividades necessárias à organização;
- *Subsistema Econômico*: orienta o modelo de mensuração de modo a que todas as transações tenham todos os seus aspectos refletidos em termos econômicos.

□ SUBSISTEMA DE GESTÃO

A condução eficaz das atividades organizacionais é dependente da interação harmônica entre os subsistemas organizacionais. Há uma ordem, quase natural, na configuração das atividades impondo uma complementaridade entre elas. É o caso do Subsistema de Gestão que tem papel relevante no fornecimento de instrumentos necessários no processo de definição de situações futuras objetivadas e na sua condução.

Os gestores necessitam de instrumentos que os auxiliem a estabelecer “[...] *definições mais específicas relacionadas, por exemplo, à linha de produtos, mercados, clientes, tecnologia, margens de rentabilidade, prioridades e níveis de investimentos, fontes de recursos etc.*” [ARANTES, 1994:91].

O escopo do Subsistema de Gestão é *assegurar a condução da organização à situação desejada*. Para isso é constituído por instrumentos que

[...] *dão suporte à gestão na fixação dos resultados empresariais e na orientação, organização, coordenação e controle das atividades de forma a assegurar que elas sejam dirigidas com as finalidades pelas quais a empresa foi criada e é mantida.* [ARANTES, 1994:89]

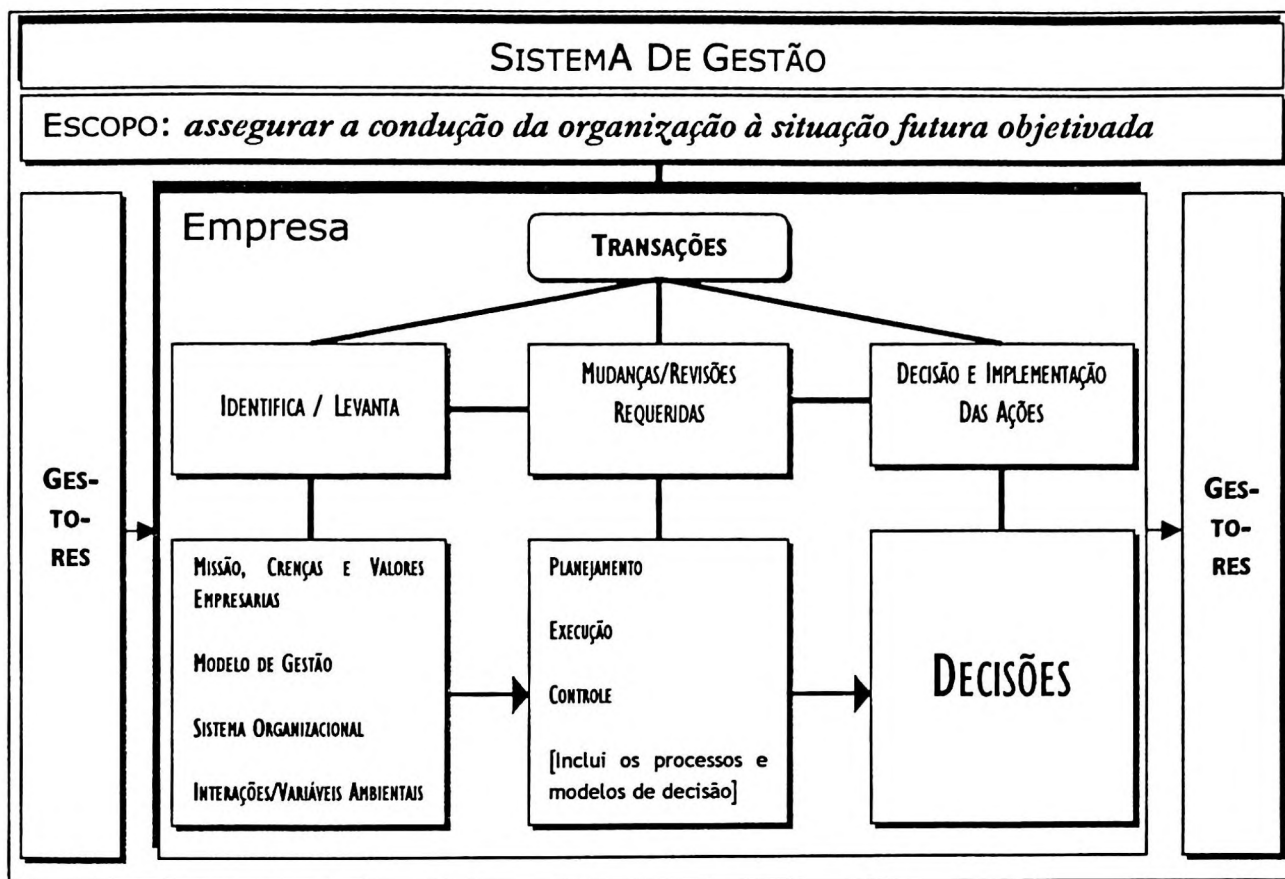


Figura 17. Subsistema de gestão

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica - Gecon*, 2000

A definição dos instrumentos é influenciada pela Missão, pelas Crenças e pelos Valores da Organização; pelo Subsistema Organizacional; pelo Modelo de Gestão estabelecido e, também, pelas interações e pelos impactos das variáveis ambientais. Os instrumentos são caracterizados como processo de gestão, analiticamente composto das etapas de Planejamento – estratégico, operacional –, Execução e Controle. Parte integrante são os processos decisórios e correspondentes modelos de decisão. O escopo de *assegurar a condução da organização à situação futura objetivada* é possibilitado por meio de decisões sobre transações, sejam elas planejadas, simuladas ou realizadas, e devidamente apoiadas nos instrumentos anteriormente referidos.

□ SUBSISTEMA ORGANIZACIONAL

Em qualquer organização atingir os objetivos e cumprir a finalidade depende da execução de um conjunto de atividades, estas de naturezas diversas. Em geral, as atividades têm graus variados de

complexidade e para que a execução ocorra de maneira adequada e reflita as características do negócio, a gestão exige um compartilhamento das responsabilidades, claramente especificadas entre as pessoas [*subsistema social*] integrantes da organização.

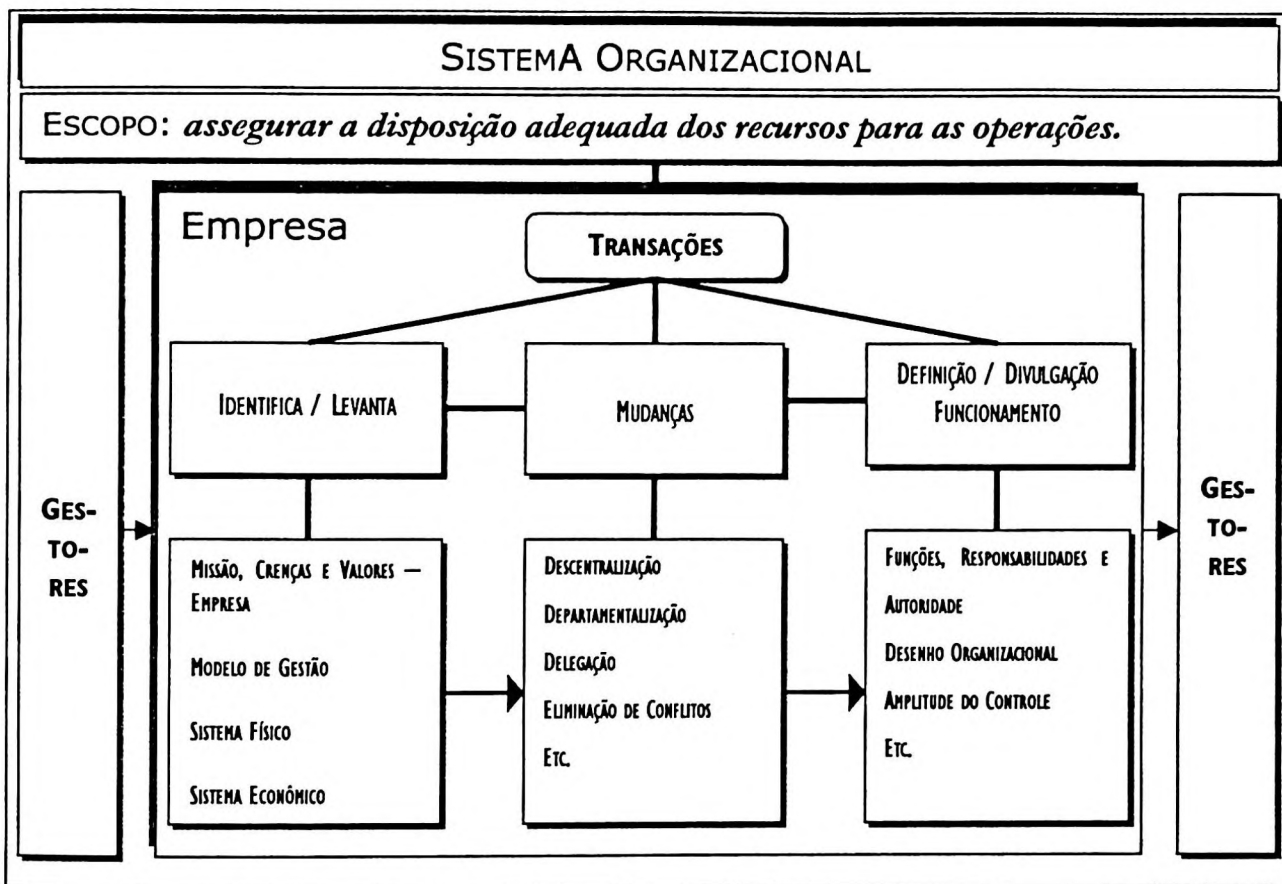


Figura 18. *Sistema organizacional*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Para tanto é necessário que os gestores disponham de instrumentos que, segundo ARANTES [1994:93]

[...] permitam a subdivisão da tarefa empresarial em funções específicas e a designação de pessoas qualificadas para assumir as responsabilidades. Estes instrumentos incluem: a especificação das funções [papéis e responsabilidades] necessárias para realizar a tarefa empresarial, o agrupamento dessas funções em unidades organizacionais [departamentos, setores...], a fixação das relações de autoridade dentre essas autoridades e designação das pessoas para a execução dessas funções.

É definida uma estrutura organizacional, que de acordo com HORNGREN *et al.* [2000:134] “[...] *é uma disposição de linhas de responsabilidade dentro da organização*”. Estas e outras definições do subsistema organizacional tornam-se requisitos fundamentais para que o processo de gestão – planejamento, execução e controle –, seja um instrumento efetivo no apoio à gestão e aos gestores, estando, conforme WELSCH *et al.* [1988:15], “[...] *relacionado com a distribuição de autoridade e responsabilidade da empresa como um todo. Esta distribuição é tipicamente formalizada na estrutura organizacional*”.

Portanto, orientados pela Missão, pelas Crenças e pelos Valores da Organização; pelo Modelo de Gestão, pelo Sistema Físico-Operacional e Sistema Econômico são implementadas mudanças quanto à descentralização, departamentalização, delegação e eliminação de conflitos etc.

A resultante é a definição e divulgação da estrutura de funcionamento contemplando: [a] funções, responsabilidades e autoridade; [b] desenho organizacional; [c] amplitude do controle etc. Dessa forma, o escopo do subsistema é *assegurar a disposição adequada dos recursos para as operações* possibilitando uma atuação empresarial de maneira coordenada na obtenção dos resultados futuros desejados.

□ SUBSISTEMA SOCIAL

As organizações para efetivamente atingir os seus objetivos precisam interagir com as pessoas. Podemos olhar as organizações como agrupamentos humanos constituindo, portanto, sistemas sociais e como tal têm sua cultura: padrões de comportamento, crenças e valores aceitos por seus participantes.

Para DRUCKER [1998:97], a “[...] *empresa é uma organização humana, que depende da qualidade de seu pessoal*”, mesmo que “[...] *um dia o trabalho poderá ser feito por máquina, de forma plenamente automatizada*”, ainda assim necessitará das pessoas para atingir seus objetivos. O fator dessa dependência é em razão de o conhecimento ser um recurso especificamente humano. Nos livros encontramos informações, sendo que “[...] *o conhecimento é a capacidade para se aplicar informações a um trabalho e um desempenho específico. E isso só vem com um ser humano, seu cérebro ou a habilidade das suas mãos*”.

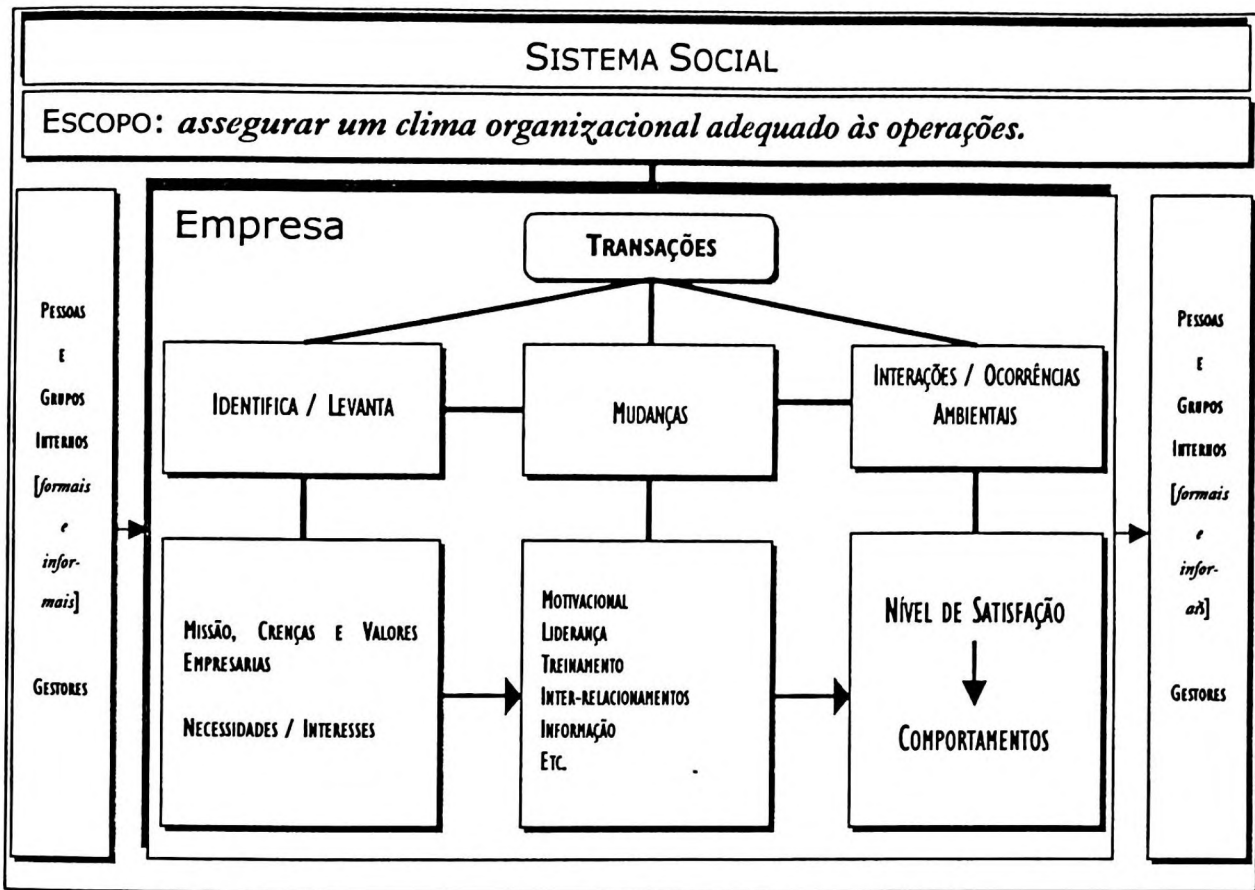


Figura 19. *Subsistema social*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

O contraponto nesta relação biunívoca entre o ser humano e a organização é que, por outro lado, as pessoas precisam dessas instituições para atender aos seus desejos e às suas necessidades pessoais, seja nas relações externas [como clientes, fornecedores etc.], seja nas relações internas [como empreendedores, gestores, colaboradores].

Vimos que as pessoas têm sua missão, suas crenças, seus valores, suas necessidades, seus interesses e são motivadas por graus variados de ambição. Há conflito, na maioria das vezes, entre os objetivos das pessoas e os objetivos organizacionais, o que se traduz pela constatação de diversos comportamentos. O comportamento das pessoas, portanto, afeta a eficácia organizacional, de forma que para atingi-la é necessário que estas trabalhem motivadas e satisfeitas, em um clima organizacional salutar.

O Subsistema Social, integrado aos demais, é o responsável pela gestão dos recursos humanos para o alcance da harmonia necessária entre as pessoas, fundamental à eficácia organizacional.

Por fim, considerando o escopo de *assegurar um clima organizacional adequado* este subsistema, conforme ARANTES [1994:89], “[...] inclui os instrumentos que a administração precisa para mobilizar as pessoas que integram a empresa e conseguir que seu comportamento esteja dirigido aos resultados [...]” .

□ SUBSISTEMA DE INFORMAÇÃO

O mundo contemporâneo é abundante no fornecimento de dados e informações, seja por canais formais – rádio, televisão, jornais – ou pelos meios mais especializados [revistas técnicas e científicas, seminários e congressos].

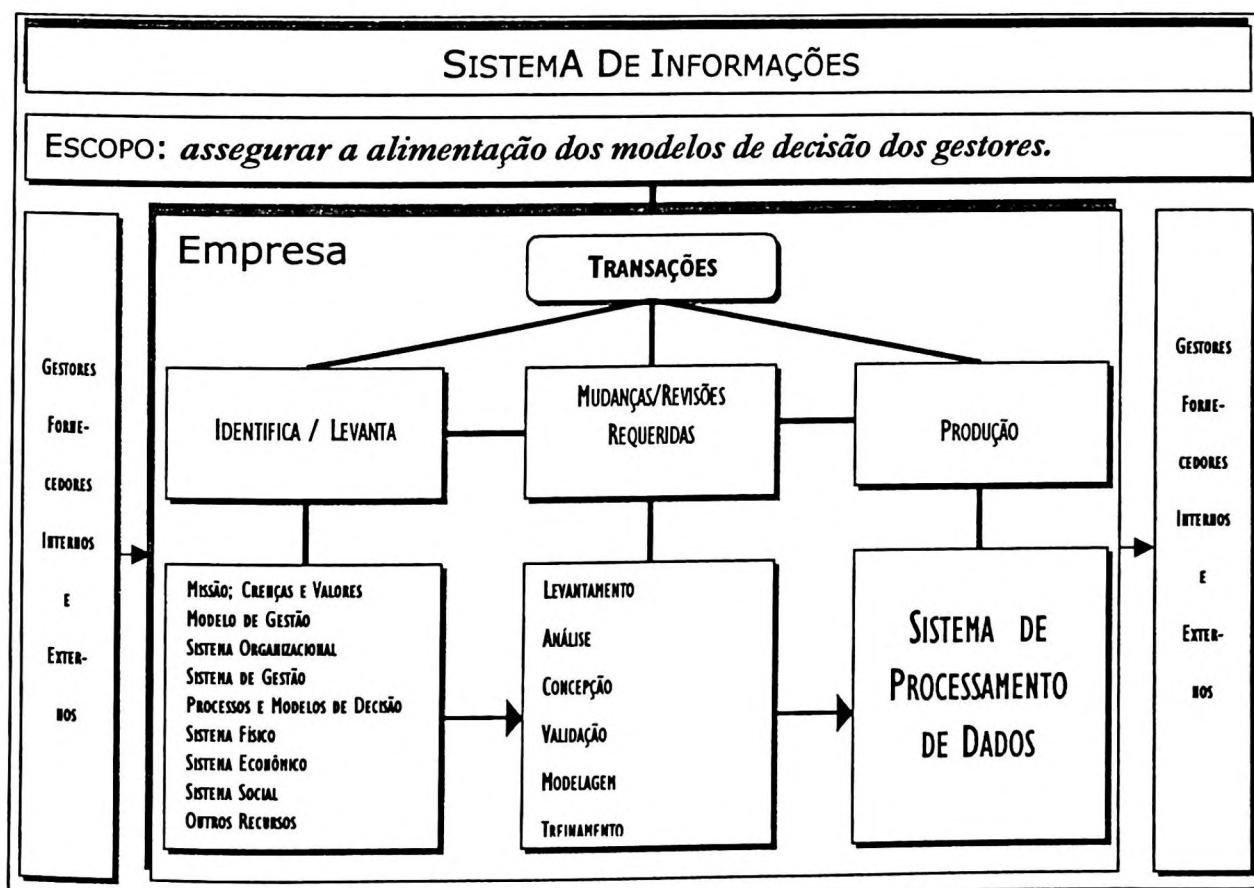


Figura 20. Subsistema de informações

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Selecionar, ordenar, tratar, divulgar e gerir dados e informações referentes ao meio ambiente ou internamente é particularmente relevante para as organizações. Esses aspectos impõem ao gestor desenvolver habilidades complementares na sua capacidade de gerir a informação, considerando a sua necessidade para a promoção do conhecimento. Na condução das atividades desenvolvidas no âmbito das organizações, a informação “[...] *tem que ser posta ao serviço daquilo de que é ferramenta crucial – o processo de tomada de decisão*” [SOUSA, 1990:58] na totalidade das etapas do processo de gestão em toda a sua extensão.

A obtenção das informações requer, antes, nas organizações empresariais a necessidade de estabelecer um conjunto de procedimentos que possibilitem captar as ocorrências internas e externas, nos assuntos relacionados a sua gestão, de maneira estruturada e subsidiando os gestores nas decisões requeridas no processo de gestão.

O instrumento do qual o gestor dispõe para a obtenção das informações organizadas de maneira adequada para propiciar conhecimento é o subsistema de informação. Este é responsável pela especificação do tipo, do conteúdo, da caracterização das informações, dos usuários que farão uso para suporte no processo de gestão. Nesse contexto, adequada é a definição dada por LAUDON & LAUDON [1996:9-10]:

An information system can be defined technically as a set of interrelated components that collect [or retrieve], process, store, and distribute information to support decision making and control in an organization. In addition of supporting decision making, coordination, and control, information system may also help managers and workers analyze problems, visualize complex subjects, and create new products.

