ADMINISTRAÇÃO POR RESULTADOS: PROPOSTA DE UM MODELO DE DECISÃO PARA EMPRESAS PECUÁRIAS

Sirlei Lemes[7]

RESUMO: A empresa pecuária caracteriza-se como um ente institucional que agrega valor através de seu sistema produtivo. De modo específico, suas atividades internas também executam este processo. Assim, as áreas internas da empresa podem ser vistas como pequenas empresas, onde o resultado global é representado pelo somatório do resultado das áreas. A melhor maneira, portanto, de apurar o resultado da empresa pecuária é identificar e mensurar, sob conceitos econômicos, a menor unidade em que tal resultado está sendo formado.

O modelo de gestão econômica entende que toda empresa tem uma missão a ser cumprida por um período indefinido de tempo e esta continuidade só é obtida quando a eficácia empresarial se efetiva. Por outro lado, os níveis ótimos de eficácia atingidos vinculam-se à satisfação dos agentes com que a empresa se relaciona. Tal satisfação tem impacto direto no lucro obtido, tomando-se este lucro o melhor indicador da eficácia.

Buscando atender às necessidades de empresas pecuárias por modelos de administração adequados com sua realidade, apresenta-se o estudo de um modelo de decisão específico a este setor, considerando a interação entre 'fornecedor da informação' e 'tomador da decisão'. Estrutura-se ainda um processo de gestão que contempla as fases em que as decisões estarão se efetivando.

Área Temática: Administração rural e agroindustrial
Termos para Indexação: Empresa agropecuária – Modelo decisório – Processo decisório

1 INTRODUÇÃO

Adota-se como premissa fundamental que a empresa é um sistema aberto, efetivamente composto por vários subsistemas em constante interação com o meio ambiente.

Como partes integrantes do sistema empresa têm-se, segundo Guerreiro[8] subsistema institucional (crenças, valores e princípios), subsistema físico (recursos físicos e tecnológicos), subsistema social (pessoas), subsistema formal (estrutura de organização), subsistema de informação (informações) e o subsistema de gestão (processos operacionais e gerenciais).

Uma característica fundamental de todo sistema é a busca do atingimento de um objetivo comum através da interação de suas partes. Todo sistema empresa possui, entretanto, dois objetivos básicos. Um deles é seu objetivo fundamental, que justifica a criação, que direciona seu modo de atuação, é de caráter permanente e não se altera diante de qualquer variação ambiental.: é a missão da empresa. Fatores como valores lamentais da entidade, produtos e serviços oferecidos, mercados de atuação e clientela a ser atendida deverão ser contemplados nessa missão. O segundo objetivo da empresa, considerado o fator tempo, é assegurar a continuidade do empreendimento. Os resultados positivos advêm de decisões geradoras de produtividade, eficiência, desenvolvimento e satisfação dos agentes com os quais a empresa se relaciona no seu ambiente interno e externo.

Neste cenário em que o lucro ou resultado econômico caracteriza-se como o fator determinante da continuidade da empresa, encontram-se as empresas pecuárias com sua importância econômico-social, paralelamente as suas necessidades prementes de controles racionais de seus recursos e de mensuração e avaliação correta do resultado gerado.

Considera-se pressuposto básico da empresa pecuária o aumento da produtividade, sendo este obtido através de investimentos em tecnologia de produção e de gestão que resultem em acréscimo de eficácia. O produto gerado pelas empresas é caracterizado no momento da escolha da alternativa a ser implementada. Assim, o foco de uma gestão eficaz recai sobre o processo de tomada de decisões, delineado por um modelo de gestão que busque o maior resultado para a empresa como um todo, suportado por modelos de mensuração e de informação que indique a melhor decisão. O processo de

[7] Professora da Universidade Federal de Uberlândia. Doutoranda em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP.

[8] GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade. Tese de doutorado. FEA/USP. 1989. p. 165.

avaliação de desempenho dos gestores e do resultado das atividades, complementariamente, comporta-se como retroalimentador das decisões implementadas, identificando atividades que não agregam valor a empresa, e que portanto devem ser modificadas ou terceirizadas.

Pelo acima exposto, conclui-se que o administrador da empresa pecuária necessita de um modelo decisório que represente acuradamente o impacto de suas decisões no resultado da empresa. Neste trabalho, abordar-se-á o processo de tomada de decisão da empresa pecuária segundo o GECON[9]. Uma preocupação básica do GECON é captar, mensurar e informar em termos econômicos e financeiros o que ocorre em nível das atividades operacionais da empresa. Apresentar-se-á também o processo de gestão e a importância de decisões voltadas para o resultado econômico, através de suas vertentes - resultado operacional, resultado financeiro e resultado patrimonial.

2 PROCESSO PRODUTIVO

A empresa sob a ótica sistêmica e em condições normais, encontra-se em estado dinâmico através de seu processo de transformação. A empresa, como um todo, pode ser vista como um processo de transformação assim esquematizado: Recursos $\rightarrow$ Processamento $\rightarrow$ Produtos/Serviços, onde identificam-se, em nível das atividades, a hierarquia de processos menores, componentes do processo total. Como insumos deste processamento - amplo ou restrito - têm-se: animais, culturas, materiais, horas pessoas, energia, espaço, instalações, equipamentos, dinheiro, informação e tecnologia, que processados, exporta para o ambiente ou para a atividade seguinte, produtos ou serviços.

Todas as atividades da empresa realizam algum tipo de atividade produtiva. Mesmo aquelas aparentemente 'improdutivas' por não se relacionarem diretamente com a missão da empresa, como a de contabilidade, de pessoal e de finanças, contribuem com o resultado global da empresa. Além disso, se tais atividades não fossem desenvolvidas internamente, seriam buscadas no mercado externo, resultando em custos para a empresa.

