

COMO FAZER COM QUE OS RESULTADOS SEJAM CORRESPONDENTES A EFICÁCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES: O CASO DA OTIMIZAÇÃO EM DETRIMENTO DA MAXIMIZAÇÃO

Jorge de Souza Pinto

Valéria Peron de Souza Pinto

Resumo:

Procurar respostas para o bom ou mau desempenho de uma empresa ou organização, é o que mais comumente ocorre com os empresários e gestores na atualidade, sempre demandando pesados investimentos e gastos com consultorias e treinamentos, muitos dos quais com resultados duvidosos. Concomitantemente a este panorama, encontra-se a questão tecnológica, onde empresas e empresários buscam acompanhar a rápida evolução que ocorre nos sistemas e equipamentos, que exigem decisões mais ágeis e tempestivas, muitas delas devendo antecipar aspectos conjunturais futuros para que se possa objetivar melhores desempenhos para a organização. Neste trabalho é trazido a discussão dos principais aspectos relacionados a tomada de decisões em custos, que são os sistemas de custeio, os sistemas de acumulação e os sistemas de padrão. O enfoque da discussão pretende delinear pontos para reflexão sobre as reais contribuições da contabilidade de custo convencional para a otimização dos resultados da empresa. Concluindo o estudo é apresentados alguns conceitos da Controladoria correlatos aos sistemas conceituais da contabilidade de custos convencional, a partir de uma visão aglutinadora onde, modelos e mensurações isentas de arbitrariedades, visam informar o gestor sobre os resultados econômicos que suas decisões incrementam para a empresa. Concluindo o trabalho é mostrada a capacidade que a Contabilidade tem de proporcionar informação gerenciais adequadas ao modelo de decisão dos gestores, num trabalho de revitalização da informação contábil para a tomada de decisão.

Palavras-chave:

Área temática: *A Gestão de Custos e os Sistemas de Informação*

**COMO FAZER COM QUE OS RESULTADOS SEJAM CORRESPONDENTES
A EFICÁCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES: O CASO DA OTIMIZAÇÃO
EM DETRIMENTO DA MAXIMIZAÇÃO**

*AUTORES: JORGE DE SOUZA PINTO – MESTRE EM CONTROLADORIA E
CONTABILIDADE FEA/USP, E VALÉRIA PERON DE SOUZA PINTO –
ESPECIALISTA EM GERÊNCIA CONTÁBIL E AUDITORIA.*

*Universidade Federal De Mato Grosso Do Sul – Câmpus Universitário De Três
Lagoas. End.: Av. Rosário Congro, 2247 – Jd. Primavera – Três Lagoas/MS –
TELEFONE: 067-522-0775, - e-mail: jorgejsp@terra.com.br - Professor
Assistente – Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – Graduação e Pós-
graduação.*

ÁREA TEMÁTICA: A GESTÃO DE CUSTOS E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

COMO FAZER COM QUE OS RESULTADOS SEJAM CORRESPONDENTES A EFICÁCIA DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES: O CASO DA OTIMIZAÇÃO EM DETRIMENTO DA MAXIMIZAÇÃO

ÁREA TEMÁTICA: A GESTÃO DE CUSTOS E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÕES

RESUMO

Procurar respostas para o bom ou mau desempenho de uma empresa ou organização, é o que mais comumente ocorre com os empresários e gestores na atualidade, sempre demandando pesados investimentos e gastos com consultorias e treinamentos, muitos dos quais com resultados duvidosos. Concomitantemente a este panorama, encontra-se a questão tecnológica, onde empresas e empresários buscam acompanhar a rápida evolução que ocorre nos sistemas e equipamentos, que exigem decisões mais ágeis e tempestivas, muitas delas devendo antecipar aspectos conjunturais futuros para que se possa objetivar melhores desempenhos para a organização. Neste trabalho é trazido a discussão dos principais aspectos relacionados a tomada de decisões em custos, que são os sistemas de custeio, os sistemas de acumulação e os sistemas de padrão. O enfoque da discussão pretende delinear pontos para reflexão sobre as reais contribuições da contabilidade de custo convencional para a otimização dos resultados da empresa. Concluindo o estudo é apresentados alguns conceitos da Controladoria correlatos aos sistemas conceituais da contabilidade de custos convencional, a partir de uma visão aglutinadora onde, modelos e mensurações isentas de arbitrariedades, visam informar o gestor sobre os resultados econômicos que suas decisões incrementam para a empresa. Concluindo o trabalho é mostrada a capacidade que a Contabilidade tem de proporcionar informação gerenciais adequadas ao modelo de decisão dos gestores, num trabalho de revitalização da informação contábil para a tomada de decisão.

INTRODUÇÃO

No dia a dia empresarial vê-se que é crescente a preocupação em acompanhar a conjuntura globalizada que envolve as empresas internacionalmente, exigindo que elas participem de um mercado onde as informações para a tomada de decisões passam por ambientes bem mais complexos do que os que envolvem a economia doméstica, a ponto de que uma performance pouco satisfatória em uma bolsa de valores do outro lado do mundo pode deflagrar uma crise sem precedentes em países geograficamente distantes, porém que economicamente estão intimamente relacionados e dependentes. Buscar este compêndio informativo internacional é tarefa muito árdua a cargo do gestor, e sem dúvida, são poucas as organizações que disponibilizam este tipo de informação para o tomador de decisão, entretanto, existem problemas mais domésticos que, por serem comuns e dizerem respeito ao cotidiano da empresa, muitas vezes são relegados a segundo plano, como o caso do sistema de informações utilizado pela empresa e pelo gestor, que sem grandes exceções, não responde às necessidades e exigências dos envolvidos e passa continuamente a sofrer "remendos", sem contudo serem implementados planos que realmente proporcionem uma visão sistêmica da organização. Nota-se que por se tratar de uma questão até certo ponto "simples", não lhe é dado o razoável interesse que necessita, sendo que muitas organizações buscam resolver as questões de dificuldades de informações a partir de fórmulas ou sistemas miraculosos, que invariavelmente demandam-lhe grande esforço econômico para aquisição e treinamento, sem contudo, promover a desvinculação da informação,

principalmente a econômico-financeira ou contábil, da âncora do sistema de contabilidade fiscal.