Sob a perspectiva dos negócios, um sistema de informações é uma solução de gestão e organização baseada na tecnologia da informação. Como subsistema da organização, na sua concepção são identificadas e levantadas as particularidades da Missão, das Crenças e dos Valores, as definições do Modelo de Gestão, do Subsistema Organizacional, do Sistema de Gestão – inclusive no que diz respeito aos processos de modelos de decisão –, deve refletir as características do Subsistema Físico-Operacional, Subsistema Econômico, Subsistema Social etc.

O escopo do subsistema de informações é *assegurar a alimentação dos modelos de decisão dos gestores*. Para tanto, o processo envolve – suportado pelas identificações e pelos levantamentos a respeito dos outros subsistemas organizacionais – efetuar mudanças/revisões que são requeridas por meio de levantamentos, análises, concepção, validação, modelagem e treinamento dos usuários e dos responsáveis pela sua gestão e operação. O produto desse processo é a identificação do sistema de processamento de dados adequando as necessidades e os requisitos do subsistema de informação.

□ SUBSISTEMA DE PROCESSAMENTO DE DADOS

O subsistema de processamento de dados é extremamente dependente do subsistema de informação. Poderíamos, numa analogia, dizer que ele é um subconjunto de um conjunto maior denominado subsistema de informação.

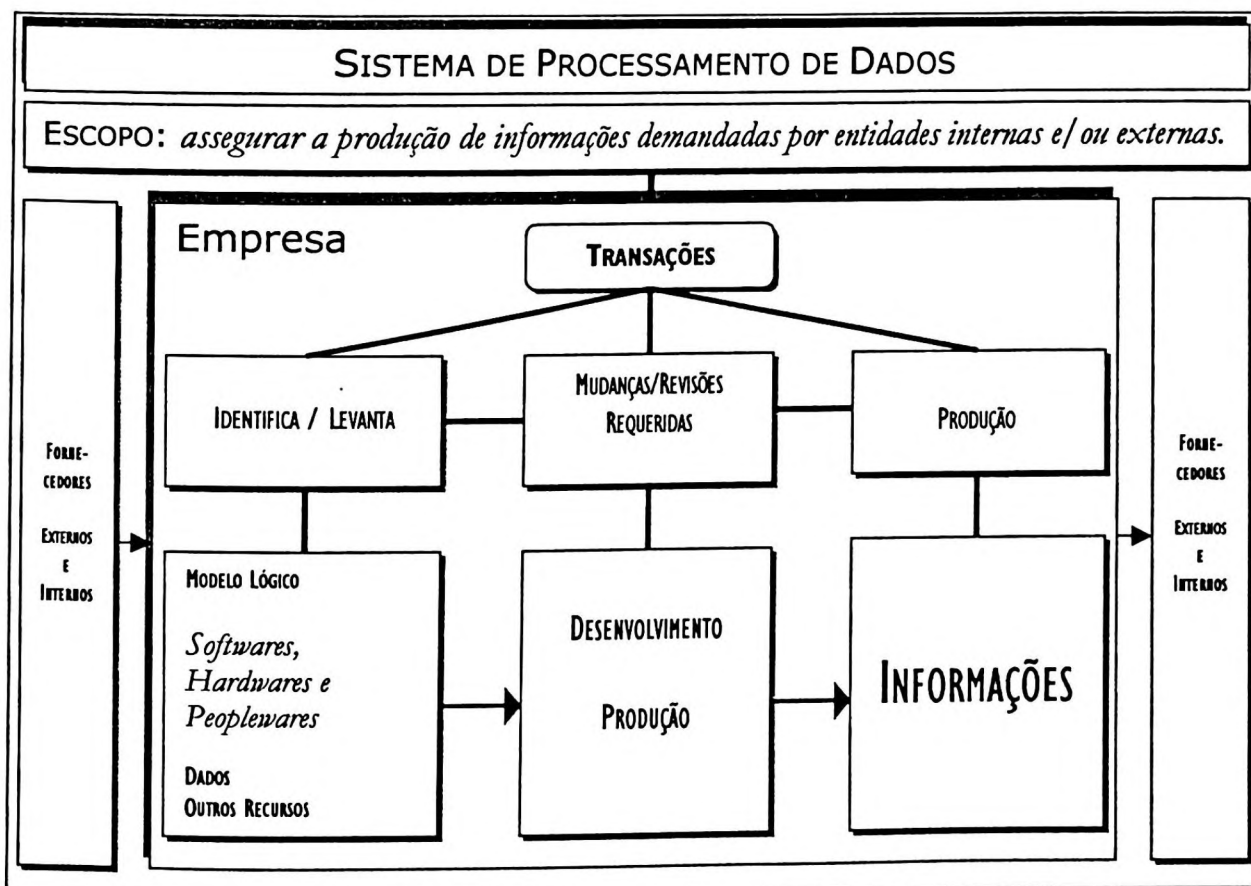


Figura 21. Subsistema de processamento de dados

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

O subsistema de processamento de dados é o responsável pela produção dos produtos requeridos/identificados pelo subsistema de informação. A materialização da informação num plano concreto, conforme CATELLI & GUERREIRO [1994],

[...] o sistema GECON pressupõe a utilização de um sistema de processamento eletrônico de dados com as seguintes características: permita que as informações sejam distribuídas aos gestores e acessadas diretamente por eles; seja um banco de dados unificado e estruturado pelo conceito de engenharia de informações; forneça informações com oportunidade para ações gerenciais no momento da ocorrência das transações; e que espelhe o que realmente ocorre em nível operacional.

Na realidade o subsistema de processamento de dados é o responsável pela conversão, manipulação e análise de dados externos e internos para uma forma que faça sentido aos usuários: *informações*. Cabe lembrar, como diagramado na **Figura 21. Subsistema de processamento de dados** que o subsistema de processamento de dados é responsável pela produção de *informações* para um público amplo, pois seus produtos atendem a usuários distintos localizados dentro e fora da organização. Dessa maneira, atender-se-á ao escopo de *assegurar a produção de informações demandadas por entidades internas e/ou externas*.

□ SUBSISTEMA FÍSICO-OPERACIONAL

O subsistema físico-operacional é o *locus* das ocorrências cujas conseqüências em impactos econômicos são refletidas no sistema econômico. O ciclo do sistema físico-operacional passa pela obtenção de recurso, nas ocorrências tempo-conjunturais decorrentes da produção de bens e/ou serviços e são, conforme SOUSA [1990:172],

[...] algo que não só varia continuamente mas cujas características, pela sua diversidade, podem em si ser alvo de gestão, ou seja, de decisão sobre soluções alternativas que possam ser parte na co-produção do mesmo fim em vista.

A conseqüência prática dessa constatação é que cada transação tem que ser gerida levando em conta que o resultado obtido é parte da formação do resultado do todo, considerando as atividades

especificadas cujo funcionamento provoca tal ocorrência. Ou seja, a eficácia do todo tem origem e depende da eficácia obtida em cada transação.

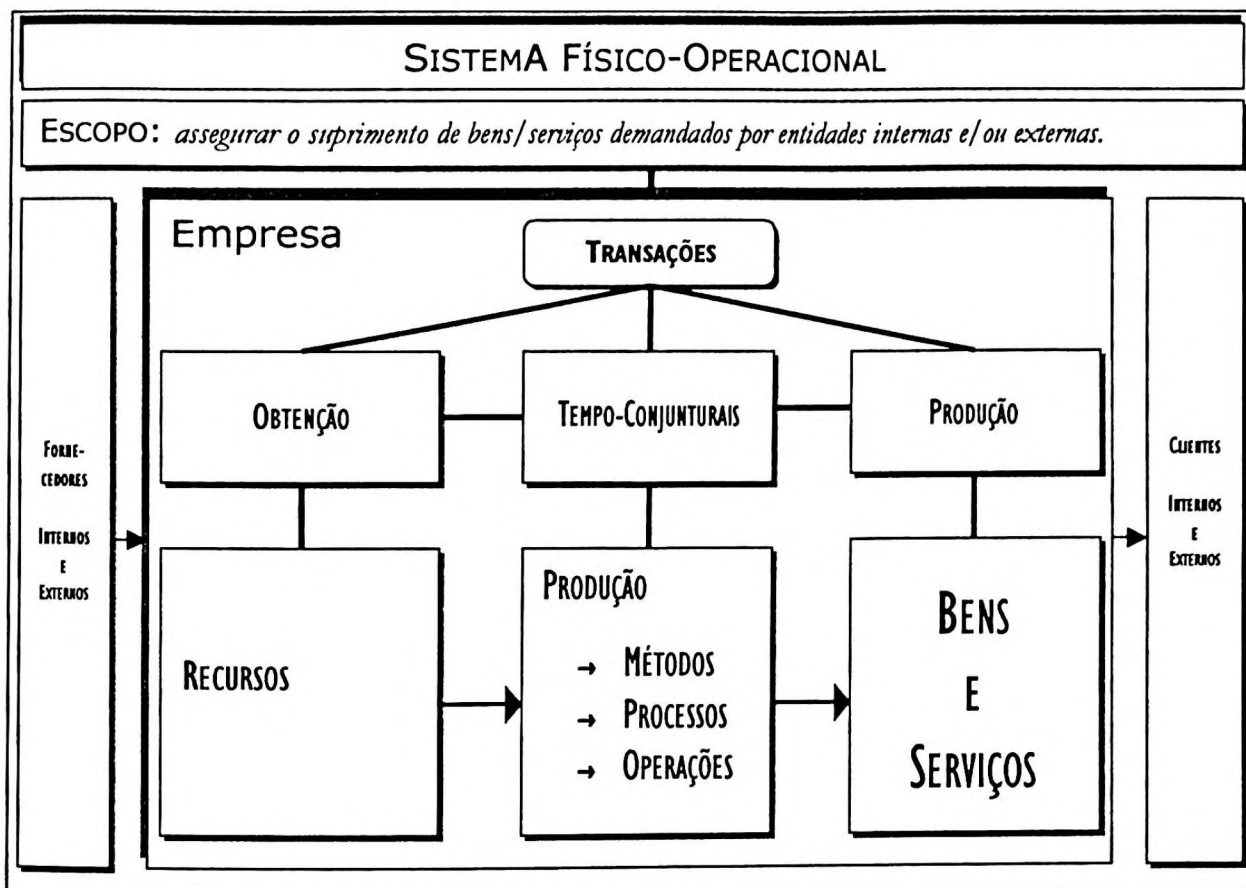


Figura 22. Subsistema físico-operacional

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica - Gecon*, 2000.

Por outro lado, este subsistema [físico-operacional] caracteriza-se pela execução das atividades que visam à consecução dos objetivos da organização, por meio da transformação de recursos em bens e serviços. Nesse sentido, o escopo do subsistema físico operacional é *assegurar o suprimento de bens/serviços demandados por entidades internas e/ou externas*. Dessa forma, o seu funcionamento pressupõe a existência de uma tecnologia operacional envolvendo a existência e gestão de ativos – dos mais variados – viabilizando a geração de resultados econômicos.

O atendimento às expectativas dos clientes internos e externos e conseqüentemente a obtenção de resultados que conduzam a organização a uma *situação futura objetivada* – e melhor que a inicial – é fundamental para que se opere em condições de produtividade, qualidade e competitividade.

Nas suas relações com o ambiente externo deve ser dado destaque à identificação de vantagens competitivas garantidoras do seu crescimento e sua continuidade em seu segmento de atuação.

Para tanto, a fim de *assegurar o suprimento de bens/serviços demandados por entidades internas e/ou externas* à organização não se pode prescindir de estar em sintonia com o seu meio ambiente, aprimorando relacionamentos com fornecedores, concorrentes, clientes, governos, sociedade, entre outros.

A produção de bens e/ou serviços provoca ocorrências físico-operacionais. Estas acontecem no âmbito das atividades pela utilização de métodos, processos e operações. Há uma interação na qual, do particular para o geral, indutivamente, as operações concretizam a ação das tarefas, possibilitando assim a execução de atividades, que, por sua vez, é condição para o desempenho das funções e, finalmente, permitindo à empresa cumprir sua missão e finalidade [ALMEIDA, 1996].

□ SUBSISTEMA ECONÔMICO

A gestão voltada para a eficácia empresarial requer por parte dos atores “[...] *a compreensão da verdadeira realidade da empresa como sistema econômico, da sua capacidade para desempenho econômico e da relação entre recursos disponíveis e possíveis resultados*” DRUCKER[1998:4].

As organizações estão inseridas em um sistema maior que é o sistema econômico. É nesse contexto que os gestores/donos/empreendedores buscam sempre uma eficácia objetivada num instante de tempo $t+1$. Tal eficácia reflete-se na criação de valor, que, por sua vez, é expressa pelo resultado econômico obtido a partir das transações.

MONTAGNA [1997:132] observa que a “*Reality exists independently of thought, language and social practices*” e quanto a informação requerida neste contexto para suportar as decisões, pondera que “*Accounting information is an economic good, the demand for which relates to the fact it reflect reality*”.

As decisões sobre uso de recursos ou mesmo de continuar ou não com o negócio, por parte dos donos, gestores e/ou empreendedores, são tomadas e implementadas com base no **resultado econômico**, resultado este apurado com suporte nos conceitos de Gestão Econômica – Gecon e que acontece em uma dada realidade. Estando, como visto, as organizações inseridas em um ambiente maior – *sistema econômico* – estarão continuamente expostas e/ou impactadas pelas alterações das variáveis próprias das entidades componentes dos ambientes próximo e remoto.

A **Figura 23** *Sistema econômico* evidencia a ocorrência das transações no processo de transformação de recursos em bens/serviços no âmbito do Sistema Físico-Operacional.

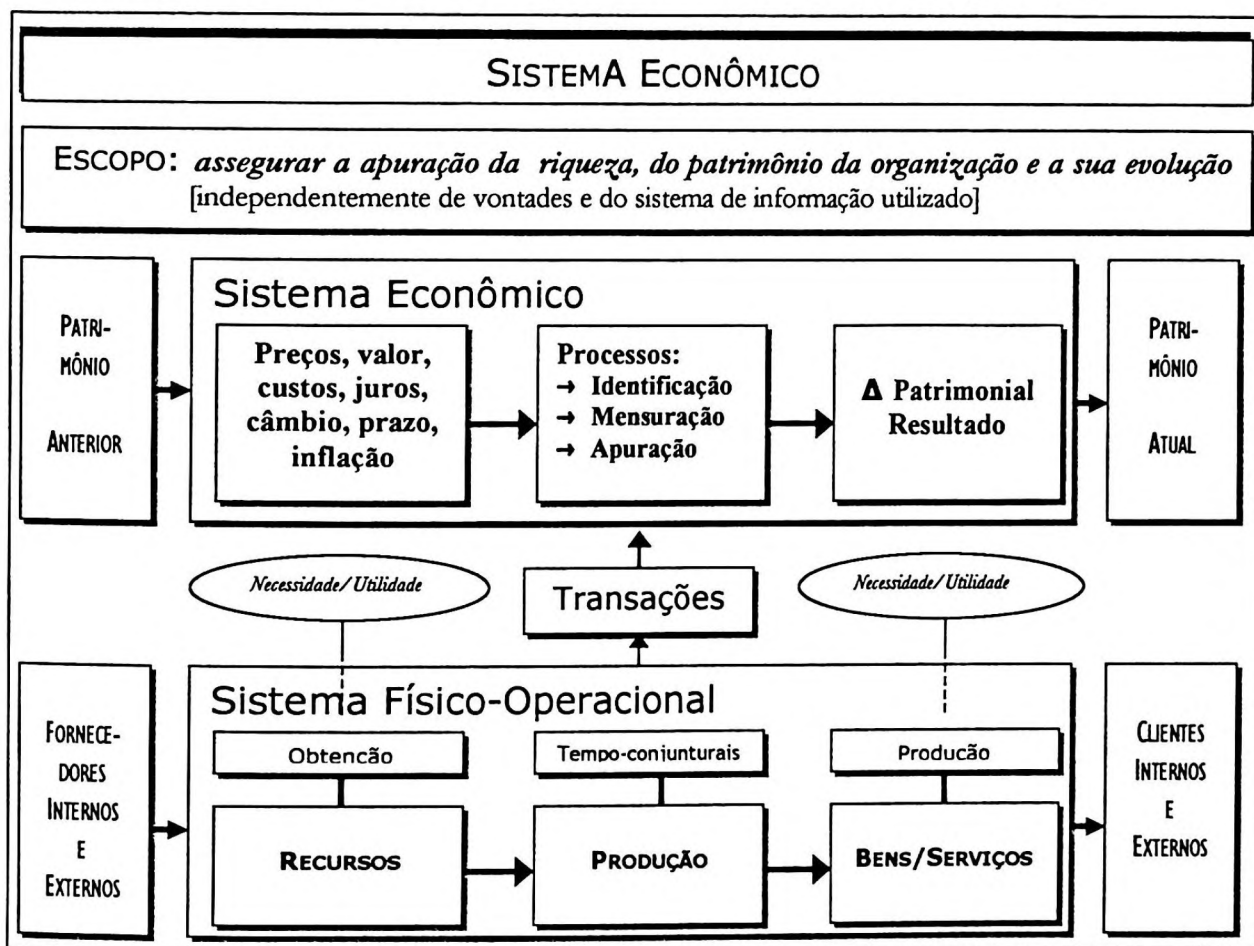


Figura 23 *Sistema econômico*

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas em Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Observe-se que a obtenção dos recursos necessários dá-se junto a fornecedores internos e externos e que os clientes serão também, igualmente, internos e externos. Isso implica reconhecer

o papel e a importância de mercados específicos de *fornecedores de recursos e cliente de bens e/ou serviços*.

Os **recursos e bens/serviços** respectivamente transacionados nos mercados de *fornecedores de recursos e cliente de bens e/ou serviços* tem valor econômico, não só por terem suas quantidades físicas limitadas, mas principalmente pelos seus usos alternativos. Dessa forma, as características dos mercados – concorrência perfeita, oligopólio, monopólio, regulados ou não – aliado aos movimentos de demandas e ofertas farão com que os preços estejam continuamente se alterando.

É nesse cenário que os negócios *inter* e *intra* organizacional tem lugar. Portanto, assim considerado, ocorre que o Patrimônio Líquido é afetado pelas transações/ocorrências independentemente do reconhecimento ou não das mesmas e dos conceitos de identificação, mensuração e informação utilizados.

O Patrimônio Líquido estará, portanto, sucessivamente se alterando. Por questões de praticidade e/ou convenção, custo/benefício, relevância estabelecemos um determinado intervalo temporal para mensuração da variação patrimonial. Assim, a mensuração da variação patrimonial impõe mensurar o **resultado das transações econômicas**, cuja discussão se dá nas seguintes dimensões:

- RESULTADO CERTO:** Entendemos como sendo *resultado exato*. É aquele conceitualmente certo e que na sua obtenção são utilizados conceitos que refletem efetivamente a ocorrência. O reconhecimento dos impactos é no momento da ocorrência da transação e todos os aspectos são contemplados.
- RESULTADO CORRETO:** Entendido como sendo próximo ao certo. É aquele conceitualmente certo e que na sua obtenção são utilizados conceitos que refletem efetivamente a ocorrência. O reconhecimento dos impactos é no momento da ocorrência da transação, *porém*, leva em conta no processo de mensuração **somente os aspectos relevantes**.

- RESULTADO APURADO:** Entendido como o resultado utilizado. Nesta dimensão o **resultado apurado** pode refletir ou as características enunciadas no resultado certo ou correto. É o resultado *efetivamente reportado* aos usuários.

No quadro referencial deste estudo, o **resultado econômico** é o indutor das melhores escolhas das ações dos gestores ao longo do processo de gestão. As informações sobre o **resultado econômico** das **transações/eventos** aos gestores são disponibilizadas por meio de um Sistema Informação Gestão Econômica – SIGE. É fundamental que o processo de concepção e desenvolvimento de um SIGE seja orientado pelo **escopo** do sistema econômico, que *é assegurar a apuração da riqueza e o patrimônio da organização e a sua evolução*, o que independe, neste contexto, de vontades e do sistema de informação utilizado. Por fim, dessa forma estará sendo assegurado que o **resultado apurado** atenda aos requisitos de **resultado certo**.

□ PRECEITOS ORIENTADORES

Preceito é aqui entendido como regra orientadora na maneira de proceder, norma que caracteriza um atributo especial e de caráter complementar aos escopos dos subsistemas, bem como são garantidores de atuação convergente ao vetor da busca da eficácia organizacional.

O pressuposto aqui assumido é que a organização é eficaz quando todos os subsistemas estiverem direcionados para a eficácia. Retomando a *Figura 14. Preceitos gerais dos subsistemas organizacionais*, estabelecemos uma estrutura garantidora de que os subsistemas da organização estejam direcionados para a eficácia, descrita no *Quadro 3. Subsistemas organizacionais: escopo, produtos e preceitos*.

A lógica dessa estrutura é o encadeamento no qual, a partir dos preceitos gerais, conforme definidos na *Figura 14. Preceitos gerais dos subsistemas organizacionais*, são identificados **preceitos específicos** – descritos no *Quadro 3. Subsistemas organizacionais: escopo, produtos e preceitos* – aos subsistemas organizacionais, que neste contexto, definem uma maneira de pensar a respeito da orientação dos subsistemas quanto ao objetivo de eficácia empresarial, assim como refletem o posicionamento diante de um conjunto variado de aspectos próprios dos ambientes externo e interno, próximo e remoto.

O Quadro 03: *subsistemas organizacionais: escopo, produtos e preceitos* resgata e resume os subsistemas, seus respectivos escopos, produtos e identifica os preceitos.

