

O Modelo de Gestão e o Processo de Gestão

3.1 Visão Geral da Empresa: Missão, Crenças e Valores

Para desenvolver a visão geral da empresa e a organização do planejamento estratégico – componentes do Subsistema Institucional da empresa –, devemos observar e desenvolver os seguintes aspectos:¹

- **Declaração de valores:** Um conjunto de crenças e princípios que guiam as ações e atividades da empresa.
- **Declaração de visão:** Uma ou duas frases que anunciam onde a empresa quer chegar ou traça um quadro amplo do futuro que se deseja para ela.
- **Declaração de missão:** Uma declaração do propósito da empresa, definindo o que ela faz e o que não faz.
- **Metas e objetivos:** Uma lista com todas as principais metas que foram definidas para a empresa, juntamente com os objetivos que precisa alcançar para cumpri-las.

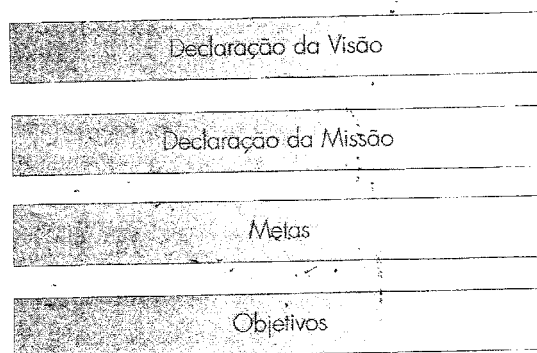


Figura 3.1 Hierarquia do planejamento dos negócios

A **declaração de valores** é um conjunto de crenças e princípios que orientam as atividades e operações de uma empresa, independentemente de seu porte.

A **declaração de visão** é um conjunto preciso e bem elaborado de palavras que anunciam para onde a empresa está caminhando ou traçam um quadro do que ela deseja ser ou aonde quer chegar.

A **declaração de missão** da empresa visa comunicar internamente e externamente o propósito da organização e do seu negócio. Ela deve ser breve e reunir em poucas palavras as atividades da empresa, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer à comunidade, sua diferenciação e o seu papel em relação a seus concorrentes e às principais conquistas que a empresa quer atingir.

As **metas** correspondem ao itinerário básico para chegar ao destino que a empresa deseja. Normalmente, elas são expressas em termos de intenções gerais da empresa. São resultados abrangentes com os quais a empresa assumiu um compromisso definitivo. As metas devem criar um elo indissolúvel entre as ações da empresa e sua missão.

Os **objetivos** são declarações específicas que se relacionam diretamente a determinada meta e fornecem detalhes sobre o que deve ser feito e quando. É comum os objetivos serem associados a números e datas.

Para metas, o comum é o uso de palavras, e para objetivos, devemos usar números, complementando com detalhes específicos.

Exemplos de declarações de valores, visão, missão, metas e objetivos:²

- **Valores** – *Johnson & Johnson* – Nossa primeira responsabilidade é para com os médicos, as enfermeiras e os pacientes, as mães e as demais pessoas que usam nossos produtos e serviços. Estes devem ser de alta qualidade, com preços razoáveis e feitos ao menor custo. Nossos clientes devem ser atendidos rapidamente e ter condições de lucros justos. Somos responsáveis pelas comunidades nas quais vivemos e trabalhamos e pela comunidade mundial. Nossa responsabilidade final é para com os acionistas, porque as empresas devem gerar lucros sólidos.
- **Visão** – *Apple Computadores* – Mudar o mundo através da tecnologia.
- **Missão** – *Elevadores Otis* – Nossa missão é oferecer a todos os clientes um meio de locomoção a pequenas distâncias para pessoas e cargas, com um grau de confiança superior aos produtos oferecidos por empresas semelhantes no mundo inteiro.

