

CONTABILIDADE GERENCIAL: A CONVERGÊNCIA DO CMS/ABC/ABM E GECON

Jorge de Souza Pinto

Resumo:

A dinâmica atual dos negócios faz com que as organizações se preocupem ainda mais com a eficácia de seus investimentos. A partir desta visão tem-se a Contabilidade sensível a esta dinâmica e empenhada em estruturar mecanismos que possam apoiar mais efetivamente os gestores em seu processo de tomada de decisões. Neste perfil, surgem algumas respostas da Contabilidade na busca deste equilíbrio entre o fornecimento de informações relevantes e apoio aos gestores, mesmo que tratadas sob enfoques diferenciados. A primeira resposta abordada está voltada para o desenvolvimento de uma gestão estratégica de custos que permita que a empresa possa configurar-se como uma entidade de Liderança em Custos e/ou de Liderança em produtos, capaz de potencializar os seus resultados e garantir a sua continuidade. As características deste produto da contabilidade consubstancia-se no Sistema de Gestão Estratégica de Custos ou Cost Management Systems CMS. Ele é um dos responsáveis do esforço contábil para que haja uma recuperação da relevância das informações para os gestores. O segundo, por sua vez, possui como perfil o esforço de promover a eficácia dos resultados da empresa a partir do cumprimento de sua missão e sua continuidade. Este esforço caracteriza-se por uma forma diferente de mensurar, acumular e informar os fatos contábeis, primando por ver a contribuição que cada atividade presta para a eficácia dos resultados econômicos da empresa, sendo chamado de Sistema de Gestão Econômica GECON. Algumas das complexidades e dos conceitos que revestem ambos os sistemas serão tratados neste estudo. Contudo, pretende-se ainda demonstrar a contribuição de cada um ao contexto de uma gestão voltada para a continuidade e eficácia. Buscar-se-á traçar um paralelo entre o CMS e o Gecon, que possibilite a verificação da convergência existente entre eles e até que ponto podem assim ser considerados.

Área temática: *Gestão de Custos e as novas formas de organização empresarial*

CONTABILIDADE GERENCIAL: A CONVERGÊNCIA DO CMS/ABC/ABM E GECON

Jorge de Souza Pinto – Mestrando em Controladoria e Contabilidade FEA/USP
Professor da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – Centro Universitário de Três Lagoas.
End.: Av. Rosário Congro, 2247 – Jd. Primavera – Três Lagoas/MS – telefone: 067-522-077, - e-mail: jorgeval@netx.com.br

RESUMO

A dinâmica atual dos negócios faz com que as organizações se preocupem ainda mais com a eficácia de seus investimentos. A partir desta visão tem-se a Contabilidade sensível a esta dinâmica e empenhada em estruturar mecanismos que possam apoiar mais efetivamente os gestores em seu processo de tomada de decisões.

Neste perfil, surgem algumas respostas da Contabilidade na busca deste equilíbrio entre o fornecimento de informações relevantes e apoio aos gestores, mesmo que tratadas sob enfoques diferenciados.

A primeira resposta abordada está voltada para o desenvolvimento de uma gestão estratégica de custos que permita que a empresa possa configurar-se como uma entidade de Liderança em Custos e/ou de Liderança em produtos, capaz de potencializar os seus resultados e garantir a sua continuidade. As características deste produto da contabilidade consubstancia-se no Sistema de Gestão Estratégica de Custos ou Cost Management Systems – CMS. Ele é um dos responsáveis do esforço contábil para que haja uma recuperação da relevância das informações para os gestores.

O segundo, por sua vez, possui como perfil o esforço de promover a eficácia dos resultados da empresa a partir do cumprimento de sua missão e sua continuidade. Este esforço caracteriza-se por uma forma diferente de mensurar, acumular e informar os fatos contábeis, primando por ver a contribuição que cada atividade presta para a eficácia dos resultados econômicos da empresa, sendo chamado de Sistema de Gestão Econômica – GECON.

Algumas das complexidades e dos conceitos que revestem ambos os sistemas serão tratados neste estudo. Contudo, pretende-se ainda demonstrar a contribuição de cada um ao contexto de uma gestão voltada para a continuidade e eficácia.

Buscar-se-á traçar um paralelo entre o CMS e o Gecon, que possibilite a verificação da convergência existente entre eles e até que ponto podem assim ser considerados.

PALAVRAS CHAVES: Gestão Econômica, Estratégias Competitivas, Eficácia, Contabilidade Gerencial, GECON, CMS

ÁREA TEMÁTICA: Gestão de Custos e as Novas Formas de Organização Empresarial

CONTABILIDADE GERENCIAL: A CONVERGÊNCIA DO CMS/ABC/ABM E GECON

INTRODUÇÃO

Atualmente a dinâmica dos negócios vem exigindo dos gestores maior flexibilidade e adaptabilidade em suas decisões, para o bom desempenho da empresa. A capacidade dos gestores de concretizar estas exigências dá o nível de eficácia dos resultados para as empresas.

Por outro lado, este ambiente externo altamente competitivo e dinâmico exige melhor interação dos gestores junto ao seu ambiente interno, ou seja, o palco em que suas decisões são tomadas transforma-se, juntamente com os resultados da organização.

Em resposta a este desafio a Contabilidade vem subsidiando de maneira ascendente o rol de informações necessárias para a tomada de decisão dos gestores, procurando adaptar-se às exigências de seus modelos decisórios, à dinâmica com que são geradas tais informações bem como aos aspectos de tempestividade, pertinência, oportunidade e confiabilidade que devem marcar estas informações para que possam prestar os subsídios indispensáveis às decisões a serem tomadas.

Este estudo tem como enfoque apresentar algumas soluções oferecidas pelo CMS e pelo GECON apresentando como pano de fundo a eficácia empresarial.

Por tratar-se de duas linhas de pesquisa que, na opinião de alguns professores e profissionais da área contábil, guardam certa distinção de enfoque, o objetivo deste estudo será apresentar e discutir até que ponto existe a convergência entre si e como ambos convergem a contribuição para a tomada de decisão dos gestores e a eficácia, ou seja, mostrando seus focos de atuação e a contribuição deferida a cada um dos Sistemas dentro da proposta de contribuição para otimização dos resultados na empresa.

O SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL E O PROCESSO DE DECISÃO DOS GESTORES:

O contexto atual, vem contribuindo para que o sistema de informação da contabilidade interaja de forma mais acurada na busca por fomentar informações cada vez mais ágeis e pertinentes aos gestores para a busca da eficácia da organização, ou seja, o cumprimento de sua missão.