SUBSISTEMAS ORGANIZACIONAIS			
Subsistemas [de]	Escopo	Produto	Preceito
Institucional	Assegurar a qualidade objetivada nas interações com o ambiente [estabelecimento pelos donos]	Missão, Crenças e Valores [filosofia de atuação] Imagem	Orientado para cumprimento da missão entendida como: <i>otimizar a satisfação das necessidades das pessoas da sociedade.</i>
Modelo de Gestão	Assegurar a adaptabilidade da gestão às mudanças/exigências ambientais	Princípios de Gestão [permanentes] [estilo, papéis e atitude, poder e responsabilidades, processo de gestão, critérios de avaliação etc.]	Orientado para a definição de estilos, papéis e posturas, níveis de poder e responsabilidades, sistema/processo de gestão, critério de avaliação das gestões e cronograma de interações convergentes com os objetivos de obtenção de eficácia organizacional.
Gestão	Assegurar a condução da organização à situação futura objetivada	Decisões [... ao longo das etapas Planejamento, Execução e Controle que incluem os processos e modelos de decisão]	Orientado para <i>modelos de decisão</i> que reflitam corretamente os aspectos físico-operacionais, econômicos e patrimoniais das transações e que subsidiem tomadas de decisões inovadoras, oportunas e corretas nas dimensões <i>simulado, planejado e realizado.</i>
Organizacional	Assegurar a disposição adequada dos recursos para as operações	Funções, responsabilidades e autoridade Desenho organizacional, Amplitude do controle etc.	Orientado para desenhar organizações descentralizadas, e estruturadas em departamentos. Delegação bem definida quanto ao <i>timing</i> das decisões e clara <i>compatibilidade</i> entre autoridade e responsabilidade, assegurando interação operacional e dos processos gerenciais.
Social	Assegurar um clima organizacional adequado às operações	Nível de satisfação → Comportamentos	Orientado para <i>desenvolver um clima organizacional</i> caracterizado pelo aproveitamento de <i>lideranças motivadas</i> , envolvimento no <i>desenvolvimento das pessoas</i> e um claro direcionamento – <i>inter-relacionamentos pró-ativos: entendimento de objetivos gerais e especiais e orientação sobre os desempenhos esperados</i> – indutores de comportamentos convergentes com o propósito de busca de eficácia organizacional.
Informações	Assegurar a alimentação dos modelos de decisão dos gestores	Sistema de processamento de dados Arquitetura do sistema	Orientado para atender a <i>modelos de decisão</i> com base em <i>resultados econômicos</i> e que suportem os gestores nas decisões sobre transações / eventos nas dimensões: <i>simulado, planejado e realizado.</i>
Processamento de Dados	Assegurar a produção de informações demandadas por entidades internas e/ou externas	Informações	Orientado para reportar informações sobre os resultados econômicos das transações/ eventos <i>simulado, planejado e realizado</i> pelas áreas de responsabilidades e atendendo aos modelos de identificação e a classificação e acumulação.
Físico-Operacional	Assegurar o suprimento de produtos/serviços demandados por entidades internas e/ou externas	Bens / Serviços	Orientado para suprir, de forma harmonizada e convergente com os objetivos globais do sistema, os insumos e bens/serviços demandados por entidades internas e/ou externas.
Econômico	Assegurar a correta mensuração da riqueza e o patrimônio da organização [independentemente de vontades e do sistema de informação utilizado]	Apurar a variação patrimonial → resultado	Orientado para apurar resultado – corretamente mensurado com base em conceitos econômicos – refletindo todos os impactos econômico e patrimonial das transações e evidenciando suas contribuições.

Quadro 3: *Subsistemas organizacionais: escopo, produtos e preceitos.*

5.2.1.2 Interação/integração dos subsistemas organizacionais

Interações são relações de trocas. É intrínseco às organizações a ocorrência de interações internas – subsistemas/atividades – e externas com o ecossistema na promoção das atividades com vistas ao cumprimento da missão. Os atributos dessas interações determinam a qualidade do cumprimento da missão. A maneira como se dá essa interação determina os graus de eficácia obtidos e, portanto, a qualidade e o montante dos resultados econômicos obtidos.

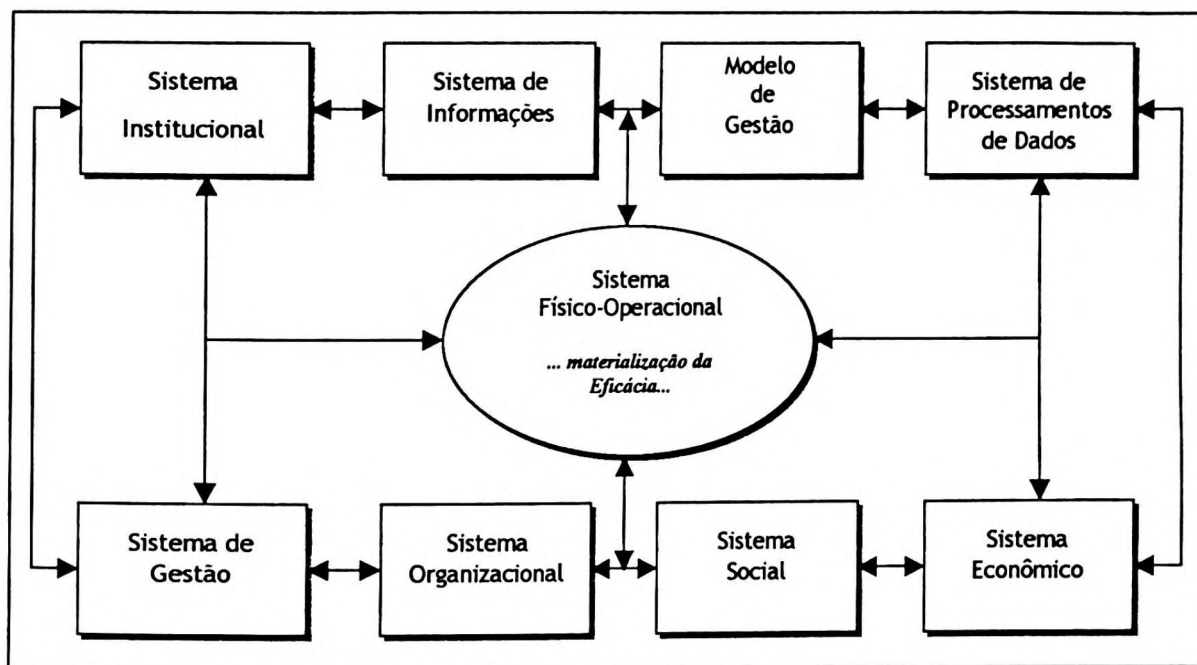


Figura 24. Interação/integração convergente dos subsistemas organizacionais

Nesse processo de interação entre os subsistemas, o *subsistema físico-operacional* é ponto nuclear de convergência dos demais, conforme diagramado na Figura 24. É o *locus* onde as operações são efetivamente concretizadas e, para que isso aconteça, ARANTES [1994:92] observa que

[...] é preciso definir quais são as atividades necessárias e como elas devem ser executadas. Ou seja.... detalhadas até o nível em que seja possível identificar quais são as operações a serem executadas... Por exemplo, para criar utilidades são necessárias operações destinadas a identificar necessidades de clientes, conceber os produtos de valor, desenvolver e testar os processos e

métodos de fabricação etc. Para usar os recursos de forma produtiva é preciso haver operações destinadas a identificar fontes de fornecimento, ao planejamento das necessidades, aos contatos e à negociação com fornecedores.

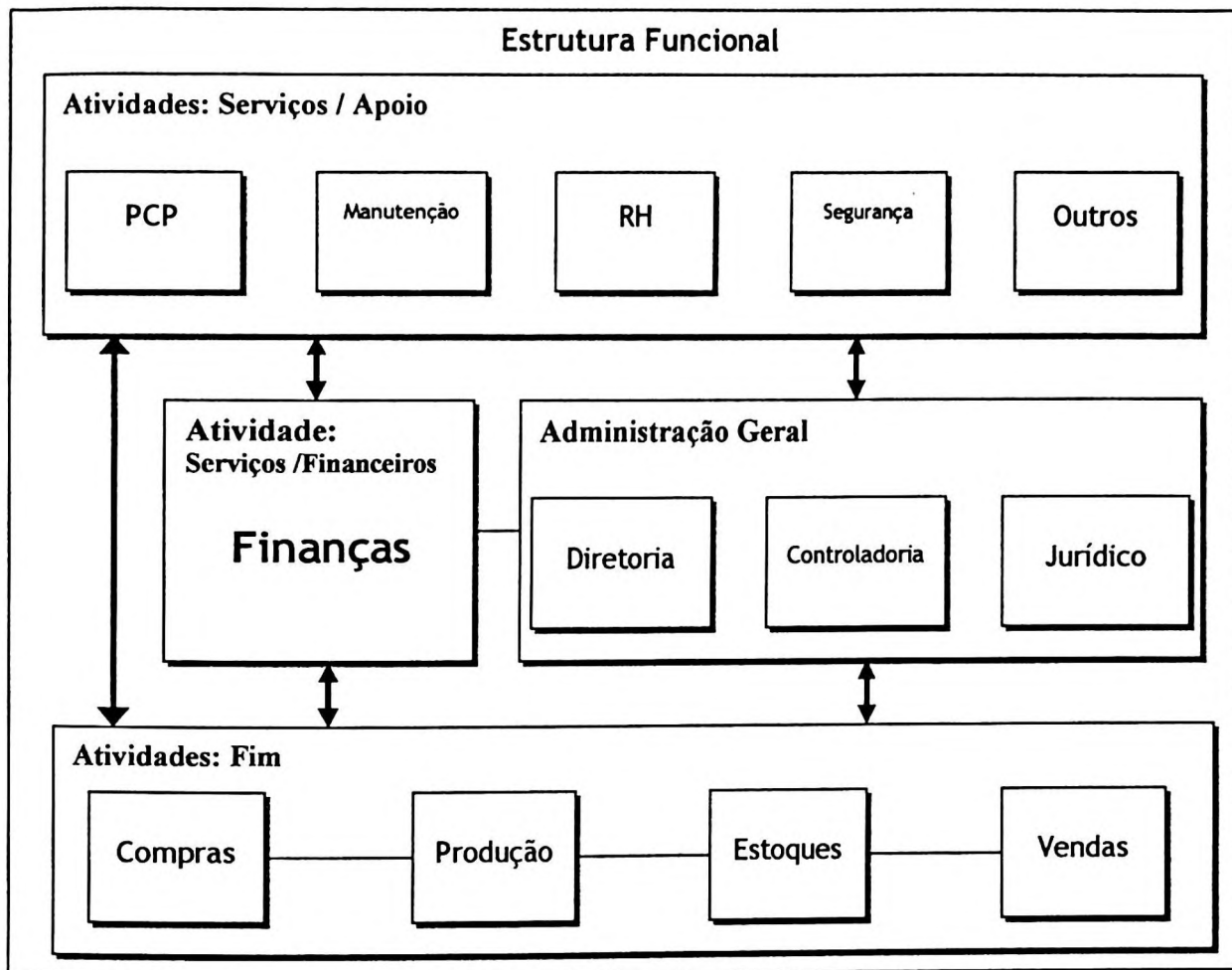


Figura 25. Modelo de estrutura funcional

O subsistema físico-operacional, além de singular para cada organização, é o *locus* da materialização da eficácia. Mesmo sendo concorrentes em bens e/ou serviços dificilmente existirão subsistemas físico-operacionais iguais nos métodos, processos e nas operações. Um exemplo disso são as unidades de refino de petróleo em que raramente encontramos duas iguais no tocante a métodos, processos e operações.

O subsistema físico-operacional, em face da sua singularidade vai impactar a definição da estrutura organizacional e conseqüentemente a estrutura funcional. A *Figura 25. Modelo de estrutura funcional* é um exemplo de modelo de estrutura funcional. A garantia de que as operações desenvolvidas nos âmbitos das atividades – como exemplificado no modelo – ocorram com os métodos e processos corretos e recursos adequados, exige, antes, definições sobre quais serão os métodos, processos, procedimentos, a tecnologia, as instalações físicas, o nível de automação, as facilidades e os equipamentos requeridos e utilizados na execução de cada operação. O estabelecimento dessas definições é papel do subsistema físico-operacional.

Os subsistemas são integrados e apresentam uma forte interdependência, pois só assim conseguem contribuir de modo consistente para a realização dos objetivos. As interações devem ocorrer integradas e aderentes a um propósito maior, ou seja, os objetivos globais da organização. Para que isso aconteça os subsistemas organizacionais devem também ter preceitos orientadores e convergentes com ações indutoras à eficácia organizacional. Sendo os subsistemas interdependentes, uma ação fora do contexto vai provocar o desequilíbrio do sistema, trazendo como conseqüência um resultado ineficaz. O que se busca é evitar que isso aconteça.

Por fim, conforme diagramado na *Figura 24. Interação/integração convergente dos subsistemas organizacionais*, na qual é evidenciado como ponto nuclear o subsistema físico-operacional, identificamos as seguintes interfaces:

- ***Subsistema institucional:*** as crenças e os valores estão refletidos no processo de transformação de recursos;
- ***Subsistema de informações:*** identifica as informações necessárias para suprir as demandas de gestão;
- ***Subsistema modelo de gestão:*** papéis, atitudes, níveis de poder e responsabilidades, sistema/processo de gestão, critério de avaliação das gestões etc. interferem na condução das atividades;
- ***Subsistema de processamento de dados:*** reporta informações sobre os resultados econômicos das transações/eventos simulados, planejados e realizados;

- **Subsistema de gestão:** orienta modelos de decisão que reflitam corretamente os aspectos físico-operacionais, econômicos e patrimoniais das transações ocorridas no subsistema físico-operacional;
- **Subsistema organizacional:** definição de funções, atividades, departamentos, modelo de estrutura funcional com vistas a assegurar a interação operacional e dos processos gerenciais;
- **Subsistema social:** clima organizacional adequado para a ação das pessoas sobre os componentes do subsistema físico-operacional;
- **Subsistema econômico:** correta mensuração e apuração do resultado das transações/eventos, com base em conceitos econômicos e acompanhamento da evolução dos níveis de eficácia. Enfim, mensurar o resultado econômico como forma de aferir a eficácia da organização.

5.2.2 Atuação dos gestores e impacto gerencial

A atuação dos gestores ocorre ao nível do subsistema físico-operacional. É seu papel no desempenho de suas funções a combinação ótima de recursos – *recursos humanos, tecnologia, informação...* – requeridos, porém, com foco na otimização dos resultados e da eficácia organizacional. Esta otimização tem por base a atuação no processo produtivo, em que ocorrem as transações/eventos necessários à promoção das atividades empresariais.

Vinculado ao impacto econômico há um reflexo, aqui denominado **impacto gerencial**, que tem seus efeitos na obtenção de eficácia da organização. Isso se deve ao fato de que a transação é a preocupação básica do gestor em todas as fases do processo de gestão e conduz a desdobramentos que influem e afetam aquele quanto ao seu comportamento na condução/gestão das atividades. Há uma ordem natural neste estado de coisas: a transação depende das decisões/ações dos gestores, isto é, sua qualidade é função das atitudes gerenciais. Por outro lado, o resultado econômico afeta o gestor em múltiplos aspectos.

A amplitude de como o *impacto gerencial* afeta o comportamento do Gestor passa pela compreensão dos subsistemas que compõem a organização e suas inter-relações. A abordagem

proporcionada pela Teoria dos Sistemas permite construir um entendimento preciso da organização, como um conjunto de partes. Em geral, sistema tem sido definido como um conjunto de partes, interdependentes, que interagem entre si e com o meio ambiente – ou ecossistema - na consecução de um objetivo comum.

A organização, para nossos propósitos, é vista sob a ótica sistêmica, ou seja, na ocorrência de um intenso relacionamento da organização como um todo e isoladamente, e de seus subsistemas com o ecossistema. Entende-se o ecossistema sendo formado pelos ambientes remoto e próximo, cada um com suas entidades e/ou variáveis, que assumem maior ou menor importância, de acordo com as particularidades próprias de cada organização.

GUERREIRO [1989] observa que o relacionamento – organização e ambiente – se desenvolve a partir da interação entre os seus subsistemas, visto que

[...] as pessoas [subsistema social], condicionadas por determinados princípios [subsistema institucional], ocupando determinados postos com autoridade e responsabilidade predefinida [subsistema formal], tomam decisões [subsistema de gestão] sobre recursos [subsistema físico] utilizando informações [subsistema de informação], para que a empresa alcance seu objetivo.

Forma-se assim uma “teia de relacionamentos” na qual se mesclam condições de igualdade e desigualdade, nos impactos decorrentes dessa interação. Na definição aqui assumida de sistemas, fica implícito que quando “*interagem entre si e com o meio ambiente*”, há um processo de troca de recursos, tanto interna quanto externamente. Essas trocas são concretizadas no âmbito das atividades existentes, e responsáveis pelo processamento por meio de operações na transformação da natureza desses recursos, em toda e qualquer organização, independentemente se esta tem fins lucrativos ou não. Portanto, os seguintes aspectos são relevantes quanto ao impacto gerencial das transações:

- **Subsistema institucional** que rege a organização e conseqüentemente a forma de agir do gestor;
- **Modelo de decisão** que suporta as escolhas dos gestores em todas as fases do processo de gestão;

- Sistema e critérios quanto à recompensa e à punição relativos ao desempenho; e
- Sistema de avaliação de desempenho das Áreas/Produtos e do Gestor.

Missão, crenças e valores dos proprietários e expectativa dos proprietários da empresa formam um conjunto que denominamos **Subsistema Institucional** e pode ser evidenciado de pronto na constituição da organização ou, posteriormente, nas decisões relacionadas a sua sobrevivência [GUERREIRO, 1989].

SIMON [1960] entende que “[...] *tratar tomada de decisão como sinônimo de gerenciar, [...] não se refere meramente ao ato final de escolha entre alternativas, mas sim de todo um processo*”. As decisões são tomadas considerando a escala de valores do tomador de decisão, a missão da empresa e as crenças e os valores – subsistema institucional. A consistência e aderência dos modelos de decisão aos objetivos da organização são asseguradas por um *modelo de gestão econômica* que, entre outras funções, estabelece as bases seguras para a construção do Sistema de Informação Gerencial [SIGE] que suportará o gestor ao longo das etapas do processo de gestão.

O modelo de gestão que orienta o modo de proceder dos gestores deve, entre outras definições, estabelecer os sistemas de recompensa e punições por meio do desenvolvimento e da implantação de um sistema de avaliação de desempenho dos gestores. É assumido que o processo de seleção dos gestores empreende os melhores esforços em identificar aqueles que quando no desempenho do papel de gerentes não evidenciem a mínima vontade e/ou interesse em não cooperar. Fica implícito que dessa forma procura-se minimizar as questões de **perigo moral** [*moral hazard*] e/ou **seleção adversa** [*adverse selection*]¹⁴ decorrentes do comportamento dos agentes.

A assimetria de informação, que pode propiciar condições de ações individualizadas dos gestores – agentes – e conflitantes com os objetivos de busca contínua da eficácia empresarial, é minimizada pela adoção de regras claras no modelo de gestão. Esse modelo definirá, entre as

¹⁴ **Perigo Moral** [*moral hazard*] e **Seleção Adversa** [*adverse selection*] são tópicos tratados na Teoria do Agente relativos aos problemas nas relações entre Agente [contratado] e Principal [contratante]. *Perigo Moral* surge quando o principal não é capaz de controlar todas as ações do agente, e suas ações têm diferentes valores para o agente quando comparado com o principal. *Seleção adversa* surge quando a informação não é igualmente distribuída entre o principal e o agente e, como resultado, surge uma *assimetria de informações*. Ou seja, existe um volume de informações distintas entre o agente e o principal. O principal é incapaz de determinar se as ações do agente são as ótimas ou não.

muitas questões, a relativa à existência formalizada do processo de gestão, sendo as decisões sobre as transações ancoradas em um modelo de gestão econômica.

O modelo de gestão econômica é o vetor de orientação da concepção, construção e implementação de um Sistema de Informações de Gestão Econômica – GECON, sob a condução de uma área denominada Controladoria.

Missão, crenças e valores, modelo de gestão, estrutura organizacional e gestão das atividades são questões importantes na definição de um formato de gestão voltado à eficácia organizacional. A definição do modelo de gestão, em linhas gerais, é decorrente da conjunção da missão da empresa e do conjunto de crenças e valores estabelecidos.

5.3 Otimização da eficácia organizacional com base nas transações

Além das bases conceituais discutidas nos capítulos anteriores, para ações focadas na otimização da eficácia organizacional com base nas *transações* é necessário estabelecer um processo. Este tem como requisitos a **interação do processo de gestão e o SIGE**, o entendimento de **transações versus eventos** e os **tipos de eventos** e a clarificação do **processo de gestão, do modelo de decisão**, a identificação da **contribuição das transações** e, por fim, a sistematização do **processo de otimização de resultados com base nas transações**.

5.3.1 Interação do processo de gestão e SIGE

A organização é suscetível às incertezas com relação ao meio ambiente. SOUSA [1990:54] observa que “*A permeabilidade em relação ao exterior introduz incerteza no sistema provocando a adoção constante de medidas adaptativas e correctivas que têm um impacte negativo a nível de eficiência*”. Assim considerado, o processo de gestão tem um papel fundamental na mudança de estado de *incerteza* para *níveis de risco* adequado, permitindo uma atuação dos gestores com foco não só quanto a aspectos de eficiência – uma variável na equação –, mas sobretudo na busca da eficácia.

Diante desse quadro, a gestão nas organizações – empresariais ou não – deve ser conduzida de maneira própria e de acordo com uma estrutura definida pelo **processo de gestão** – que analiticamente corresponde às fases de *planejamento, execução e controle* – e caracteriza-se por demandar uma sucessão de tomadas de decisões. Em síntese, mediante o **processo de gestão**, os gestores planejam tirar a organização de uma *situação atual* e conduzi-la a uma *situação futura objetivada* e, pelo acompanhamento/controlado das ocorrências, viabilizar este propósito, tendo em vista o cumprimento dos planos e objetivos.

A **Figura 26. Sistema de gestão. eficácia. Resultado** permite uma ampla visão do **processo de gestão**, das dimensões das decisões e das interações com os sistemas componentes do sistema empresa. O subsistema de gestão tem e desempenha papel fundamental, sendo o responsável por

[...] fornecer os instrumentos para estabelecer estas orientações mais específicas, possibilitando à administração o suporte necessário para definir o futuro, os rumos e os resultados esperados [planejamento], colocar os planos em execução [direção], avaliar os resultados e promover ações corretivas [controle], num processo permanente. Os instrumentos de planejamento, direção e controle abrangem todos os níveis da organização e permitem à administração monitorar os resultados setoriais e globais do empreendimento, e em ciclos que variam de um dia a vários anos.
[ARANTES, 1994:91]

Na etapa do **planejamento estratégico** são estabelecidas as *diretrizes estratégicas*, ancoradas na premissa fundamental de assegurar o cumprimento da missão da empresa e a sua continuidade. Por isso, as diretrizes estratégicas estabelecidas objetivam viabilizar a obtenção dos recursos requeridos e a produção e venda dos bens/serviços demandados, sem o que a continuidade da organização ficaria comprometida – ou seja, o planejamento estratégico trata de assegurar as condições para realização das transações requeridas.

O **planejamento operacional** ocupa-se, na seqüência, de identificar *alternativas de ação*, da escolha das melhores que viabilizem as diretrizes estratégicas. O horizonte temporal contempla longo, médio e curto prazos. São elaborados, para cada horizonte de tempo, planos respectivos envolvendo *transações* a serem realizadas, datas, responsáveis, recursos, produtos etc.