¹ Adaptado de TIFFANY, Paul e PETERSON, Steven D. *Planejamento Estratégico*. Rio de Janeiro: Campus, 1999, e WARD, Keith. *Strategic Management Accounting*. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1996.

² Extraídos de TIFFANY e PETERSON. Op. cit.

- **Metas** – Tornar-se líder de mercado e criar valor excepcional para nossos acionistas.
- **Objetivos** – Ter 55% de participação no mercado do nosso produto principal e alcançar uma rentabilidade do investimento não inferior a 20% ao ano.

3.2 Modelo de Gestão

As crenças e valores são conceitos que formam a cultura organizacional, que, por sua vez, interagem e conduzem a criação do modelo conceitual a ser adotado para gerir a empresa, o que denominamos de **modelo de gestão**.³

O modelo de gestão ideal deve ser estruturado considerando os seguintes aspectos:

- O processo de gestão do sistema empresa: Planejamento, execução, controle.
- A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores: Responsabilidade pelos resultados das áreas de suas responsabilidades.
- O processo decisório: Centralização ou descentralização.
- O comportamento dos gestores: Motivação – empreendedores.

Modelo de gestão é produto do Subsistema Institucional e pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia.

O Aspecto Tridimensional da Gestão Empresarial

A gestão empresarial é segmentada em três aspectos: o operacional, o econômico e o financeiro.

Em cada atividade desenvolvida pela empresa, observam-se três aspectos interdependentes. O primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, que denominamos de operacional [...] aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados, podem ser associados valores econômicos [...] o que caracteriza o aspecto econômico da atividade. Finalmente, as operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade.⁴

O fator tempo está especialmente ligado ao aspecto operacional das atividades, ou seja, ao cumprimento dos prazos do processo de produção e comercialização. O aspecto financeiro também evidencia o fator tempo, pois trata de prazos de recebimentos e pagamentos.

A Figura 3.2 reflete o efeito econômico, financeiro e também patrimonial, do aspecto temporal de execução operacional das atividades, evidenciando o elo de ligação entre a avaliação do tempo gasto pelas atividades e o resultado econômico gerado por elas.

A Missão da Empresa e o Processo de Criação de Valor

A empresa só poderá cumprir sua missão – que, em última instância, é satisfazer as necessidades humanas das comunidades onde se insere – se obtiver um resultado atrativo para os investidores, ou seja, os supridores dos

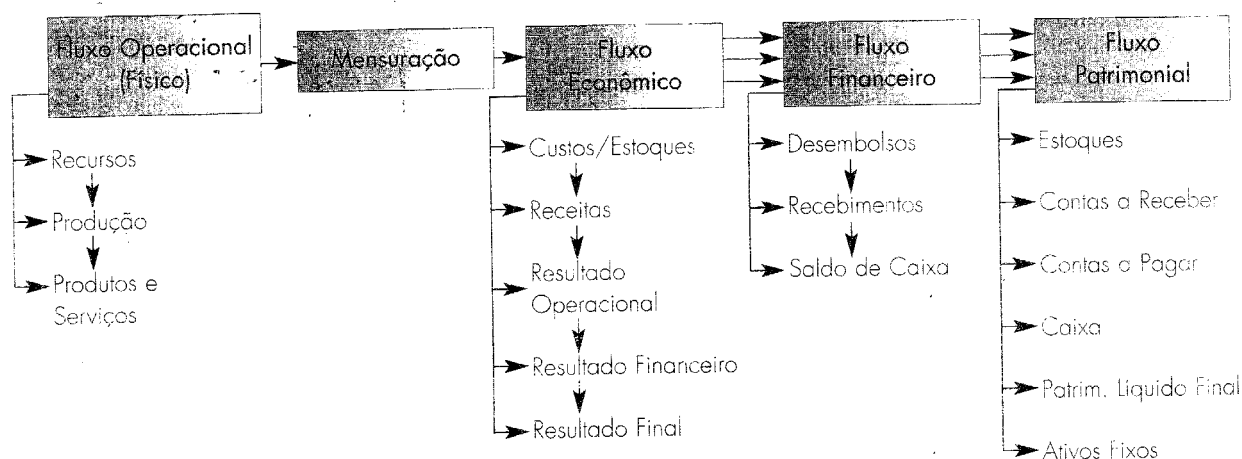


Figura 3.2 Fluxos operacional, econômico, financeiro e patrimonial das atividades