Este entendimento refere-se a sistemas como o de Contabilidade de Custo, onde muitas organizações ainda usam o rateio ou distribuição dos custos aos produtos para precificá-los ou então para avaliarem aspectos de lucratividade e gastos com a produção, que independentes da roupagem utilizada, custeio por absorção, sistema ABC (activity based costing), custeio variável, dentre os mais evidentes, não trazem o respaldo necessário para o tomador de decisão orientar suas ações além de muitas vezes poder distorcê-las. Busca-se neste trabalho determinar o novo perfil de informação que seja capaz de promover as decisões dos gestores às necessidades do mercado globalizado e dinâmico onde se encontram e de contribuir para que as informações sejam tempestivas e confiáveis.

Para uma melhor interação dos leitores com os conceitos que serão tratados é esclarecido a seguir o conteúdo de algumas terminologias utilizadas durante o trabalho:

- **crenças e valores:** é a forma que a empresa pretende interagir com o meio ambiente; preocupação com a qualidade, com a ética, conjunto de diretrizes;
- **custo de oportunidade:** é o valor mensurado da melhor alternativa desprezada;
- **eficácia:** realização dos objetivos, otimização de rendimentos para a organização; êxito ou sucesso do sistema; grau de cumprimento da missão do sistema; saúde organizacional; contribuição à sociedade; desenvolvimento e manutenção de um mercado viável.
- **eficiência:** consumo ótimo dos recursos, dados os volumes de produção de bens e serviços, demandados pelo mercado.
- **evento econômico:** corresponde a uma classe de transações que ocorre dentro das atividades e que produz um determinado impacto econômico e patrimonial.
- **modelo de decisão:** representação lógica de uma estrutura formalizada para o tomador de decisão a fim de que o mesmo possa representar e avaliar alternativas no processo de seleção.
- **transação:** representa a ocorrência restrita e unitária de um evento; corresponde ao produto de cada ação planejada e realizada.

AS INFORMAÇÕES QUE OS GESTORES PRECISAM

Hendriksen (1995) em seu livro Accounting Theory, cita que “...o objetivo da Contabilidade é fornecer um conjunto de relatórios financeiros para usuários indeterminados com relação à riqueza ou transações econômicas da empresa...” de onde se pode depreender que o papel da contabilidade não se limita apenas a geração de relatórios, muitos dos quais com intuito fiscal, mas sim, informações que sirvam de apoio a todas as decisões dentro da empresa ou fora dela, servindo ainda para possibilitar avaliação da capacidade de geração de benefícios futuros de seus ativos. Um tomador de decisão bem informado é capaz de selecionar a informação de que necessita e fazer uma escolha e decisão adequada. As empresas estão sempre sujeitas a dinâmica do ambiente situacional, o que colabora para que estejam sempre dependentes de sua performance econômica, levando assim a necessidade de informações que orientam os gestores sejam elaboradas dentro de premissas capazes de conduzi-los a decisões que reflitam aumento da eficácia da empresa.

O problema é determinar para a empresa um sistema de informações contábeis gerenciais isento das arbitrariedades, para que ela possa avaliar a eficácia empresarial apurando de forma correta os resultados. Como premissa básica à empresa deve buscar a eficácia empresarial, ou seja, gerada a partir de fatores que influenciam diretamente o contexto social onde se localizam proporcionando a sociedade determinados benefícios só possíveis a partir da conjugação de determinados fatores, como produtividade,

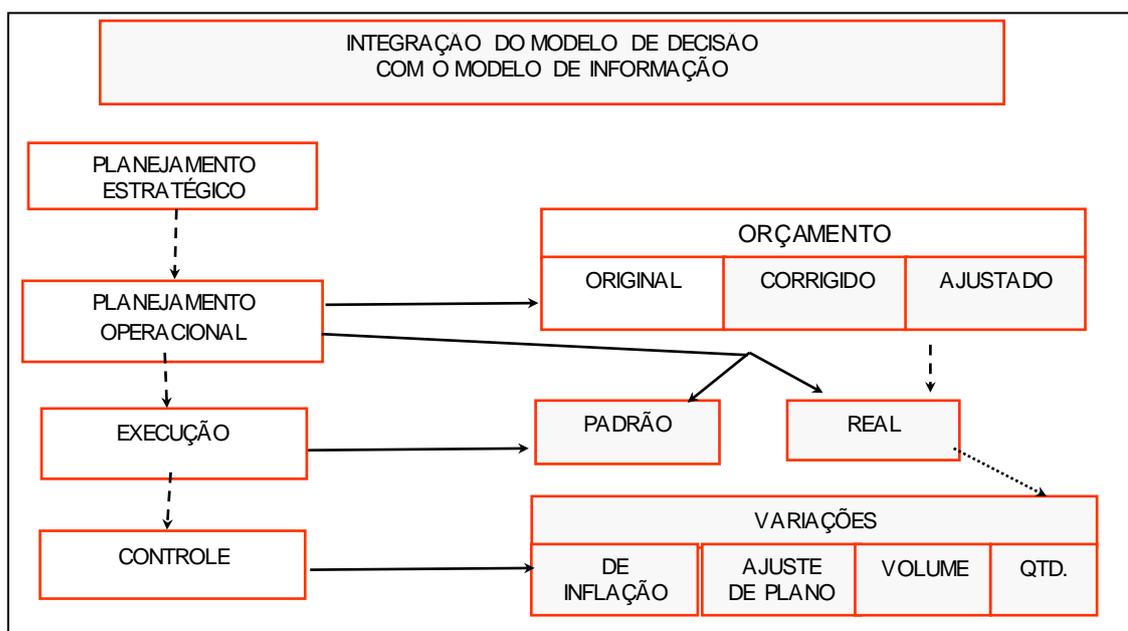
eficiência, satisfação da necessidade de seus consumidores, adaptabilidade e desenvolvimento buscando otimizar respostas aos problemas na organização.

Os gestores no uso das informações são responsabilizados pela performance que suas decisões levam para a empresa, assim, uma premissa a ser seguida para avaliar se realmente as decisões estão gerando resultados é através do lucro. O lucro ou resultado econômico é a melhor medida da eficácia nas empresas, alcançada pelas ações dirigidas pelo gestor desde que mensurado adequadamente, como será discutido no decorrer do trabalho, dada a sua capacidade de absorver e refletir adequadamente os impactos de todos os fatores que contribuem para a eficácia empresarial inclusive demonstrando a sinergia entre eles.

A informação deve dar apoio aos gestores para a tomada de decisão, nos vários escalões da organização e para tanto estas decisões devem ocorrer nas transações, onde o gestor decide sobre cada evento econômico que irá proporcionar os resultados para a empresa, dentro dos parâmetros de uma ação planejada para este fim. O gestor na aferição dos resultados de sua empresa, os deve medir econômica, patrimonial e financeiramente, sendo que este deverá ser a soma dos resultados econômicos das transações dentro das atividades, portanto, suas informações devem conduzir a um modelo de decisão que se utiliza informações econômicas mensuradas adequadamente. Neste contexto a contabilidade deve estar trabalhando para que suas informações evidenciem a realidade física e operacional das empresas, capaz de proporcionar aos gestores informações que os auxiliem no processo decisório.