Para melhor entendimento do processo físico-operacional da empresa de fine-se abaixo quatro conceitos básicos que serão utilizados no decorrer deste trabalho:

Áreas de responsabilidade: unidades administrativas que possuem um gestor com atribuições, responsabilidade e autoridade formalmente definidas, correspondendo em última análise, às *caixinhas* do organograma.
Atividade: conjunto de operações físicas que consome recursos e gera serviços e produtos, terminando com uma estocagem ou transferência para outras atividades ou para o mercado externo.
Evento econômico: são classes de ocorrências (transações) que impactam a riqueza da empresa, decorrentes da operacionalização das atividades da organização, sendo que para cada evento existe um modelo único de decisão.
Transação: é a concretização dos eventos econômicos específicos; é a operação em si.

O resultado global da empresa, forma-se pelo somatório do resultado dos departamentos, o resultado de cada departamento é o resultado de todas as suas atividades, o resultado de cada atividade compõe-se do resultado dos eventos ocorridos e o resultado de cada evento compõe-se do resultado das transações.

O ponto fundamental para caracterização do momento em que o resultado se origina é a identificação dos eventos econômicos que ocorrem nas atividades desenvolvidas pelas áreas. A partir desta identificação, torna-se possível analisar como, quanto e por quem o resultado foi gerado, e então, avaliar o desempenho dos gestores e da empresa como um todo.

Os ciclos econômicos representam a primeira subdivisão a que é submetida a empresa, no sentido de identificar os resultados parciais gerados por um conjunto ordenado de áreas de responsabilidade.

O ciclo físico-operacional completo da empresa pecuária que se dedica a cria-recria-engorda compreende a concepção do bezerro no útero da vaca, seu nascimento e seu crescimento até a venda, normalmente quando o animal atinge o peso de dezesseis a dezessete arrobas, já no estado adulto. Para

[9] Sistema de gestão econômica idealizado pelo Prof. Dr. Armando Catelli e atualmente desenvolvido pela FIPECAFI, uma fundação ligada a Faculdade de Economia Administração e Contabilidade da USP.

a atividade leiteira, o ciclo termina com o nascimento do bezerro e a comercialização do leite e, paralelamente, tem-se o ciclo de formação do gado leiteiro a partir das bezerras e bezerros nascidos.

Dentro deste ciclo completo, identificam-se cinco ciclos menores que isolados ou conjuntamente, comporão as áreas de responsabilidade: 1) ciclo de abastecimento e compras; 2) ciclo de transformação/produção; 3) ciclo de comercialização/vendas; 4) ciclo financeiro e 5) atividades de suporte.

Para uma empresa pecuária, de maneira geral, os ciclos poderiam ser subdivididos nas seguintes áreas, com suas respectivas missões, atividades e eventos. Em se tratando dos eventos, aqui apresentar-se-á apenas alguns, sabendo-se que na empresa deve-se buscar a identificação de todos os fatos que provoquem variações em seu patrimônio

Ciclo de abastecimento de com ras

ÁREA DE COMPRAS E ESTOCAGEM	
MISSÃO: Adquirir e colocar à disposição nas melhores condições econômicas, quanto a preço. Prazo e qualidade. Os materiais solicitados pelas demais áreas além de garantir a guarda. Proteção e movimentação destes materiais, de acordo com as quantidades necessárias às atividades da empresa.	
ATIVIDADES:	**EVENTOS**:
- Planejamento e controle das compras	- Contratação e treinamento de pessoal
- Desenvolvimento de fornecedores	- Contatos com fornecedores
- Aquisição de materiais	- Compras no país a prazo
- Estocagem dos materiais	- Valorização/desvalorização dos estoques

CLICO DE TRANSFORMAÇÃO/PRODUÇÃO

ÁREA DE PRODUÇÃO ANIMAL	
MISSÃO: Atender a demanda da área de vendas, de acordo com o plano estabelecido para a empresa, nas condições mais econômicas possíveis, conforme sua capacidade instalada e os padrões de qualidade e de tecnologia exigidos para o produto.	
ATIVIDADES:	**EVENTOS**:
- Cria	- Nascimento de bezerros (as)
- Recria em confinamento	- Morte de matrizes
- Recria em pasto	- Compra à vista de bezerros no mercado interno
- Engorda em confinamento	- Transferência de novilhos magros para a atividade de engorda em pasto
- Engorda em pasto	- Consumo de horas/pessoa
- Formação e manutenção de touros reprodutores	- Transferência de sêmen para a atividade de Cria

CICLO DE PRODUÇÃO ANIMAL

Área de Manutenção

ÁREA DE PRODUÇÃO ANIMAL	
MISSÃO: Manter os equipamentos e veículos em condições adequadas de funcionamento e as instalações em bom estado de conservação.	
ATIVIDADES:	**EVENTOS**:
- Manutenção de equipamentos, veículos e instalações	- Consumo de peças e materiais (arame, madeira, lubrificante)
- Reforma dos prédios da administração	- Consumo de horas/pessoa

CLICO FINANCEIRO	
ÁREA FINANCEIRA	
MISSÃO: Assegurar os recursos financeiros requeridos pelas demais áreas e aplicar da melhor forma possível e as instalações em bom estado de conservação.	
ATIVIDADES: - Captação de recursos - Aplicação de recursos - Pagamento e recebimentos externos	**EVENTOS**: - Empréstimo no mercado financeiro - Remuneração do capital investido - Perdas monetárias no caixa - Pagamento de fornecedores

CLICO DE COMERCIALIZAÇÃO E VENDAS ÁREA DE VENDAS	
MISSÃO: Relacionar-se com o mercado no atendimento de suas necessidades de produção e/ou serviços em condições favoráveis à empresa quanto a preço, qualidade, entrega e pagamento.	
ATIVIDADES: - Estocagem de animais, leite e sêmen produzidos - Desenvolvimento de clientes - Venda efetiva - Serviços pós-venda	**EVENTOS**: - Transferência de animais, sêmen e leite das atividades produtoras - Comunicação com clientes - Venda de produtos a prazo no país - Serviços pós-venda

