

## MENSURAÇÃO DE ATIVIDADES: COMPARANDO ABC” x ‘GECON”<sup>1</sup>

**Autores**

:

**Armando Catelli**

Professor-Doutor do Departamento de  
Contabilidade e Atuária da FEA/USP

**Reinaldo Guerreiro**

Professor—Doutor do Departamento de  
Contabilidade e Atuária da FEA/USP

### RESUMO

O ambiente mundial está passando por um profundo processo de transformação decorrente do alto grau de competitividade entre países e entre empresas e do desenvolvimento e aplicação de novas tecnologias. Esse movimento de mudanças está provocando novos e maiores desafios para os gestores empresariais e a informação tem se tornado cada vez mais um recurso estratégico das organizações.

A Contabilidade tem sido questionada por seus usuários e até mesmo pelos próprios contadores e pesquisadores da área contábil a respeito da sua eficácia como geradora de informações para o processo de gestão empresarial. Temos observado que o número de críticas à forma como que a Contabilidade tem sido operacionalizada é bem maior do que as proposições e contribuições efetivas.

Uma proposta que tem sido defendida por muitos contadores e pesquisadores americanos e que tem sido divulgada no Brasil é o modelo ABC - Activity Based Costing. Esse modelo volta—se fundamentalmente à apuração de custos de atividades e ao relacionamento desses custos com os produtos através dos “cost drivers” ou direcionadores de custos.

Temos desenvolvido nos últimos dez anos junto à FIECAFI/FEA/USP um modelo de sistema de informação contábil denominado GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica. Esse sistema tem sido submetido à análise e reflexão de diversas turmas de alunos dos cursos de Mestrado e Doutorado em Contabilidade da FEA/USP, bem como iniciada a sua implementação em organizações de grande porte no Brasil.

Da mesma forma que o modelo ABC o sistema GECON tem como centro de foco comum o conceito de atividade. Neste trabalho procuramos evidenciar a fraqueza conceitual que observamos no modelo ABC. Essa fraqueza diz respeito fundamentalmente à distribuição de custos fixos aos produtos, ou seja, a utilização de “cost drivers” ao invés de outros critérios de rateio, não modifica o comportamento intrínseco de parte substancial dos custos das atividades de apoio que é de natureza fixa. Outro aspecto do ABC diz respeito ao modelo de decisão do usuário da sua informação, ou seja um modelo de decisão ao nosso ver incompleto baseado especificamente no custo.

Finalmente procuramos demonstrar as premissas básicas do sistema GECON, que acreditamos incorporar os requisitos fundamentais do sistema de informação, contábil—gerencial do futuro, consubstanciando—se em poderosa ferramenta dos gestores face aos desafios ambientais.

---

<sup>1</sup> Trabalho apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, 1992.

Esse sistema mensura não só o custo nas o resultado econômico das atividades. Evidentemente, face às limitações normais de um trabalho desta natureza não temos as condições de nos adentrar nas explicações dos detalhes e procedimentos analíticos/operacionais do sistema, o que esperamos fazer em trabalhos futuros.

## INTRODUÇÃO

O ambiente internacional em seus diversos aspectos vem se modificando e tornando—se mais competitivo e exigente. As empresas, em resposta às novas exigências ambientais, estão passando por processos de mudanças profundos, e como não poderia deixar de acontecer esses processos de mudança tem impactado a economia brasileira e as empresas nacionais.

Dentre os diversos aspectos destacam—se:

- **QUALIDADE:** Grande preocupação com qualidade em todos os sentidos; ênfase no TQC (total quality contrai); defeito zero (parte por milhão); conceito de que a qualidade não deve ser inspecionada e sim fabricada; modificação nos princípios básicos de qualidade tais como auto—controle, autoridade de uni simples funcionário para parar a linha de produção, correção dos próprios erros, dispositivos a prova de falhas; O setor de controle de qualidade deve orientar ao invés de policiar.
- **COMPETIÇÃO:** Competição global mais intensa, desregulamentação de mercados;
- **PRODUTOS:** Inovação de produtos, diversidade de produtos, ciclo de vida dos produtos mais curtos;
- **TECNOLOGIA DE PRODUÇÃO:** Sistemas de manufatura automatizados;
- **NOVA ABORDAGEM DE PRODUÇÃO:** Tornar mais produtivo o sistema de fabricação; produzir uma pequena quantidade de uma grande variedade de tipos de produtos; fluidizar a produção; menores “lead times”; utilização de células de manufatura buscando redução do ciclo de produção e do nível de produtos em processo, melhoria no nível de motivação dos funcionários, efetuar o controle da produção de forma mais simples e eficaz e assegurar o controle da qualidade na fonte;
- **FLEXIBILIDADE:** Fazer o que é necessário; fazer na quantidade certa; fazer o produto quando ele for necessário pelo mercado e não quando a produção julgar necessário; atender de forma rápida as demandas do mercado, ou seja, qualquer produto, qualquer quantidade a qualquer hora; tempo. Do processamento (esperas, filas, movimentação)
- **FILOSOFIA DO “JUST IN TIME”:** Estoques tendendo a zero (apenas quando é necessário); eliminação de tudo que não adiciona valor ao produto, tais como, tempo de inspeção, tempo de espera, tempo de movimentação, tempo de estocagem); material certo, na quantidade certa, no lugar certo, no momento certo;