INTEGRAÇÃO DO MODELO DE DECISÃO COM O MODELO DE INFORMAÇÃO

Os gestores são responsáveis em estabelecer o seu modelo de decisão, o qual, por sua vez, deverá ser alimentado pelo modelo de informação para que as decisões promovam a eficácia empresarial. Cruz, (1991) caracteriza modelo de gestão como ..."conjunto de normas, princípios e conceitos que tem por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para qual foi constituída".



Fonte: GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989, p.147.

Atendendo a estas prerrogativas, para uma gestão eficaz são imprescindíveis pontos como um modelo de decisão, capaz parametrizar as informações e orientar as ações, um sistema de informações, capaz de alimentar o modelo de decisão com informações sobre as várias alternativas dos eventos econômicas e suas possibilidades de resultado a fim de promover a eficácia, e um sistema de padrões, capaz de aferir os níveis de eficiência dentro da organização e estabelecer parâmetros de tolerância para os desníveis dentro dos eventos econômicos. Uma estrutura administrativa eficaz deve visar o sincronismo entre as partes, ou seja, partindo do planejamento estratégico, onde se encontram resumidas as diretrizes estratégicas da organização, coerente com sua missão, crenças e valores, que traduzem suas políticas e filosofias de interação com o ambiente, a organização busca sua eficácia.

O passo seguinte, diz respeito à formulação do planejamento operacional, capaz de racionalizar todas as atividades da empresa de forma a sua operacionalização. Dentro do planejamento operacional encontra-se uma fase muito importante que é a de orçamento que visa proporcionar ao gestor parâmetros de comparação entre o plano e o efetivo, partindo de valores determinados e ajustados aos eventos econômicos que irão possibilitar o controle dos resultados obtidos e avaliação dos desvios ocorridos. Na execução têm-se a implementação das alternativas de ação escolhidas em bases definidas anteriormente para cada evento econômico da empresa. Nesta fase o gestor coloca em uso a alternativa de transação selecionada pelo modelo de decisão, a qual deverá otimizar os resultados das atividades envolvidas. Uma última fase é o controle onde se verifica e avalia as variações ocorridas nos planos dos eventos para que se possa implementar as correções necessárias e/ou as mudanças de rumo segundo as tendências do ambiente. Importa salientar que o sistema de informações de uso do gestor deve estar caracterizado por informações gerenciais capazes de disponibilizar informações econômicas sobre os eventos e as transações a fim de proporcionar decisões do tipo:

- quais atividades manter, quais eliminar e quais modificar: com base em informações econômicas das atividades, é possível ao gestor estabelecer aquelas que estão contribuindo para a eficácia da empresa e aquelas que possuem desvios e a melhor forma de corrigi-los;
- qual produção manter, qual eliminar, qual modificar: com base na verificação dos resultados econômicos das atividades de produção é possível verificar a incidência de desvios e tomar a ação corretiva que melhor se adapte a busca da eficácia da empresa;
- quais departamentos ou áreas manter, eliminar ou modificar: dentro da filosofia de gestão por resultados econômicos cada gestor é responsável pela sua área devendo responder por sua eficácia, pois é a partir da otimização estruturada dos eventos, transações, atividades e departamentos é que a empresa consegue a sua eficácia de resultados;
- se a empresa deve continuar ou não: através dos resultados econômicos é possível prever o futuro da empresa como também a aceitação de seus produtos e serviços, e partindo desta visualização antever cenários favoráveis ou desfavoráveis para a continuidade da empresa.

O modelo de decisão, por conseguinte, deve contemplar uma representação lógica de uma estrutura formalizada para o tomador de decisão a fim de que o mesmo possa representar e avaliar as alternativas no processo de seleção. Deve seguir os seguintes pré-requisitos¹:

¹ALMEIDA, Lauro Brito (de). Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996, p.13-14.

- integração ao modelo de gestão: deve estar disposto de forma a coligir as filosofias crenças e valores da organização de forma a buscar a otimização dos resultados econômicos;
- otimização do resultado global: busca da eficácia empresarial;
- avaliação e mensuração de todas as alternativas: sua proposta deve ser a de proporcionar condição de avaliação dos resultados econômicos de cada alternativa para servirem de orientação ao gestor;
- envolvimento de todas as variáveis pertinentes: deve ser sensível a qualquer mudança no ambiente que possa ser refletida nos resultados econômicos da organização;
- reflita adequadamente os processos físico-operacionais da empresa;
- seja apoiado em um modelo de informação: avaliação das com impactos relevantes;
- gerador de padrões de eficácia;
- que utiliza um sistema de mensuração único.

A seguir se propõem um modelo de decisão que contempla os requisitos citados acima a partir do qual serão estruturados todos os sistemas que permitem que as decisões sejam promotoras da eficácia empresarial.

MODELO PROPOSTO	
Receitas Operacionais:	
(-) Custos e Despesas Variáveis:	
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO OPERACIONAL	
Receitas Financeiras:	
(-) Despesas Financeiras	
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FINANCEIRA	
(-) Custos e Despesas Fixos	
(=) RESULTADO ECONÔMICO	

Fonte: ALMEIDA, Lauro Brito (de). *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996, p.91.

O sistema de informações contábeis utilizado dentro do enfoque da promoção da eficácia empresarial deve ser capaz de avaliar os resultados das decisões sobre as transações efetuadas, possibilitando a avaliação dos resultados econômicos gerados. Portanto o sistema de informações deve ser composto de um conjunto de elementos que sejam responsáveis pelo preparo e manutenção da geração destas informações, o qual seria composto por um sistema de padrões, um modelo de identificação, um sistema de acumulação e um sistema de mensuração orientados a avaliação dos resultados econômicos das transações. O principal objetivo deste sistema de informações deve ser informar corretamente para fins de avaliação do resultado contábil apurado corretamente

O SISTEMA DE PADRÕES COMO CONTRIBUIÇÃO AO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS DO MODELO DE DECISÃO

Ao contrário do que muitos relacionam o sistema de padrões ou os padrões, a uma questão de determinação de custos para avaliação de variações, ele tem uma preocupação muito mais fundamentada a ponto de poder-se dizer que o sistema de padrão é responsável pelo controle dos resultados alcançados pela empresa.