Portanto, aponta-se como uma das questões fundamentais a ser respondida pela Contabilidade Gerencial, através dos sistemas a serem discutidos neste estudo, ou seja, a de **como fazer com que as informações contábeis contribuam para que as empresas atinjam a eficácia e otimização de seus resultados?**

Dentro deste questionamento busca-se a reflexão da contribuição de cada um para responder a este problema, apontando os pontos que possam ser convergentes e/ou excludentes na utilização de uma ou outra filosofia.

Assim, tem-se o objetivo principal de demonstrar os principais conceitos envolvidos no Sistema de Gestão Estratégica de Custos - CMS e no Sistema de Gestão Econômica – GECON empregados nas organizações na busca de sua eficácia e otimização de resultados.

Os sistemas dissociam-se das informações da Contabilidade Tradicional (Societária ou Fiscal) por ter como principal paradigma a geração de informações para a tomada de decisões dos gestores, não estando atrelados aos aspectos fiscais e societários

que influenciam as informações convencionais, buscando assim um diferencial que fomente a característica de adicionadora de valor à informação contábil.

As premissas básicas para apresentação deste estudo dizem respeito ao seguinte:

- A gestão deve objetivar a eficácia organizacional através da otimização de seus resultados;
- A atuação dos gestores deve desenvolver-se segundo planos estabelecidos sendo-lhes cobradas a participação e performance adequadas;
- O Sistema Tradicional de Contabilidade de Custos não responde aos requisitos do ambiente competitivo atual;

O CMS/ABM/ABC E A GESTÃO DE UMA EMPRESA:

A Contabilidade, nestes últimos anos, vem sendo questionada sobre a relevância de suas informações para a tomada de decisão. Esta discussão começou a tomar corpo em meados da década de 60, conforme Johnson em seu artigo *"It's time to stop overselling activity-based concepts"*, onde menciona o surgimento do sistema ABC através de trabalhos efetivamente desenvolvidos na General Electric, nos Estados Unidos da América.

Somam-se a ele vários outros trabalhos deste autor e outros autores norte-americanos, como Cooper, Brimson, Kaplan, entre outros, que desde então tem publicado vários artigos questionando a participação da Contabilidade no apoio às decisões dos gestores.

Na década de 70, o sistema ABC foi codificado pelo professor Robin Cooper, da Harvard Business School; desde então surgiram crescentes aperfeiçoamentos e desenvolvimento de novas tecnologias, culminando na tecnologia do Sistema de Gestão Estratégica de Custos - CMS (Cost Management Systems).

Este foi concebido a partir da necessidade de uma adequada gestão e mensuração de custos das empresas, principalmente aquelas, situadas em ambientes de tecnologias avançadas de produção como TQC (Total Quality Control).

Houve seguidas publicações como a do livro *"Relevance Lost"*, de Johnson & Kaplan, que enfatiza a preocupação de adequar os sistemas contábeis aos novos paradigmas produtivos e de geração de informações. Neste livro extraem-se ainda pesadas críticas à Contabilidade de Custos Tradicional, sendo-lhe atribuída o fracasso do potencial informativo da Contabilidade como subsidiária das decisões dos gestores.

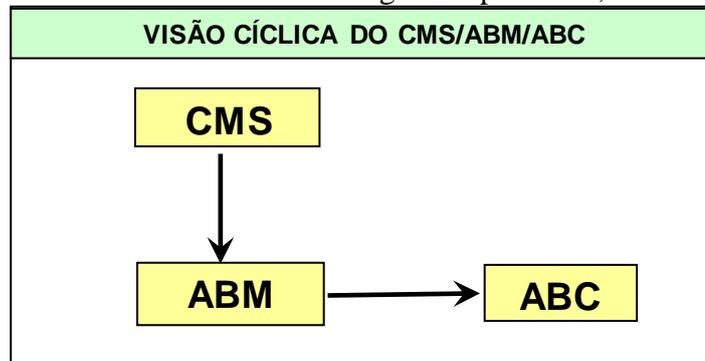
Deve-se esclarecer preliminarmente que o CMS trata-se de um Sistema que se utiliza de vários métodos com a preocupação particular em direcionar estratégias adequadas ao desenvolvimento das organizações.

Segundo Shank (1995: p4), o CMS *"é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais"*. Assim podem-se notar como preocupação fundamental do sistema as estratégias para dotar a empresa de competitividade em relação ao mercado.

O desenvolvimento destas estratégias é concebido através da utilização de um raciocínio instrumental que fornece o entendimento da base de custos da empresa o qual é chamado de ABM - Activity Based Management ou Gestão Baseada em Atividade, que compõem com a ferramenta ABC - Activity Based Costing ou Custeio Baseado em Atividade, a qual é a "ferramenta" que, dentre outras finalidades, permite uma apropriação mais acurada dos custos indiretos na empresa.

Portanto, o CMS é um sistema concebido a partir da necessidade do uso gerencial da informação de custos dirigida a:

- informações de custos para desenvolvimento de estratégias superiores;
- comunicar estas estratégias para toda a organização;
- implementar as estratégias, desenvolver e implementar controles e monitoramento das estratégias além de sua implantação;
- facilitar o desenvolvimento de estratégias empresariais;



Como pode ser observado na figura, a visão do CMS apresenta-se como o sistema que congrega a filosofia ABM para uma gestão estratégica de custos superior e conseqüentemente utiliza-se da ferramenta ABC para permear a empresa apenas com as atividades que sejam adicionadoras de valor e otimizadoras dos resultados.

Para que o CMS/ABM/ABC consiga seu intento deve ser conduzido segundo um conjunto de premissas básicas que compõem o arcabouço sobre o qual as estratégias devem ser concebidas, sendo:

- para entender como os recursos estão sendo utilizados, é necessário compreender como as atividades são realizadas;
- as estratégias são apropriadas quando são financeiramente exequíveis;
- os relatórios contábeis gerenciais bem elaborados são fundamentalmente responsáveis pelo sucesso das estratégias;
- a estratégia global da empresa deve apoiar-se em táticas específicas, que ajudam a atingir de maneira eficaz suas metas;
- depende em parte da informação contábil o monitoramento do desempenho dos gerentes ou das unidades empresariais;

O Sistema CMS/ABM/ABC formaliza-se através de um conjunto de conceitos que se constituem na sua base de sustentação teórica, que são:

- a análise dos "cost drivers";
- a gestão e mensuração do custo da qualidade;
- a análise de custos na cadeia de valor;
- a apuração e análise de custos da propriedade e a análise de custos da concorrência;
- o custeio por objetivos ("target costing")
- a gestão e o custeio baseado em atividades;

➤ **Análise dos "Cost drivers":**

Dispõem sobre a estrutura dos determinantes de custos dentro de uma organização, os quais são fundamentais para adequar estratégias competitivas.