ATIVIDADES DE SUPORTE ÁREA DE ADMINISTRAÇÃO GERAL	
MISSÃO: Coordenar a execução de todas as atividades comuns às demais áreas da empresa.	
ATIVIDADES: - Desenvolvimento de novas combinações genéticas - Transporte - Desenvolvimento de novas rações animais - Seleção e treinamento de recursos humanos	**EVENTOS**: - Descoberta de raças melhoradas - Uso de sêmen importado - Pagamento de serviços de frete - Consumo de horas/pessoa em pesquisa - Pagamento de técnico para treinamento de mão-de-obra - Participação em feira agropecuária

ÁREA DE CONTROLADORIA	
MISSÃO: Otimizar o resultado global da empresa, através da interação e eliminação de conflitos entre as áreas e da criação, implementação e gestão do sistema de informação da empresa.	
ATIVIDADES: - Criação, implementação e coordenação do sistema de informação - Coordenação do processo de gestão	**EVENTOS**: - Fornecimento de informações para o processo decisório dos gestores - Consolidação dos planos da empresa em um plano global.

Para cada evento se faz necessário o desenvolvimento de um modelo decisório. No desenho deste modelo deve ocorrer a interação do 'fornecedor da informação' - a Contabilidade - com o 'tomador de decisão' - o Administrador/Gestor - no sentido de contemplar todas as informações que indiquem o melhor resultado.

3 EFICÁCIA EMPRESARIAL MEDIDA PELO RESULTADO ECONÔMICO

Segundo Guerreiro[10] eficácia empresarial é a "competência da empresa em ter continuidade em um ambiente dinâmico e cumprir a sua missão". A continuidade da empresa só é conseguida quando o valor econômico dos produtos e serviços gerados for superior ao valor econômico dos recursos consumidos neste processo produtivo. A eficácia ótima é aquela em que se obtém o máximo dos recursos combinados, considerando as limitações existentes.

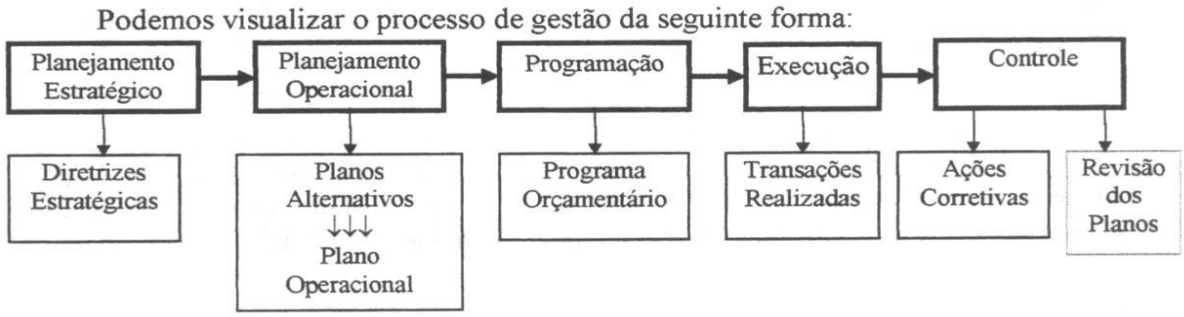
A medida da eficácia empresarial depende da satisfação dos agentes com que a empresa se relaciona: donos, clientes, gerentes, funcionários. No ambiente da empresa pecuária tal satisfação deve contemplar, no mínimo, os seguintes fatores: produtividade, eficiência, satisfação, adaptabilidade do processo decisório e desenvolvimento. Em função da dificuldade de mensuração destes fatores de forma isolada, e até mesmo pelo efeito sinérgico existente entre eles, reafirma-se o lucro como melhor indicador da eficácia empresarial ao captar e refletir todos esses fatores de forma conjunta.

As decisões na empresa ocorrem sempre em nível dos eventos econômicos, que como visto, são os causadores das oscilações patrimoniais da empresa. Os indivíduos tomadores de decisões são os gestores, que se configuram como responsáveis pelo processo de tomada de decisões que gerarão resultado econômico. Entretanto, os gestores são especialistas nos aspectos operacionais, faltando-lhes na maioria das vezes, ó conhecimento da teoria econômica. Dessa forma, os gestores devem, em suas decisões, se pautar no modelo de gestão econômica da empresa.

O modelo de gestão, como um conjunto de princípios permanentes traçados pela empresa, refere-se a forma de administração desejada pelos empreendedores e deve contemplar além do próprio estilo de gestão, o tipo de avaliação de desempenho dos gestores, a forma de planejamento e controle dos resultados, a delegação de autoridades e responsabilidades pelas decisões e a forma de comunicação em geral, inclusive a existente entre gestores e os acionistas.

O modelo de gestão é único para cada empresa uma vez que define como a empresa será gerida, segundo princípios e percepções dos próprios donos do empreendimento. Tal modelo operacionaliza-se através de um processo de gestão onde são identificadas as fases em que os gestores atuam. Defende-se que para a empresa pecuária, o processo de gestão deve contemplar as fases de planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.

4 PROCESSO DE GESTÃO



O planejamento da empresa como um todo e específico das áreas exerce papel primordial quando se fala em otimização do resultado global: é através dele que se dirime os conflitos e interage as partes, ao definir a contribuição ideal das áreas. Em função da quantidade e complexidade dos eventos envolvidos, o planejamento não é um processo simples, exigindo uma visão sistêmica das decisões.

A despeito das adversidades, a definição de expectativas via planejamento não deve ser desprezada, em função do aspecto motivacional acionado com seu estabelecimento, resultando na busca, pelos gestores, da aproximação do resultado obtido com o desejado pela empresa. É neste ambiente de variáveis tão distintas que o planejamento flexível confirma sua utilidade, permitindo que

[10] GUERREIRO, Reinaldo, op. Cit. P. 4.

determinadas metas sejam revistas, que ajustes sejam implantados ou que o replanejamento reoriente a empresa no caminho dos seus objetivos, de acordo com a nova realidade existente.