Brisola, (1990) salienta que:

... "os resultados decorrentes da execução devem ser avaliados em relação aos planejados, os desvios devem ser apurados e corrigidos; é esse o conteúdo da função de controle, que não pode se dissociar do planejamento, que, de certa forma, fixa padrões para aferição dos resultados reais; se não há nenhum padrão, torna-se difícil, senão inviável, a avaliação de desempenho real" ...

Portanto, o estabelecimento de padrões é tão importante quanto à função de planejar, pois caso não se faça uma perfeita interação entre os setores da empresa e os limites de desvios toleráveis em cada um não será possível encontrar parâmetro de comparação para determinar os desvios ocorridos nas decisões. Dentro de uma visão sistêmica o Padrão é o responsável em proporcionar sentido ao controle, recaindo nele a responsabilidade de não tornar ineficaz a função de controle dentro da organização. No aspecto de controlabilidade dos resultados econômicos auferidos pela organização, o padrão dissocia a constatação dos desvios, de um mero juízo de valor, para tornar-se uma informação segura gerada a partir de constatações científicas e imprescindíveis para tornar a gestão e avaliação dos resultados peça fundamental da eficácia da empresa. Dentro desta visão de controlabilidade o padrão pode ser citado como um complexo de conhecimentos úteis que possa ser sistematizado e utilizado nas situações envolvidas na busca dos resultados da organização, possibilitando a comparação com os desempenhos desejados no futuro. Neste sentido Nakagawa apud Brisola (1990) enfatiza que:

... "uma das principais necessidades informativas para o modelo de decisão dos gerentes é a existência de padrões, que por refletirem as políticas, diretrizes e objetivos da empresa parametrizam adequadamente o seu processo de tomada de decisão, tanto ao nível de elaboração e aprovação de planos, quanto ao nível de controle das atividades de execução." ...

Pode-se com isso concluir que a eficácia da organização estará intimamente relacionada com o uso da informação, daí ser muito importante na manutenção das informações que existam padrões determinados cientificamente, que terão o papel de validação das informações contábeis geradas adicionando-lhes uma condição de qualidade, tempestividade e confiabilidade. Dentro do sistema de informações que se esta configurando os sistemas de padrões tem como principais responsabilidades:

- servirem para avaliar os níveis de eficiência;
- permitirem a análise das variâncias proporcionando à retomada de rumos e correção dos desvios indesejados;
- auxiliarem cientificamente na fixação do planejamento, a partir da coleta de informações técnicas peculiares a cada atividade ou evento;
- tornar-se uma ferramenta útil no processo decisório, com a facilidade de aferição dos resultados das transações e comparação;
- tornar evidente a política da empresa, a qual dependerá das crenças e valores, cultura e filosofia empresarial da organização.

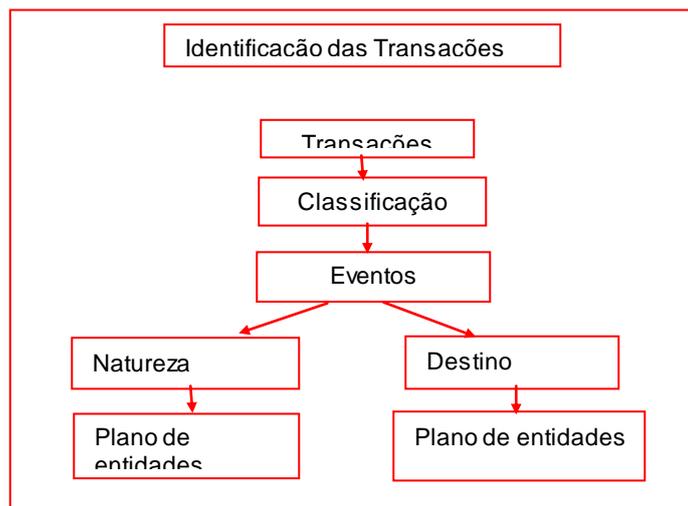
O SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS DA CONTABILIDADE : O PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E DE ACUMULAÇÃO

O sistema de informações contábeis gerenciais tradicionais devem, neste ponto, ser reestruturado para que seja capaz de identificar e acumular os resultados econômicos das transações, pois será a partir destas bases corretas de identificação e acumulação que o gestor irá fazer a comparação com os padrões estabelecidos e promover a correção dos desvios.

Para que esta configuração seja possível deve-se estabelecer um modelo de identificação das transações e eventos capaz de reproduzir informações mensuráveis e reportáveis economicamente.

O modelo de identificação deve ser uma representação lógica de um sistema capaz de identificar as várias transações envolvidas nas atividades e, através da classificação dos eventos econômicos acumular os dados de receitas e custos de toda a empresa a partir de uma filosofia voltada para avaliação de seus resultados econômicos.

Sua efetivação ocorre através de um plano de entidades que estabelece o elenco das unidades acumuladoras por destino (entidades) dentro da empresa. Dentro deste modelo de identificação são estruturados os fluxos de informações desde a classificação da origem de uma transação, sua natureza e destino., ou seja, identificação das transações que ocorrem dentro das atividades e que produzem um determinado impacto econômico e patrimonial, como demonstrado na figura abaixo.



Fonte: PARISI, Cláudio. *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultados*. São Paulo. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995

Para fins de mensuração e acumulação a Contabilidade tradicional utiliza-se dos sistemas de custeio, os quais se responsabilizam pela determinação de uma base de dados através da qual os métodos de custeio irão valorar ou proceder à mensuração dos custos. O método de custeio é responsável pela forma com a qual acontece a apropriação de custos aos produtos, podendo utilizar-se do Custeio por Absorção e do Custeio Variável. A contabilidade tradicional apóia todas as suas informações de custos no método de custeio por absorção, que procede a apropriação de todos os gastos despendidos na produção a quantidade produzida, ou seja, é responsável por uma série de arbitrariedades que redundam em informações impróprias para a maioria das decisões dos gestores.

Na configuração que esta sendo discutida neste trabalho o método de custeio a ser utilizado é o variável. Este método de custeio procede à alocação de todos os custos variáveis aos produtos, diretos e indiretos, tratando os custos fixos como despesas do período o que evita as arbitrariedades tomando a informação de custo adequada ao modelo de decisão do gestor, conforme proposto anteriormente. Para o modelo proposto o custo variável é aquele identificado diretamente com a transação, ou seja, caso não exista a transação não existirá os custos.

O Sistema de Acumulação conforme caracterizado por Leone² destinam-se a coletar os dados de custos direta ou indiretamente identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.