Estes determinantes de custos são divididos em duas categorias principais, determinantes de custos estruturais e determinantes de custos de execução básico, ambos servindo para estruturar a empresa sob o ponto de vista de reproduzir condições de otimizar seus custos e os resultados gerados. Assim os determinantes apresentam as seguintes configurações:

a.) Determinantes de Custos Estruturais:

- **Escala:** o tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
- **Escopo:** grau de integração vertical, sendo a integração horizontal é mais relacionada com à escala;
- **Experiência:** quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora;
- **Tecnologia:** que tecnologia de processos são usados em cada fase da cadeia de valor da empresa;
- **Complexidade:** a amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.

b.) Determinantes de Custos de Execução Básico:

- **Envolvimento da força de trabalho (participação):** conceito de comprometimento da força de trabalho com a melhoria contínua;
- **Gestão da qualidade total:** são as crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo;
- **Utilização da capacidade:** possibilidade das escolhas de escala na construção da unidade;
- **Eficiência do layout das instalações:** o layout é tão eficiente comparando com as normas atuais?
- **Configuração do produto:** o projeto ou a formulação do produto são eficazes?
- **Exploração de ligações:** com fornecedores e ou clientes para a cadeia de valor da empresa;

São o conjunto de situações e questionamentos que norteiam a análise dos direcionadores de custos (cost drivers) para que a empresa se integre a dinâmica do mercado e aos reflexos em relação a sua estrutura funcional.

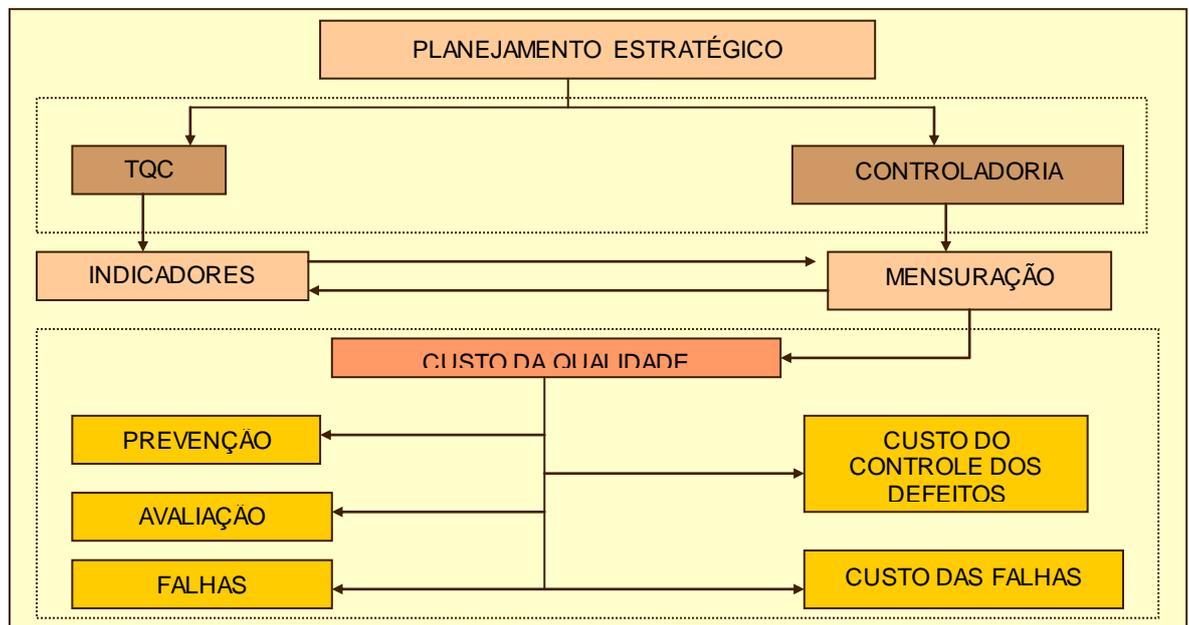
➤ **A Gestão e Mensuração da Qualidade:**

Dispõe sobre a preocupação que deve existir em uma empresa com a qualidade, para que a estratégia a ser estabelecida prime pôr uma diretriz de custo de produção que otimize os resultados e os aspectos de qualidade dos fatores de produção e dos produtos e serviços gerados.

A Análise de Custo da Qualidade significa escolher o nível de qualidade e a composição de gastos entre a previsão, avaliação e falhas, que minimize o custo da qualidade total, conforme suas categorias:

- **Custo da prevenção** : são gastos com atividades no intuito de se assegurar que produtos, componentes ou serviços insatisfatórios ou defeituosos não sejam produzidos.
- **Custo da avaliação:** são os gastos com atividades desenvolvidas na identificação de unidades ou componentes defeituosos antes da remessa para os clientes. São os custos para controlar o da má qualidade.
- **Custo das falhas internas** : são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas internas, como: falhas de projetos, compras, suprimentos, programação e controle da produção e falhas na própria produção.
- **Custo das falhas externas** : são aqueles associados às atividades decorrentes de falhas externas. São os custos gerados por problemas ocorridos após a entrega do produto ao cliente, ou seja, os associados às devoluções, queixas e reclamações dos clientes. É o custo da má qualidade que não é descoberta antes de ser entregue os produtos e/ou serviços.

A qualidade deve ser entendida como um estilo de vida e não como uma meta empresarial, como mostra a figura a seguir:



Adaptado do Livro Custo da Qualidade: uma estratégia para a competição global de Antonio Robles Jr.

➤ **Análise de Custos na Cadeia de Valor:**

A dinâmica atual dos negócios leva uma empresa a empenhar esforços extraordinários a fim de dimensionar sua cadeia de relacionamentos, pois, além de intimamente relacionada com seus resultados, traz impactos relevantes a sua continuidade.

Segundo Porter (1992: p.31) ...”a cadeia de valor desagrega uma empresa nas suas atividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação”.

A importância para a análise estratégica de custos é mantida a partir da afirmação sobre o que vem a ser cadeia de valor, conforme alude Shank et. ali (1997: p.14):

“ A cadeia de valor de qualquer empresa em qualquer setor é o conjunto de atividades criadoras de valor desde as fontes de matérias-primas básicas, passando pôr fornecedores de componentes e até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Este enfoque é externo à empresa, vendo cada empresa no contexto da cadeia de valor global de atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte, desde os componentes de matérias-primas básicas até os consumidores finais.”