Cada tipo de plano – longo, médio e curto prazos – tem produtos e escopos específicos. No **planejamento de longo e médio prazo** o produto é um plano de longo e médio prazo e o escopo é a otimização do desempenho no médio e longo prazo. No **planejamento de curto prazo**, em geral cobrindo um horizonte temporal de um ano, o produto é um plano de negócios [ou lucros], que com frequência abrange um período de um ano, e cujo escopo é a otimização do desempenho no curto prazo. Independentemente do horizonte temporal dos planos, o foco gerencial são as transações a serem realizadas.

Na etapa **execução** efetivam-se as transações previstas. O escopo é a otimização de cada negócio/transação/evento. No **controle** verifica-se a aderência do realizado ao planejado e, mediante a análise dos resultados e desempenhos das transações, dos produtos, das atividades, dos departamentos e da empresa, promovem-se as ações corretivas.

Retomando a *Figura 26. Sistema de gestão. Eficácia. Resultado*, observamos que o processo de gestão envolve, em todas as suas fases, tomadas de decisões relacionadas com transações requeridas, sejam *simuladas*, *planejadas* ou *realizadas*, para que os gestores se utilizam de modelos de decisão específicos. Os sistemas de informações gerenciais têm a função de suprir os gestores de informações operacionais e econômico-financeiras, requeridas pelos modelos de decisão adotados, na tomada de decisões sobre as *transações simuladas*, *planejadas* e em *execução*.

Deve-se, ainda, informar sobre as *transações realizadas* de conformidade com a mesma base conceitual e sistêmica das *planejadas*, tendo em vista possibilitar o controle gerencial por meio das análises de resultados de transações e produtos bem como de desempenhos de atividades, de departamentos e da empresa como um todo. Verifica-se, então, a interação entre os Subsistemas Organizacional, de Comunicação/Informação e Social.

As informações devem refletir adequadamente as ocorrências verificadas no Subsistema Físico-Operacional. O Subsistema de Comunicação/Informação supre os gestores com informações a respeito dos impactos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais das transações, considerando as definições do modelo de gestão e de organização em vigor. É imprescindível

que as informações, além de corretas, objetivas e úteis, sejam acessíveis aos gestores no momento e local em que forem demandadas.

Quanto ao **SIGE**, sua importância reside em materializar um dos recursos, que num ambiente globalizado dos negócios torna-se vital, estratégico: a **informação**. Observe-se que a informação adquire cada vez mais o *status* de estratégica, e portanto ante a complexidade atualmente vivida, existe a necessidade de gerir a informação que se tornou um recurso essencial à eficácia das organizações. SOUSA [1990:55] adverte que:

Sem informação, como recurso e preocupação autônoma de gestão, a combinação directa dos outros recursos só pode ser feita em muito pequena escala, ou seja, em sistemas simples em que o gestor possa ter, de forma directa, conhecimento pessoal de todos os elementos da informação necessários ao funcionamento do sistema.

Em síntese, o **SIGE** é o meio pelo qual se disponibilizará a informação, proporcionando suportes adequados – simuladores – para trabalhá-las sistematicamente no processo de gestão e conseqüentemente nas decisões requeridas. Para tanto, devem ser estruturados conceitualmente para apoiar as decisões dos gestores, de maneira harmoniosa e integrada, e, dessa forma, assegurar que as decisões tomadas conduzam à eficácia da organização.

Transações são cotidianamente *simuladas, planejadas e realizadas*, e os gestores estão preocupados com a qualidade dos resultados obtidos. Para assegurar a qualidade dos resultados, é indispensável ter informação completa e analítica sobre mercados. O detalhe requerido vai variar em função da indústria e do segmento de atuação, porém, em linhas gerais a atenção estará voltada para: quais empresas, fornecedores e clientes, produtos e sua evolução, quais tendências de preços e quantidades a serem transacionadas.

O processo sistematizado deve apoiar os gestores a conhecerem efetivamente as contribuições das transações quanto a:

- [1] focar a atenção como tomadores de decisão sobre a fonte da formação de resultado econômico da organização, isto é, a **transação**;

- [2] evidenciar como o resultado econômico é formado a partir das ocorrências;
- [3] entender os impactos sobre as atividades que compõem a cadeia de valores;
- [4] avaliação de desempenho dos gestores, departamentos, das unidades de negócios, dos produtos etc.

Na **etapa de planejamento** – *situação futura* → *situação objetivada* –, por meio das simulações, é possível identificar o que os gestores podem e devem fazer para melhorar a eficácia das atividades, e, dessa forma, tornar a organização cada vez mais eficaz. As decisões são tomadas sobre as transações, no entanto, todo esforço de planejamento é também parte de um processo contínuo de aprendizagem, desenvolvimento e crescimento. Esse processo – de aprendizagem e crescimento – tem conseqüências nas numerosas interações com outros subsistemas da organização, visto que envolve treinamento, satisfação, desenvolvimento de habilidades [*subsistema social*] e informações [*subsistema de informações/comunicações*].

Um adequado *sistema de informações/comunicações* interagindo com um processo de gestão permite identificar e traduzir as diretrizes estratégicas – planejamento estratégico – em objetivos e metas que serão materializados por meio de um conjunto equilibrado de ações definidas nos planos operacionais – planejamento de médio, longo e curto prazos.

Enfim, o objetivo da integração/interação entre o **Processo de Gestão e SIGE** é, conforme ARANTES [1994;92], dar

[...] um suporte adequado para a administração criar o futuro desejado para o empreendimento, estabelecendo objetivos, rumos, estratégias voltadas para produtos, mercados rentáveis; promovendo o desenvolvimento de talentos; assegurando a produtividade, enfim tudo o que leve à consecução dos resultados empresariais desejados. Em síntese, [...] fornece instrumentos para definir o que o empreendimento deve fazer e avaliar se o que está sendo feito está de acordo com os rumos traçados.

Como pode ser observado na **Figura 26. Sistema de gestão. Eficácia. Resultado**, há uma relação bastante significativa, diríamos, indissociável, entre os subsistemas organizacional e social.

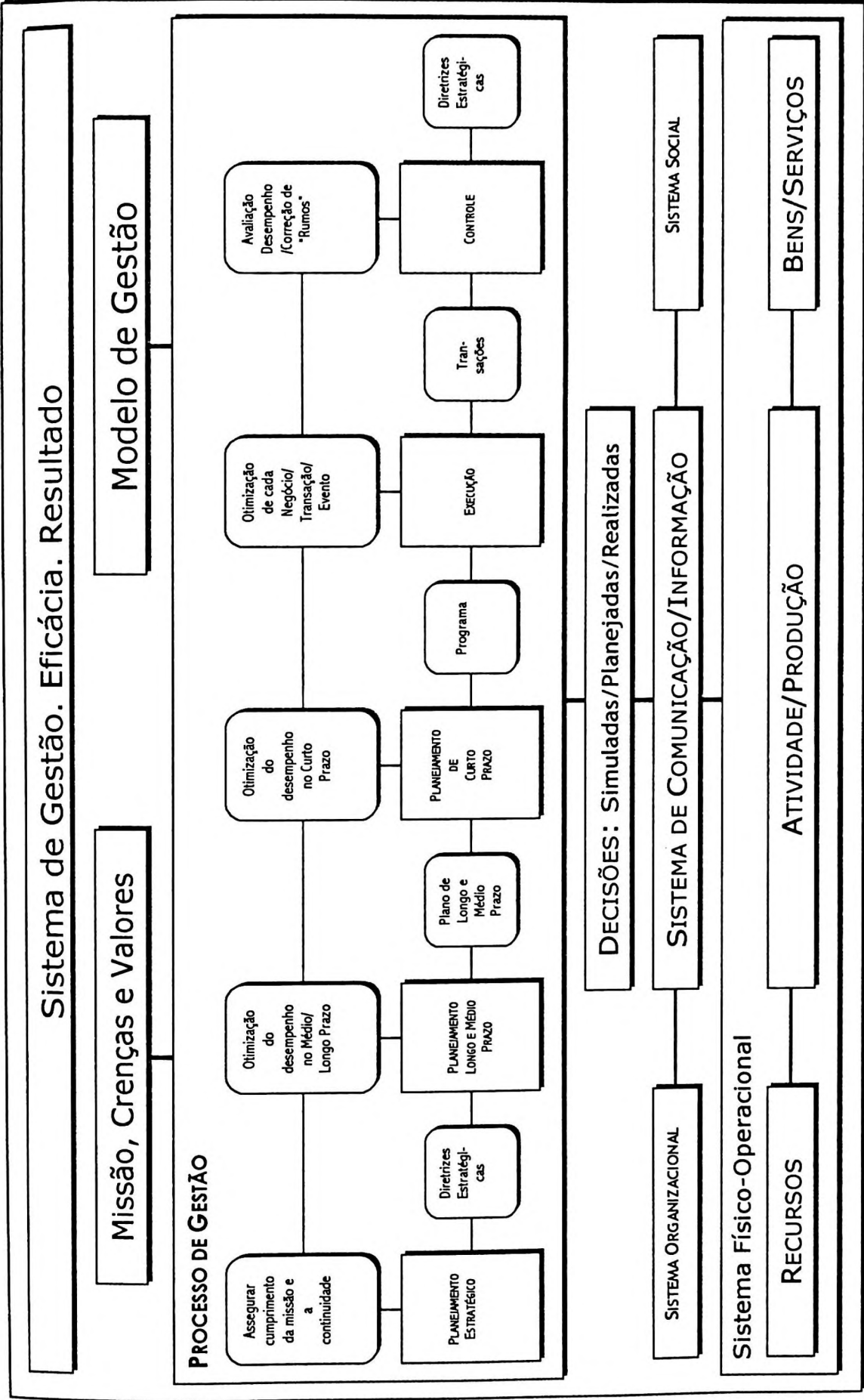


Figura 26. Sistema de gestão. Eficácia. Resultado
 Fonte: CATELLI, Armando. Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon, 2000.

O gestor é parte do subsistema social, formalmente investido em um cargo – com poderes e responsabilidades definidas –, conforme estabelecido, no subsistema organizacional, podendo estar este no atual contexto caracterizado como alguém que tem acesso e competência para gerir a informação.

A gestão da informação é crucial por ser uma variável-chave na qualidade das decisões tomadas – sejam planejadas ou posteriormente implementadas. Portanto, o gestor torna-se detentor de um diferencial de competitividade para a organização, valendo-se disso para buscar atingir graus de eficácia de sua área de responsabilidade, sem, no entanto, perder de vista os objetivos globais da organização. Decisões estarão presentes em todas as etapas do processo de gestão.

5.3.2 Eventos. Tipos de eventos

CONCEITO DE EVENTO ECONÔMICO

JOHNSON (1970:641-643) refletindo sobre o significado do termo “evento” entende que este “[...] refere-se de um modo geral a uma ação, ocorrência, ou acontecimento que pode [deve] ser descrito por um ou infinito número de propriedades, atributos ou características”.

A compreensão do termo evento deve ser buscada numa dimensão maior, cujo contexto é o de um conjunto de ocorrências. Esse conjunto de ocorrências seria análogo a subconjuntos portadores de certos atributos e certas propriedades, cuja união forma um conjunto maior denominado eventos.

Eventos são classes de transações. Evento econômico é toda ocorrência que impacta o patrimônio da entidade. Assim, os subconjuntos anteriormente referidos podem ser identificados como transações que são partes indissociáveis dos eventos, pois seus atributos caracterizam aspectos que lhe dão forma e consistência.

GUERREIRO [1989:248] entende que as “[...] atividades desenvolvidas pela empresa assumem o caráter de eventos econômicos, uma vez que se caracterizam como processos de transformação de recursos em produtos e serviços”. Nesta linha de pensamento, nos negócios o termo evento,

segundo JOHNSON [1970], pode significar um processo básico em que ações específicas podem ser um conjunto de ocorrências que representem vendas, compras, produção, investimentos, entre os numerosos existentes no universo empresarial. Para o gestor importa identificar e mensurar os atributos, as propriedades ou características dos eventos. JOHNSON [1970] identifica que as características monetárias podem ser as mais relevantes no reporte de resultados econômicos de eventos já ocorridos e na predição dos futuros.

Centremos nossa atenção nas transações/eventos como expectativa de ocorrências, pois eles serão objeto de predição do futuro e sobre os quais, alternativas de ação serão formuladas e uma escolhida. Decisões são tomadas no presente sobre ações que terão conseqüências no futuro. Portanto, segundo WHEELER [1970:7] decisões, “[...] são sempre tomadas com base em eventos esperados, de acordo com subjetivas probabilidades e conjecturas a respeito do futuro, bem como confiança nas mais formais previsões [...]”.

TRANSAÇÕES *versus* EVENTOS

Transações de mesma natureza que causam o mesmo tipo de impacto patrimonial são denominadas eventos econômicos. **Eventos são classes de transações** com o mesmo modelo de decisão, ou seja, todas as **transações** que envolverem variáveis semelhantes e cuja decisão for tomada com base nos mesmos conceitos de classificação operacional, patrimonial, financeira e econômica pertencem ao mesmo evento.

A importância desta diferenciação decorre da estruturação dos sistemas de informação, tendo em vista que nem sempre os modelos de decisão precisam ser estabelecidos por transação, mas sua operacionalização ocorre em conformidade com os eventos. Por fim, denominamos **eventos** por serem compostos de um *conjunto* de **transações** que refletem aspectos do fluxo físico-operacional de determinada *ocorrência*.

Nos tópicos anteriores vimos que atividade corresponde a qualquer processo operacional envolvendo uma ou várias operações, nas quais os recursos são utilizados na produção de bens e/ou serviços. O funcionamento desses processos obriga o seu gestor à promoção de uma série de ocorrências relacionadas com a obtenção e disponibilização dos recursos requeridos, à definição

da produção dos produtos a serem gerados e à administração dos impactos tempo-conjunturais sobre os bens mantidos pela área, juros, a inflação, as variações cambiais, variações de preços etc.

Denominamos essas *ocorrências transações* e, em geral, referem-se a: compras/aquisições; contratações; captações/aplicações; investimentos; variações de preços; variações do poder aquisitivo da moeda [IIP]; juros; produção; vendas; transferências internas; estocagem de produção/matéria-prima; manutenções; perdas, avarias etc.

As transações, primariamente de cunho físico-operacional, têm impactos econômicos que as caracterizam como transações econômicas e são portadoras dos seguintes atributos:

- [a] alteram a situação patrimonial da entidade;
- [b] seus efeitos são mensuráveis monetariamente;
- [c] são previsíveis e, portanto, podem ser estruturadas num sistema de informação; e
- [d] dizem respeito ao desempenho da organização e acabam refletindo os modelos de decisão dos gestores.

O GECON trabalha com as seguintes definições quanto a transações e eventos:

- [a] **Transação** é a menor entidade de acumulação, sendo objeto de uma decisão individualizada.
- [b] **Eventos** são classes de transações [*decisões*] de mesma natureza [*compra, venda, produção etc.*].

As atividades são um conjunto de eventos. As áreas e os departamentos são um conjunto de atividades e a empresa como um todo, um conjunto de departamentos. As definições com as quais o GECON trabalha, acima enunciadas, possibilitam inferir o impacto de uma transação – *que decorre de uma decisão individualizada* – nas várias fases da formação do resultado econômico da organização.

Baseados em PEREIRA [2000:107-110] faremos uma breve digressão quanto à **natureza**, ao **momento de reconhecimento** e à **vinculação com as etapas do processo de gestão** das transações/eventos.

NATUREZA	MOMENTO DE RECONHECIMENTO	ÉTAPAS DO PROCESSO DE GESTÃO
1. Provocado	1. Pontuais	1. Simulados
2. Não-Provocado	2. Tempo-Conjunturais	2. Planejados
		3. Realizados

Quadro 4. *Classificação das transações/Eventos econômicos*

Fonte: PEREIRA, Carlos Alberto. “**Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras: uma abordagem da gestão econômica**”. Tese de Doutorado [Controladoria e Contabilidade], São Paulo: FEA/USP, 2000:108.

O *Quadro 4* evidencia as transações considerando aspectos quanto a sua natureza, o momento em que deve ser reconhecida e suas relações com as etapas do processo de gestão. Reconhecida essa relação de causa e efeito, torna-se necessário identificar aspectos quanto à natureza, ao momento de reconhecimento e às etapas do processo de gestão da transação/evento.

Quanto a sua **Natureza**, isto é, o que é próprio da transação/evento destacamos:

1. **Provocado:** consequência natural do processo decisório do gestor responsável por uma atividade. Exemplos: compra de matéria-prima [óleo cru, ...], aquisição de utilidades geradas internamente, aquisição de material semi-processado de outras Unidades Operacionais, entre outros.
2. **Não-Provocados:** sua ocorrência independe da decisão do gestor de uma atividade. Exemplos: um sinistro, aumento ou diminuição de preços etc.

Independentemente de serem provocados ou não, as transações/eventos são previsíveis, estruturados e por isso devem ser controlados pelos gestores. Transações de caráter aleatório quanto a sua ocorrência, no exemplo um sinistro, devem ser alvo da preocupação do gestor que atuará em termos de minimizar os riscos cuja primeira providência poderia ser a contratação de um seguro.

Quanto ao **Momento de Reconhecimento**:

1. **pontuais**: seus impactos patrimoniais ocorrem no momento da tomada e implementação da decisão e, por isso, seus efeitos devem ser imediatamente reconhecidos. Exemplos: compra de óleo bruto, aquisição de utilidades de fornecedores internos e/ou externos, vendas de produtos semiprocessados para clientes internos e/ou externos, entre outros.
2. **tempo-conjunturais**: o impacto patrimonial decorrente dessas ocorrências dar-se-á em razão da passagem do tempo e da mudança de variáveis conjunturais – preços, taxas de juros, custos de oportunidades e inflação. O reconhecimento dessas transações/eventos se dará de forma periódica, em algum momento do tempo e referindo-se sempre a um período. Exemplos: valorização de estoques – que ocorre entre dois instantes de tempo: t_1 e t_2 – variação de preços, entre outros.

As transações/eventos pontuais têm como característica a previsibilidade das variáveis que determinam o valor econômico dos ativos e passivos e em consequência a mensuração de seus resultados no momento em que a decisão é tomada. Os tempo-conjunturais devem ter identificadas e mensuradas as causas das variações no valor econômico dos ativos e passivos, confrontando-os com os custos de oportunidade do capital mantido no período.

A apuração de resultado de estocagem se enquadra neste contexto, pois confrontam-se os ganhos ou as perdas decorrentes da decisão de estocar com o custo financeiro [custo de oportunidade da área financeira] incorrido pelo uso do recurso.

Quanto às **relações com as etapas do processo de gestão**, temos:

1. **simulados**: o objetivo é prever/predizer os resultados econômicos de um conjunto de alternativas existentes em um processo de tomada de decisão. A decisão em questão pode ser quanto à escolha de determinado plano – com vistas ao orçamento – ou à implantação de um plano previamente aprovado, ou seja, a execução.

2. **Planejados:** são as transações econômicas escolhidas para compor o plano a ser implementado/realizado em determinado período. A simulação de diversas transações econômicas é parte do processo de elaboração do orçamento, possibilitando identificar o resultado ótimo para a empresa como um todo. Portanto, o orçamento elaborado nessa perspectiva – que compreende transações/eventos planejados com vistas a otimizar o todo – dá corpo e sustentação à programação e à realização [execução] das transações.
3. **Realizados:** são as transações ocorridas. Os realizados são contrapostos aos planejados [que representam resultados ótimos nas perspectivas previstas à época e que devem ser buscados]. A comparação entre desempenhos planejados e realizados possibilita a identificação de desvios, de suas causas, a identificação de alternativas possíveis, escolha [decisão] e implementação de modo a corrigir os rumos [controle].

As bases conceituais de mensuração econômica são as mesmas para simulação, planejamento e realizado.

5.3.3 Processo decisório e modelo de decisão

PROCESSO DECISÓRIO

É inerente à função do gestor ver-se envolvido por um ciclo de tomadas de decisões, sistematizadas pelo **processo de tomada de decisão** ou **processo decisório**. As decisões ocorrem ante a necessidade de optar por caminhos alternativos, seja para solucionar um *problema* ou aproveitar uma *oportunidade*.

KEPNER & TREGOE [1971:54] observam que “[...] *um problema é sempre um desvio de alguma norma ou padrão desejado de desempenho*”. Já, oportunidade, de acordo com SHILLINGLAW [1972:16], é “[...] *um desvio existente entre um resultado esperado e um resultado melhor*”. Em resumo, os problemas quando não solucionados implicam penalidades, e as oportunidades, se aproveitadas, impulsionam nossa posição quanto aos benefícios obtidos.

Solucionar um problema ou **aproveitar uma oportunidade**, situações estas que podem ser caracterizadas como uma necessidade de decisão, implica optar por um entre os caminhos alternativos disponíveis e viáveis. Podemos definir decisão como o ato de selecionar uma ação entre numerosos cursos alternativos de ação que expressam as incontáveis maneiras de se fazer a mesma coisa.

O objeto de decisão são as **transações/eventos**. Considerando que a visão sobre uma mesma transação e/ou evento pode assumir várias formas e, assim, conduzir ao caos, é necessário que o processo de escolha entre as várias alternativas seja feito por meio de um processo estruturado, aqui denominado **processo de tomada de decisão** ou **processo decisório**.

A sistematização do **processo decisório**, em geral, conforme ALMEIDA [1996], envolve os seguintes passos:

1. Caracterização da necessidade de decisão
2. Formulação dos objetivos e das alternativas de ação
3. Obtenção de informações relevantes
4. Avaliação e classificação das alternativas
5. Escolha da melhor alternativa de ação
6. Implementação da alternativa escolhida
7. [a] Avaliação dos resultados; e [b] Implementação e controle das medidas corretivas

A **Figura 27. Ocorrência. Transação. Decisão** evidencia a atuação do Gestor apoiado por um processo de gestão, considerando que o desempenho de seu papel se dará de acordo com a missão, as crenças e os valores [subsistema institucional], com o subsistema modelo de gestão e aderente ao modelo organizacional [subsistema organizacional].