³ CROZATTI, Jaime. "Modelo de gestão e cultura organizacional – conceitos e interações". In: *Caderno de Estudos Fipecafi*, n° 18, maio/agosto/1998.

⁴ CATELLI, Armando e GUERREIRO, Reinaldo. "Gecon – sistema de informação de gestão econômica: uma proposta para mensuração contábil do resultado das atividades empresariais". In: *Boletim do CRC-SP*. Setembro/92, p. 12.

recursos financeiros para o empreendimento, de tal forma que mantenha sua sobrevivência ao longo do tempo.

Nesse sentido, a maximização do valor da empresa, através do processo de criação de valor, é entendido como objetivo financeiro fundamental do empreendimento. O processo de criação ou adição de valor decorre, basicamente, do processo produtivo na produção de bens e serviços por ela oferecidos. A maximização do seu valor decorre dos lucros auferidos no processo produtivo e que suplantem o custo de capital de oportunidade dos investidores no empreendimento, tornando a empresa permanentemente atrativa.

Modelo de Gestão e o Processo de Gestão

O modelo de gestão é a matriz do subsistema de gestão, que é traduzido na empresa dentro de um processo orientado que permita a ordenação de sua administração para o fluxo do processo de tomada de decisão em todos os planos empresariais e níveis hierárquicos, denominado de **processo de gestão**. Este tem por finalidade permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na declaração da visão empresarial.

O processo de gestão não se limita ao **planejamento**, inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da **execução** das atividades, bem como do **controle** da execução das atividades. O controle, por sua vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados.

Processo de Gestão e Sistemas de Informações

O processo de gestão é necessariamente assistido por informações, que, por sua vez, se encontram registradas e acumuladas nos sistemas de informações, os quais

fornecem subsídios para todas as etapas do processo de gestão, sejam eles sistemas operacionais ou de apoio à gestão.

Os sistemas operacionais contêm as informações dos aspectos operacionais das atividades, sejam de quantidade ou prazo de execução destas, e auxiliam na necessidade de quantificação do processo de gestão. Os sistemas de apoio à gestão auxiliam o processo de gestão no tocante às informações que caracterizam os aspectos econômicos, financeiros e patrimoniais das atividades.

Os sistemas de informações financeiros e de Controladoria são os melhores exemplos de sistemas de apoio à gestão e devem estar totalmente integrados na cadeia completa do processo de gestão.

Este tema será desenvolvido no Capítulo 5.

3.3 O Processo de Gestão

Também denominado de processo decisório, é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades. Por processo entende-se a sucessão de estados de um sistema, que possibilita a transformação das entradas do sistema nas saídas objetivas pelo mesmo sistema.

O planejamento subdivide-se em duas fases: Planejamento Estratégico e Planejamento Operacional. O Planejamento Operacional incorpora uma etapa adicional, que é a que finaliza o planejamento das operações, denominada Programação.

Na Figura 3.3 podemos visualizar todo o conjunto do processo de gestão.