Esta contribuição permite o entendimento do CMS/ABM/ABC a vista dos seguintes objetivos:

- mensurar os impactos de mudanças na estrutura de compras nos fornecedores;
- considerar o custeio do ciclo de vida do produto, pode conduzir ao aumento da lucratividade;
- considerar economias de custos para o consumidor dos produtos e os custos extras para a fábrica produzir nas especificações desejadas pelo consumidor;

➤ **Apuração e Análise de custo da Propriedade e a Análise de Custos da Concorrência:**

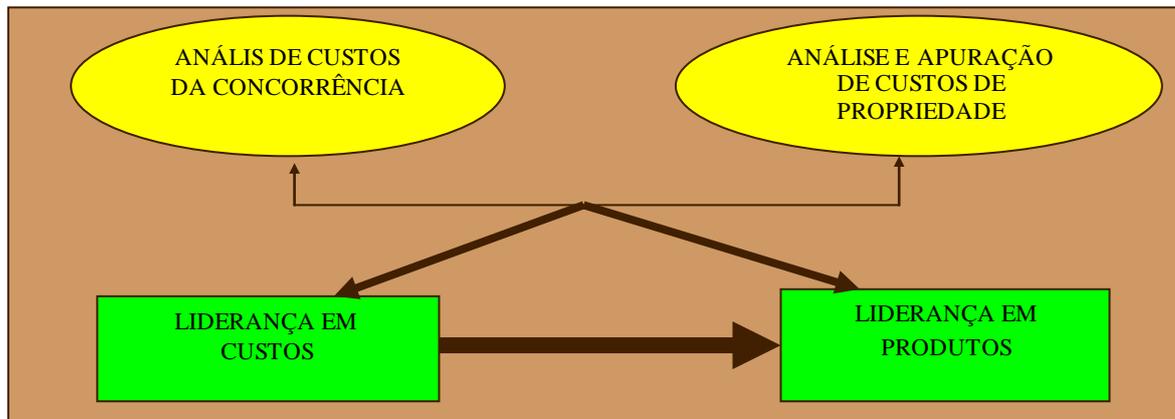
Dois pontos fundamentais para a estrutura do CMS/ABM/ABC apresentam preocupações até então não fomentadas pela Contabilidade Gerencial Tradicional.

A análise e apuração de custos da propriedade preocupa-se com o dimensionamento da planta para o ciclo de vida do produto, ou seja, todos os investimentos exigem uma certa maturação, e esta por sua vez, impacta a estratégia de custos da empresa, devendo portanto, estar sinergicamente estabelecida.

Avaliar a estratégia do ciclo de vida do produto é dotar a empresa de elementos que fornecem informações sobre a manutenção da competitividade e satisfação das necessidades dos clientes, estabelecendo linhas de produtos e de produção, harmonizados com o mercado e com os recursos disponibilizados, favorecendo a competitividade e a otimização dos custos.

Pôr outro lado a empresa faz parte de um ambiente, que lhe exige (impõem) posturas para que seus produtos e serviços tenham competitividade estratégica. Estas “exigências” passam pelo crivo do CMS a partir da análise de custos da concorrência, onde a preocupação fundamental é situar a empresa no seu ambiente, estabelecendo o posicionamento dos concorrentes, para que as estratégias a serem estabelecidas possam servir para manter bons posicionamentos conquistados ou ainda balizar metas a serem atingidas para recuperação da competitividade. As interações citadas culminam com dois aspectos balizadores da Gestão Estratégica de Custos para uma performance empresarial

de excelência, ou seja, Liderança em Custos e (consequentemente ou não) Liderança em Produtos, conforme se observa na figura abaixo.



➤ **Análise do “Target Costing”:**

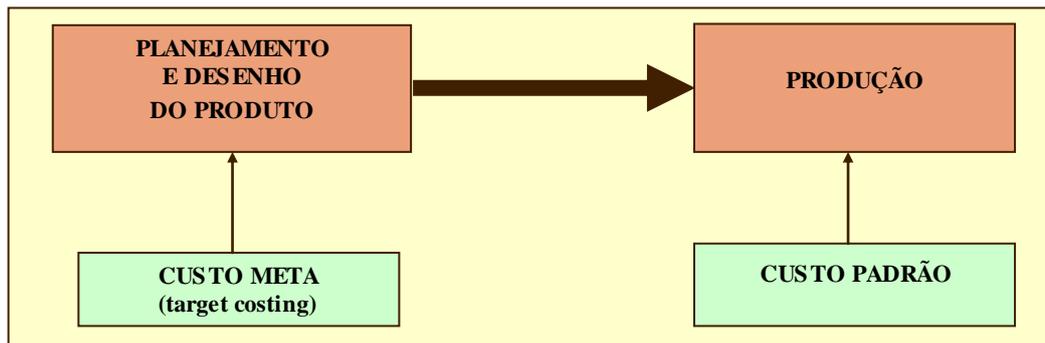
Todos os produtos e serviços para que gerem resultados eficazes, devem satisfazer necessidades a qual é determinada pelo mercado. Na busca de estruturar estes aspectos dentro do CMS/ABM/ABC entra a figura do “target costing” ou custo meta.

Pôr ele realiza-se a avaliação do custo meta da empresa, ou seja, com base no preço de venda dos produtos/serviços validado pelo mercado e na margem de lucro objetivada encontra-se o “target costing”, que neste ponto deve apoiar as estratégias da empresa.

$$\text{Custo Meta} = \text{Preço de Venda (para atingir a participação no mercado)} - \text{Lucro Desejado}$$

Um dos pontos conflitantes a ser considerado na determinação do custo meta, como pode ser observado na fórmula acima, é que as empresas operam em um ambiente altamente competitivo, onde o mercado dita valores e preços, que devem ser adequados pela empresa, independentes de suas variáveis internas, porém, com a premissa de que ela tem seus objetivos claramente definidos, podendo assim haver adequação de seus custos às exigências da competitividade ditada por parte do mercado.

Segundo Masayuki (1991: p.48) o custo meta é determinante para que a empresa busque a competitividade estratégica exigida para a manutenção e otimização dos resultados e possa ter uma configuração de um custo padrão adequado a estas exigências, conforme se observa na figura abaixo.



➤ A Gestão e o Custeio Baseado em Atividade:

Ponto principal no entendimento da aplicação da Gestão Estratégica de Custos, a atividade é a base do sistema para condução de uma empresa a uma competitividade adequada e otimização dos seus custos.

Pôr outro lado, as atividades devem sofrer um refinamento ou seleção para que permaneçam estabelecidas na empresa apenas àquelas que lhe adicionam valor.

Embuída nesta causa, a gestão e o custeio baseado em atividade interagem como fator convergente dos esforços das empresas para proporcionar uma gestão de custos eficaz e conseqüentemente lhe proporcionar aspecto de excelência empresarial como Liderança em Custos e a Liderança em Produtos

Assim o CMS constitui-se no sistema de gestão de custos responsável pôr congregar os elementos, conceitos e técnicas, que possam sustentar a adequar a competitividade empresarial. Ele pôr sua vez, usa como filosofia de atuação o ABM – Gestão Baseada em Atividade, que gera o arcabouço de sustentação para o CMS, elencando, selecionando e estudando as atividades desenvolvidas na empresa e suas conseqüências para ela.