Ressaltando a importância do planejamento no confinamento, Ferreira[11] afirma: "o sucesso no confinamento de bovinos de corte no Brasil está estreitamente relacionado à capacidade do produtor em planejar adequadamente as diversas etapas que compõem essa atividade, desde a seleção dos animais a serem confinados, passando por seu manejo e alimentação até, finalmente, conseguir preços vantajosos no momento da venda dos animais terminados".

Dentre as inúmeras questões que afetam a eficácia da gestão do negócio pecuário e que devem ser decididas à luz do resultado econômico das alternativas, citam-se as seguintes:

- adotar sistema de confinamento ou de pasto diante dos custos e receitas de cada um;
- importar sêmen de animais provados ou adquirir o próprio touro;
- determinar quais animais receberão as melhores pastagens e os melhores suplementos;
- quais raças manter na fazenda, considerando sua adaptação ao clima, às pastagens, ao solo, à alimentação, aos parasitas, à higiene e à própria cultura da empresa;
- arrendar áreas para pastoreio dos animais ou formar suas próprias pastagens;
- integrar a agricultura à pecuária ou concentrar-se numa só atividade, usando a agricultura, neste caso, apenas como suporte à pecuária;
- confinar bezerros ou bois;
- definir o momento ideal para venda de animais ponderando-se fatores como taxa de juros, situação econômica do país, cotação dos animais no mercado e o resultado obtido com a manutenção dos animais pela demora na venda;

A definição de cada alternativa a ser implementada só se justifica em função do maior resultado econômico gerado para a empresa hoje e no futuro, a partir de decisões assumidas no momento em que a empresa planeja suas atividades, quando então todas as opções são analisadas em seu conjunto.

Segundo os relacionamentos ambientais da empresa, determinando amplitudes ou níveis de atuação diferentes do planejamento, este subdivide-se em: planejamento estratégico e planejamento operacional.

5 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Nesta fase do planejamento, a empresa buscará respostas sobre os fundamentos da própria atividade econômica a que se dedica, ou seja, entender sua missão, quanto ao passado, presente e futuro, ao levantar questões como: Qual é o tipo de negócio da empresa? Qual será o tipo de negócio da empresa? Qual deveria vir a ser o tipo de negócio da empresa?

Considera-se estratégico tudo aquilo que afeta a continuidade da empresa. Um ponto que deve ser sempre considerado estratégico dentro de qualquer projeto pecuário diz respeito a alimentação dos animais.

O planejamento estratégico para empresas pecuárias com ciclos longos de produção (4 a 5 anos), deve corresponder ao seu período operacional, devendo ser previstas as revisões quando ocorrerem mudanças ambientais significativas ou, no mínimo, anualmente, quando tais variações não acontecerem. Quando a empresa pecuária adota regime de criação intensiva, resultando em ciclo operacional relativamente curto (menor que 1 ano), o planejamento estratégico deve corresponder, no mínimo, ao período necessário para reposição de determinados aspectos estratégicos como as matrizes e os reprodutores, ou para cumprimento de determinado projeto de melhoramento genético ou cruzamento industrial.

O planejamento estratégico deve ser desenvolvido em nível institucional e seu sucesso depende da participação integrada dos demais níveis da empresa. Nesta fase, a preocupação da empresa pecuária deve ser com seu ambiente, definindo, em função de sua análise, projetos de expansão de uma ou mais atividades, a aquisição ou arrendamento de novas áreas, a diversificação ou intensificação das

[11] FERREIRA, Normano F. Maximizando o lucro no confinamento de bovinos de corte. Preços Agrícolas, Piracicaba, n. 90, p. 4-9, abr. 1994, p.4.

atuais atividades, a opção ou não pelo confinamento de animais, a integração de projetos agrícolas à pecuária existente, a obtenção de financiamentos e outros aspectos de âmbito empresarial.

Nesta fase, as decisões determinam, de forma geral, o quê e quando produzir, considerando as ameaças e oportunidades ambientais e os pontos fracos e fortes da empresa. As oportunidades e ameaças dizem respeito a variáveis externas que influenciam a empresa, e na atividade pecuária abrange perspectivas quanto a mercado para o produto, crescimento ou recessão da economia nacional e mundial, níveis salariais, gostos dos consumidores, política tributária, nível de desenvolvimento mundial e nacional da genética bovina, tecnologia, atuação das entidades de proteção ambiental, além de outras variáveis políticas, econômicas, culturais e sociais.

Os pontos fortes e fracos dizem respeito às características internas da empresa, e devem ser analisados à luz das ameaças e oportunidades identificadas. Para a empresa pecuária poder-se-iam corresponder, isolados ou conjuntamente, a: qualidade do rebanho quanto a produção de carne, leite e sêmen, redução do tempo de engorda, aumento da produção leiteira, competência no manejo do rebanho, eliminação de doenças do rebanho como a febre aftosa, proximidade da propriedade com centros consumidores, propriedade bem abastecida de água e energia e com boas vias de acesso, boa liquidez, imagem da empresa perante a comunidade, eficiência no uso dos recursos, sistemas de informações eficazes, estrutura organizacional adequada, desenvolvimento de novas tecnologias de produção e gestão competente.

Na fase de planejamento estratégico, o objetivo centra-se na definição de objetivos e estratégias de caráter qualitativo em nível geral de atuação. O produto do sistema de planejamento estratégico são as diretrizes estratégicas.

6 PLANEJAMENTO OPERACIONAL

A partir das diretrizes estratégicas definidas na fase anterior, juntamente com a missão da empresa e das áreas, com as crenças e valores dos donos, com o modelo de gestão e com as restrições existentes, além de informações de cada área sobre suas especializações, se elabora planos alternativos. Dentre os planos alternativos moldados, é selecionado o plano operacional. Nesta fase, a preocupação é com a otimização do resultado.

Deve-se ressaltar que os objetivos e metas, resultantes do plano, se definem a partir do estudo das melhores combinações dos recursos, ou seja, os objetivos definidos são ‘pontos de chegada' e não ‘pontos de partida' do planejamento. Assim, a partir da escolha do plano operacional, a empresa pode definir como objetivo, por exemplo, aumentar em 5% seu lucro ou incrementar em 10% sua participação no mercado.