Entendemos que fundamentalmente essas preocupações sempre existiram, todavia o ambiente as tornou mais aguda e o estágio atual de avanço tecnológico tem propiciado o desenvolvimento de instrumentos e métodos operacionais mais eficientes. Os desafios a que são submetidas as diversas áreas da empresas (tecnologia, produção, marketing, finanças, recursos humanos, informática, suprimento. e controladoria), estão sendo superados pelas empresas que “se repensam” a nível da sua missão, das suas crenças e valores, a nível da postura gerencial e da mentalidade de seus colaboradores, da sua evolução tecnológica, da incessante busca da

qualidade, da satisfação de seus clientes, pelas empresas, enfim, que buscam a excelência empresarial em todos os sentidos.

Nesse intenso movimento de mudanças o processo de gestão empresarial passa por novos desafios e os gestores, necessariamente, passam a trabalhar com novos modelos de decisão e esses novos modelos de decisão demandam novas informações. Não podemos esquecer que a informação é a matéria—prima do processo de tomada de decisões.

As informações geradas pelo sistema de contabilidade tradicional já não atendem as novas necessidades de gestão. Neste ponto deixamos claro que não criticamos a Contabilidade como ciência que é extremamente rica em sua base filosófica e conceitual; nossa crítica é na forma como a Contabilidade é praticada. A contabilidade concebida com conceitos e procedimentos voltados para finalidades fiscais e societárias (custos históricos, valores a prazo, custeio por absorção, etc.), já de há muito tem deixado a desejar no que se refere ao atendimento das necessidades informativas da gestão empresarial. A contabilidade operacionalizada na sua forma tradicional caiu de uma vez em descrédito no conceito dos diversos gestores das empresas. Os contadores, notadamente aqueles ligados às atividades de pesquisa, têm estado muito conscientes das limitações da contabilidade e tecido uma série de críticas, notadamente à Contabilidade de Custos.

O que temos observado é que os contadores que criticam acertadamente os fracos conceitos contábeis que são utilizados para finalidades de gestão, têm mais facilidade para identificar problemas do que para propor soluções efetivas e concretas. Tanto isso é verdade que a única novidade proposta mais a nível operacional do que a nível conceitual na contabilidade de custos é o sistema ABC -Activity Based Costing, mas que já está sendo alvo de algumas críticas até pelos próprios pesquisadores americanos.

Os gestores das empresas também têm criticado, até publicamente em algumas situações, o estágio atual da contabilidade face às necessidades informativas de gestão. Observamos no entanto, que os gestores que criticam as informações contábeis, em grande número de situações não têm a coerência necessária para clarificar o seu modelo de decisão e caracterizar adequadamente as suas necessidades informativas.

Em nosso entendimento as diversas mudanças que estão se processando a nível do ambiente externo e a nível do ambiente interno das empresas, simplesmente acelerou a percepção da realidade de que a contabilidade, na forma como tem sido implementada, não atende com relação às necessidades informativas de gestão empresarial.

Os pesquisadores e autores da área contábil que se constituem nos principais críticos da contabilidade, destacando—se Kaplan entre outros, têm defendido uma nova proposta de sistema de custos denominado ABC - Activity Based Costing.

Neste trabalho a partir do entendimento de que a contabilidade na forma como vem sendo operacionalizada não atende as necessidades informativas dos gestores das empresas, procuramos comparar as premissas básicas do ABC com as premissas do sistema que nos últimos dez anos vem sendo concebido e estruturado a nível conceitual e operacional na FIPECAFI/FEA/USP. Esse sistema é denominado GECON - Sistema de Gestão Econômica e comparativamente ao conceito de custeio baseado em atividades (ABC), incorpora o conceito de mensuração de resultados baseado em atividades (ABR - Activity Based Results).