Necessidade de Planejamento

Uma das premissas deste trabalho é que o planejamento é necessário. Entretanto, algumas correntes entendem: que o planejamento não tem eficácia e que o mais

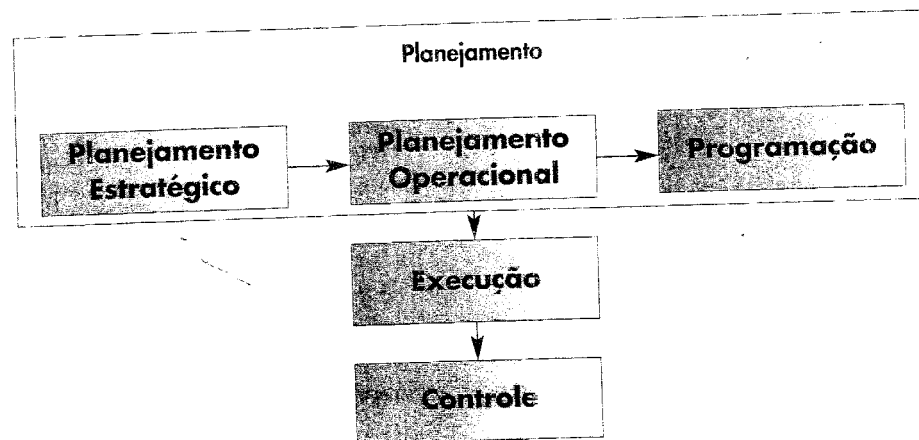


Figura 3.3 Processo de gestão

importante é a gestão contínua das operações. Nesse sentido, adotamos a posição de Glautier e Underdown, em obra já citada, quando dizem:

“Há duas escolas de pensamento conflitantes a respeito da extensão do quanto a empresa tem domínio de seu próprio destino. A teoria do mercado postula que a empresa está unicamente ao sabor das forças sociais e econômicas prevalecentes, de modo que o sucesso da administração depende da habilidade de ‘ler’ o ambiente. Em contraste, a teoria do planejamento e controle assegura que a administração tem controle sobre o futuro da empresa e acredita que o destino da firma pode ser manipulado e, portanto, planejado e controlado. Nessa visão, a qualidade das decisões do planejamento e controle administrativo é um fator chave para o sucesso. Na realidade, as organizações de negócios normalmente operam de alguma forma entre esses dois pontos de vistas extremos: muitos elementos, tais como os preços de matérias-primas, estão completamente fora de seu controle; por outro lado, alguns elementos, tais como os preços de venda de seus produtos, são determinados pela própria organização. O planejamento é essencial para todos os fatores que afetam a organização, a despeito de serem controláveis ou não controláveis.”

Planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.

Conforme Russel Ackoff, planejar eficientemente não é saber onde você quer estar no futuro e, então, traçar uma linha entre os pontos A e B para chegar até lá. Planejar é trabalhar a partir do ponto aonde você quer chegar (B) e fazer o caminho para trás, para alcançar o lugar em que você está (A): não no futuro, nem no passado, mas no presente.

Planejamento Estratégico

É a etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro. É a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais.

Nesta etapa, realizam-se as leituras dos cenários do ambiente e da empresa, comumente confrontando as ameaças e oportunidades dos cenários vislumbrados com os pontos fortes e fracos da empresa.

Abordaremos este tópico com mais profundidade no Capítulo 9.

Planejamento Operacional

Define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Geralmente realiza-se através do processo de elaboração de planos alternativos de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

Programação

É a fase do processo de planejamento em que se replaneja a curto prazo, adequando-se às expectativas, frente às alterações dos ambientes externo e interno. Consiste na ordenação das necessidades, meios, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais necessárias para executar o plano operacional adotado.

Execução

É a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. A execução deve estar em coerência com o planejado e programado.

Controle

É um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle faz também o papel de *feedback* ou retroalimentação do sistema.

A Contabilidade no Controle do Processo de Gestão

A Contabilidade caracteriza-se, principalmente, por ser a ciência do controle. Todavia, é importante ressaltar que o conceito de controle contábil não é o conceito apenas de controle *a posteriori*. A função contábil na empresa e, conseqüentemente, sua grande importância implicam um processo de acompanhamento e controle que perpassa todas as fases do processo decisório e de gestão e, seguramente, as etapas do planejamento.