No setor pecuário, uma característica encontrada na maioria das empresas, reforça a idéia de planejamento integrado e participativo: a distância física entre a administração central e a fazenda. Neste caso, quem toma as decisões em níveis dos planejamentos estratégico e operacional, está distante das pessoas que colocarão os planos empresariais em prática. Os gestores de cada área, mais do que ninguém, são os detentores das principais informações que compõem o planejamento, sendo fundamental sua participação.

O processo de planejamento operacional na empresa pecuária deve ser permanente, em consonância com a busca pela otimização do resultado da empresa. Sua abrangência supõe-se limitar, no máximo, pelo horizonte de tempo do planejamento estratégico e, no mínimo, pelo ciclo operacional da empresa . No caso de planejamento estratégico para longos períodos, o planejamento operacional deve cobrir o período de um ano, considerando que neste prazo todos os aspectos cíclicos ou sazonais que afetam a empresa são contemplados, como, por exemplo, as quatro estações do ano ou o período de prenhês da maioria das vacas. Deve-se programar ainda as revisões normais do plano para períodos iguais ou inferiores a um ano, conforme o grau de instabilidade das variáveis envolvidas. como previsão de longos períodos de secas, possibilidade de propagação de doenças animais de outras regiões, instabilidade da moeda etc. Revisões extraordinárias também podem ser realizadas quando identificam-se mudanças drásticas capazes de afetar a otimização do resultado da empresa.

7 PROGRAMAÇÃO

O conhecimento de informações mais precisas sobre os eventos que ocorrerão a curto prazo desencadeia a programação. O produto da programação é o programa orçamentário que se consolida no **orçamento**, através do sistema de informação. O orçamento é o mecanismo utilizado para divulgação dos planos da empresa em todos os níveis hierárquicos.

Supondo-se que o plano aprovado seja o melhor que a empresa poderia adotar, o seu cumprimento, necessariamente, conduzirá a empresa a eficácia.

8 EXECUÇÃO

Na fase de execução das atividades, são convertidos em ações físico-operacionais os planos anteriormente aprovados.

E pelas decisões sobre os eventos nesta fase, que o resultado econômico está sendo gerado: é aí que os recursos são consumidos e os produtos gerados. É nesta fase, que os eventos como tratamento das doenças, vacinação, inseminação, alimentação, ordenha, compra e venda do gado, plantio e cuidado das pastagens estará ocorrendo e, portanto, o resultado global da empresa estará se formando.

9 CONTROLE

Nesta fase, avalia-se a eficácia da empresa como um todo e de cada área especificamente e a partir de tal avaliação decide-se pela correção das distorções ou até pelo replanejamento.

O controle vem como complemento do planejamento, pois de nada adiantaria um bom planejamento sem um efetivo controle. Este pode ser concomitante à realização das atividades, ao final de cada etapa e após a conclusão do processo. Em certas atividades da empresa pecuária é fundamental a realização de um controle de orientação, paralelamente à realização das tarefas, devido a irreversibilidade da operação, como, por exemplo, o controle da quantidade de sementes e de adubo que está sendo consumido, no momento do plantio das pastagens.

Todos os gestores devem exercer o controle em suas respectivas áreas, conforme a autoridade que lhes foi delegada, sendo de responsabilidade da área de controladoria a coordenação do processo de controle, pois a ela compete assegurar que os resultados globais planejados sejam atingidos.

10 MODELO DE DECISÃO

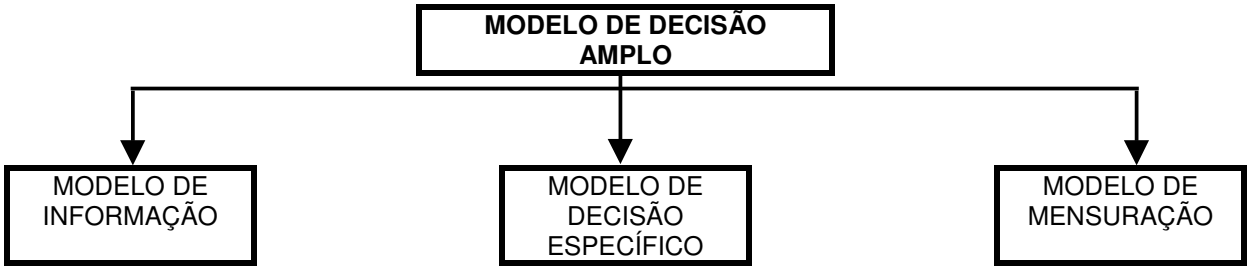
As pessoas e as empresas em geral tomam decisões continuamente e sistematicamente sobre os mais variados temas.

Em muitas empresas, os gestores ou administradores se pautam, nas suas decisões, em parâmetros operacionais físicos como toneladas produzidas, quantidades vendidas, horas trabalhadas e custos incorridos. Desvinculam o 'tomar decisões' do parâmetro sob o qual o resultado gerado pela empresa será mensurado. A empresa é um organismo econômico que agrega valor a bens e serviços gerados no seu processo produtivo, e é este valor econômico que será computado, ao final, pela empresa e pela sociedade.

O processo de gestão é considerado um grande processo decisório, uma vez que ela - gestão - existe em função da necessidade de se tomar decisões. Os gestores, portanto, devem se envolver com todas as etapas do processo de gestão e não apenas com a execução das atividades sob sua responsabilidade, pois as decisões ocorrem em todas as fases. As decisões são tomadas na fase de planejamento, ao optar-se pelas diretrizes estratégicas que serão implementadas e escolher, entre os planos alternativos, o melhor plano operacional, que resultará no orçamento. Na execução dos planos, as decisões recaem sobre as opções de como executar. Como resultado da comparação do realizado com o planejado (controle) escolhas são necessárias entre apenas corrigir os desvios ou partir para um processo de replanejamento.