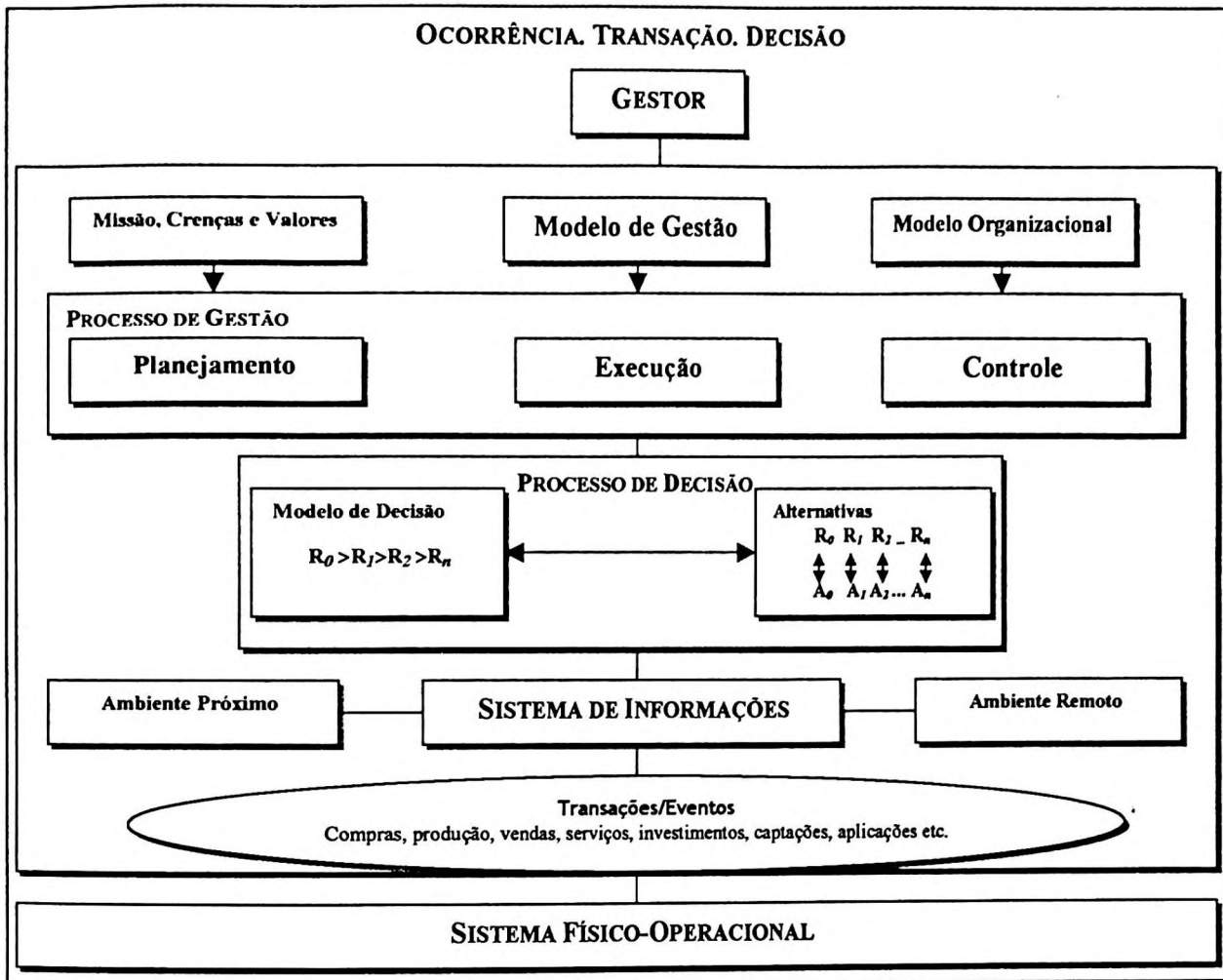


Figura 27. Ocorrência. Transação. Decisão

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Foco da atenção dos Gestores, as ocorrências têm lugar no Sistema Físico-Operacional. Elas dizem respeito a transações/eventos sobre compras, produção, vendas etc. e a partir das quais se deve identificar e efetuar a escolha da melhor alternativa, ou seja, aquela que contribua para a otimização do todo, da eficácia organizacional.

MODELO DE DECISÃO

Tendo em vista que a empresa interage com os ambientes próximo e remoto, as decisões tomadas sofrem o impacto das entidades componentes – destes ambientes – por meio das variáveis. Decisões são requeridas em todas as fases do processo de gestão. Para tanto, é

necessário que os gestores nas decisões requeridas sistematizem suas atuações por meio de um processo decisório.

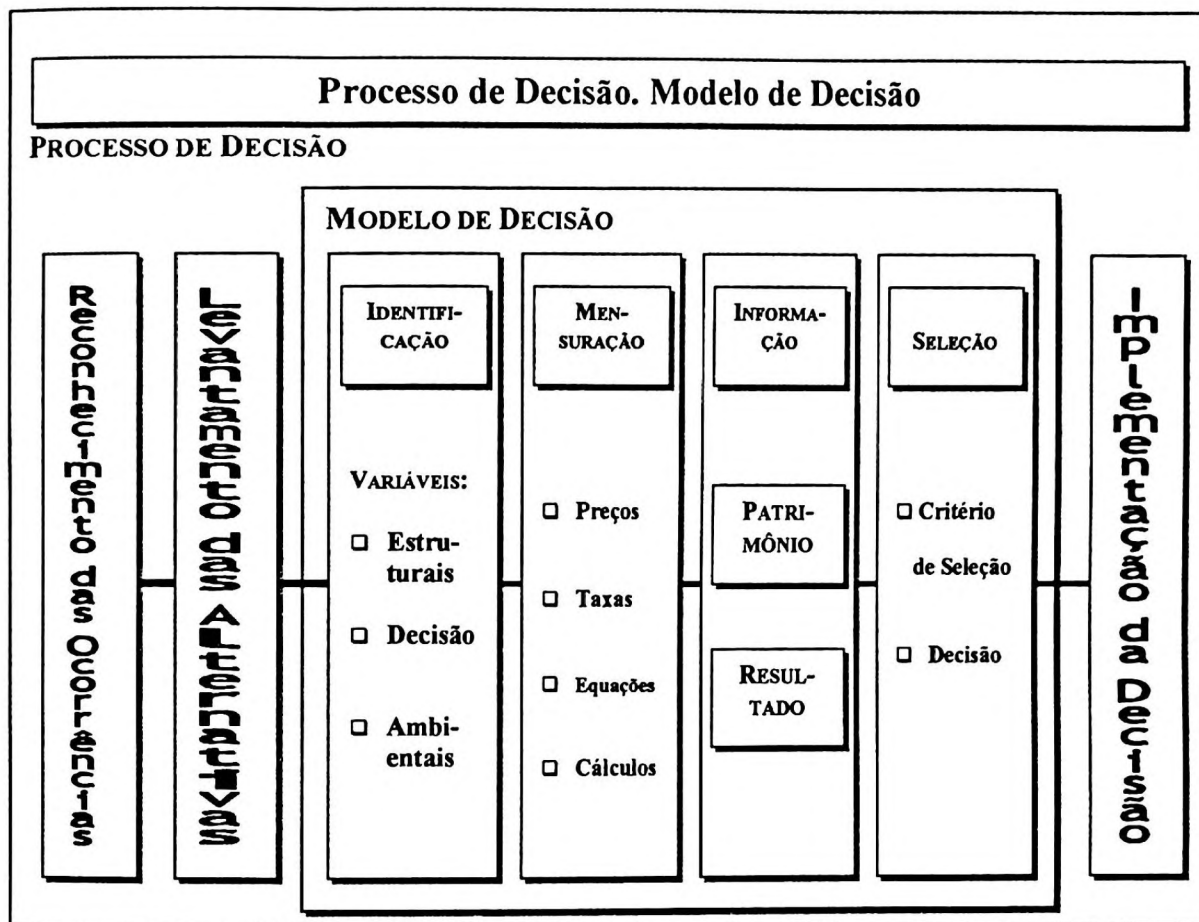


Figura 28. Processo de decisão. Modelo de decisão

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

Parte indissociável deste processo decisório é o **modelo de decisão**, conforme diagramado na *Figura 28. Processo de decisão. Modelo de decisão*. Por fim, fundamental é o papel desempenhado pelo Sistema de Informações Gerenciais [SIGE], seja na identificação das necessidades de informações – de acordo com o sistema de gestão econômica definido –, seja no processamento e na comunicação com os usuários.

O **modelo de decisão**, conforme diagramado na *Figura 28*, tem as seguintes características detalhadas no quadro a seguir:

MODELO DE DECISÃO: características	
OBJETIVO	Orientar os gestores a tomar as melhores decisões em conformidade com as condições existentes.
DEFINIÇÃO	É a representação plena do impacto das transações/eventos em uma entidade, por meio da identificação, mensuração e informação sobre as variáveis relacionadas com base em critério definido.
NATUREZA	Subjetiva e pessoal
COMPOSIÇÃO	1. modelo de identificação; 2. modelo de mensuração e 3. modelo de informação
CLASSIFICAÇÃO	Por transação/evento
ELEMENTOS	Variáveis estruturais; ambientais e específicas ou de decisão
CRITÉRIO DE DECISÃO	Definido pelo Modelo de Gestão, ou melhor, por <i>Resultados Econômicos</i> .

Quadro 5. *Modelo de decisão: características*

Com relação aos modelos que integram o item **composição** do modelo de decisão, sua importância está relacionado a:

1. **Modelo de Identificação:** reconhecimento dos dados/elementos e classificação.
2. **Modelo de Mensuração:** resultado correto.
3. **Modelo de Informação:** comunicação/conhecimento das avaliações e resultados.

Quanto aos **elementos**, estes se compõem de variáveis classificadas em estruturais, ambientais e específicas ou de decisão. As **variáveis estruturais** relacionam-se ao subsistema institucional [missão, crenças e valores], subsistema social, subsistema modelo de gestão, subsistema organizacional. As **variáveis ambientais** com variáveis econômicas e preços definidos no ambiente próximo – por exemplo: taxa de oportunidade de captação, taxa de oportunidade de aplicação; preço de mercado na condição à vista ou a prazo etc. – e as **variáveis de decisão ou específicas** com as condições próprias da transação, por exemplo: compra à vista ou a prazo, CIF ou FOB, data de entrega, impostos recuperáveis ou não etc.

Como visto, o propósito do **modelo de decisão** é apoiar o gestor na escolha da melhor alternativa de ação e, portanto, “[...] *um modelo de decisão incorpora procedimentos de avaliação que auxiliem o gestor e o analista a efetuar a escolha entre possíveis alternativas*”. [Van GIGCH, 1978:296]. No contexto deste estudo, o modelo de decisão é um suporte ao processo decisório com vistas à otimização do resultado econômico das transações/eventos que conduzam à

obtenção de graus de eficácia organizacional. Como premissa para tal fim, GUERREIRO [1989:202-203] entende que

[...] o modelo de decisão do administrador diz respeito à otimização do resultado econômico da atividade sob sua responsabilidade. A otimização do resultado econômico se dá: [1] ao nível do processo de transformação de insumos em produtos e serviços [agregação de valor]; e [2] ao nível do aproveitamento das oportunidades de ganhos pela valorização de determinados tipos de ativos proporcionados pelo mercado.

A otimização do resultado econômico global e, conseqüentemente, a obtenção de graus de eficácia organizacional têm que levar em consideração que cada *transação/evento*, sobre o qual se toma uma decisão e posteriormente se implementa no âmbito de dada atividade, tem conseqüência na[s] atividade[s] seguinte[s], como também foi impactada pela[s] anterior[es]. Dessa forma, ações que maximizem uma atividade desequilibram o conjunto. A otimização do todo deve evitar ações isoladas de otimização e/ou maximização de atividades fora do contexto global do sistema empresa.

5.3.4 Processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações

Historicamente as transações são vistas somente como custo, como sacrifício de recursos. Entender e estabelecer um processo de otimização de resultados, de uma maneira geral, e em específico tendo como base as transações, exige, antes, retomar a visão geral do Sistema Empresa.

A **Figura 5. Sistema Empresa** fornece as bases adequadas para uma visão integrada e das interações do processo de gestão, dos subsistemas da organização – organizacional, social, físico, econômico, institucional e modelo de gestão –, do processo decisório, do objeto de decisão e dos propósitos de gestão.

5.3.4.1. Conceito de otimização

O **conceito de otimização** refere-se à decisão, dentre as possibilidades disponíveis e viáveis, pela alternativa potencialmente geradora da maior *contribuição na formação do resultado econômico*

para a organização como um todo. A otimização passa a ser compreendida como um processo a partir de sua localização no processo de gestão – planejamento, execução e controle – e tem como foco a ocorrência no seu menor nível, ou seja, a transação.

No processo de otimização de resultados, em geral, que conduzam a organização à *obtenção de graus de eficácia*, o planejamento é fundamental. ATKINSON *et al.* [2000:67] entendem planejamento como um processo contínuo que envolve

Quantificação e interpretação dos efeitos das transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis e escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.

O ato de planejar exige reflexão por parte dos gestores, que considerarão a organização, o negócio em que atuam, o meio ambiente e assim poderão estabelecer a natureza, o âmbito dos contratos entre os vários grupos de agentes econômicos, cujos interesses e demandas terão que ser atendidos. Dessa forma, desempenha o planejamento – como parte indissociável do processo de gestão – o papel de harmonizar todos os interesses e objetivos, algumas vezes conflitantes, alinhando-os para um vetor comum que é o objetivo da organização como um todo.

Os *graus de eficácia desejados* são, na realidade, formalizados em planos que expressam uma **situação futura objetivada**. Planos, conforme COATES *et al.* [1996:6] “[...] *deveriam ser o resultado de alternativas, levando em consideração os meios para atingir os objetivos à luz das incertezas...*” e, dessa forma, serão escolhidos os resultados ótimos. Nesse sentido, planos são indutores, pois para se chegar aos objetivos – *situação objetivada* – é necessário saber-se “[...] *de onde partiu, para onde se quer ir e corrigindo a rota. Portanto, é fundamental que se definam para onde se quer ir [qual é o objetivo], os recursos e as ações necessárias...*” TACHIZAWA & REZENDE [2000:33].

A condição necessária para a obtenção de *graus de eficácia desejados* é a integração em perfeita harmonia das *partes* com o objetivo global da organização. Enfim, que os planos das partes sejam

consolidados em um plano global de forma integrada e harmonizada quanto às restrições existentes.

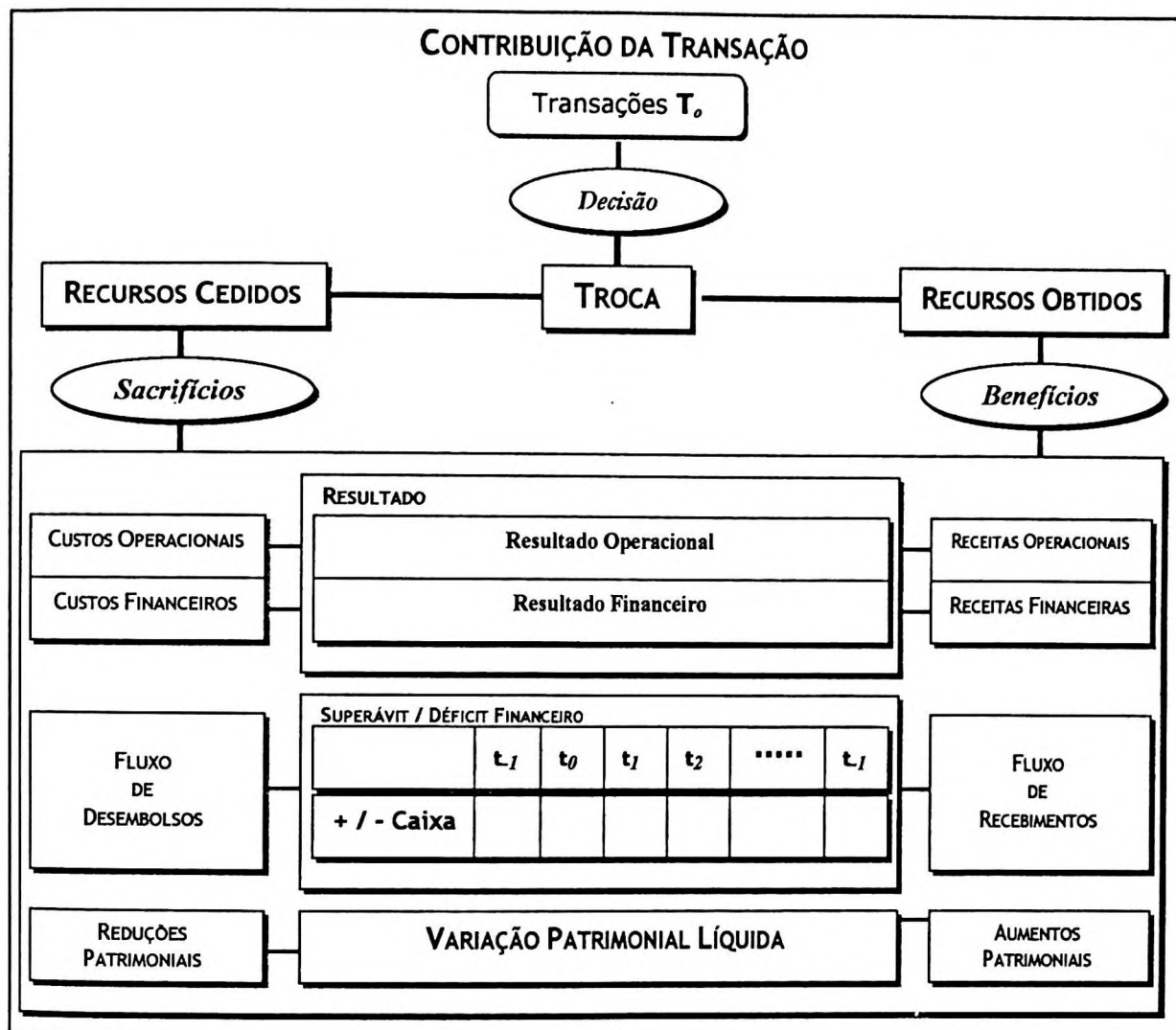


Figura 29. Contribuição da transação

Fonte: CATELLI, Armando. *Núcleo de Pesquisas Gestão Econômica – Gecon*, 2000.

A etapa de análise das simulações das alternativas disponíveis e viáveis deve considerar a *contribuição da transação* em todos os seus aspectos conforme diagramado na **Figura 29. Contribuição da transação**. A *contribuição da transação* será analisada quanto aos aspectos de formação do resultado – *operacional* e *financeiro* –, seus desdobramentos em termos de *fluxo financeiro* – desembolsos e recebimentos – e *variação patrimonial*.

As transações estão relacionadas com o processo de gestão nas etapas de **simulados, planejados e realizados**. Neste contexto e considerando uma gestão voltada para obtenção de graus de eficácia, a otimização requer uma atuação dos gestores com foco:

- na identificação das melhores alternativas *individualizadas de transações* com relação aos planos e à realização;
- na identificação dos *melhores planos* das atividades, dos departamentos, das áreas/unidades de negócios e da organização;
- na promoção das melhores condições com vistas a assegurar a otimização da eficácia da organização, seja nas fases de planejamento, na execução ou na correção de rumos.

Suportado na visão da Gestão Econômica – GECON, a integração do processo de gestão é fator crítico de sucesso para assegurar a otimização do resultado econômico. O processo de gestão exige um encadeamento lógico, no qual o[s] produto[s] de cada fase são entradas [insumos] para as etapas seguintes.

As *diretrizes* estabelecidas na etapa do *planejamento estratégico* devem, entre outras definições, estar apoiadas em cenários que orientem, nas etapas seguintes, as simulações relativas às transações de obtenção, produção, vendas etc. É o início da promoção das melhores condições com foco na otimização. A unidade do processo de gestão não pode ser quebrada. Os planos de longo prazo têm que ser coerentes com as diretrizes estratégicas. Por sua vez, o planejamento anual tem que estar coerente com os planos de longo prazo, e assim sucessivamente. Formam-se elos e dessa forma assegurar-se-ão ações adequadas para atingir a situação objetivada.

5.3.4.2. Simulação da transação

A vinculação das transações com as etapas do processo de gestão ocorrem nas fases do Simulados, Planejados e Realizados.

A atuação dos gestores sobre as transações ocorrerá, respeitando momento e *locus*, levando em conta as dimensões: [a] *Simular transações em particular*; [b] *Simulação de planos*; e [c] *Transações no realizado* conforme diagramado na figura a seguir:

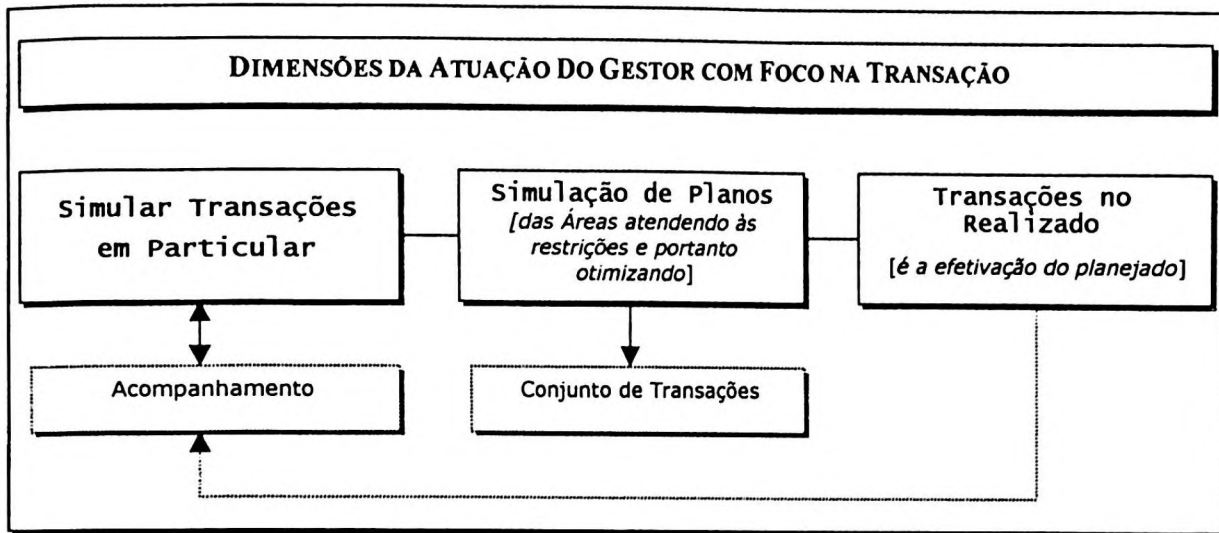


Figura 30. Dimensões da atuação do gestor com foco na transação

SWEENEY & ANDERSON & WILLIAMS [1998:653-654] entendem ser a *simulação* um método que permite aprender sobre o mundo real por meio de um modelo representativo de aspectos relevantes da realidade deste mundo. E mais, ele pode ser usado para descrever ou prever seu funcionamento dadas certas escolhas, bem como considerando as variáveis controláveis e não-controláveis.