Para a operacionalização do sistema é utilizada uma ferramenta capaz de determinar a aplicação dos custos às atividades, imputando-lhes cientificamente apenas os custos e volumes dos recursos utilizados, a qual é designada de ABC – Custeio Baseado em Atividade.

Este valioso instrumento determinante de custos tem a propriedade de permitir a acurácia da apropriação dos custos as atividades, inibindo as arbitrariedades constantes na Contabilidade de Custos Tradicional.

O SISTEMA DE GESTÃO ECONÔMICA – GECON E A GESTÃO DE UMA EMPRESA

Dentro de um nível de contestação dos padrões atuais da Contabilidade Gerencial tem-se no Sistema de Gestão Econômica – GECON , o arcabouço de uma nova visão da Contabilidade e da Gestão, sua performance nas empresas e a função da Controladoria dentro deste contexto.

Esta nova visão engloba uma preocupação fundamental que é a de que a empresa deve ser otimizada a partir da eficácia dos resultados econômicos gerados pôr seus produtos e serviços.

Segundo Catelli (1995: p4) o GECON é um sistema de gestão estruturado a partir da missão, crenças e valores da empresa, da sua filosofia administrativa e de um processo estratégico, que busca a excelência empresarial e a otimização dos resultados econômicos da empresa, fundamentando-se nas seguintes premissas básicas:

- as empresas fazem parte de um ambiente competitivo globalizado;
- a organização objetiva ser eficaz;
- os gestores são competentes e devem ser responsáveis pela eficácia da organização;
- os gestores e as pessoas não tem qualquer interesse prévio em não colaborar e não participar;
- o enfoque é a receita ao invés do preço;
- consideram-se os custos corretamente mensurados, sem gorduras;
- não devem haver alocações arbitrárias e indevidas, respeitando-se a natureza dos custos e despesas.

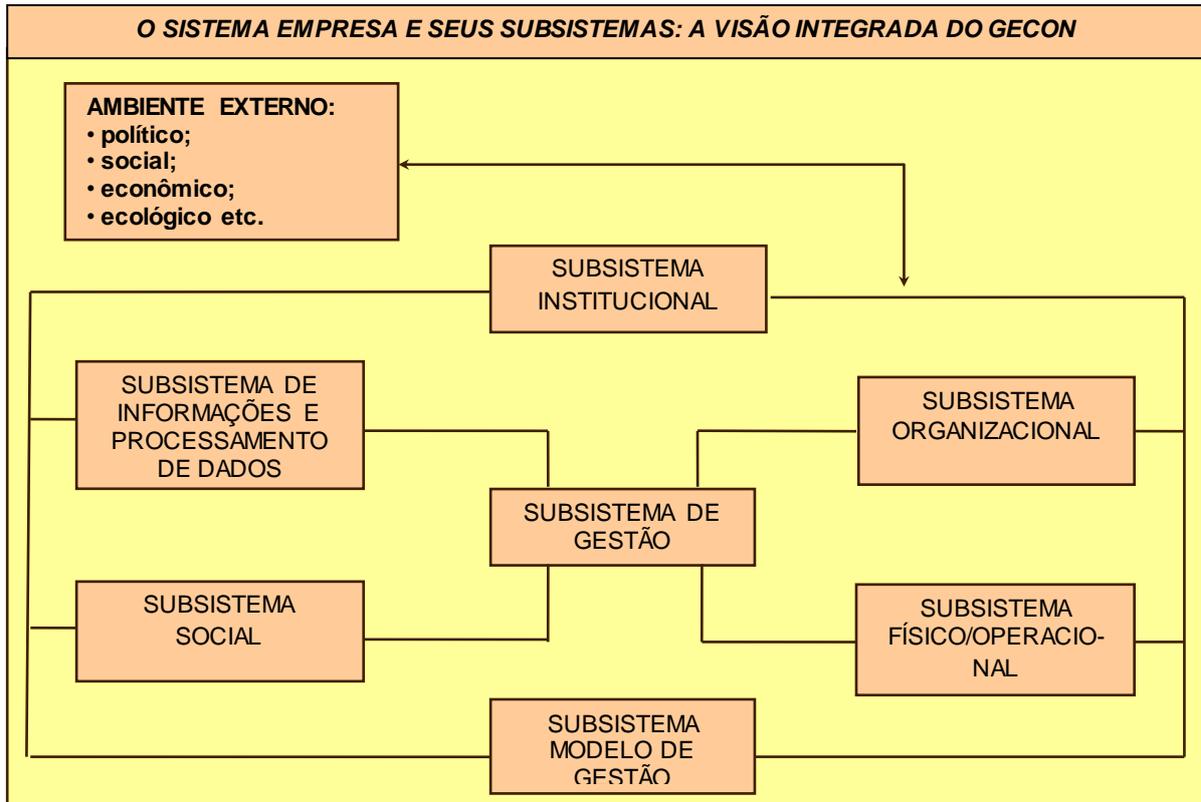
Assim o Gecon preocupa-se em ser um sistema de gestão que gera informações que reflitam a realidade física e operacional da empresa, e que olha os gestores como “donos” de suas áreas e responsáveis, em conjunto, pela otimização dos resultados econômicos de suas atividades e conseqüentemente da empresa.

Todo este processo é abordado a partir da visão do sistema empresa, dividido em subsistemas cada qual responsável pelo alcance da missão e otimização dos seus resultados.

Catelli ensina que um modelo ideal de gestão deveria atender aos seguintes requisitos:

- ❖ RESULTADO CORRETO – através de um modelo de mensuração que permita com correção o impacto econômico de cada transação, refletindo adequadamente as ocorrências físico-operacionais;
- ❖ RESULTADO ÓTIMO – através do estabelecimento de modelo de decisão para cada evento que torne possível a caracterização da alternativa otimizadora de cada decisão, considerando o modelo de apuração do resultado correto ;
- ❖ RESULTADO ASSEGURADO – através da implementação de modelo de gestão que assegure a plena utilização das potencialidades dos gestores, objetivando a obtenção do resultado ótimo; e
- ❖ RESULTADO EFETIVADO – através de um modelo de informação/comunicação oportuno, confiável e útil que garanta apoio requerido aos gestores para a efetivação dos resultados objetivados.

Na figura abaixo, observa-se a configuração e integração do sistema empresa e seus subsistemas, onde, pode-se ver que ela recebe os impactos do ambiente externo e deve orientá-los de forma a estruturar os subsistemas de acordo com a missão, crenças e valores e com o modelo de gestão que são baseados nas interações que os proprietários da empresa desejam ter com seus gestores e com os resultados.