Preconiza-se a existência de um modelo de decisão amplo que operacionaliza os objetivos contábeis de identificação, mensuração e informação, através das vertentes: modelo de decisão específico, modelo de mensuração e modelo de informação, conforme figura abaixo:

O modelo de decisão amplo tem por função-objetivo otimizar o resultado econômico decorrente dos eventos, já que é em nível dos eventos que as decisões são tomadas.



11 MODELO DE DECISÃO ESPECÍFICO

O modelo de decisão específico pode também ser considerado como o modelo de identificação e acumulação pois nele serão previstas (1) a forma de identificação das ocorrências relacionando-as com o tipo de evento, (2) a classificação do evento, e (3) a assimilação do evento com a conta ou centro de responsabilidade. Por exemplo, a compra de determinada matéria-prima no país, ofertada por três fornecedores, pode demandar um modelo em que as informações necessárias, além daquelas obtidas da área requisitante quanto às especificações e quantidade do material, seriam as seguintes: preços específicos, condições de pagamento, condições e prazo de entrega, preço de mercado (menor preço de aquisição à vista), garantias, taxa de aplicação e taxa de captação. Em um segundo momento, a empresa deseja adquirir determinada matéria-prima no exterior, e desta forma, além destas informações, dados sobre condições de entrega (FIF e FOB) e taxa de câmbio também comporiam o seu modelo de decisão. Percebemos que os eventos são diferentes demandando modelos específicos a cada um deles de forma que todas as compras de matéria-prima no país seguirão um modelo, enquanto aquelas realizadas no exterior se enquadrarão em outro modelo. Além do evento que está sendo analisado, o modelo de decisão depende também da fase em que a decisão se faz necessária - planejamento, execução ou controle. Ademais, não se deve ignorar o impacto exercido pelas crenças e valores dos proprietários da empresa sobre o que será priorizado no modelo. Um exemplo, é a priorização da liquidez sobre a rentabilidade e vice-versa.

Dentro da visão restrita do modelo de decisão, o processo de decisão engloba as seguintes fases: identifica o problema, caracteriza o problema, formula alternativas, avalia alternativas e escolhe a alternativa que atenda melhor aos objetivos empresariais.

Sendo o processo decisório da empresa pecuária o foco deste trabalho, os dois modelos citados (informação e mensuração) serão abordados suscintamente. face inclusive a ampla literatura existente a respeito.

12 MODELO DE INFORMAÇÃO

Este modelo pressupõe a existência de um sistema de informações econômico-financeiras como subsídio a todas as fases do processo decisório. O modelo tem como suporte a utilização de um sistema de processamento eletrônico de dados com todos os facilitadores que torne a informação centralizada, de fácil acesso e manuseio, na medida precisa, que espelhe a realidade de forma confiável para induzir ações gerenciais oportunas no momento da ocorrência dos eventos.

13 MODELO DE MENSURAÇÃO

É o modelo que agrega um conjunto de conceitos relativo ao processo de mensuração física e monetária dos eventos e transações que derivam das decisões. O modelo de mensuração ideal deve reconhecer todos os atributos referenciais dos eventos.

Na tentativa de apurar o resultado correto, abandona-se alguns princípios contábeis geralmente aceitos, como o custo histórico como base de valor, o da objetividade e o do conservadorismo, para usar uma base de avaliação que represente fielmente o valor econômico gerado pela empresa. Recursos consumidos e produtos e serviços gerados apresentam valores validados pelo mercado num determinado momento. No momento da mensuração, portanto, utiliza-se conceitos econômicos como: competência dos períodos, reconhecimento das receitas das atividades no momento de sua geração e não apenas pela venda, preços de transferência entre departamento, custo de oportunidade, margem de contribuição, método de custeio variável, custo corrente de reposição, valores à vista, valor do dinheiro no tempo, sistemas de padrões e resultados operacionais depurados os resultados inflacionários e financeiros.

14 PACTOS DA DECISÃO

As decisões tomadas na empresa produzem impactos no estado do sistema em quatro aspectos: operacional, financeiro, econômico e patrimonial. Tais aspectos estão relacionados com a natureza da atividade empresarial, e apesar da possibilidade de análise em separado, se referem a aspectos de um mesmo evento, ou seja, toda decisão efetivada provocará resultados operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais na empresa. A administração desses resultados fundamentam a classificação da gestão em: operacional, financeira, econômica e patrimonial.

No modelo de gestão da empresa deverão ser definidos os parâmetros para atuação dos gestores. Segundo o modelo de gestão econômica aqui proposto, os gestores devem ter autoridade e responsabilidade para:

- não só executar as atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá-las e controlá-las;
- tomar decisões conscientes dos reflexos operacionais, financeiros econômicos e patrimoniais de tais decisões na sua área de atuação e na empresa como um todo.

15 ASPECTO OPERACIONAL

Como dito anteriormente, todas as atividades desenvolvidas na empresa consomem recursos com o objetivo de gerar determinados produtos e serviços. Assim a gestão operacional preocupa-se com a administração dos recursos necessários a produção de um produto ou serviço, definindo e avaliando as operações fisicamente.

Vale destacar que toda área da empresa é operacional. A própria área financeira com a missão de administrar o caixa da empresa em relação à captação e aplicação de recursos financeiros no mercado e à gestão dos recebíveis e dos exigíveis - é tão operacional como qualquer outra, embora cada gestor individualmente tem a responsabilidade pela gestão dos recursos financeiros à sua disposição.

16 ASPECTO FINANCEIRO

O aspecto financeiro dos eventos considera os prazos de pagamentos e recebimentos dos valores envolvidos, bem como o prazo de estocagem de recursos e produtos. Dessa forma, a gestão financeira preocupa-se com a administração das defasagens entre desembolsos e recebimentos, considerando o impacto de suas transações no fluxo de caixa da empresa. O desempenho financeiro total da empresa é o somatório do resultado de decisões relacionadas a aspectos financeiros das áreas com o resultado das decisões da área financeira. As decisões, sob este aspecto, incidirão sobre alternativas como: vender ou estocar; ter ou não lotes de segurança mínimo no estoque e em que montante; qual a política de compras, pagamento, vendas e recebimento da empresa; como será a política de aproveitamento e fornecimento de descontos entre outras.