Nesse sentido, entendemos controle conforme a abordagem controlística da Ciência Contábil. As funções de controle econômico constituem, segundo Fabio

Tabela 3.1 Processo de gestão – visão resumida

Fases do Processo	Finalidade	Produto
Planejamento Estratégico	Garantir a missão e continuidade da empresa	Diretrizes e Políticas Estratégicas
Planejamento Operacional	Otimizar o resultado a médio prazo	Plano Operacional
Programação	Otimizar o resultado a curto prazo	Programa Operacional
Execução	Otimizar o resultado de cada transação	Transação
Controle	Corrigir e ajustar para garantir a otimização	Ações Corretivas

Besta (in Viana,⁵ p. 53), o objetivo principal da Contabilidade. Subdivide-se nas seguintes espécies: antecedente, concomitante e subsequente.

Jucius e Schlender⁶ (p. 128) denominam essas atividades de controle ao longo do tempo em: controle preliminar, controle concorrente e pós-controle.

Essa abordagem implica que dentro do próprio Planejamento Estratégico há uma função de controle, denominada antecedente ou preliminar. O termo controle normalmente aplica-se ao processo de execução. No entanto, entendemos que, dentro do processo de estabelecimento de diretrizes, construção de cenários, já há um processo de controle implícito, identificando e priorizando as variáveis em relação aos objetivos maiores do sistema empresa.

A título de exemplo de como a Contabilidade está presente controlando e avaliando dentro do processo de Planejamento Estratégico, são os subsistemas contábeis de informação das variáveis da conjuntura social, econômica, setorial e de mercado que devem ser acumulados e tratados de forma sistêmica e que são parte dos subsídios para o processo gestional da estratégia.

Em suma, a Contabilidade está presente em todas as etapas do processo gestional, seja nas fases de planejamento, execução ou propriamente controle.

O Processo de Gestão: Visão Analítica

A Figura 3.4 mostra com mais detalhes todo o processo de gestão empresarial.