Abordado a partir de uma visão holística, cada um dos subsistemas deve conjugar uma variável que no conjunto permitira que a empresa persiga a sua continuidade de forma eficaz, ou seja, otimizando seus resultados (lucro), como se depreende a seguir:

- ❖ **Subsistema Institucional:** tem como objetivo definir a missão, as crenças e valores da empresa, estabelecidas a partir da missão, crenças e valores dos donos;
- ❖ **Subsistema Modelo de Gestão:** é o conjunto de princípios permanentes que os donos estabelecem para os gestores cumprirem. Está para a empresa como a Constituição Federal está para o país;
- ❖ **Subsistema de Gestão:** diz respeito ao processo decisório da empresa para atingir seus propósitos, cumprir sua missão, compreende o planejamento, execução e controle para as atividades da empresa;
- ❖ **Subsistema Organizacional:** conjunto das relações entre as pessoas necessárias à realização das tarefas de forma a atingir o objetivo das organizações através do agrupamento em departamentos, definição da amplitude administrativa;
- ❖ **Subsistema Social:** tem como objetivo criar um clima organizacional favorável, determina os comportamentos dentro da organização;
- ❖ **Subsistema Físico-Operacional:** corresponde as atividade de apoio (Finanças, Manutenção, RH, PCP, etc.), atividade-fins (Compras, Produção, Vendas, Estoques, etc.), e de corporate/holding (diretoria, controladoria, jurídico, outros) da empresa; é onde ocorre a eficácia da empresa;
- ❖ **Subsistema de Informação/Comunicação:** tem como objetivo apoiar o processo de gestão, o processo de tomada de decisão servindo como um

"sistema nervoso" responsável pela oportunidade, tempestividade e confiabilidade no fluxo de informações da empresa.

O Gecon por tratar-se de um sistema que congrega várias disciplinas como administração, economia, arquitetura de sistemas, contabilidade, entre outras, reúne as condições de ver a empresa com todas as interações dinâmicas que realiza com o ambiente, e em consequência disto, mensurar, acumular e informar os resultados econômicos das atividades servindo como um banco de dados constante para os tomadores de decisão.

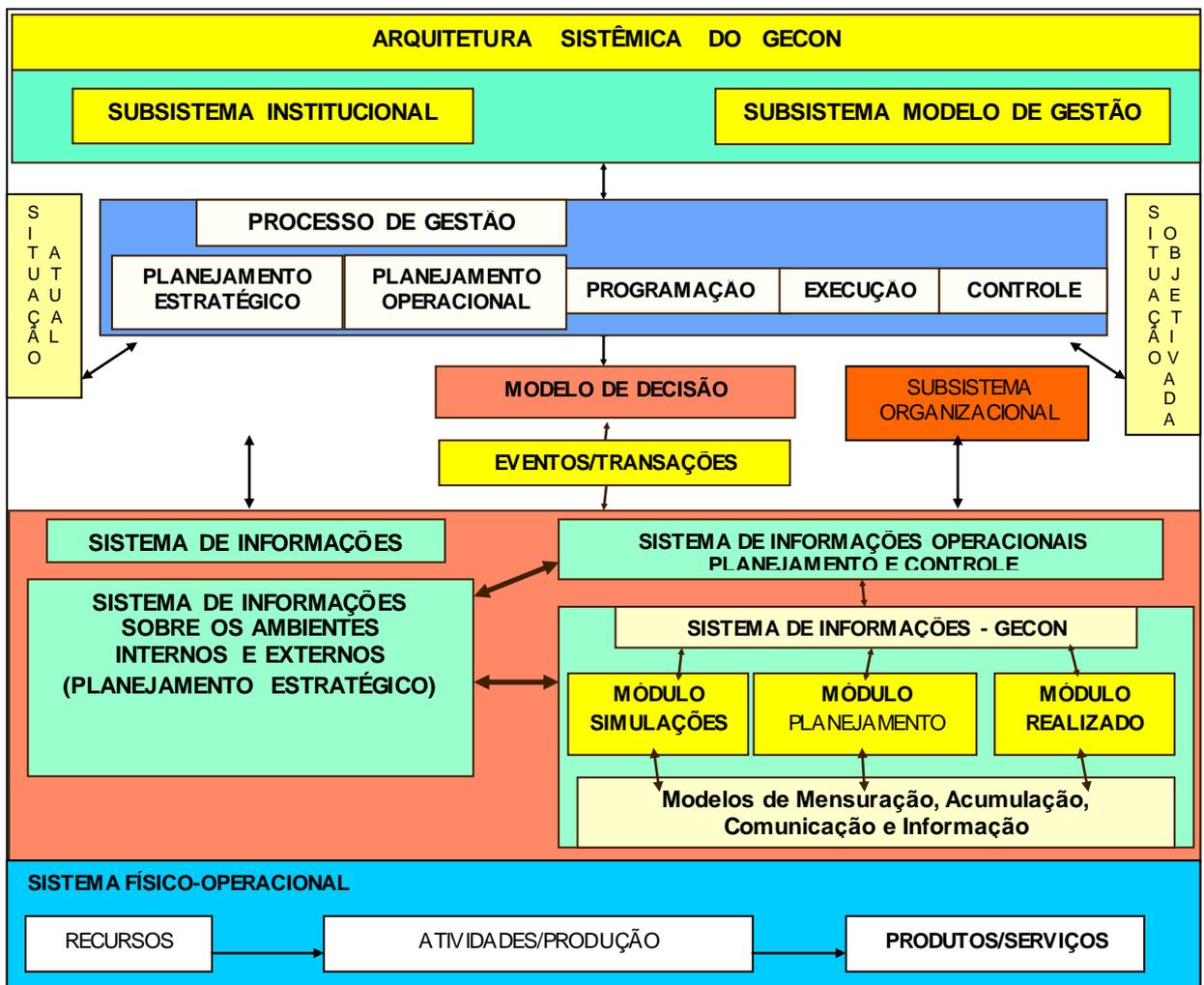
Isto é realizado a partir de uma visão sistêmica da empresa, ou seja, ela é vista como um conjunto de elementos em um processo contínuo, funcional e operacionalmente agrupados para busca de sua missão, onde sempre existe um input de recursos que gera um processamento, ou seja, transformação dos recursos em produtos e/ou serviços que serão os output do sistema.

Estes produtos e serviços são os responsáveis por gerarem os resultados econômicos de que a empresa necessita para manutenção de sua continuidade e eficácia.

Pode-se resumir sua filosofia a partir de sua arquitetura sistêmica onde verifica-se que a base da estrutura deve ser estabelecida a partir dos desejos e anseios dos donos que são traduzidos nos subsistemas institucionais e modelo de gestão, garantindo as interações com os gestores e a busca das diretrizes da empresa.

Consequentemente, o objetivo da empresa é passar de uma situação atual para uma situação objetivada, conduzida pelo subsistema de gestão que se responsabiliza pelo planejamento estratégico e operacional, execução e controle de todas as atividades da empresa, condizentes com o ambiente e a missão proposta pelos donos a empresa.