A área financeira da empresa no exercício de suas atividades se equipara a um banco interno, que capta e aplica recursos externamente ou junto às diversas áreas internas.

Quando se faz a segregação do resultado das decisões em seus vários aspectos, toma-se possível a análise isolada dos custos e receitas operacionais daqueles relativos a receitas e despesas financeiras oriundas da decisão de comercializá-los a prazo e não à vista. Nenhum produto ou insumo vale mais em função de uma decisão financeira sobre as condições de pagamento e recebimento dos recursos adquiridos e dos produtos vendidos.

17 ASPECTO ECONÔMICO

O aspecto econômico das atividades considera a associação de valores econômicos aos recursos consumidos traduzindo-se no custo dos recursos e a associação de valores econômicos aos produtos e serviços gerados caracterizando-se as receitas dos produtos e dos serviços.

A gestão econômica objetiva a avaliação do resultado econômico obtido através das atividades operacionais. Mais especificamente, a gestão econômica resulta fundamentalmente das gestões operacionais e financeiras, pois decorre da mensuração monetária dos recursos consumidos e produtos gerados pelas atividades (gestão operacional) e da mensuração monetária das esperas, demoras e antecipações no uso de recursos financeiros (gestão financeira) tanto da área financeira quanto das demais áreas. Portanto, má gestão operacional causa a empresa problemas econômicos podendo colocá-la em dificuldades quanto à sua continuidade no mercado.

Ao incorporar os aspectos operacional e financeiro, o aspecto econômico torna-se o foco principal das decisões. O problema operacional dos gestores é determinar qual a tecnologia mais adequada e qual a melhor combinação de recursos produtivos para se obter o resultado ótimo para a empresa. Entretanto, o que indicará a melhor escolha, como visto, é o desempenho econômico e não a eficácia operacional.

18 ASPECTO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial é a alteração ocorrida no patrimônio da empresa, de caráter quantitativo e qualitativo, decorrente de uma transação ou não.

Este aspecto diz respeito aos impactos patrimoniais na empresa causados pela passagem do tempo e pelos efeitos conjunturais.

A gestão patrimonial não se faz tão latente quanto as anteriores, pois neste caso, o gestor não tem uma atuação mais efetiva sobre os impactos no patrimônio; mesmo assim, o tomador de decisão deve considerar a possibilidade de ocorrência de tais fatores e simular seus efeitos sobre o resultado da empresa. É o caso, por exemplo, de uma empresa que convive em ambiente altamente inflacionário: ao encerrar seu expediente diário às 18 h e reabrir às 8 h do dia seguinte, a ocorrência de variações significativas no seu patrimônio devem ser reconhecidas. Todavia, o resultado patrimonial pode ser medido pela variação econômica da empresa.

19 MODELO DE DECISÃO - PROPOSTA

Um modelo de decisão harmonizado com a missão da empresa e das áreas, que objetiva a otimização econômica dos eventos, apresenta a seguinte estrutura básica:

(+) Receita Operacional
(-) Custo Operacional
(=) Margem Operacional
(+) Receita Financeira
(-) Despesa Financeira
(=) Margem Financeira
(+) Margem Operacional
(+) Margem Financeira
(=) Margem da Atividade
(-) Custos Fixos
(=) Resultado Econômico

Este modelo genericamente apresentado é aplicável tanto aos eventos no processo decisório, quanto na apuração do resultado econômico em nível das atividades, das áreas (produtivas e prestadoras de serviço) e da empresa como um todo.

De conformidade com o modelo acima, o modelo decisório, e por conseguinte, o resultado econômico da atividade de 'Formação e Manutenção de Touros Reprodutores' para uma empresa pecuária pode ser caracterizado da seguinte forma:

(+) Receita da venda de sêmen
(+) Receita do descarte de touros reprodutores
(+) Receita do 'aluguel' de touro para monta natural
(+) Receita da venda de esterco
(+) Receita da estocagem de animais
(+) Receita operacional das compras
(-) Custo de formação dos produtos
    Compra/transferência de animais
    Consumo de ração e produtos veterinários
    Consumo de pastagens
    Consumo de horas/vaqueiro identificado ao produto
(-) Perdas por morte
(=) Margem de contribuição operacional
(+) Receita financeira das compras
(+) Receita financeira da atualização do valor
(-) Custo financeiro da estocagem de animais
(-) Custo financeiro das compras
(-) Custo financeiro sobre provisão para manutenção de touros
(=) Margem de contribuição financeira
(+) Margem de contribuição operacional
(+) Margem de contribuição financeira
(-) Custos fixos identificados à atividade
    Salário do gerente da atividade
    Mão-de-obra específica da atividade
    Depreciação das instalações
(=) Margem de contribuição da atividade

Apresenta-se a seguir, um exemplo numérico bem simples de uma decisão da área de Compras, a partir dos seguintes pressupostos:

⇒ O processo de gestão adotado está em consonância com o modelo de gestão da empresa.
⇒ Supondo existência de um processo de gestão através de planejamento, execução e controle, na fase do planejamento operacional da área tal compra foi prevista.
⇒ A decisão diz respeito a execução do planejamento operacional para a área de Compras.
⇒ A empresa em questão recorreu a seu modelo de decisão específico para o evento 'compra', que no caso está fundamentado no resultado econômico das possíveis alternativas.

Dados do exemplo: um mesmo fornecedor oferece ao gestor da área de Compras duas opções: uma para pagamento à vista e outra para pagamento a prazo na compra de 200 bois de engorda, conforme o quadro abaixo:

ITENS	COMPRA Á VISTA	COMPRA Á PRAZO
Preço de mercado á vista	$ 250,00/cabeça	$ 250,00/cabeça
Preço na condição realizada	$ 240,00/cabeça	$ 260,00/cabeça
Preço do fornecedor á vista	$ 240,00/cabeça	$ 240,00/cabeça
Prazo de pagamento da compra	0	1 mês
Taxa de aplicação	3% a.m.	3% a.m.