²LEONE, George S. Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo, Atlas, 1997, p.186

Assim basicamente a contabilidade tradicional utiliza-se de dois métodos de Acumulação :

- método de acumulação por ordem de produção: onde o input do processo ocorre quando são feitos os pedidos e aberta a ordem de produção que deverá reunir todos os custos decorrentes da produção dos itens e distribuídos aos mesmos a partir de um método de custeio (geralmente o de absorção);
- método de acumulação por processo: caracteriza-se por linhas de produção que atuam produzindo em séries de produtos, produção contínua, onde todos os gastos são distribuídos aos produtos após o término da produção, pela absorção dos produtos de todos os custos utilizados na produção;

O ponto em comum destes métodos é que ambos acumulam custos utilizando-se de meios arbitrários, ou seja, custeio por absorção, dando ênfase ao custo de produção e não aos resultados econômicos gerados pelas atividades, não proporcionando informações confiáveis a tomada de decisão. Entende-se que um sistema de acumulação que contribua para a eficácia da gestão empresarial, deve acima de tudo, colacionar informações das transações, ou seja, os dados devem ser apurados segundo conceitos de resultados econômicos gerados dentro das atividades pelas transações, colaborando para que o modelo de decisão receba as informações que apoiem a escolha das alternativas de ação. Para o sistema de informações contábeis gerenciais que se propõem apoiar o processo de tomada de decisão, os dados relativos a custos são complementares pois participam do modelo de decisão na mensuração do resultado operacional das transações e refletem exclusivamente os custos variáveis incidentes a elas, o contrário do que ocorre nos modelos tradicionais que priorizam a absorção total dos custos e geram informações inadequadas.

A apuração dos resultados e sua acumulação deve ser desenvolvida dentro de uma visão sistêmica, ou seja, input, processamento e output. Dentro desta visão tanto as empresas que operam por lotes de produção como aquelas que operam em produções contínuas ou por processo, terão um mesmo modelo de decisão, o qual deve mensurar e acumular os recursos colocados à disposição da produção (recursos materiais/monetários/humanos), agrupados nas transações que envolvem as atividades dentro da organização (compras/produção/vendas/etc.), que geram os resultados econômicas para a organização. A matriz de acumulação deve corresponder à estrutura da empresa, no exemplo tem-se uma matriz de um setor de produção o qual possui como elementos de custos a matéria prima, as embalagens, a depreciação da produção, a mão de obra direta, o salário do encarregado de produção e o custo de preparo dos equipamentos.

MATRIZ DE ACUMULAÇÃO

Elementos de custos	Unidade Produção	Lote ou O.P.	Produto	Atividade	Departamento	Empresa
Mat.Prima	X	X	X	X	X	X
Embalagem	X	X	X	X	X	X
Depr.(Prod)	X	X	X	X	X	X
M.O.D.	-	-	-	X	-	-
Sal. Encar.	-	-	-	X	-	-
Custo Prep.	-	X	-	-	-	-

Fonte: PARISI, Cláudio. *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultados*. São Paulo. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995

Para a utilização da matriz escolhe-se um método de custeio, no caso o variável, onde serão distribuídos os custos e despesas pela forma que se pretenda que a informação seja gerada, (ex.: por unidade de produção, por lote ou ordem de produção, por produto, por atividade, por departamento e para a empresa), sendo esta distribuição uma adequação

ao nível de informações desejado pelo gestor. Como se observa na figura, deve haver uma perfeita interação entre os componentes do sistema para que o fluxo de informações reflita os resultados econômicos alcançados, o montante de recursos utilizados e a interação entre os ambientes internos e externos na busca da otimização do desempenho da organização.

Torna-se evidente neste fluxo de informações apresentado que o gestor toma a decisão que origina o input, devendo seguir um planejamento das operações que processam os recursos colocados à disposição, e que os resultados (output) serão reportados a eles, ou seja, é dos gestores a responsabilidade de escolha da alternativa que promova os melhores resultados econômico em forma de bens e serviços para a empresa e também é dele que são cobrados os níveis de eficiência e eficácia exigidos para que a organização promova a sua continuidade, pois conforme já salientado anteriormente é a eficácia dos resultados das transações que leva a otimização dos resultados das atividades e dos recursos da empresa. Como já discutido anteriormente a Contabilidade tradicional têm sua ênfase centrada em custos, e as informações são geradas com alto nível de arbitrariedade, levando em consideração apenas os custos e negligenciando o aspecto dos resultados econômicos gerados nas transações, os quais podem subsidiar aos gestores com material essencial à tomada de decisão.

Assim, é discutido agora a estrutura do sistema de mensuração adequado ao modelo de decisão proposto, que dentre outros aspectos, atende a premissa de promover informações mensuradas corretamente a fim de avaliar os resultados econômicos da empresa promovendo sua eficácia. A teoria da contabilidade possui trabalhos exclusivamente focados no aspecto da teoria da mensuração dado o alto grau de complexidade que envolve o assunto, pois, mensurar é mais do que atribuição de valores numéricos, é retratar o valor do potencial econômico de um Ativo, a partir do qual pode-se determinar a expectativa de geração de benefícios futuros deste.

CHAMBERS apud GUERREIRO³, cita que ..." a mensuração vem sendo definida como a atribuição de valor a objetos de acordo com regras, especificando o objeto a ser medido, a escala a ser usada e as dimensões de unidade", assim o problema da mensuração deve ser considerado sob os seguintes pontos de destaque:

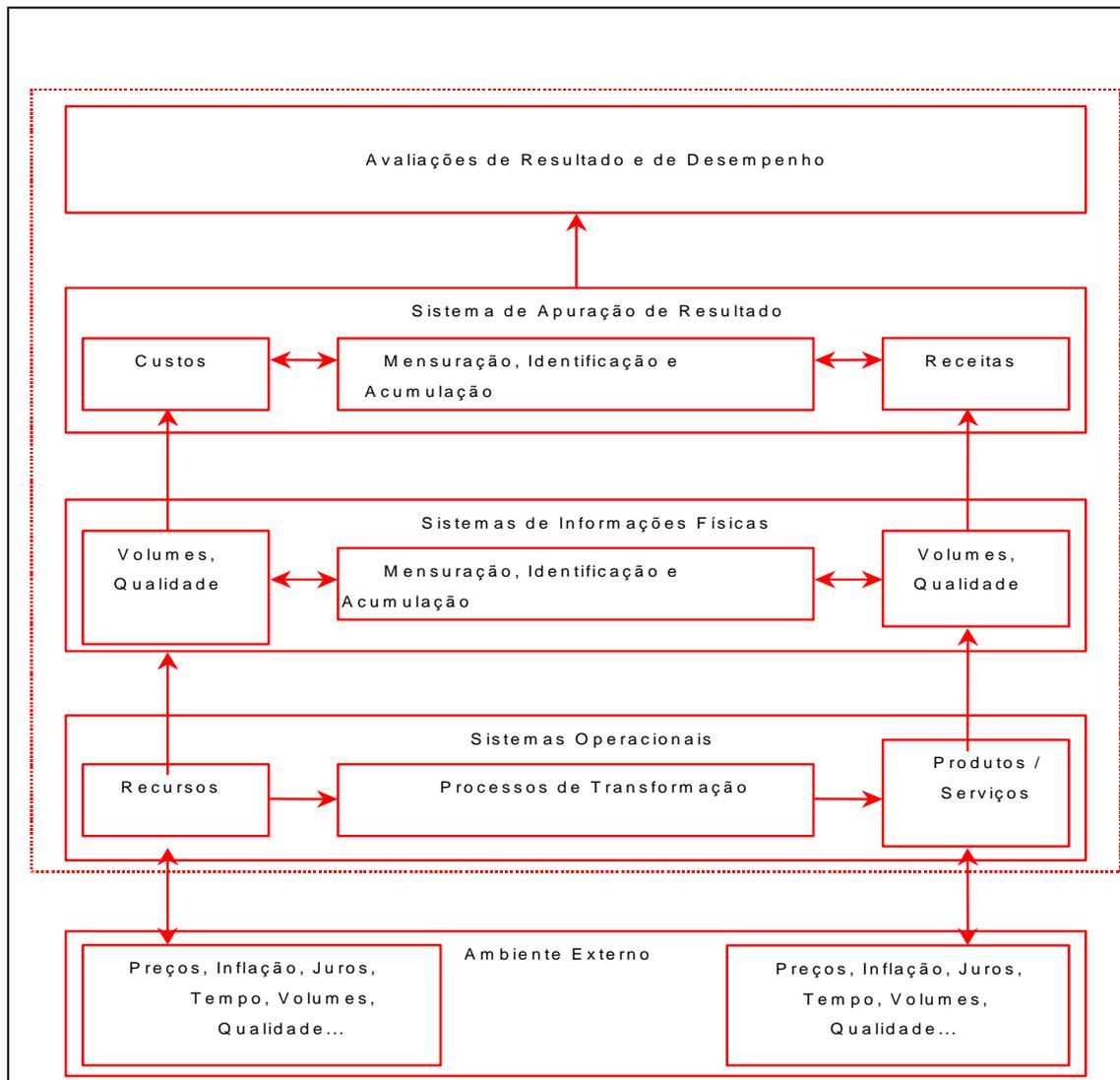
- quais objetos e eventos devem ser medidos: a contabilidade deve ser transmissora de informações para a tomada de decisão, sendo que a natureza de cada decisão é quem determina quais objetos ou eventos devem ser avaliados;
- qual a escala a ser utilizada: deve-se utilizar uma escala que avalie os objetos ou eventos para a tomada de decisão, utilizando uma unidade de medida contábil (ex. monetária);
- qual deveria ser a dimensão da unidade de mensuração: a mensuração não se deve restringir apenas a eventos presente e passados, e sim ser capaz de mensurar eventos futuros pois a gestão deve se preocupar com as decisões a serem tomadas e para isso necessita de tais informações de forma confiável e oportuna.

MOCK e GROVE apud CATELLI⁴ (Coletânea), definem mensuração como "um conjunto de procedimentos que atribui números a eventos e objetos com o objetivo de prover informações válidas, confiáveis, apropriadas e econômicas para os gestores". Com isso confirma-se a idéia de que para municiar os gestores na tomada de decisão os eventos devem refletir a sua realidade econômica, conseguida a partir do uso de um

³ GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989, p.76

⁴ .CATELLI, Armando (Org.). *GECON – Gestão Econômica*. São Paulo: 1995 - Coletânea de trabalhos de pós-graduação FEA/USP, p.88

sistema de mensuração confiável e oportuno, para tradução das informações contábeis em informações gerenciais.



Fonte: PARISI, Cláudio. *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultados*. São Paulo. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995

AGREGANDO VALOR AO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL

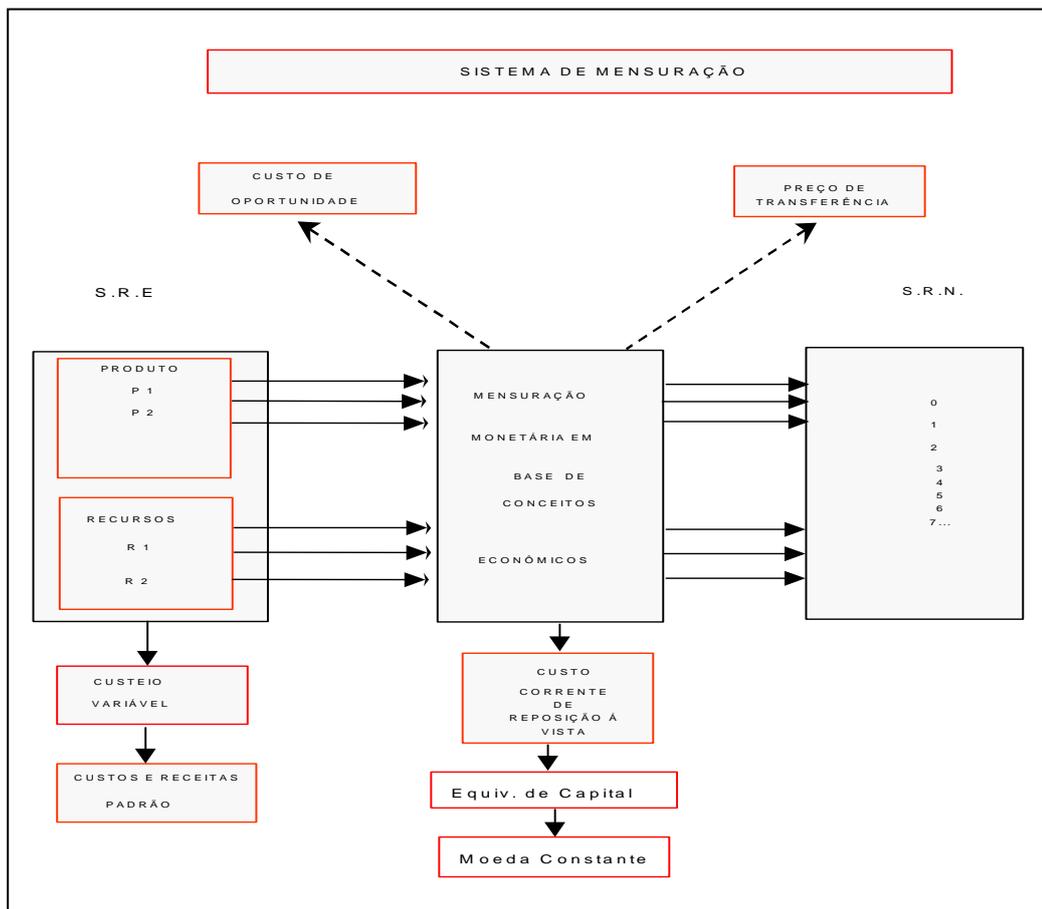
Para que o sistema de mensuração esteja adequado as informações para a tomada de decisão ele deve preencher as seguintes características⁵:

- **confiabilidade:** diz respeito à quantidade de erros no processo de mensuração, como registrá-lo e controlá-lo, pois caso não haja domínio desta característica o sistema deverá ser invalidado;
- **validade:** as relações entre números devem representar realmente as relações entre os objetos reais, ou seja, a quantificação da informação contábil deve traduzir integralmente os eventos ocorridos e os resultados alcançados;
- **tipo de escala:** característica fundamental, pois proporciona a mobilidade e flexibilidade das escalas a serem utilizadas, bastando para tanto estabelecer a sua equivalência de valores (ex.: R\$, US\$, etc.);

⁵ Op. Cit. p.88-89.

- Significado numérico: é quando a precisão lógica da declaração numérica não se altera se uma escala monetária alternativa é utilizada, ou seja, se R\$10 é um conjunto de duas unidades de R\$5, porém não podemos dizer que 50° Celsius é o mesmo que duas vezes 25° fahrenheit pois as unidades de medida são diferentes.

Nos conceitos usados pela Teoria da Mensuração existem dois subsistemas relacionais responsáveis pelo êxito na mensuração, o sistema relacional empírico (SRE) cuja função é determinar o conjunto de objetos e eventos, e o sistema relacional numérico (SRN) responsável pela atribuição de números ou valores aos eventos e objetos.



Fonte: Adaptado de GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989.

O sistema de mensuração tem influência direta no tipo de informação que será disponibilizado ao gestor e, para que esta seja adequada, os valores dos fatores de produção, bem como o valor dos produtos fabricados, tem seus preços caracterizado pela validação do mercado, ou seja, é ele o que determina o valor dos produtos e serviços. Pressupõem-se que o valor dos recursos utilizados corresponde ao potencial de benefícios que possam trazer a empresa, bem como o valor dos produtos corresponda ao potencial de benefícios que os mesmos devem proporcionar aos consumidores.

A teoria da mensuração é de grande importância para a Contabilidade, porque é responsável pelo complexo problema de estimar ou avaliar dados de forma a estabelecer seu significado corretamente, ou seja, os tomadores de decisão esperam que a mensuração contábil represente a realidade física e operacional da empresa, refletida nos valores dos eventos ou transações econômicas que irão configurar seus resultados. O sistema relacional empírico é responsável por considerar os atributos do que está sendo medido, sejam recursos ou produtos, o qual para uso pelo modelo de decisão proposto utiliza-se do método de custeio direto, que inibe arbitrariedades e representa os

recurso diretamente alocados as transações e eventos. A mensuração também neste ponto faz uso de custo e receitas padrão, que representam os valores aceitos para os níveis de eficiência utilizados pela empresa para os itens mensurados.

A mensuração das transações e eventos é feita em base a conceitos econômicas para que possam representar o seu verdadeiro potencial de geração de benefícios futuros em unidades monetárias, apoiados nas informações necessárias para a tomada de decisão. Para que a mensuração seja realizada adequadamente ela deve considerar o custo de oportunidade, que corresponde ao valor da melhor alternativa desprezada, ou seja, ao valor dos benefícios da alternativa no seu melhor uso alternativo e em condições equivalentes, propiciando ao gestor comparação entre as alternativas disponíveis. O preço de transferência representa o valor pelo qual será feita a transação entre os departamentos da empresa, o qual representa o preço máximo aceito pelo item a ser transacionado, equivalente ao seu custo corrente de reposição a vista. Como as empresas atuam sob a influência de índices inflacionários, devem ser utilizados os conceitos de equivalência de capitais, trazer a valor presente descontando encargos juros embutidos, e o conceito de moeda constante que possibilita que a informação possa ser comparada em uma mesma unidade de tempo.

A mensuração deve utilizar medidas adequadas e eficazes para expressarem informações organizacionais e resultados como medidas de performance, as quais devem prover usuários, internos e externos, de informações com as quais eles possam traçar objetivos futuros para tomada de decisão. Contudo as informações que são relevantes na tomada de decisão não são necessariamente as mensuradas segundo a contabilidade comercial ou relatórios financeiros, pois muitas informações mensuradas e utilizadas nas decisões não figuram nem mesmo nos registros contábeis. O custo de oportunidade, o preço de transferência são importantes nas decisões mais não são registrados pela contabilidade, assim da mesma forma que se esta propondo um modelo de decisão buscando a eficácia e otimização dos resultados, torna-se necessária uma reavaliação das práticas convencionais contábeis de mensuração para que possam se adequar à dinâmica das decisões exigidas pelo mercado globalizado. Hendriksen⁶ vai ainda mais longe quando afirma

”...enquanto que não pode ser negado que muitos tipos de dados monetários podem ser relevantes nos relatórios externos, é também possível que dados não monetários, tais como capacidade produtiva ou número de empregados possam ser relevantes para certas predições e tomada de decisões. Contadores deveriam também pesquisar melhores métodos alternativos de mensurar e relatar dados numéricos e não monetário...”

Vê-se que a informação a ser mensurada e disponibilizada ao tomador de decisão extrapola os informes monetário dado as complexidades atuais do mercado. O sistema de mensuração tem esta configuração para atender ao modelo de decisão proposto e adequar às informações a filosofia de resultados econômicos das alternativas de decisão, a fim de proporcionar a otimização dos resultados e a eficácia empresarial. A conjugação de um modelo de decisão que proporciona ao gestor - quando alimentado por um sistema de identificação, acumulação, mensuração confiável e tempestivo – decisões que promovam a eficácia da organização é um dos pontos cruciais da moderna Contabilidade Gerencial.