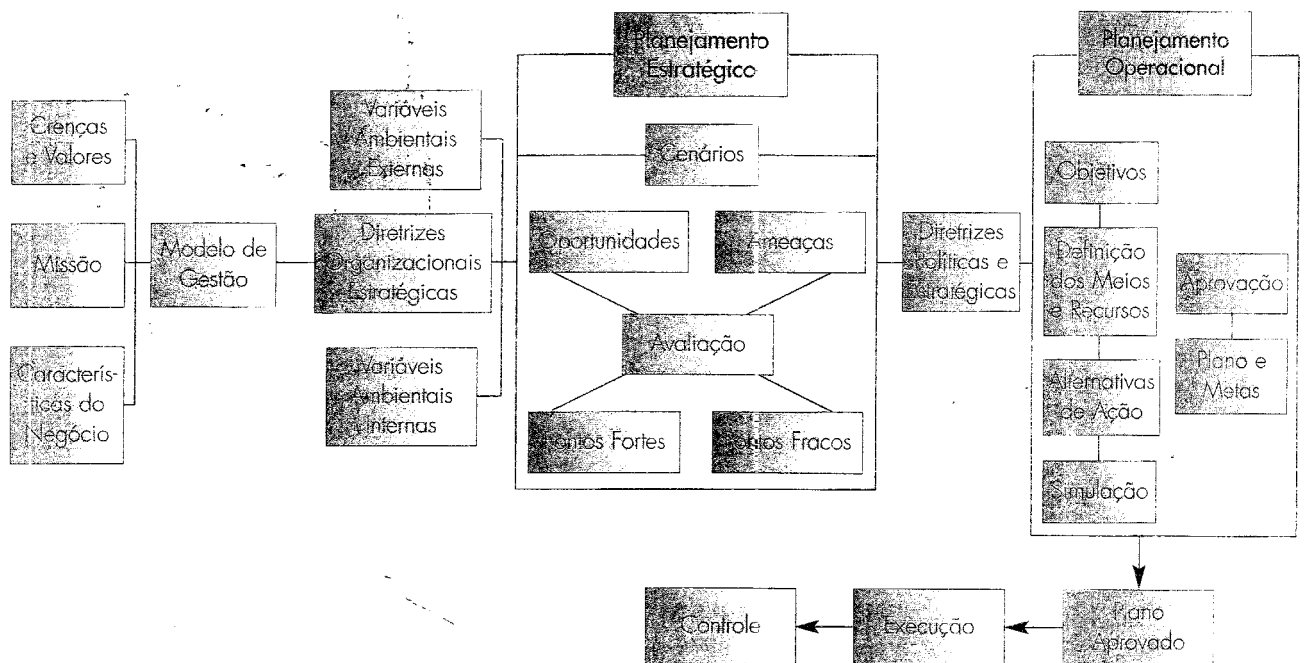


Figura 3.4 Processo de gestão: visão analítica

⁵ VIANA, Cibília da Rocha. *Teoria geral da contabilidade*. 3ª ed., Porto Alegre: Sulina, 1966.

⁶ JUCIUS, Michael J. & SCHLENDER, William E. *Introdução à administração*. 3ª ed., São Paulo: Atlas, 1990.

3.4 O Processo de Tomada de Decisão

Todo o processo de gestão é caracterizado pela necessidade de tomada de decisões, que também é um processo, pois consiste numa série de procedimentos, que culminam com a tomada de decisão.

Há necessidade de decisões em toda a fase do processo de gestão: decisões no Planejamento Estratégico, no Planejamento Operacional, na Programação, na Execução e no Processo de Controle.

Neste tópico, apresentaremos analiticamente o processo de tomada de decisão ou resolução de problemas, como também é chamado, e a seguir, algumas definições básicas para o processo de tomada de decisão:⁷

- **Objetivo:** Resultado, atributo ou situação desejada, para os quais se pretende exercer alguma ação conseqüente.
- **Problema:** Lacuna entre uma situação atual ou projetada e um objetivo. Entende-se por situação projetada aquela que pode ocorrer independentemente do objetivo.
- **Resolução de problemas:** Curso de ação que corrige a lacuna entre a situação atual ou projetada e o

objetivo; aquilo que permite alcançar o objetivo.

- **Decisão:** Escolha de um curso determinado de ação entre vários cursos de ação alternativos. O curso de ação escolhido pode compreender um conjunto de vários cursos de ação.

Num sentido abrangente, os conceitos de “resolução de problemas” e “tomada de decisão” são sinônimos, uma vez que ambos representam um mesmo processo. De fato, a resolução de qualquer problema requer a tomada de decisão; e vice-versa, toda decisão implica necessariamente a existência prévia de um problema a resolver.

Elementos Essenciais no Processo de Tomada de Decisão

Em adição às definições básicas apresentadas anteriormente, coloca-se o ser humano, que representa o sujeito ou sujeitos que enfocam o problema, que captam ou projetam a situação, que estabelecem os objetivos, concebem e avaliam os cursos de ação alternativos e que tomam a decisão.