Assim os gestores terão um modelo de decisão para cada evento/transação, o qual deverá determinar racionalmente os resultados operacionais, econômicos e financeiros de cada transação, tendo então que decidir sobre aquela que otimiza os resultados para a empresa.



Este sincronismo é garantido pelo sistema de informações, comunicação e processamento de dados, que preliminarmente responsabiliza-se em dimensionar e avaliar as restrições e oportunidades do ambiente externo, por conseguinte, este mesmo sistema alimenta os gestores nas atividades operacionais da empresa, isto é, em cada área de responsabilidade/departamento para que suas decisões tenham a orientação necessária para garantir a eficácia da empresa.

Todo este processo necessita ser mantido de forma sinérgica e harmônica envolvendo todos os gestores e suas atividades para que a missão da empresa seja atingida, como pode-se observar na figura acima.

Portanto, o Gecon, Gestão Econômica ou Gestão por Resultados, compreende a conjugação de um modelo de mensuração de resultados, modelos de decisões para os eventos previstos, modelo de gestão e de informação estruturados com base nas premissas do resultado correto, resultado ótimo, resultado assegurado e resultado efetivado para um modelo ideal de gestão.

Neste modelo todas as áreas são unidades de negócios ou de gestão voltadas para a missão da empresa através do empenho realizado pela Controladoria em coordenar os esforços e objetivos individuais para a busca do resultado otimizado da empresa.

CONTABILIDADE GERENCIAL: A CONVERGÊNCIA DO CMS/ABM/ABC E GECON

No decorrer deste trabalho foi procurado colocar como conceitualmente os sistemas podem contribuir para fomentar aos gestores informações que adicionem valor as suas decisões e em contrapartida contribuam para a eficácia empresarial.

Tanto o CMS quanto o GECON tem adicionado valiosas contribuições para que a Contabilidade possa recobrar junto aos gestores a pertinência de suas informações para a tomada de decisão nas empresas. Assim relacionamos a seguir alguns dos benefícios propostos nos dois sistemas:

❖ No CMS/ABM/ABC:

- ✓ o ABM é um raciocínio instrumental que fornece entendimento da base de custos da empresa;
- ✓ permite apurar com acurácia o custo de cada produto, sem o uso de rateios ou alocações subjetivas;
- ✓ permite uma apropriação mais acurada dos custos indiretos;
- ✓ o ABM/ABC possibilita o questionamentos dos “porquês” na inferência de redução de custos, na reengenharia de processos e na racionalização da linha de produtos;
- ✓ focaliza e melhora a análise de rentabilidade dos clientes;
- ✓ possibilita a melhoria dos custos e realocação dos recursos através de eliminação/redução e/ou racionalização das atividades.

❖ No GECON:

- ✓ transparência e envolvimento efetivo dos gestores;
- ✓ monitoração eficaz do processo de gestão;
- ✓ consistência, tempestividade, confiabilidade e oportunidade da informação;
- ✓ eliminação das “áreas cinzentas”, ou seja, todas as áreas devem estar ligadas a um departamentos ou centro de resultados e sob a autoridade e responsabilidade de um gestor;
- ✓ envolve todas as áreas na missão da empresa;
- ✓ avalia os gestores pela contribuição de suas áreas para a otimização dos resultados da empresa;
- ✓ estimula a criatividade dos gestores;
- ✓ aborda a empresa a partir de uma visão sistêmica;
- ✓ busca a otimização e a eficácia dos resultados econômicos das transações para otimizar o resultado da empresa.

Muito embora tenha sido relacionada estas contribuições, a grande questão que paira se relaciona ao motivo que muitos autores encontram para dissociar completamente estes dois sistemas. É o caso de muitos Professores e Pesquisadores da área contábil que, em seus artigos e publicações, invariavelmente, tratam estes dois sistemas como se fossem opostos e que não houvesse pontos que pudessem convergi-los a um objetivo comum.

Neste estudo, como já colocado, busca-se mostrar até que ponto existe a convergência entre o CMS/ABC/ABM e o GECON e se este realmente pode ser um

empecilho para que ambos continuem a ser tratados ou utilizados como restrição um ao outro.

Inicialmente se traz um entendimento sobre o que seria o termo “paradoxo”. O Webster’s Universal College Dictionary, Gramercy Books – New York, traz o termo como sendo:

1. uma declaração aparentemente contraditória ou absurda que expressa uma possível verdade; 2 uma proposição auto contraditória e falsa; 3 uma pessoa, coisa, ou situação, exibindo uma natureza aparentemente contraditória; (tradução livre).

Já o Dicionário da Língua Portuguesa de Celso Pedro Luft – Scipione, aborda o termo como a “*Afirmção ou opinião chocante, contrária ao senso ou opinião comum; desconchavo*”.

Ambos conduzem o entendimento de que o paradoxo diz respeito a algo contraditório, ou seja, que entre duas opções, ambas conduzem a resultados diferentes.

O objetivo é mostrar que, salvo a utilização de alguns métodos distintos, tanto o CMS quanto o GECON tem a mesma preocupação que é conduzir as empresas para sua eficácia.

Assim faz-se necessário demonstrar onde realmente existe o paradoxo entre ambos, como pode ser observado no quadro abaixo:

ITENS	CMS	GECON
Escopo	Vantagens Estratégicas em Custos	Gestão Econômica para otimização do resultado da empresa.
Método de Custeio	Absorção (por determinantes de custos)	Custeio Variável (direto)
Conceito de Custo Fixo	Determinado pelas atividades	Alocado ao resultado do período de consumo
Evento	Documentação do sistema	Classes de transações onde ocorre a otimização do resultado
Custo da Produção para Estoque	Não se presta a custear estoque	Não direcionado / usa a validação pelo mercado dos produtos/serviços

Na realidade o que costuma-se acompanhar em publicações científicas é a tentativa de se fazer uma comparação entre os dois sistemas, ou entre um e elementos do outro, o que na realidade é falso, pois, ambos possuem a razão de ser dos seus objetivos (escopo) diferentes, ou seja, enquanto um preocupa-se em otimizar os custos e as atividades da empresa através da formulação de estratégias superiores de custos, o outro por sua vez, preocupa-se com os aspectos da gestão econômica das empresas, através da busca em atingir a missão da empresa garantindo sua eficácia e a continuidade.

Por outro lado, pode-se perfeitamente neste ponto verificar um aspecto de complementaridade entre os sistemas, pois dentro dos aspectos da gestão econômica cabem a preocupação com as atividades que realmente são adicionadoras de valor a empresa e se sua composição realmente atende estes propósitos, que é o caso do CMS.