20 CONCEITOS USADOS NO CÁLCULO DOS VALORES

Receita Operacional: corresponde às 200 cabeças compradas e transferidas para a área de Produção, valorizados por um preço de transferência estabelecido de acordo com a missão das áreas e com as políticas da empresa. Neste modelo, considera-se o preço de transferência como o custo da compra no mercado na condição de pagamento à vista.
Custo Operacional: corresponde ao valor devido ao fornecedor, considerando o custo que a área incorre comprando à vista, independentemente se a compra ocorreu a prazo.
Receita Financeira: representa o 'beneficio' gerado pela área ao decidir-se pela compra a prazo, permitindo a aplicação deste valor pela área financeira, ou em situação oposta, evitaria a captação de tal recurso no mercado financeiro. Apura-se seu valor pelo ajuste a valor presente da compra a prazo usando a taxa de aplicação no mercado financeiro, sendo tal valor, deduzido do valor da compra a prazo.
Custo Financeiro: eqüivale ao custo incorrido pela área ao comprar a prazo, diante da opção de compra à vista, e calcula-se pela diferença entre o preço na condição realizada e o preço na condição de pagamento à vista.

LINHAS DO MODELO	COMPRA À PRAZO	COMPRA À VISTA
(+) Receita Operacional da Compra	50.000	50.000
(-) Custo Operacional da Compra	(48.000)	(48.000)
(=) Margem Contribuição Operacional da Compra	2.000	2.000
(+) Receita Financeira da Compra	1.515	00
(-) Custo Financeiro da Compra	(4.000)	00
(=) Margem Contribuição Financeira da Compra	(2.485)	00
(+) Margem Contribuição Operacional da Compra	2.000	2.000
(+) Margem Contribuição Financeira da Compra	(2.485)	00
(=) Margem Econômica da Compra	(485)	2.000

Receita Operacional: 250 x 200 = 50.000
Custo Operacional: 240 x 200 = 48.000
Receita Financeira: 260 x 200 = 52.000 $\Rightarrow$ $52.000/1,03^1 = 50.485 \Rightarrow 52.000 - 50.485 = 1.515$
Custo Financeiro: 52.000 - 48.000 = 4.000

21 ANÁLISE DO EXEMPLO

A comparação dos valores da compra na condição à vista com os preços praticados no mercado permite segregar e mensurar a capacidade de negociação do gestor responsável pela compra. O gestor da alternativa de compra à vista que, neste exemplo, apresenta o maior valor econômico.

Por ter sido realizada em cumprimento ao plano da empresa, provavelmente resultará na otimização do resultado global.

22 CONCLUSÃO

A empresa foi apresentada, no presente trabalho, como um sistema aberto que importa recursos do ambiente, processa-os e exporta-os para o ambiente em forma de produtos e serviços. As áreas, nesta ótica, podem ser concebidas como empresas menores dentro da organização, desenvolvendo sub-atividades, com missão e objetivos próprios que devem se harmonizar com os interesses maiores da empresa, expressos no modelo de gestão.

Acoplado ao modelo de gestão tem-se o modelo de decisão que tem como critério de escolha, entre as possíveis alternativas, a maximização do valor, já que a empresa é um organismo gerador de riquezas, ao agregar valor aos recursos. Diante deste cenário, o resultado gerado pela empresa só é representado corretamente se mensurado por valores econômicos.

Observa-se que a empresa que se dedica a atividade pecuária tem grande necessidade de processos de gestão que otimizem melhor seus recursos. Destaca-se neste ambiente a importância de um modelo decisório encadeado com as fases do processo de gestão. Além disso, modelos de decisão

que reflitam adequadamente e com justiça o impacto das atitudes dos administradores, justifica conceitualmente qualquer decisão tomada, desde que o resultado da empresa seja apurado e avaliado pelos mesmos critérios.

O modelo de decisão caracterizado especificamente para a empresa pecuária, deve ser elaborado conjuntamente por administradores e contadores no sentido de identificar o modelo que atenda as necessidades informativas da empresa, a partir de um estudo detalhado que permita caracterizar a estrutura completa da empresa.

Este trabalho buscou apresentar uma proposta de um modelo decisório que atenda de forma profícua aos anseios da empresa pecuária no sentido de delinear processos de gestão que melhor se adeqüem a sua realidade.

BIBLIOGRAFIA

BIO, Sérgio Rodrigues. Sistemas de Informação :Um enfoque gerencial. Atlas, São Paulo 1985.

BOGNAR, Sônia R. Contribuição ao processo de determinação de preço sob os aspectos de gestão econômica. Dissertação de mestrado FEA/USP, 1991.

CATELLI, Armando, GUERREIRO, Reinaldo. GECON - Gestão econômica: Administração por resultados econômicos para otimização da eficácia empresarial. Trabalho apresentado no: XVII Congresso Argentino de professores universitários de costos 1as. Jornadas Iberoamericanas de costos y contabilidad de gestion. Out., 1994.

FERREIRA, Normano F. Maximizando o lucro no confinamento de bovinos de corte. Preços Agrícolas, Piracicaba n. 90, p. 4-9, abr. 1994.

GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição a teoria da comunicação da contabilidade. Tese de doutorado, FEA/USP, 1989.

GUERREIRO, Reinaldo. A meta da empresa: seu alcance sem mistérios. São Paulo, Atlas, 1996.

LEMES, Sirlei. Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura. Dissertação apresentada a FEA/USP, São Paulo, 1996.

MOSIMANN, Clara P. et al. Controladoria: seu papel na administração de empresas. Florianópolis, Ed. da UFSC, 1993.

PEREIRA, Carlos Alberto. Estudo de um modelo conceitual de avaliação de desempenhos para gestão econômica Dissertação de mestrado, FEA/USP, 1993.

SOUZA, Ricardo de et al. A administração da fazenda. São Paulo, Globo, 1990.