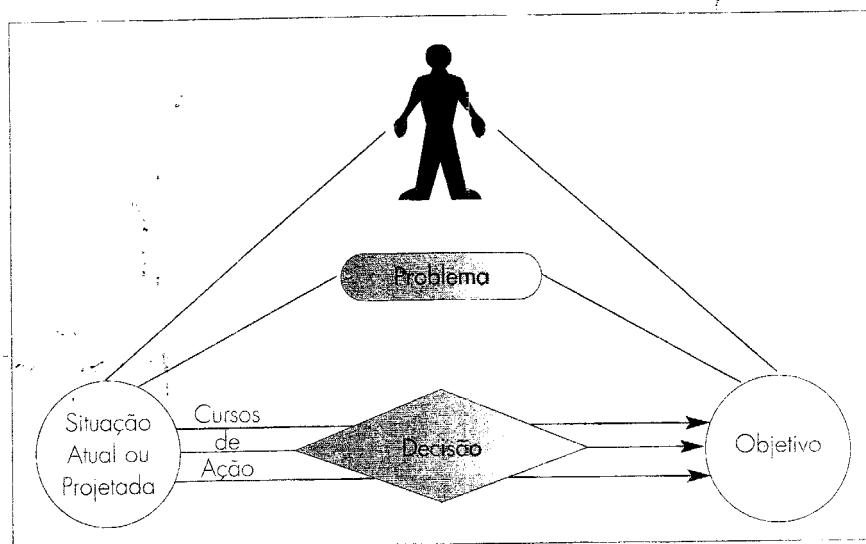


Figura 3.5 Elementos do processo de tomada de decisão

Metodologia do Processo de Tomada de Decisão

Consiste em três grandes etapas: o exame ou análise do problema, o desenvolvimento ou desenho de cursos de ação e a implementação da decisão. Cada etapa pode compreender diversos passos.

O **exame do problema** inclui a identificação do objetivo inicial e o diagnóstico da situação. O **desenvolvi-**

mento dos cursos de ação compreendem a concepção, avaliação e escolha do curso ou cursos de ação a serem adotados. Os seguintes passos devem ser respeitados:

- É necessário, em princípio, partir de um objetivo para iniciar o diagnóstico da situação.
- A identificação do objetivo inicial e o diagnóstico da situação permitem especificar o problema a re-

⁷ LAZATTI, Santiago. RP/TD: *El proceso decisorio*. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1997.

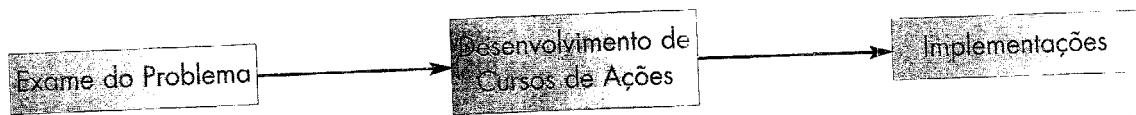


Figura 3.6 Metodologia do processo de tomada de decisão

resolver, o qual é condição prévia para abordar os cursos de ação que levem à solução.

- É conveniente encarar a concepção de cursos de ação antes de sua avaliação. Quanto mais cursos de ação se considerarem, maior será a probabilidade de se escolher o melhor.
- É aconselhável avaliar devidamente os cursos de ação alternativos a fim de se optar por um deles (a decisão).

- A decisão, finalmente, para ser efetiva deve vir acompanhada de uma adequada implementação.

Tomada de Decisão e o Processo de Gestão

Como vimos, o processo de tomada de decisão permeia todo o processo de gestão. Na Figura 3.7 vemos que a análise de problemas específicos, tanto do Planejamento Estratégico quanto das outras etapas do planejamento, deve ser a metodologia de tomada de decisão.

Protótipo da Problemática		Etapas		
		I	II	III
Planificação	Problema	Análise do Problema	Descrição da Solução	Implementação da Solução
	Estratégia	Análise Estratégica	Formação da Estratégia	Implementação da Estratégia
	Mudança Organizacional	Diagnóstico da Estratégia Atual	Descrição da Estratégia Desejada	Implementação da Mudança
	Outros tipos de Planificação	Análise do Problema	Descrição da Solução	Implementação da Solução

Figura 3.7 Aplicação da metodologia da tomada de decisão no processo de gestão

Tomada de Decisão e Modelo de Decisão⁸

Conforme Beuren, um modelo representa ou descreve os elementos relevantes de um processo ou de uma situação e as interações existentes entre eles. Caracteriza-se como uma importante ferramenta para conceber algo e representar, simular ou idealizar essa realidade por meio de objetos, fluxos, idéias ou palavras, pois ele sumariza os efeitos e relacionamentos mais relevantes de determinada situação ou problema específico.