Existem dois pontos que realmente pode-se colocar como paradoxo, que é o caso do método de custeio e o conceito de custo fixo, pois neste ponto, ambos oferecem tratamentos distintos não podendo haver, até o momento, uma comunhão de tratamento. Muito embora cada qual ofereça um arrazoado satisfatório sobre a utilização de um conceito em detrimento de outro, o que prevalece é a adoção ou não de “arbitrariedades”.

Assim, pode entender-se os determinantes de custos do CMS/ABC como fontes de arbitrariedades na alocação ou distribuição de custos às atividades. Entretanto, a validação pelo mercado de produtos e serviços, que prega o GECON, traz uma carga de questionamento quanto ao nível de arbitrariedade, pois subentende um estágio de mercados competitivos, o que, principalmente em relação ao mercado doméstico, apresenta uma série de imperfeições econômicas - concorrências, monopólios, políticas governamentais, entre outros – que por si só poderiam constranger uma mensuração equilibrada.

Vendo estes pontos é fácil confortar-se em relação a este paradoxo, pois, ambos tentam programar-se da melhor forma para dissipar a névoa externa que inibe a empresa e pode impactar negativamente seus resultados. No caso do item evento, a diferenciação parece tratar-se mais de uma questão semântica, contudo, deve ser apontado que dentro do Gecon o conceito de evento econômico ganha proporções importantes, pois, é através de sua eficácia que o gestor deverá otimizar os resultados da empresa. Pode-se perceber uma maior consistência de significado por parte da gestão econômica do que da gestão estratégica de custos.

Portanto, verifica-se que existem pontos realmente antagônicos entre os dois sistemas, porém, em sua essência, ambos procuram contribuir para o mesmo fim, que é a eficácia empresarial e otimização dos resultados, nenhum deles preocupando-se contudo, com os sistemas fiscais que envolvem a mensuração dos estoques.

O GECON por partir de uma visão holística, e ter como objetivo os resultados econômicos, compreende um arcabouço maior de entendimento e envolvimento na empresa, entretanto, o mesmo ocorre com o CMS/ABM/ABC, mesmo que seu enfoque sendo “custos”, o que o coloca não como concorrente, mas como fator preponderantemente atuante sobre o subsistema físico-operacional da empresa, colocado pelo Gecon, podendo oferecer grandes contribuições no dimensionamento e eficácia das atividades da empresa.

COSNIDERAÇÕES FINAIS

O maior desafio neste estudo foi o de tratar CMS/ABM/ABC e o GECON como possuidores de uma complementaridade, ou seja, mesmo possuidores de escopos diferenciados e tendo objetivos e enfoques distintos, ambos contribuem para a mesma finalidade dentro da empresa: sua eficácia. Sem dúvida, existe uma grande distinção na abrangência e operacionalização de ambos, contudo, o que foi verificado durante a pesquisa é que muitos conceitos são tratados com nomenclaturas diferenciadas, que convergem para as mesmas conclusões.

Apenas para citar um exemplo, pode-se tomar o subsistema físico-operacional do Gecon, o que em sua essência é responsável por dimensionar as atividades fins, de apoio e de corporate do sistema empresa, interferindo na avaliação das fontes de recursos – fornecedores, RH, tecnologias, finanças, materiais, etc. – e nos clientes de produtos e serviços – clientes, distribuidores, mercados, etc. – para que a empresa tenha

uma atuação eficaz. Por sua vez, ocorre comportamento semelhante no CMS/ABM/ABC quando são tratados os conceitos de análise dos “cost drivers” e análise de custos da cadeia de valor, que preocupam-se prioritariamente com as atividades que irão contribuir para os resultados da empresa e os relacionamentos que serão desenvolvidos com os “fornecedores” e com os “clientes”.

Este exemplo foi preferido por encontrar-se aí uma convergência dos sistemas neste ponto, ou seja, um entende a empresa como um conjunto de subsistemas que deverão estar integrados na busca da missão (Gecon), o outro por sua vez busca o mesmo objetivo, porém, através de estratégias mais eficazes de custos. Assim entende-se que o CMS poderia atuar conjuntamente com o Gecon, tendo como palco de ocorrência o subsistema físico-operacional, onde esta união poderia contribuir de forma razoável para a eficácia da empresa, com a ressalva de haver uma adaptação dos pontos divergentes.

Assim conclui-se que ainda não é possível existir uma verdade única (nem ela deva existir!), que sirva para oferecer respostas perfeitas e completas, o que por si só, proporciona o crescimento e a evolução das ciências, principalmente a contábil, e o avanço de questionamentos e da análise livre de tendenciosidade dos métodos, contribuindo para que os pesquisadores continuem a somar conhecimentos e a caminhar para a evolução do pensamento e da ciência contábil, um exemplo disto, é o que se pensa que deva ocorrer em relação aos dois sistemas tratados neste estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- BACKER, Norton & JACOBSEN, Lyle E. . *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. São Paulo. MacGrall Hill, 1984.
- BRIMSOM, James A. *Contabilidade por atividades*. São Paulo Atlas, 1996
- CARASTAN, Jacira T. *Integração do método ABC à técnica BPA*. Revista de Contabilidade do CRC/SP, ano II, n. 4 , março/98, p.24 - 33.
- CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. *Mensuração de atividades : ABC vs. GECON*. Anais do XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Temário 5, Salvador, nov./1992.
- 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. *Notas de aula da disciplina “Análise de Custos”* do Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1º semestre/98.
- CATELLI, Armando. *Notas de aula da disciplina “Controladoria”* do Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2º semestre/98.
- CATELLI, Armando (Org.) . *GECON – Gestão Econômica*. São Paulo: 1995 - Coletânea de trabalhos de pós-graduação FEA/USP.
- CARVALHO, Luiz Nelson G. de. *Notas de aula da disciplina “Tópicos Contemporâneos de Contabilidade”* do Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2º semestre/98

- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997
- GUERREIRO, Reinaldo. *A meta da empresa : seu alcance sem mistérios*. São Paulo, Atlas, 1996.
- 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.
- 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.
- LEONE, George S.G. *Curso de contabilidade de custos*. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implemen-tação*. São Paulo: Atlas, 1991
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC - custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994
- NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implemen-tação*. São Paulo: Atlas, 1995.
- PORTER, Michael E. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústria e da concorrência*. 7 ed., Rio de Janeiro: Campus: 1991.
- PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus: 1992.
- ROBLES, Antônio Jr. *Custos da qualidade - uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994
- ROCHA, Welington. *Enfoque dialético do custeio baseado em atividades*. Revista de Contabilidade do CRC/SP , ano I , n.2, julho/97, p.40 - 42.
- SHANK, John K. GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos*. Rio de Janeiro, 1995.
- SANTOS, Roberto Vatan dos. *Modelos de decisão para gestão de preços de venda*. São Paulo, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995.