## **O CONCEITO DE ATIVIDADE**

A empresa encontra-se em um processo interativo constante com o meio ambiente, obtendo recursos, transformando—os em produtos e atendendo os seus objetivos econômicos e sociais. Esse processo de transformação da empresa pode ser analisado através de uma abordagem dedutiva, ou seja, partindo—se do processo de transformação total, podemos identificar uma hierarquia de processos menores que compõem o processo total. Esses processos analíticos são as atividades. No âmbito das empresas industriais encontramos as seguintes atividades básicas: Compras de Insumos, Devoluções de Compras, Fretes, Recebimento, Inspeção e Estocagem de Materiais, Consumo de Recursos, Transformação de Recurso em Produtos, Manutenção, Controle de Qualidade, Estocagem de Produtos Intermediários, Estocagem de Produtos Acabados, Vendas, Produção de Serviços Diversos, Captação e Aplicação de Recursos Financeiros, entre outros.

### **ABC - ACTIVITY BASED COSTING**

Existem vários artigos sobre o sistema ABC e portanto não vamos nos aprofundar na análise de seus procedimentos. Vamos nos ater nas suas premissas e conceitos básicos. Fundamentalmente o sistema ABC parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa geram custos, e que os diversos produtos consomem/utilizam essas atividades. Assim, na operacionalização desse sistema, procura—se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando—se o conceito de “cost drivers” ou direcionadores de custos. Apura—se o custo das diversas atividades sendo esses custos alocados aos produtos via direcionadores específicos.

Na nossa opinião o conceito de atividades é um ponto forte contemplado pelo ABC. As premissas conceituais desse sistema no entanto não são sólidas. Os defensores do ABC argumentam que os sistemas tradicionais rateiam os custos indiretos de fabricação proporcionalmente ao custo de mão de obra. A medida em que as empresas utilizam tecnologia de produção mais avançada os custos indiretos de fabricação aumentam e o valor da mão-de-obra direta diminui. Assim a distribuição dos custos indiretos proporcionalmente à mão de obra direta conduz a um custeio incorreto dos produtos.

Tendo em vista que parcela crescente dos custos (custos indiretos de fabricação) está localizada nas atividades indiretas, entendem os defensores do ABC, que uma forma de auxiliar a gestão dessas atividades é custeá—las e em seguida, fazer a identificação dos seus custos com os produtos, na pressuposição de que determinados produtos consomem mais ou menos de determinadas atividades.

Resumindo, os defensores do ABC acreditam que:

- a) rateando custos fixos não mais pelo custo de mão de obra direta e sim por outros critérios (“cost drivers”) o custo do produto assim obtido está correto.
- b) a mensuração do custo das atividades e do custo do produto apurado via custo de atividades e direcionadores de custos, constituem—se em informações relevantes para a gestão empresarial.

Com relação ao primeiro item entendemos que o sistema ABC não muda a realidade dos fatos, de que a grande parcela dos custos indiretos, qualquer que seja o tipo de atividade é de natureza fixa. Assim todo relacionamento dos custos fixos das atividades com os produtos é tão subjetivo e incorreto como ratear esses custos proporcionalmente ao custo de mão de obra direta. Tendo em vista que as tecnologias modernas de produção tem aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis (a empresa do futuro tende a ter como custos variáveis somente custo de matéria—prima, energia e serviços de terceiros), esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados. O uso do ABC faz com que se transforme custos fixos em custos variáveis.

Com relação ao segundo item destaca—se o argumento de que a informação do custo das atividades e do “full cost” do produto é relevante para o processo de tomada de decisão.

Entendemos que essa “assumption” não é válida em qualquer situação. Uma informação é relevante ou não dependendo do modelo de decisão do usuário da informação. Um gestor evidentemente pode ter o seu modelo de decisão fundamentado em informações de custos. Entendemos que esse tipo de modelo de decisão é incompleto porque se concentra somente no aspecto do custo e esquece ou não focaliza o lado do benefício ou receita. Acreditamos que o melhor modelo de decisão é aquele que contempla não só custos mas também receitas e portanto resultados.. O modelo de decisão baseado em custos conduz quase que automaticamente a uma necessidade muito grande de custear atividades e produtos. O produto é responsabilizado por todos os custos, sendo ignorado que os custos fixos independem dos volumes de atividades e de produção. Uma consequência natural desse procedimento de custeio é a pouca clarificação da responsabilidade de quem efetivamente toma decisão sobre a estrutura de custos fixos, que são os gestores. Dessa forma um modelo de decisão incompleto conduz a necessidade de obtenção de uma informação incorreta.