Embora os gestores, em sua grande maioria, busquem informações e dados sobre suas operações internas, vê-se uma crescente necessidade das organizações voltarem-se para os aspectos externos de seu ambiente empresarial, pela simples razão de que as

⁶ HENDRIKSEN, Eldon. S. *Accounting theory*. 3ª ed., Ontario, Richard D. Irwin Inc., 1977, p. 127

variáveis ambientais não podem ser controladas, entretanto, é imprescindível que possam ser monitoradas e venham a ser utilizadas na fixação de cenários visando a continuidade da empresa. Neste contexto, a Contabilidade ocupa um lugar de destaque, devendo, entretanto, buscar adequar-se a estes novos paradigmas, principalmente em relação à necessidade e conformação das informações necessárias a administração no próximo milênio.

CONCLUSÃO

A contabilidade tida como “tradicional” esta sofrendo fortes questionamentos sobre a relevância das informações que prove aos tomadores de decisão. A maior parte dos questionamentos diz respeito ao fato de que as organizações, no complexo mercado globalizado atual, necessitam estar informadas quanto a seus resultados econômicos, para que possam tomar decisões e projetar cenários onde a organização irá atuar no futuro, situações não contempladas plenamente pela contabilidade comercial ou fiscal. Destaca-se neste trabalho, dentro das premissas assumidas no começo, a importância de novos mecanismos que conciliem e proporcionem uma interação entre o sistema de informações e o modelo de gestão da empresa. O desenvolvimento de um modelo de gestão orientado para resultados econômicos, consegue agregar decisões apoiadas em informações com características de confiabilidade, pertinência e oportunidade. Para que estas características sejam satisfeitas o modelo compreende um conjunto de sistemas que interagem de maneira a fomentar as informações para sua implementação. Os modelos e sistema apresentado partem de um vasto estudo desenvolvido sobre a Teoria da Contabilidade e seus aspectos de gestão, sob a coordenação do laboratório GECON – Gestão Econômica.

A contabilidade usando o modelo proposto permite a integração e homogeneidade conceitual dos dados planejados e realizados. Proporciona ainda uma abertura de horizonte de informação quebrando o bloqueio de informar apenas o que aconteceu, fatos passados, para participar ativamente das decisões dentro da empresa em condições de delinear através das informações, os resultados que podem ser alcançados no futuro, com informações gerenciais que possibilitam a projeção de cenários. A característica da dinâmica dos eventos econômicos deve ser retratada nas informações contábeis para que o gestor conheça o potencial de benefícios futuros envolvido nos ativos da empresa e possa decidir. Para que a contabilidade consiga alimentar o gestor com informações que proporcionem a otimização dos resultados da empresa, não como a visão tradicional do resultado global, mas uma visão moderna, positiva de que para uma organização ter incrementado o seu desempenho ela deve fazê-lo ao nível das atividades, ou seja, otimizando as atividades a empresa poderá alcançar a eficácia na busca de sua missão.

A busca da eficácia deve ocorrer pela implementação dos conceitos de resultados econômicos propostos durante o trabalho, mudando o perfil de identificação mensuração e acumulação dos resultados, executados por uma contabilidade não mais ligada apenas em informações de custos, mas uma que seja capaz de identificar, mensurar e acumular eventos econômicos das organizações que proporcione a aferição resultado apurado corretamente, sob bases econômicas e retratando a capacidade de gerar benefícios futuros dos ativos adquiridos ou gerados pelas atividades, incrementando as bases de controle e comparação dos resultados dos eventos e atividades. A introdução de conceitos da teoria de finanças (VDT, VP, MARK UP, etc.) na geração de informações pelo modelo proposto colabora para que estas estejam acompanhando as flutuações do mercado. O modelo proposto faz com que a contabilidade não seja apenas a ciência que evidencia e mensura o patrimônio das organizações, mas também a ciência que seja capaz de quantificar e mensurar economicamente os dados não monetários, que sem dúvida, amplia o rol de informações

pertinentes para os gestores bem como os demais usuários que participam do contexto econômico da organização.(governo, através de projetos, sindicatos, através de participação e produtividade, fornecedores, através de parcerias, e outros).

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- ALMEIDA, Lauro Brito (de). *Estudo de um modelo conceitual de decisão, aplicado a eventos econômicos, sob a ótica da gestão econômica*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996.
- BACKER, Norton & JACOBSEN, Lyle E. . *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo. McGrall Hill, 1984.
- BEUREN, Ilse Maria. *Modelo de mensuração do resultado de eventos econômicos empresariais: um enfoque de sistema de informações de gestão econômica*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1995.
- BRISOLA, Josué. *Uma contribuição ao estudo do controle aplicado as organizações*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1990.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Uma análise crítica do sistema “ABC – Activity Based Costing”*. Revista Brasileira de Contabilidade, jan.fev/1995, p.18-21.
- CATELLI, Armando (Org.) . *GECON – Gestão Econômica*. São Paulo: 1995 - Coletânea de trabalhos de pós-graduação FEA/USP.
- CATELLI, Armando. *Sistemas de contabilidade de custos estandar*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1972.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. 13. ed., Rio de Janeiro, Editora Nova Fronteira , 1975.
- GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa : seu alcance sem mistérios*. São Paulo, Atlas, 1996.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Sistema de custo direto padrão: estruturação e processamento integrado com princípios de contabilidade geralmente aceitos*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1984.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informações de gestão econômica: uma contribuição á teoria da comunicação da contabilidade*. São Paulo, Tese de Doutorado, FEA/USP, 1989.
- HENDRIKSEN, Eldon. S. *Accounting theory*. 3ª ed., Ontario, Richard D. Irwin Inc., 1977, p. 127
- HORNEGREN, Charles T. et al. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 9 ed. Hardcover: Prentice Hall, 1996.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1997.
- LEMES, Sirlei. *Aspectos da gestão econômica na atividade de bovinocultura*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1996.
- LEONE, George S. Guerra. *Custos: planejamento implantação e controle*. São Paulo, Atlas, 1981.
- MARTINS, Eliseu . *Contabilidade de custos* . 5 ed. ,São Paulo, Atlas, 1997.
- OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva e PEREIRA, Carlos Alberto. *Preço de transferência no sistema de gestão econômica: uma aplicação do conceito de custo de oportunidade*. Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Fortaleza/CE, out./96.
- PARISI, Cláudio . *Uma contribuição ao estudo de modelos de identificação e acumulação de resultados*. São Paulo. Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995.
- PARISI, Cláudio, CORNACHIONE Jr., Edgard. B, VASCONCELLOS, Marco Tulio de Castro . *Modelo de identificação e acumulação de resultado sob a ótica do gecon*. São Paulo. Caderno de Estudo da FIPECAFI , v9, n.º15, FEA/USP, 1997.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. *Modelos de decisão para gestão de preços de venda*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995.