Simulação, em termos amplos, é o processo relativo à experimentação com alternativas disponíveis antes da escolha de uma para implementação. No ambiente dos negócios, sob os conceitos do GECON, *simulação* diz respeito à projeção de resultados econômicos das alternativas de planos operacionais e de transações que apóiam as fases de planejamento e realização do processo de gestão. Assim, é proporcionada ao gestor a visualização da alternativa – transação individualizada ou no contexto de um plano – que mais contribua para a otimização do resultado da empresa.

[a] *Simulação da Transação em Particular*

Transações são relações de troca. Por exemplo, uma compra à vista caracteriza uma ocorrência na qual cedemos *certa quantidade de unidades monetárias* e obtemos um *bem e/ou serviço específico* em troca. O que caracteriza uma transação em particular é a especificidade do negócio em si, naquele momento e desvinculada de um contexto mais amplo. A aquisição de

mil barris de petróleo de um tipo particular, em certa data, a determinadas condições de prazo de pagamento, preço, moeda, prazo de entrega, configura uma transação em particular.

A simulação da transação em particular requer a identificação, como ponto de partida, das várias alternativas possíveis e viáveis de troca do bem e/ou serviço. O objetivo de proceder à simulação é a de identificar os vários resultados econômicos das transações e assim poder efetivar à escolha da que apresente a melhor opção, considerando o requisito de estar alinhada ao contexto global da organização.

[b] *Simulação de Planos*

Um plano é formado pelas transações referentes aos mais variados tipos de ocorrências físico-operacionais no âmbito da organização. Estas ocorrências poderão ser: comprar, alugar, serviços, investimento etc., isto é, decisões individualizadas e, portanto, transação em particular. Planos *são compostos de transações* identificadas com uma atividade específica e que, por sua vez, estarão identificadas com unidades administrativas específicas. Assim, uma ou mais atividades em geral estão subordinadas/vinculadas a uma unidade administrativa denominada departamento.

Compostos de transações não significam um agrupamento aleatório de transações. Simulação de planos tem como objetivo possibilitar decisões que permitam compor um *conjunto ótimo de transações* e não simplesmente a escolha de transações ótimas. Para tanto, é necessário que as decisões individualizadas das transações, que farão parte do *composto de transações*, sejam feitas considerando uma interação entre atividades/departamentos/áreas, as quais estarão agindo com foco no objetivo global da organização.

Dada atividade tem seu plano formado por um *conjunto de transações*, é onde, pela interação das partes, busca-se a otimização considerando as restrições envolvidas. Por exemplo, vendas não pode projetar vender mais que a capacidade de produção, ou produção não pode produzir mais que vendas consegue colocar no mercado, ou estocagem estocar. Por fim, é nesta fase – de **simulação de planos** – que se busca a otimização do resultado econômico da organização como um todo.

[c] *Simulação da transação na realização*

É a simulação particular, individualizada de uma transação, que será executada e requerida no processo de gestão na fase de **execução** do orçamento. Busca-se na execução, garantir a otimização prevista nos planos. A *simulação da transação na realização* diferencia-se da *simulação da transação em particular* por estar vinculada a um momento específico do processo de gestão – **execução** – e portanto, indissociável do momento de sua ocorrência.

O processo de gestão, em linhas gerais, tem suas etapas de planejamento – estratégico e operacional –, execução e controle. O planejamento de curto prazo, às vezes denominado plano de lucro ou orçamento, tem sua elaboração em determinado cenário. Na fase da execução há a adequação à luz do cenário vivido naquele momento. É nesta fase, conforme PARISI [2001], que

[...] uma vez validado o plano operacional e o seu orçamento, busca-se a otimização de cada transação realizada, para tanto o sistema de informação deve disponibilizar aos gestores simuladores de transações que representem modelos decisórios restritos e expressos em equações de resultado para servirem de suporte à decisão, mensurando alternativas disponíveis de cada transação, onde a confiabilidade e agilidade no uso desses instrumentos [...].

Estes ajustes são, então, precedidos de uma etapa denominada *programação*. E é o momento em que o gestor envidará esforços na identificação das melhores alternativas, em conformidade com os planos estabelecidos e com foco na otimização global da organização.

Conforme diagramado na *Figura 31. Transação. Planejamento Operacional. Execução*, decisões são tomadas ao longo de um horizonte temporal em razão da execução dos planos a luz de um novo cenário ambiental, no qual as variáveis assumem novas magnitudes com impactos nos objetos da gestão – a transação – provocando assim contínuas alterações no patrimônio da organização.

Algumas particularidades podem ser observadas. O resultado da alternativa de transação escolhida, fruto de uma simulação da transação em particular, é, conforme PARISI & NOBRE [2001:116-7] in CATELLI [2001], “[...] no momento de validação do plano, o resultado orçado

[...] é igual ao resultado da simulação escolhida como plano [tomada de decisão]". Considerando que a materialização, as conseqüências e os impactos das decisões tomadas em $t-1$ ocorrerão em $t+n$, ou seja, quando da efetiva realização, de acordo com os autores,

[...] no entanto, quando se trata de uma transação realizada, temos que considerar que a transação se realiza num momento de tempo $t+n$ em relação ao momento t da tomada de decisão, resultando em diferenças decorrentes da mudança de condições entre a tomada de decisão e a efetivação da transação.

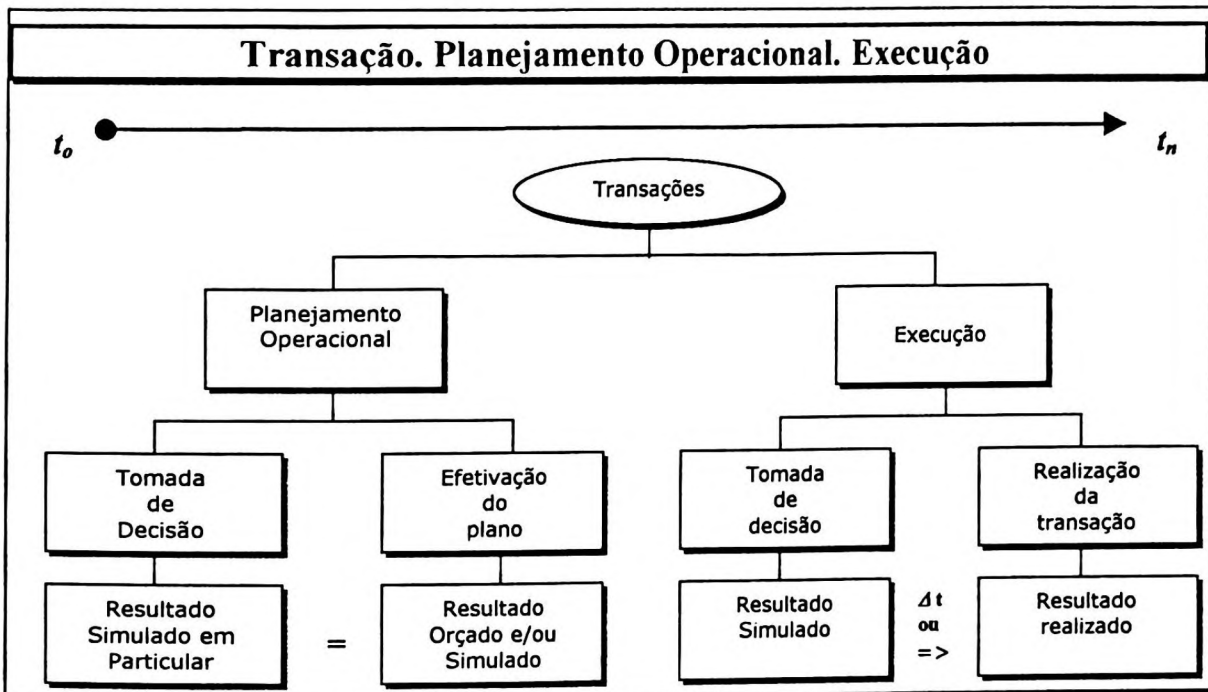


Figura 31. Transação. Planejamento Operacional. Execução

Fonte: adaptado de PARISI & NOBRE [2001:117], in CATELLI, Armando, *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – Gecon*. 2ª.ed. São Paulo, Atlas, 2001.

A comparação entre o planejado e orçado, a *etapa do controle*, tem que ser analisada de uma maneira bem ampla. Ela permite a correção de rumos, como também a análise de desempenho de área, gestor e também a análise de rentabilidade de produtos. O SIGE permite que as alterações no patrimônio da organização provocadas pelas transações sejam reconhecidas, identificadas, classificadas, registradas e acumuladas e, assim, assegurar ao gestor que as decisões tomadas estejam na mesma base pela qual a sua área de atividade é avaliada.

O SIGE, desenhado de forma a possibilitar flexibilidade quanto ao reconhecimento, à identificação, à classificação, ao registro e à acumulação das transações, assegura aos gestores conhecer a formação do resultado econômico, seja por produto, processo, atividade, enfim, saber o *quantum* cada elo da cadeia de valores [atividade] contribui para a formação do resultado global da atividade. Dessa forma, vinculando as ocorrências físico-operacionais e seu resultado econômico correspondente é possível ações que conduzam à agregação de valores e, conseqüentemente, à eficácia organizacional.

5.3.4.3. Otimização da eficácia organizacional com base nas transações

A análise da origem e formação do resultado econômico da organização permite identificar a seguinte seqüência:

TRANSAÇÃO → EVENTO → ATIVIDADE → DEPARTAMENTO → UNIDADES/ÁREAS NEGÓCIO → EMPRESA

Há um encadeamento, em obediência a uma ordem natural das ocorrências, no qual a transação dá origem aos eventos, que – ambos – ocorrem pela promoção das operações/processos no âmbito das atividades, estas estruturadas em departamentos que podem estar organizados sob o conceito de Unidades/Áreas de Negócio e que, por fim, formam a empresa/organização. Ora, a premissa maior é que a otimização do todo passa pela otimização da menor unidade de acumulação de resultado e que se constitui uma decisão individualizada: a **transação**.

O *processo de otimização* envolve a organização como um todo. Na *Figura 32. Otimização da eficácia organizacional com base nas transações*, apresenta-se diagramado o modo como ocorre a interação entre as partes, que antes, serão devidamente detalhadas nos seus menores níveis, conforme estabelecido no desenho organizacional – que define o modelo de estrutura funcional – e no modelo de gestão, estabelecendo as fronteiras de atuação, a responsabilidade e controlabilidade.

O processo de otimização do resultado global e, conseqüentemente, da eficácia da organização, tem forte ligação com a fase dos planos operacionais. Estes planos têm sua composição formada pela seleção das melhores alternativas de transações individualizadas em cada área, conforme diagramado na *Figura 32* e diz respeito às ocorrências/transações que visam à *obtenção de*

resultados por meio da *produção de bens/serviços* num horizonte temporal e os decorrentes efeitos *tempo-conjunturais*.

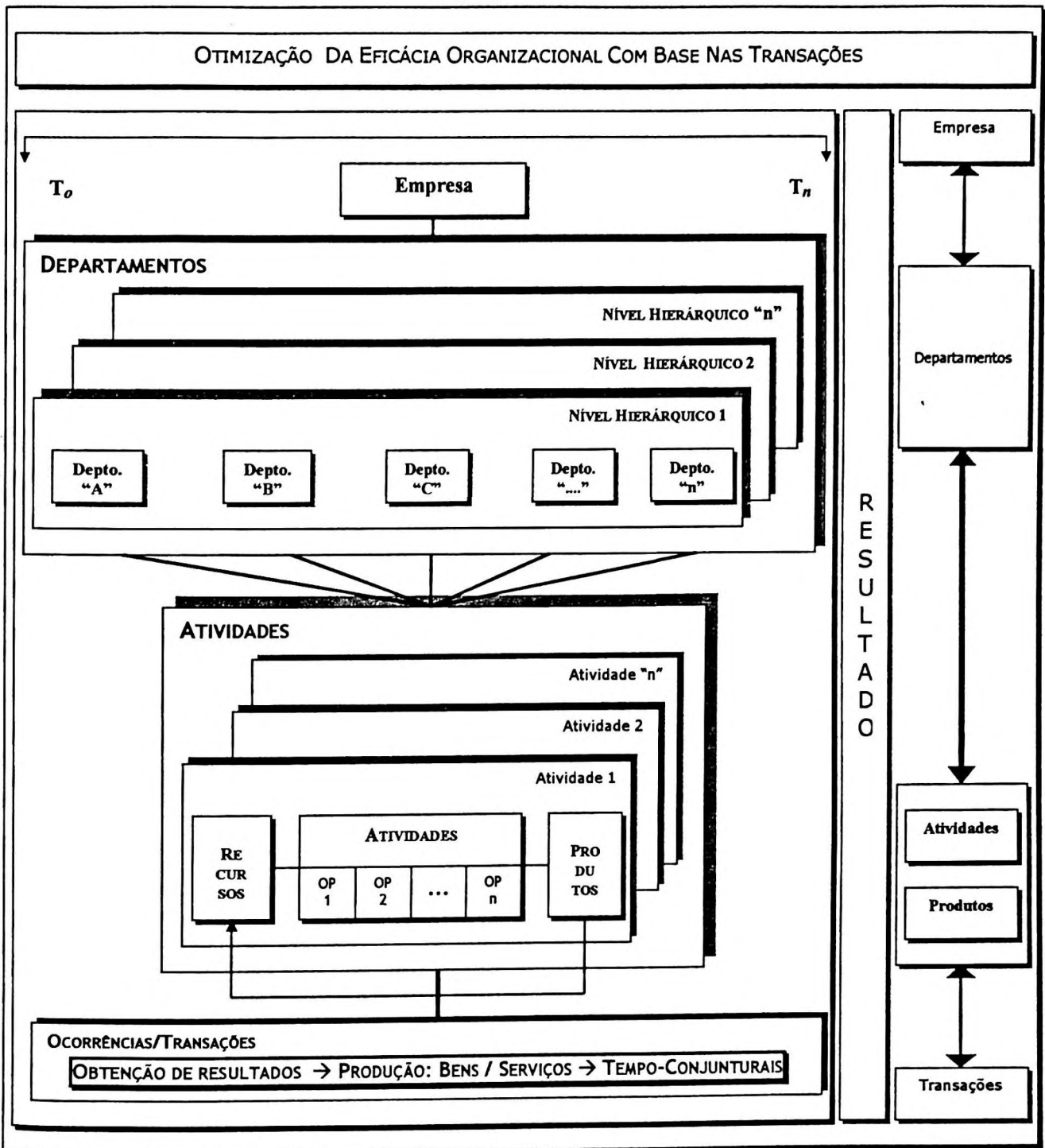


Figura 32. Otimização da eficácia organizacional com base nas transações

O planejamento operacional abrange intervalos temporais distintos – *longo, médio e curto prazos* – nos quais são simulados planos de lucros alternativos e identificado o *plano de lucros ótimo*, fator crítico de sucesso em assegurar que as diretrizes estratégicas implantadas resultem em um maior resultado econômico global da organização.

Retomando a *Figura 32*, as **transações individualizadas** darão corpo às *atividades*, às *áreas* e aos *departamentos*, e estes à *empresa* como um todo. A idéia anteriormente expressa, numa perspectiva de planos – *curto, médio e longo prazos* – requer sejam estes harmonizados com o objetivo global da organização por meio de um processo de interação e consolidação, atividade esta coordenada pela área de Controladoria.

O resultado da empresa é igual ao somatório do resultado das partes, porém há que se tomar cuidado quanto à otimização do todo. É necessária a compreensão de que o somatório dos resultados ótimos das partes – atividades, áreas de responsabilidades, departamentos – necessariamente não reflete o resultado ótimo da organização. Conflitos potenciais entre a unidade e o todo podem ocorrer por vários motivos. Dentre estes destacamos: objetivos pessoais dos gestores, assimetria de informações entre os responsáveis pelas áreas e seus superiores.

A conseqüência dessa potencial existência de conflitos entre os planos das partes pode ser evitada desde que missão, crenças, modelo de gestão e modelo de gestão econômica sejam desenhados de modo a induzir os gestores em ações convergentes com o objetivo global da organização. A atuação da área de Controladoria na concepção, modelagem, implementação e gestão de um Sistema de Informação Gestão Econômica [SIGE], além de assegurar uma harmonização dos planos, promove os ganhos de sinergia quando da consolidação desses planos na busca do ótimo para a empresa.

Fica implícito que as áreas devem alinhar seus objetivos com os objetivos globais da organização. Exemplificando, determinada área pode estar comprometida com um plano que não represente o seu melhor resultado, porém ele é a contribuição necessária para a otimização do resultado da empresa como um todo.

Na *efetivação* do plano na **fase de execução** o gestor deve buscar a **otimização transação a transação**, selecionando, em cada decisão sobre transação, a alternativa que apresente maior resultado em termos de contribuição para a formação do resultado global. Finalmente, a fase de controle, em que ocorrem as avaliações de resultados e desempenhos, assegura o resultado ótimo do plano por meio de análise de ações corretivas que podem alterar desde o planejamento estratégico até a execução.

Analisada e compreendida a maneira como ocorre a otimização de resultados como processo, torna-se necessário entender a utilização e a interação do **Sistema de Informações de Gestão Econômica – SIGE**. Ponto fundamental é clarificar que as **transações** – objeto de atenção e decisão dos gestores – se dão no âmbito do *sistema físico-operacional* com imediato reflexo no *sistema econômico*, considerando que o propósito é dado uma **eficácia atual**, envidar esforços por meio de planos e ações implementadas com vistas a atingir uma **eficácia objetivada**.

O **SIGE** desempenha um papel importante ao apoiar os gestores nas decisões sobre transações na materialização dos propósitos – *eficácia atual* → *eficácia objetivada* – quanto aos resultados obtidos no Sistema Físico/Sistema Econômico. Atingir os propósitos anteriormente especificados é possibilitado pela execução do ritual: *simulação, orçamento, programação e realizado*.

Em quaisquer das etapas do referido ritual, decisões sobre transações serão tomadas. Nos aspectos **operacionais**, o **SIGE** ocupa-se em fornecer informações que subsidiem identificar as melhores alternativas de soluções operacionais de modo a viabilizar a passagem de uma **riqueza atual** para a **riqueza objetivada**. Ou seja, o que se quer é aumentar o estoque físico que compõe a riqueza da organização.

Porém, passar do estado de *riqueza atual* para o de *riqueza objetivada* vincula-se à mudança de estado de **patrimônio atual** para **patrimônio objetivado**. Dessa forma, o **SIGE** fornecerá informações que apoiarão os gestores nas decisões sobre as alternativas de transações que permitam atingir os propósitos estabelecidos.

5.4 Visão integrada do processo de otimização da eficácia organizacional

Introdução

O propósito desta seção é a apresentação e discussão de um exemplo na forma de *caso* para ilustrar, numa visão integrada, o *processo de otimização da eficácia organizacional* considerando uma **ocorrência** localizada em uma etapa específica do processo de gestão.

O *caso Cia. Só-Faz*, empresa especializada no ramo de cadeados especiais, reflete os elementos envolvidos em uma **ocorrência** relativa a aquisição – evidentemente com algumas simplificações – da matéria-prima principal – **aço tipo x** –, por ela utilizada na fabricação de cadeados especiais.

A ocorrência dá-se no contexto de *otimização da eficácia organizacional*, sendo que a *fase do processo de gestão* é a **execução**. O enredo do caso, visa orientar a discussão sobre aspectos da transação como base da decisão e o conseqüente impacto na otimização da eficácia da organização.

5.4.1 . O Caso Cia. Só -Faz

A *Cia. Só-Faz* é especializada na fabricação de cadeados especiais e a sua matéria-prima principal é igualmente um aço especial – denominado **aço tipo x** –, o que garante, aliado à tecnologia de produção desenvolvida ao longo de décadas, disponibilizar um produto diferenciado e superior no mercado. A empresa estabeleceu que seu relacionamento no ambiente deveria estar fortemente voltado para o melhor atendimento aos clientes, qualidade dos produtos, valorização de seus funcionários, parcerias confiáveis e alavancadoras do segmento, ética, apoio social etc.

O **Modelo de Gestão** define que os gestores dos *Departamentos* são, em princípio, responsáveis por todas as *transações/ocorrências* promovidas ou os incidentes sobre as áreas de responsabilidades respectivas. Portanto, a gestão deve objetivar resultados, com atitudes empreendedoras e adoção de um estilo participativo. Os gestores dos *Departamentos*, na

condução de suas atividades, são responsáveis pela obtenção de todos os recursos requeridos para as suas operações [inclusive investimento] e até pelos impacto-tempo conjunturais, resultantes de eventuais decisões de não dispor dos bens e recursos disponíveis.

A *avaliação de desempenho* das áreas é baseada no cumprimento dos planos e na consecução dos resultados objetivados. As *transações* entre os **Departamentos** são mensuradas pelos menores preços de mercado, na condição à vista – preço de transferência baseado no conceito de custos de oportunidade.

O **Sistema de Gestão** define o *processo de gestão* – planejamento, execução e controle – que inclui os processos e modelos de decisão, no suporte aos gestores na condução de suas atividades. O **Sistema Social** assegura aos colaboradores um clima organizacional adequado para a condução das operações. Os gestores são apoiados por um **Sistema de Informações** desenvolvido para assegurar a alimentação dos seus modelos de decisão, para tanto mantendo *interface* com o **Sistema de Processamento de Dados**, cujo escopo assegura a produção de informações por entidades internas e/ou externas.