O **modelo de decisão** deve ser significativo para o tomador de decisão e atender ao seu processo lógico e específico para cada natureza do evento ou problema a ser resolvido. Este modelo incorpora, ainda, dois outros necessários para complementar o processo decisório: um de informação e um de mensuração.

O **modelo de informação** é estruturado a partir dos modelos de decisão e mensuração e tem como característica básica apresentar a resultante do processo decisório de forma compreensível para o decisor e os demais interessados na implementação do curso de ação escolhido.

O **modelo de mensuração** deve estar coerente com o de decisão e, portanto, do gestor; é o principal elemento que fundamenta a decisão da escolha de um curso de ação após avaliação das diversas alternativas levantadas. No âmbito da Controladoria, este modelo prima por ser um modelo de avaliação econômica, e dentro das nossas premissas o modelo de mensuração deve ter como referência básica a avaliação em termos de resultados e valor da empresa.

Como exemplos de modelos de mensuração, informação e decisão mais comuns adotados pela Contabilidade e Controladoria podemos citar os seguintes:

⁸ BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação*. São Paulo: Atlas, 1998.

- Modelos de decisão de informações agregados: Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Fluxo de Caixa e Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.
- Modelos de decisão de Resultados de Eventos e Áreas de Resultado: Modelo de Margem de Contribuição.

- Modelos de decisão específicos para produtos: Modelos de análise de rentabilidade de produtos e de métodos de custeio.
- Modelos de decisão para estudos detalhados pontuais: Modelos de comprar ou fabricar etc.

Na Figura 3.8 apresentamos a interação entre tomada de decisão e os modelos de informação, mensuração e decisão.

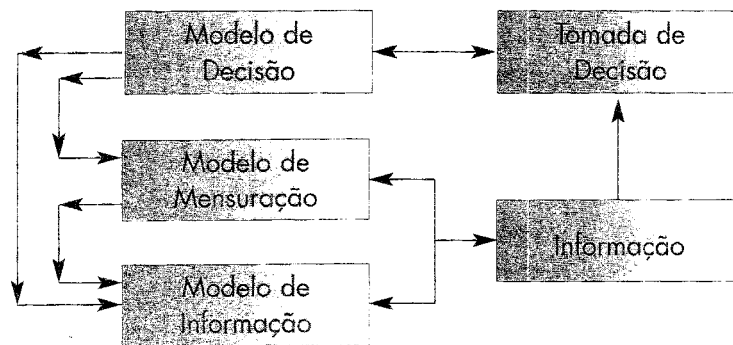


Figura 3.8 Interação entre tomada de decisão e modelos de decisão, mensuração e informação

Questões e Exercícios

1 Tome uma empresa qualquer como referência, ou uma empresa fictícia, onde você poderia determinar o modelo de gestão e:

- Quais as crenças e valores que você procuraria introduzir nesta empresa;
- Que missão estabeleceria para ela.

2 Com os eventos econômicos listados a seguir, assuma valores e quantidades e identifique os aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais de cada um deles:

- Compra a prazo de mercadoria para estoque.
- Venda a prazo.
- Contratação de funcionários.

- Compra financiada de ativo imobilizado.
- Pagamento de serviço de consultoria.

3 Dê um ou mais exemplos de atividades que se inscrevem em cada etapa do processo de gestão.

4 A seguir, damos várias situações em que se pode encontrar para a tomada de decisão. Descreva resumidamente para cada uma delas: o exame do problema, os diversos cursos de ação possíveis que você conseguiu identificar e qual a implementação da solução escolhida a ser adotada:

- Implantação de um sistema de informação de logística.
- Aquisição de uma empresa concorrente.
- Comprar à vista ou a prazo.
- Implantação de um sistema de remuneração variável.