## **GECON - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO ECONÔMICA**

O sistema de informação de gestão econômica GECON está voltado à mensuração dos resultados econômicos das atividades empresariais e se estrutura a partir do seguinte conjunto de premissas fundamentais:

**Medida da Eficácia da Empresa:** A empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade. A garantia da continuidade da empresa só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades. Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementa, devem orientar em última instância a otimização do lucro. O lucro, portanto, é a melhor e a mais consistente medida da eficácia da organização. Neste contexto o sistema GECON utiliza—se de um conjunto de conceitos voltados à correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa na premissa que o valor do patrimônio líquido tem que expressar o efetivo valor da empresa e não quanto custa ou quanto custou.

**Processo de Geração do Lucro:** Tendo em vista a importância do conceito de lucro, uma questão fundamental que se coloca é como o lucro é formado. O lucro é gerado a partir da execução do conjunto de atividades da empresa. O GECON parte da premissa que as atividades não geram somente custos, mas sim resultados (custos e receitas). A informação de quanto custa uma atividade é muito pobre. A informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado econômico global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter, e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias.

**Responsabilidade pela Geração do Lucro:** O lucro é gerado pelas diversas atividades e a responsabilidade pela geração do lucro é exatamente dos responsáveis pelas diversas atividades, ou seja, dos gestores. A análise da contribuição das atividades e dos gestores para a formação do lucro da empresa tem sido um desafio das administrações modernas e raramente são efetuadas a contento pela ausência de instrumental adequado que forneça as informações necessárias. Muito embora todas as atividades desenvolvidas pela empresa, bem como todos os gestores contribuem para a formação do lucro da empresa, observa—se que pela utilização de sistemas de informações concebidos sob base conceitual tradicional, simplesmente não são identificadas como as atividades analíticas contribuem no lucro global, e a performance dos gestores é medida por parâmetros físicos e por valores de “custo” invés de resultados econômicos. O sistema GECON efetua uma “amarração” entre as atividades e áreas de responsabilidade da estrutura de organização da empresa. Assim a empresa é subdividida em áreas de responsabilidades (AR), centros de resultados (CR) e centros de custos (CC). Dessa forma o

desempenho das atividades tanto a nível de planejamento quanto a nível do realizado é identificado com as áreas e gestores responsáveis.

**Papel dos Gestores:** Com base nas premissas que o lucro é a melhor medida da eficácia da empresa e que os gestores são os responsáveis pela geração do lucro, entendemos que os gestores são os responsáveis pela eficácia da empresa. Como o próprio nome esclarece, os gestores são os responsáveis pela gestão, administração ou processo de tomada de decisões. A gestão corresponde analiticamente ao processo de planejar, executar e controlar. Os gestores não devem se limitar apenas à execução das atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá—las e controlá—las. Os gestores além de se envolverem com todas as etapas do processo decisório, não podem furtar—se aos três aspectos intrínsecos a qualquer atividade, ou seja, o operacional, o econômico e financeiro. Os gestores competentes necessitam conhecer como está se desenvolvendo a sua performance e normalmente desejam conhecer como o seu desempenho está contribuindo para o desempenho global da empresa. Os gestores via de regra têm uma grande preocupação no sentido de que o seu desempenho não seja influenciado pelas ações de outros gestores, ou de variáveis fora de seu controle. Como são avaliados pelos resultados no seu âmbito de atuação, os gestores tendem a dar mais importância aos interesses específicos de sua área, em detrimento dos interesses globais da organização. A empresa como um empreendimento coletivo, exige para o seu sucesso, a definição de parâmetros que orientem a atuação das partes em benefício do todo, principalmente considerando que a maximização dos resultados setoriais não conduz necessariamente à otimização do resultado global da empresa. Neste contexto o sistema GECON assegura que, o sistema de informação reflita a realidade física/operacional da atividade sob responsabilidade do gestor. Por outro lado o sistema GECON não se limita somente aos eventos realizados, contempla os eventos desde o nível do planejamento estratégico, da fase de pré—planejamento, do planejamento anual, dos replanejamentos mensais, das transações efetivamente ocorridas, finalizando com a evidenciação das causas das variações do desempenho face aos planos, políticas e padrões assumidos pela empresa. Em outras palavras o GECON procura subsidiar o gestor de uma atividade de informações necessárias a cada uma das etapas do processo de gestão. O modelo conceitual a nível de sistema de processamento de dados é de Banco de Dados.