5.4.1.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Com base nas definições do **Sistema Organizacional** quanto às *funções, responsabilidades e autoridades, amplitude de controle*, a **Cia. Só-Faz** tem a seguinte configuração organizacional:

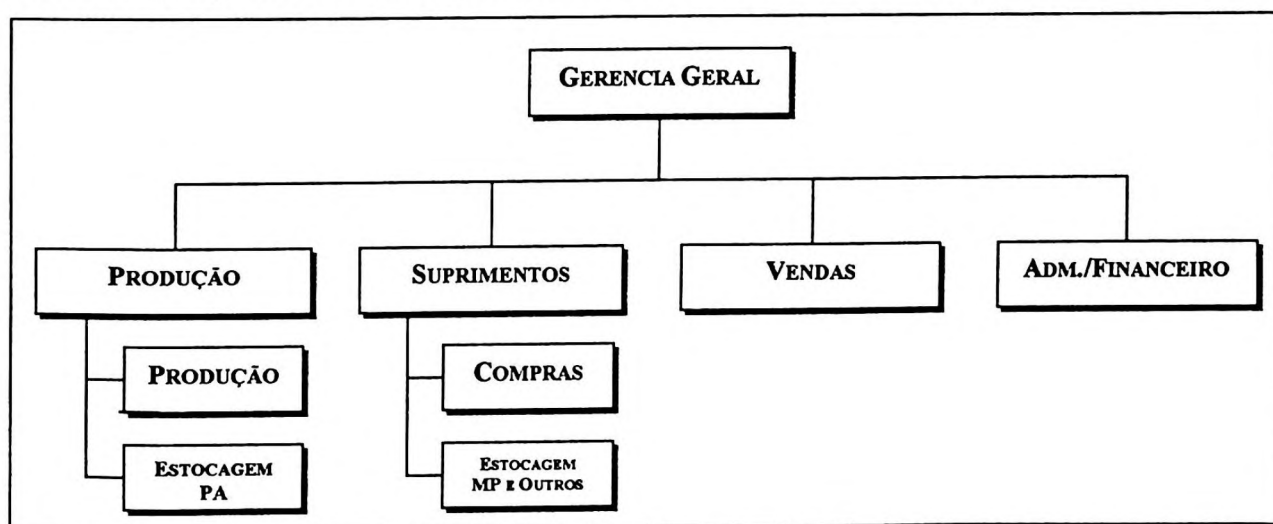


Figura 33. Organograma da Cia. Só-Faz

As **Áreas de Responsabilidades**, conduzidas pelos gestores na promoção de atividades, são configuradas conforme a seguir:

- A **missão** da **Departamento de produção** é produzir, estocar e disponibilizar para vendas as quantidades de produtos requeridos por vendas.
- A **missão** da **Departamento de suprimentos** é a obtenção, estocagem e disponibilização dos insumos e das matérias-primas requeridas pelos demais departamentos.
- A **missão** da **Departamento de vendas** é disponibilizar aos consumidores os produtos demandados.
- A **missão** da **Departamento administrativo/financeiro** é, além de suprir as demandas administrativas, ser o banco interno e disponibilizar os recursos financeiros demandados pelas demais áreas.
- A **missão** da **gerência geral** é coordenar todos os esforços das demais áreas, tendo em vista os objetivos globais da companhia e a otimização da eficácia organizacional.

5.4.1.2 PROCESSO DE GESTÃO

A fase do **processo de gestão** é a **execução**, na qual tendo em vista a busca de graus de eficácia e o correspondente impacto das transações, deve o Gestor envidar esforços na otimização transação a transação, selecionando aquela alternativa cuja contribuição seja a maior na formação do resultado global. O ambiente interno é pró-ativo e o nível motivacional está elevado em função do plano de premiação por **resultados**.

5.4.1.3 PROCESSO FÍSICO-OPERACIONAL: a ocorrência

O **Manual Organizacional** estabelece que as compras de materiais e de equipamentos devem ser efetuados pelo **Departamento de Suprimentos**. O *locus* onde está localizado a **atividade compras**, vinculada ao **Departamento de Suprimentos**, é o **Sistema Físico-Operacional**. É onde as ocorrências se materializam.

Estamos na fase de *execução* do orçamento e a **atividade compras** está empenhada em atender a uma demanda do **Departamento de Produção** relativa à aquisição de 2 mil quilos de **aço especial tipo x**. A matéria-prima deverá estar disponível em 1/5 e estamos em 1/4. É a *simulação da transação na realização*.

5.4.1.4 O PROCESSO DECISÓRIO

As decisões sobre transações são tomadas com base nos *resultados econômicos*. O **Sistema Econômico** tem papel relevante ao assegurar a apuração da riqueza e o patrimônio das organizações e sua evolução, visto que as ocorrências no âmbito do **Sistema Físico-Operacional** têm conseqüências econômicas, cujo impacto independe de vontades e do sistema de informação utilizado.

Os modelos de decisão devem refletir adequadamente, em termos econômico, financeiro e patrimonial, todos os aspectos físico-operacionais das transações.

Objeto da decisão: *transação compra de matéria-prima*

O objeto de decisão é a aquisição de 2 mil quilos de aço especial do **tipo x** em atendimento à demanda da Área de Produção. A fase do *processo de gestão* é **execução**.

► *Detalhamento das etapas do processo de decisão*

Com relação às etapas do processo de decisão, a situação é:

ETAPAS DO PROCESSO DE DECISÃO	
1. Reconhecimento das Ocorrências	<i>Aquisição de 2 mil quilos de aço especial tipo x</i>
2. Levantamento das Alternativas	<i>Foram identificadas três alternativas, detalhadas no Quadro Variáveis de Decisão</i>
3. Modelo Decisão. Identificação	<i>As variáveis: Estruturais, Decisão e Ambientais estão detalhadas nos quadros respectivos</i>
4. Modelo Decisão. Mensuração	<i>Modelo de mensuração e informação</i>
5. Modelo Decisão. Informação	<i>A forma como o decisor receberá a informação: Patrimônio e/ou Resultado</i>
6. Modelo Decisão. Seleção	Critério de Seleção: $R_1 > R_2 > R_3 > \dots > R_n$, então R_1 e ação \rightarrow Decisão .
7. Implementação da Decisão	<i>Execução e posteriormente o Controle.</i>

Quadro 6. *Etapas do processo de decisão*

Após o **reconhecimento** da necessidade de decisão, procede-se ao **levantamento das alternativas**.

A etapa seguinte é a **identificação** das variáveis qualitativas e quantitativas que orientam a atuação do gestor.

► **Identificação**

As **Variáveis de Decisão**, etapa 3 [Modelo de Decisão: Identificação] do *processo de decisão*, estão detalhadas no quadro a seguir:

MODELO DE DECISÃO: IDENTIFICAÇÃO			
Variáveis Estruturais			
MISSÃO, CRENÇAS E VALORES	Produção e venda de [Y], ética, satisfação clientes, qualidade etc		
MODELO SOCIAL	Pessoal motivado e comprometido		
MODELO DE GESTÃO	Gestores avaliados por resultado econômico		
SISTEMA DE GESTÃO	Fase de <i>execução</i> do orçamento		
SISTEMA ORGANIZACIONAL	Área de Suprimentos é a responsável pela aquisição conforme as solicitações		
Variáveis Ambientais			
Taxa de oportunidade de captação [<i>constante</i>]			6% a m
Taxa de oportunidade de aplicação [<i>constante</i>]			4% a m
Taxa de inflação interna [<i>constante</i>]			zero
Menor preço de mercado à vista em 16/4 e 1/5 [<i>conceito de custo oportunidade</i>]			\$ 10,00
Variáveis De Decisão			
Dados	Alternativas		
	A1	A2	A3
1. Condição da entrega	CIF	CIF	CIF
2. Data da entrega	16/04	16/04	01/05
3. Preço Unitário [k]	\$ 10,00	\$ 10,50	\$ 11,00
4. Data de pagamento	16/04	16/05	30/05
5. Imposto recuperável [em %]	10%	10%	10%
6. Prazo de recuperação dos impostos [em dias]	30	30	30
7. Preço Unitário [k] na condição a prazo, vcto. 1/5	\$ 10,20	\$ 10,20	\$ 11,00

Quadro 07. Modelo de decisão: identificação

A identificação das *variáveis estruturais* tem como objetivo assegurar a interação e integração dos subsistemas organizacionais com vistas à atuação dos gestores com foco na obtenção de graus de eficácia organizacional.

As *variáveis ambientais* buscam identificar aquelas – sejam do ambiente próximo e/ou remoto – que provocam impacto na transação.

As *variáveis de decisão* são as que caracterizam as transações, ou seja, elementos envolvidos e que tornam distinta cada alternativa identificada. São as que, em interação com as variáveis ambientais e quando mensuradas corretamente, permitirão identificar a alternativa ótima do ponto de vista do objetivo global da organização.

► *Mensuração*

De acordo com as definições e conceitos de mensuração estabelecidas no Modelo de Gestão Econômica, as alternativas levantadas serão mensuradas.

No modelo proposto evidenciar-se-ão com relação à *transação*, os reflexos nos fluxos operacional, financeiro, econômico e patrimonial.

Alternativa 1: Condição de Entrega CIF, Prazo de Entrega 16/4, Data de Pagamento 16/4, e Prazo de Recuperação dos Impostos de 30 dias.

MODELO DE DECISÃO: MENSURAÇÃO - ALTERNATIVA 1					
FLUXO DE CAIXA NO PRAZO	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.000		\$ 1.943
. Fornecedor	\$ 20.000				\$ 20.591
Total					\$ 1.352
FLUXO DE CAIXA À VISTA	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.040		\$ 1.981
. Fornecedor	\$ 20.400				\$ 20.400
Total					\$ 1.581
RESULTADO ECONÔMICO		Operacional	FINANCEIRO		
			Receita	Custo	Resultado
. Receita – Matéria-Prima		\$ 20.000	-\$ 591	- \$ 400	- \$ 191
Imposto			\$ 19	\$ 57	- \$ 38
. Custo – Matéria-Prima		\$ 18.419			
Margem		\$ 1.581	-\$ 572	- \$ 343	-\$ 229

Quadro 8. Modelo de decisão: mensuração da alternativa 1

Alternativa 2: Condição de Entrega CIF, Data de Entrega 16/5, Data de Pagamento 16/5 e Prazo de Recuperação dos Impostos de 30 dias.

MODELO DE DECISÃO: MENSURAÇÃO - ALTERNATIVA 2					
FLUXO DE CAIXA NO PRAZO	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.100		\$ 2.040
. Fornecedor			\$ 21.000		\$ 20.592
Total					\$ 1.448
FLUXO DE CAIXA À VISTA	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.040		\$ 1.981
. Fornecedor		\$ 20.400			\$ 20.400
Total					\$ 1.581
RESULTADO ECONÔMICO		Operacional	FINANCEIRO		
			Receita	Custo	Resultado
. Receita - Matéria-Prima		\$ 20.000	\$ 408	\$ 600	-\$ 192
Imposto			\$ 119	\$ 60	\$ 59
. Custo - Matéria-Prima		\$ 18.419			
Margem		\$ 1.581	\$ 527	\$ 660	-\$ 133

Quadro 9. Modelo de decisão: mensuração da alternativa 2

Alternativa 3: Condição de Entrega CIF, Data de Entrega 1/5, Data de Pagamento 30/5 e Prazo de Recuperação dos Impostos de 15 dias.

MODELO DE DECISÃO: MENSURAÇÃO - ALTERNATIVA 1					
FLUXO DE CAIXA NO PRAZO	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.000		\$ 2.137
. Fornecedor				\$ 22.000	\$ 21.154
Total					\$ 983
FLUXO DE CAIXA À VISTA	16/4	1/5	16/5	30/5	VP → 1/5
. Material		\$ 20.000			\$ 20.000
. Impostos a Recuperar			\$ 2.200		\$ 2.137
. Fornecedor		\$ 20.000			\$ 22.000
Total					\$ 137
RESULTADO ECONÔMICO		Operacional	FINANCEIRO		
			Receita	Custo	Resultado
. Receita - Matéria-Prima		\$ 20.000	\$ 846		\$ 846
Imposto			\$ 63	\$ 63	
. Custo - Matéria-Prima		\$ 19.863			
Margem		\$ 137	\$ 909	\$ 63	\$ 846

Quadro 10. Modelo de decisão: mensuração da alternativa 3

► *Informação/ Comunicação*

Depois de terem sido mensuradas as alternativas, estas serão comunicadas ao Gestor no formato que permita analisarem-se os resultados tanto pelo ângulo do **patrimônio** como pelo **resultado econômico**.

MODELO DE DECISÃO: INFORMAÇÃO/COMUNICAÇÃO			
PATRIMÔNIO / RESULTADO ECONÔMICO	ALTERNATIVAS		
	A1	A2	A3
PATRIMÔNIO			
[+] Estoque	\$ 20.000	\$ 20.000	\$ 20.000
[+] Impostos a Recuperar	\$ 1.943	\$ 2.040	\$ 2.137
[-] Contas a Pagar / Caixa	\$ 20.591	\$ 20.592	\$ 21.154
Variação Patrimonial	\$ 1.352	\$ 1.448	\$ 983
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO: COMPRAS	\$ 1.352	\$ 1.448	\$ 983
Margem de Contribuição Operacional	\$ 1.581	\$ 1.581	\$ 137
Receita de Compra	\$ 20.000	\$ 20.000	\$ 20.000
Custo da Compra	\$ 18.419	\$ 18.419	\$ 19.863
Margem de Contribuição Financeira	- \$ 229	- \$ 133	\$ 846
Receita Financeira	- \$ 572	\$ 527	\$ 909
Custo Financeiro	-\$ 343	\$ 660	\$ 63

Quadro 11. Modelo de decisão: informação/comunicação

► *Seleção / Decisão*

De posse das informações do resultado das *simulações das transações na realização*, seja pelo ângulo do patrimônio ou do resultado econômico, o Gestor mediante o critério de maior resultado econômico – *conforme etapa 6 descrita no Quadro 6. Etapas do processo de decisão* - fará a escolha da melhor alternativa de compra, no caso a **Alternativa 2**. A *contribuição da transação* da alternativa 2 quanto ao resultado econômico da compra, expresso na equação de resultado como **Margem de Contribuição Compras**, é de **\$ 1.448**.

Considerações finais

O caso proposto, e sua solução, foi conduzido de acordo com as linhas conceituais propostas e discutidas neste estudo. A etapa do processo de gestão escolhida foi a da **execução**, e evidenciamos o ritual, nesta etapa, para a obtenção de graus de eficácia organizacional com base a transação. Sua consecução passa pela *simulação da transação na realização* conforme

preconizado em **5.3.4 Processo da otimização da eficácia organizacional com base nas transações**.

No exemplo em questão, considerando que anteriormente foi sacado o plano ótimo, nas condições ambientais vigentes, buscam-se implementar as melhores ações com vistas a atingir os resultados estabelecidos. As ações empreendidas buscam a aderência ao planejado.

Seguindo os passos estabelecidos em **5.3.4 Processo de otimização da eficácia organizacional com base nas transações**, otimizamos o resultado por meio da identificação da melhor alternativa de aquisição de compra da matéria-prima tipo x [Alternativa 2]. Para tanto, efetuamos a **simulação** da transação compra na dimensão **Transações na Realização** [vide Quadros 8, 9 e 10].

A consolidação do resultado da **Atividade Compras** com vistas à **otimização da eficácia organizacional** pode ser identificada na **Figura 32. Otimização da eficácia organizacional com base nas transações**. A figura em questão mostra que a otimização do todo ocorre a partir da otimização da menor parte – **transação** –, devidamente identificada e consolidadas em **atividades, departamentos** e por fim, a **empresa** como um todo.

CONCLUSÃO

A finalidade desta tese de doutorado foi o estudo da *transação* e seu conseqüente impacto na *eficácia das organizações*, sob a ótica da **Teoria da Gestão Econômica - GECON**. A transação é o foco de atuação e atenção dos gestores, objeto de decisão. A ocorrência da transação, como visto, impacta economicamente o patrimônio das organizações. Diante dessas considerações, *interesse deste estudo passa pela discussão e entendimento das transações e seu impacto na eficácia das organizações*.

Enquanto trabalho de natureza científica, a consecução desta tese dá-se por meio de um estudo teórico-conceitual. Considerado o interesse especificado, o objetivo é desenvolver uma *estrutura conceitual quanto a maneira de tratar/considerar a transação*, com vistas a assegurar que os gestores atuem de forma sistematizada por meio de um *processo de otimização da eficácia organizacional* ao longo das etapas do processo de gestão.

A necessidade deste estudo prende-se ao fato de termos identificado lacunas na forma de tratar/entender/conceituar a transação, esta enquanto uma ocorrência físico-operacional que provoca impactos econômicos no patrimônio da organização. A referida *estrutura conceitual* proverá as bases para uma atuação sistematizada dos gestores no tratamento da transação, tendo em vista assegurar que as decisões individualizadas por eles tomadas cumpram o objetivo de otimizar a eficácia empresarial. O referencial teórico que suporta nossas reflexões na condução deste estudo e alicerça a solução proposta é a Teoria da Gestão Econômica – GECON, cujas bases conceituais foram discutidas na seção 1.3.

Após caracterizar a situação problema e identificar a questão de pesquisa passamos a construção da hipótese. Enquanto trabalho científico, a hipótese tem um papel fundamental que é a de ser uma solução tentativa ao problema proposto, suscetível de ser declarada V [verdadeira] ou F [falsa]. A hipótese delineada no **Capítulo 1. A Pesquisa**, desenvolvida no formato “**SE A, ENTÃO B**” estabelece como solução tentativa que:

SE das decisões tomadas durante o processo de gestão, *ações* são materializadas em transações e *provocam alterações* na riqueza da organização, ENTÃO o grau de eficácia da organização decorre da *qualidade* e do *montante* dos resultados obtidos nas transações, considerando esta ocorrência por meio de um processo que contemple o entendimento adequado das transações e suportado pelo modelo de mensuração pelo GECON.

Considerando a hipótese enunciada e no contexto deste estudo, retomamos que o foco de atuação e atenção do gestor é a **transação** cujos impactos econômicos afetam o patrimônio da organização. Assim, a *otimização da eficácia organizacional* depende da *qualidade e montante dos resultados obtidos nas transações*. As ocorrências físico-operacionais [*transações*], induzidas ou não, no âmbito das atividades e sob a responsabilidade dos gestores dão-se sob as seguintes assunções:

- A **organização** é vista sob a ótica da teoria dos sistemas;
- A **transação** é uma *ocorrência física-operacional* cujo *locus* são as **atividades** e provocam impactos econômicos que modificam o estado de riqueza do patrimônio da organização;
- O **resultado econômico**, corretamente mensurado, deve refletir todos os impactos no sistema físico-operacional e, é a base adequada para a tomada de decisão;
- O resultado econômico é a melhor medida da **eficácia organizacional**;
- O **valor do patrimônio líquido** deve ser igual ao **valor econômico** em qualquer momento;
- Os gestores tem sua atuação pautada por um **processo de gestão** e tomam suas decisões, valendo-se de um **processo decisório** que contempla **modelos de decisão** específicos e são *apoiados* nas *informações e simulações* requeridas pelo **Sistema de informações Gestão Econômica – [SIGE]**;

O desenvolvimento de uma tese dá-se por meio de um encadeamento lógico de idéias em forma de discurso. Dessa forma, nos **Capítulos 2, 3 e 4** desenvolvemos as bases conceituais – respectivamente – sobre **Ambiente, Organização, Transações e Eficácia. Eficácia e Resultado** com o propósito de localizar o ambiente e *locus* das ocorrências [*transações*], dar o nosso entendimento de transação nos seus múltiplos aspectos e caracterizar eficácia, a relação eficácia e

resultado, bem como o conceito deste último, necessários ao desenvolvimento do **Capítulo 5. Transação e Eficácia Organizacional. Interações e Processos.**

O capítulo em referência é o elo final do encadeamento das discussões com vistas a responder a questão de pesquisa, corroborar a hipótese enunciada e subsidiar as conclusões e contribuições. É desenvolvido [no Capítulo 5] uma *estrutura conceitual* destinada a apoiar a atuação do gestor nas decisões sobre transações assegurando escolhas que atendam ao atributo de *qualidade e montante* requeridos quanto ao **resultado econômico** e assim, contribuir para a *otimização da eficácia organizacional*.

Considerando a questão de pesquisa identificada e a hipótese enunciada, entendemos que a solução apresentada propicia a otimização das transações e conseqüentemente da organização, tendo em vista que:

- ✓ Foram desenvolvidos diretrizes/escopos/preceitos para os subsistemas orientados para a otimização do todo;
- ✓ Foram considerados todos os aspectos relacionados com as transações, tanto o físico como os financeiros, patrimonial e econômico;
- ✓ Foram adotados conceitos de mensuração de modo que $PL = VEE$;
- ✓ Foi estabelecido que as transações sejam reconhecidas no momento de sua efetiva ocorrência;
- ✓ Os Gestores estejam centrando as suas decisões nas transações, desde o Planejamento Estratégico, passando pelo Planejamento Operacional, Execução e Controle;
- ✓ Contribuição na conceituação de transação, compreendendo definição, natureza, classificação, os aspectos envolvidos, pré-requisitos para sua otimização, preceitos envolvidos, sinergias decorrentes da interação entre os subsistemas etc.

Creemos ser uma das principais contribuições deste estudo, viabilizar – entre muitos outros – os seguintes desdobramentos:

- ☑ Estar assentando as *bases conceituais* necessárias para o aprimoramento das atuais *tecnologias de gestão econômica*, destinadas a suportar os gestores, cuja atuação tenha como foco a *transação* e a busca contínua da *otimização da eficácia organizacional*;
- ☑ Prover um porto seguro enquanto quadro de referência teórica para o desenvolvimento de estudos futuros, sejam eles de cunho empírico ou não e assim, - espero - continuamente estar testando a hipótese enunciada e sendo o caso, que se estabeleçam novos paradigmas que complementem o estabelecido nesta tese ou demonstrem ser ponto de ruptura, emergindo aí outro.

Por fim, estamos cientes de estarmos contribuindo para que a Universidade cumpra o seu papel – de relevância ímpar para sociedade – que é, além da produção, *principalmente* a de divulgar conhecimentos. Nesse sentido este estudo é relevante por apresentar uma visão original e inovadora na área de gestão econômica quanto ao **tratamento das ocorrências/transações** - moderna no sentido que estabelece um novo paradigma - e que ora é disponibilizada ao público em geral.

GLOSSÁRIO

Análise de Resultados: Modelo de Informação sobre resultados com produtos, processos, mercado, clientes etc.

Áreas de Responsabilidade: É a unidade da organização que possui um gestor com responsabilidades e atribuições formalmente definidas. Pode ser definida como centro de custo, centro de resultados e centro de investimentos.

Atividades: Processo físico que agrega, consome, utiliza e transforma recursos econômicos em produtos e serviços.

Avaliação de Desempenho: Diz respeito à avaliação periódica da gestão da empresa e de suas unidades administrativas, tendo como parâmetro a comparação entre resultados realizados e planejados.

Avaliação de Resultado: Avaliação das decisões relativas aos eventos econômicos. Focaliza as margens de contribuições dos produtos, das linhas de produtos, dos setores de mercado etc. e considera como parâmetro os padrões esperados.

Cadeia de Suprimentos: Seqüência lógica do fluxo de recursos demandados, transformados em bens e/ou serviços e disponibilizados ao consumidor final.

Cadeia de Valor: É a reunião de atividades, organizadas numa seqüência lógica, iniciando na aquisição de recursos, passando pela transformação destes em produtos [tangíveis e intangíveis] e finalizando no consumidor final.

Centros de Contribuição: correspondem às áreas subordinadas dos segmentos com patrimônio líquido emprestado [remunerável].

Centro de Custo: Área de Responsabilidade na qual é feita acumulação de custos sob a responsabilidade de um gestor.

Centro de Investimento: Área de Responsabilidade na qual são acumulados Receitas, Custos e Patrimônio sob a responsabilidade de um gestor.

Centro de Resultados: Área de Responsabilidade na qual é feita acumulação de Receitas e Custos sob a responsabilidade de um gestor.

Conta: É a unidade acumuladora, por natureza, dos recursos, produtos e serviços transacionados por uma entidade.

Controladoria: É um ramo do conhecimento, apoiado na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e do Modelo de Gestão

Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Controle: É a fase do processo de gestão que tem o objetivo de acompanhar e verificar o cumprimento das metas, estabelecidas na fase de planejamento, configurando-se numa sistemática de avaliação de desempenhos e de resultados, buscando garantir, tanto quanto possível, que os recursos sejam obtidos e aplicados eficaz e eficientemente no cumprimento dos planos.

Custo: Expressão monetária do valor dos insumos sacrificados para a geração de produtos e serviços

Custeio Direto/Variável: Método de apuração de custos que identifica, quanto aos produtos de uma transação/evento, somente custos variáveis, tratando os custos fixos como custos de estrutura/atividade.

Custo Fixo Identificado: Custo contratado que ocorre pela passagem do tempo e é identificado na atividade e/ou área de responsabilidade que o consumiu.

Custo de Oportunidade: Expressão monetária do benefício líquido que se obteria se se aplicasse na melhor alternativa desprezada, nas mesmas condições de risco.

Entidade: É qualquer unidade que tem a capacidade de acumular, por destino, custos e receitas. Nesse trabalho, a entidade corresponde a uma empresa ou a uma parte da empresa da qual se queira apurar resultado com reconhecimento da variação de seu poder aquisitivo específico. São sinônimos os termos empresa, organização e unidade de negócio.

Eventos Econômicos: Qualquer fato que ocorra no ambiente empresarial com condição de alterar a situação patrimonial da entidade.

Evento Tempo-Conjuntural: Evento que reconhece, pela passagem do tempo, os efeitos no patrimônio dos impactos decorrentes das variáveis conjunturais do ambiente externo [juros, inflação, preços, câmbio etc.].

Gestão Econômica: É um modelo de administração por resultados composto por um sistema de gestão e por um sistema de informação que objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e da eficiência operacionais, tendo por escopo a eficácia empresarial.

Gestor: Pessoa [agente econômico] competente, incumbida de autoridade e poder para tomar decisões a respeito dos recursos econômicos de uma entidade, é responsável por suas ações na gestão do patrimônio que lhe foi delegado, devendo prestar contas aos seus superiores hierárquicos por meio do uso das informações geradas pelos sistemas de informações gerenciais, sendo seu principal usuário.

Margem de Contribuição: Diferença entre receitas e custos/despesas variáveis das transações/eventos, apuradas conforme método de custeio variável.

Matriz de Identificação e Acumulação: Matriz que define como os custos, as receitas, as entradas e saídas de caixa e as contas patrimoniais serão organizadas.

Método de Custeio: Define o método como o custo dos recursos consumidos será identificado quanto aos seus respectivos objetos de custeio.

Mensuração: Atribuição de números a eventos ou objetos, de acordo com determinadas regras, com o objetivo de dar significado às suas propriedades.

Modelo de Decisão: É a representação ideal do resultado econômico que tem o objetivo de apoiar o gestor na escolha da alternativa que otimize o resultado global da empresa.

Modelo de Identificação e Acumulação: É um elemento do sistema de informações de Gestão Econômica que, segundo uma estrutura lógica, identifica, coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização.

Modelo de Informação: Diz respeito ao conjunto de características a ser observadas na comunicação da informação para torná-la elemento indutor e facilitador das ações dos gestores para otimização de resultado.

Modelo de Mensuração: É o conjunto de conceitos utilizados para medir o resultado econômico de uma empresa.

Oportunidades: Forças ambientais não determinadas pela empresa, que podem favorecer sua ação estratégica, desde que reconhecidas e aproveitadas satisfatoriamente enquanto perdurarem. As forças que produzem efeito inverso tornam-se ameaças.

Operações: Diz respeito ao conjunto de procedimentos físico-operacionais executados no âmbito de uma atividade.

Padrões Físicos: Diz respeito ao volume de recursos, que não financeiros, consumido por unidade de produto ou unidade de processo ou serviço.

Planejamento: É uma fase do processo de gestão responsável pela determinação de objetivos, diretrizes, estratégias e políticas que servem para nortear o processo operacional nas diversas áreas da organização.

Políticas: São orientações preestabelecidas para a tomada de decisão, no sentido da consecução de objetivos, sendo expressas na forma de guias de raciocínio planejado. Limitam o arbítrio das decisões em níveis inferiores, numa faixa que garanta a consecução dos objetivos, definindo as regras de atuação e o comportamento para os procedimentos de ordem externa e interna.

Preço: Expressão monetária do valor atribuído a um produto ou serviços.

Processos: Diz respeito a etapas de execução de operações em determinada atividade.

Processo de Gestão: É o processo de tomada de decisões econômicas na empresa, que corresponde ao ciclo de planejamento, execução e controle.

Receita: Valor monetário dos produtos e serviços gerados pelas atividades de uma empresa, validado pelo mercado.

Resultado Correto: O resultado apurado por meio de um modelo de mensuração capaz de avaliar corretamente o impacto econômico de cada transação, refletindo adequadamente as ocorrências físico-operacionais.

Resultado Econômico: É a variação do patrimônio da empresa em determinado intervalo de tempo.

Resultado Ótimo: É obtido por meio do estabelecimento do modelo de decisão para cada transação, que torne possível a caracterização da alternativa otimizadora de cada decisão, considerando o modelo de apuração do resultado correto.

Simulação: Diz respeito à projeção de resultados econômicos das alternativas de planos operacionais ou de transações, bem como apóiam as fases de planejamento e realização do processo de gestão, proporcionando ao gestor a visualização da alternativa que mais contribua para a otimização do resultado da empresa.

Sistema – Conjunto de elementos interdependentes que interagem para atingir um objetivo comum.

Sistema de Informações Gerenciais – Sistema cujo objetivo é a geração de informações conforme os modelos de decisão requeridos pelos gestores. É utilizado o seguinte termo como sinônimo: sistema de informação de Gestão Econômica.

Transação – Ocorrência unitária que modifica a estrutura patrimonial de uma entidade. É uma operação de troca de recursos econômicos e constitui a menor unidade de acumulação de resultado.

Unidade de Negócio – É uma unidade administrativa de uma organização definida a partir da demarcação de um tipo particular de negócio, com autonomia de gestão, missão e mercado específicos; tem resultado econômico e patrimônio identificados e apurados separadamente em relação à empresa.

Valor – O quanto se está disposto a sacrificar para obter um bem ou serviço, em razão de sua utilidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

-
- ACKOFF, Russel L. *Towards a system of systems concepts*. Management Science, Vol. 17, no.11, july, 1971:661-671.
- ACKOFF, Russel L. *Planejamento empresarial*. Rio de Janeiro, Livros Técnicos e Científicos Editora, 1975.
- ALMEIDA, Lauro Brito de. *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. Dissertação de Mestrado [Controladoria e Contabilidade], FEA/USP, São Paulo, 1996.
- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia empresarial*. São Paulo, Mc Graw Hil do Brasil, 1977.
- ANTHONY, Robert N. *et al. Management control systems*. Homewood, Illinois, Richard D. Irwin, Inc. 1984.
- ARANTES, Nélio. *Sistemas de Gestão Empresarial: Conceitos permanentes na Administração de Empresas Válidas*. São Paulo, Atlas, 1994.
- ATKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BARROS, Aidil Jesus da Silveira & LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. *Fundamentos de metodologia*. 2. ed. Ampliada. São Paulo, Makron Books, 2000.
- BASS, Bernard M. *Organizational Decision Making*. Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois. 1983.
- BETHLEM, Agrícola de Souza. *Estratégia empresarial: conceitos, processos e administração estratégica*. São Paulo:Atlas, 1999.
- BEUREN, Ilse Maria. *Modelo de Mensuração do Resultado de Eventos Econômicos Empresariais: Um Enfoque de Sistema de Informação de Gestão Econômica*. Tese de Doutorado [Controladoria e Contabilidade], FEA/USP, São Paulo, 1995.
- BEUREN, Ilse Maria e MARTINS, Luciano Waltrick. *Sistema de Informações Executivas: suas características e reflexões sobre sua aplicação no processo de gestão*. Revista Contabilidade & Finanças – FIPECAFI/FEA/USP, São Paulo v. 15, n. 26, Maio/Agosto, 2001:6-24.
- BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistemas de informação: Um enfoque gerencial*. São Paulo,Atlas, 1993.
- BROSS, Irwin D. J. *Design for Decision*. The Macmillan Company, New York, 1953.

- CAMPOMAR, Marcos Cortez. *Do uso de "estudo de caso" em pesquisas para dissertações e teses em administração*. Revista de Administração, São Paulo v.26, n.3, Julho/Setembro 1991:95-97.
- CATELLI, Armando. *Anotações de Aula da Disciplina Contabilidade de Custos*. Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP, 1993a.
- CATELLI, Armando. *Anotações de Aula da Disciplina Análise de Custos*. Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP, 1993b.
- CATELLI, Armando. *Anotações de Aula da Disciplina Controladoria*. Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP, 1994.
- CATELLI, Armando. *Gestão econômica: cópias de transparências*. Núcleo de Pesquisas Gecon/FEA/USP, 2000.
- CATELLI, Armando [coordenador]. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. São Paulo: 2ª. Ed. Atlas, 2001.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma proposta para Mensuração Contábil do Resultado das Atividades Empresariais*. Boletim Interamericano da Asociación Interamericana de Contabilidad, Nov/92.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração de Atividades: Comparando "ABC" x "GECON"*. Caderno de Estudos FIPECAFI/FEA/USP, No. 8, Abril de 1993.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *GECON - Gestão Econômica: Administração por Resultados Econômicos para Otimização da Eficácia Empresarial*. Trabalho apresentado no XVII Congresso Argentino de Profesores Universitários de Costos - Ias. Jornadas Iberoamericanas de Costos y Contabilidad de Gestion, Argentina, Out/94a.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Uma Análise Crítica do Sistema "ABC - Activity Based Costing"*. Anais da XVII Jornada de Contabilidade, Economia e Administração do Cone Sul, Santos, Out/94b.
- CAVENAGHI, Vagner. *O Modelo de Gestão Econômica Aplicado a Área de Produção: Uma Contribuição da Controladoria ao Novo Paradigma da Produção*. Dissertação de Mestrado. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1996.
- CERVO, Luiz Amado & BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 4. ed. São Paulo, Makron Books, 1996.
- CHURCHMAN, C. West. *Introdução a Teoria dos Sistemas*. Editora Vozes Ltda., Petrópolis - RJ, 1971.

- COATES, Jeff, RICKWOOD, Colin, STACEY, Ray. *Management accounting for strategic and operational control*. Butterworth Heinemann: Great Britain, 1996.
- CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno. *Contribuição ao estudo de arquitetura de sistemas de informações de gestão econômica*. – São Paulo: FEA/USP, 1999.
- CRUZ, Rozany Ipavez. *Uma Contribuição à Definição De Um Modelo Conceitual Para A Gestão Econômica*. Dissertação de Mestrado. FEA/USP, São Paulo, 1991.
- DAVIS, Gordon Bitter & OLSON, Margrethe H. *MANAGEMENT INFORMATION SYSTEM: Conceptual Foundations, Structure, and Development*. McGraw-Hill Book Company, New York, 1985.
- DEMO, Pedro. *Metodologia científica em ciências sociais*. 3. ed. revisada e ampliada. – São Paulo: Atlas, 1995.
- DRUCKER, Peter F. *Administrando para obter resultados*. São Paulo: Pioneira, 1998.
- ECO, Humberto. *Como se faz uma tese*. Editora Perspectiva, São Paulo, 1994.
- EDMONDS, Thomas P. *et al. Fundamental financial accounting concepts*. 3 rd ed. Boston: Irwin MacGraw-Hill, 2000.
- FERNANDEZ, José Dominguez. *Estudo de um modelo integrado de informações econômico financeiras e sua integração com o processo decisório*. Dissertação de Mestrado. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1989.
- FERREIRA, Ademir Antonio, REIS, Ana Carla Fonseca, PEREIRA, Maria Isabel. *Gestão empresarial: de Taylor aos nossos dias: evolução e tendências da moderna administração de empresas*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª.ed. totalmente revisada e ampliada.- Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FRIEDMAN, Milton. *Teoria dos Preços*. Apec, Rio de Janeiro, 1971.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo, Atlas, 1991.
- GLAUTIER, M.W.E. & UNDERDOWN, B. *Accounting Theory and Praticce*. Pitman, London, 1986.
- GONÇALVES, José Ernesto Lima. *As empresas são grandes coleções de processos*. ERA – Revista de Administração de Empresas/EAESP/FGV, São Paulo, vol. 40, n.1, Ano V, Jan/Mar 2000:6-19

- GRAY, Jack C. & JOHNSTON, Kenneth S. *Contabilidade e Administração*. MacGraw-Hill do Brasil, São Paulo, 1979.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma Contribuição à Teoria da Comunicação*. Tese de Doutorado. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1989.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A Teoria das Restrições e o Sistema de Gestão Econômica: Uma Proposta de Integração Conceitual*. Tese de Livre-Docente. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1995.
- GUERREIRO, Reinaldo, CASADO, Tânia, BIO, Sérgio Rodrigues. *Algumas reflexões sobre os arquétipos e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos: um estudo exploratório*. Revista de Contabilidade CRC SP, São Paulo, n.15, Ano V, Março 2001:5-20.
- HENDRIKSEN, Eldon S. & Van BREDA, Michael F. *Accounting Theory*. IRWIN. Hewood, Boston. 1992.
- HORNGREN, Charles T.& FOSTER, George & DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S. A , Rio de Janeiro, 2000.
- IUDÍCIBUS *et al.*, *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas, 1998.
- JOHNSON, Orace. *Toward an "Events" Theory of Accounting*. The Accounting Review. Vol XLV, October 1970, p.641-653.
- KEPNER, Charles H. & TREGOE, Benjamin B. *O Administrador Racional*. Editora Atlas, São Paulo, 1971.
- KOSIOL, Erich E. *Accounting Model as Bases of Managerial Decisions*. The International Journal of Accounting. Vol 5, No. 1, Fall 1969, p.47-59.
- KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEIHRICH, Heinz. *Administração: Organização, Planejamento e Controle*. v2. Pioneira, São Paulo, 1976.
- LAKATOS, Eva Maria. & MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. Atlas, São Paulo, 1993.
- LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. *Management information systems: organization and technology*. 4 th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall Inc. 1996.
- LOPES, Carlos Thomaz Guimarães. *Planejamento e Estratégia Empresarial*. Saraiva, São Paulo, 1976.
- MAURO, Carlos Alberto. *Preço de Transferência Baseado no Custo de Oportunidade: Um Instrumento Para a Promoção da Eficácia Empresarial*. Dissertação de Mestrado. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, São Paulo, 1991

- MARCOVITCH, Jacques. *Contribuição ao Estudo da Eficácia Organizacional*. Tese de Doutorado. [Administração] FEA/USP, São Paulo, 1972.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*, São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para Elaboração de Monografias*. Atlas, São Paulo, 1992.
- MAZZON, José Afonso. *Formulação de um Modelo de Avaliação e Comparação de Modelos em Marketing*. Dissertação de Mestrado. [Administração] FEA/USP, São Paulo, 1978.
- MILL, John Stuart. *Princípios de Economia Política*. Fondo de Cultura Económica, México, 1943.
- MINTZBERG, Henry & QUINN, James Brian. *O processo da estratégia*. 3ª ed. Porto Alegre, Bookman, 2001.
- MONTAGNA, Paul. *Modernis vs Postmodernism in Management Accounting*. Critical Perspectives in Accounting. [1997], 8:125-145
- MORGAN, Gareth. *Imagens da organização: edição executiva*. São Paulo: Atlas, 2000.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Estudo de Alguns Aspectos de Controladoria que Contribuem Para a Eficácia Gerencial*. Tese de Doutorado. [Controladoria e Contabilidade] FEA/USP, 1987.
- NASH, John F.; ROBERTS, Martin B. *Accounting Information Systems*. Macmillan Publishing Company, New York, 1984.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo, Pioneira, 1997.
- PARISI, Cláudio. *Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado*. Dissertação de Mestrado. [Controladoria e Contabilidade], FEA/USP, 1995.
- PARISI, Cláudio, *Padrão e custo-padrão para avaliação de tecnologias alternativas*. Trabalho apresentado no VII Congreso del Instituto Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva em León [Espanha], los dias 4 a 6 de julio 2001.
- PARISI, Cláudio. *Uma Contribuição ao Estudo de Índice Interno de Preços sob a Ótica da Gestão Econômica*. Tese de Doutorado. [Controladoria e Contabilidade], FEA/USP, 1999.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Avaliação de Desempenho: Um Enfoque de Gestão Econômica*. Dissertação de Mestrado [Controladoria e Contabilidade], FEA/USP, 1992.

- PEREIRA, Carlos Alberto. *Estudo de um Modelo Conceitual de Avaliação de Desempenhos para Gestão Econômica*. Dissertação de Mestrado [Controladoria e Contabilidade]. FEA/USP, São Paulo, 1993.
- PEREIRA, Carlos Alberto. *Contribuição à elaboração de um modelo de mensuração aplicado aos modelos de decisão dos principais eventos econômicos de instituições financeiras: uma abordagem da gestão econômica*. Tese de Doutorado [Controladoria e Contabilidade], São Paulo: FEA/USP, 2000
- PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PORTER, Michael E., MILLAR, Victor E. *Como a informação proporciona vantagem competitiva*. in *Competição* [PORTER, Michael E.], Rio de Janeiro: Campus, 1987.
- RAUN, Donald L. *Accounting for Decisions, in New Perspectives in Business Economics: Accounting*, editado por Louis Geller, DC Heath and Company, Boston, 1967:86-98.
- REPORT OF COMMITTEE ON MANAGERIAL DECISION, American Accounting Association, in *Contemporary Issues in Cost and Managerial Accounting: A Discipline in Transition*, editado por ANTON, R. Hector et alii. Houghton Mifflin Company, Boston, 1978.
- ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. *A dissertação de mestrado em Administração: proposta para uma tipologia*. Revista de Administração, São Paulo v.31, n.1, Janeiro/Março, 1996:75-83.
- SALOMON, Délcio Vieira. *Como Fazer Uma Monografia*. Martins Fontes, São Paulo, 1993.
- SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do Trabalho Científico*. Cortez Editora, São Paulo, 1992.
- SHANK, John K. & GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 4ª. ed. - Rio de Janeiro: Campus, 1997
- SHILLINGLAW, GORDON. *Cost Accounting - Analysis and Control*. Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1972.
- SIFFERT FILHO, Nelson Fontes. *A teoria dos contratos econômicos e a firma*. Tese de Doutorado [Economia], São Paulo: FEA/USP, 1996.
- SIMERAY, J.P. *A estrutura da Empresa*. Livros Técnicos e Científicos, Rio de Janeiro, 1977.
- SIMON, Herbert A. *The New Science of Management Decision*. Harper & Brothers Publishers, New York, 1960.
- SORTER, George H. *An "Events" Approach to Basic Accounting Theory*. The Accounting Review. Vol XLIV, No. 1, Jan 1969:12-19.

- SOUSA, António de. *Introdução à Gestão: uma abordagem sistêmica*. Editorial Verbo, Lisboa, 1990.
- STICKNEY, Clyde P., WEIL, Roman L. *Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos*. São Paulo: Atlas, 2001.
- STONER, James A. *Administração*. Printice Hall do Brasil Ltda, Rio de Janeiro, 1985.
- STRATI, A. Aesthetics and organizations without walls. *Studies in Culture, Organizations and Societies*, 1(1): 83-105, 1995
- SWEENEY, Denis, ANDERSON, David R., WILLIAMS, Thomas A. *Quantitative methods for business*. 7 th. ed. Cincinnati, Ohio: South Western College Publishing, 1998.
- TACHIZAWA, Takeshy, CRUZ Jr, João Benjamin, ROCHA, José Antonio de Oliveira. *Gestão de negócios: visões e dimensões empresariais da organização*. São Paulo: Atlas, 2001.
- TACHIZAWA, Takeshy, REZENDE, Wilson. *Estratégia empresarial: tendências e desafios*. São Paulo: MACKRON Books, 2000
- TERSINE, Richar J. *Organization Decision - A Synthesis, in Accounting for Managerial Decision Making*. editado por De Coster, Don T. et alii. Melville Publishing Company, Los Angeles, California. 1974.
- Van GIGCH, John P. *Applied General Systems Theory*. Harper & Row Publishers, New York, 1978.
- VASCONCELLOS FILHO, Paulo de & MACHADO, Antonio de Matos Vieira. *Planejamento Estratégico: formulação, implementação e controle*. Livros Técnicos e Científicos Editora SA, Rio de Janeiro, 1984.
- WHEELER, John T. *Accounting Theory and Research in Perspective*. The Accounting Review. Vol XLV, January 1970:1-10.
- WOLK, Harry I., FRANCIS, Jere R., TEARNEY, Michael G. *Accounting Theory - A Conceptual and Institutional Approach*. Kent Publishing Company, Boston, Massachusetts, 1984.
- WELSCH, Glenn A .& HILTON, W. Ronald & GORDON, Paul. *Budgeting: profit planning and control*. 5th ed. Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, NJ. 1988.
- WOOD Jr., Thomaz. *Uma abordagem estratégica para a logística empresarial*. EAESP/FGV/NPP – Núcleo de Pesquisas e Publicações, Relatório de Pesquisa no. 5/1998. São Paulo, 1998.