**Informação para Gestão:** Os gestores tem uma grande dependência do recurso “informação”. A informação é a matéria—prima do processo de tomada de decisão. A informação útil é aquela que atende as necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico. Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente as necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa. A informação deve ter um sentido lógico para o gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos e sim racionais. Um sistema de informação contábil eficaz não pode trabalhar com conceitos gerenciais fracos e insuficientes, dentre os quais destacamos: soma de moeda de diferente poder aquisitivo; valor de um bem influenciado pela condição de pagamento; valores históricos defasados; não avaliação do impacto dos custos e receitas financeiros ~as atividades operacionais; não operacionalização da análise da contribuição dos produtos para o lucro; reconhecimento da receita e do lucro somente por ocasião da venda, inibindo o reconhecimento de resultados das diversas atividades produtivas da empresa; avaliação incorreta de desempenho das áreas em função de rateios arbitrários de gastos. O sistema GECON utiliza uma base de mensuração e de apuração de resultados de forma a refletir o valor econômico o mais correto possível dos recursos, produtos e serviços. A nível dos centros de resultados e das áreas de responsabilidade é efetuada a avaliação de desempenho através da aplicação do conceito de custo de oportunidade.

**Aspectos Operacionais, Financeiros e Econômicos das Atividades:** Em cada atividade desenvolvida pela empresa observa—se três aspectos interdependentes. O primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, que denominamos operacional. Essas

atividades para serem realizadas consomem recursos e geram sempre algum tipo de benefício na forma de produtos e serviços. Aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados, podem ser associados valores econômicos (custos dos recursos e receitas dos produtos e serviços), o que caracteriza o aspecto econômico da atividade. Finalmente as operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos dos valores envolvidos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade. Evidentemente os valores a prazo acarretam juros, os quais por sua vez impactam o resultado econômico da atividade. O GECON contempla esses aspectos mensurando o resultado financeiro e o resultado operacional das diversas atividades empresariais inclusive o resultado da própria área financeira.

## CONCLUSÕES

\* Uma crença que temos é que as respostas para os desafios do ambiente onde a empresa se situa são ações eficazes que conduzam a empresa ao atingimento de sua missão. Para que existam decisões eficazes é necessário “um amplo conhecimento da realidade” propiciado pela informação e sobretudo uma “correta motivação dos gestores” para a tomada das decisões mais adequadas. O sistema de contabilidade gerencial pode e deve colaborar muito nesse processo de informação/motivação aos tomadores de decisões.

\* Uma forma de estímulo é propiciada por informações fundamentadas somente em custo - — à custo desde que corretamente mensurado — e está na linha da busca da eficiência, ou seja na minimização do consumo de recursos. Em nossa opinião o custo corretamente mensurado não pressupõe rateio de custo fixo aos produtos. O produto não tem “culpa” pelo custo fixo. Decisões sobre estrutura de custos fixos são de responsabilidade dos gestores. A medida que se efetua rateio de custos fixos aos produtos comete—se dois erros: a) perde—se a informação do potencial de rentabilidade do produto; b) dilui—se a responsabilidade dos gestores sobre os custos fixos controláveis.

\* o aspecto da eficiência é importante mas não é completo, é fundamental além de se contemplar a eficiência, contemplar sobretudo a eficácia. A busca da eficácia pressupõe o estabelecimento e atingimento de objetivos econômicos. Um modelo de decisão centrado na eficácia demanda informações de resultados das atividades, portanto, de volumes e de custos variáveis dos recursos, dos volumes e das receitas dos produtos e serviços, dos custos fixos das áreas de responsabilidade e dos centros de resultados. Pressupõe não só a mensuração de resultados realizados mas também de resultados planejados, estabelecendo uma estreita ligação entre o sistema de informação contábil e o processo decisório.

\* A partir das premissas estabelecidas para caracterizar o modelo GECON, é possível caracterizar um conjunto de definições que devem incorporar o modelo de gestão das empresas que buscam a eficácia. Desse conjunto de definições decorrem naturalmente os conceitos que devem ser aplicados no Sistema de Informação de Gestão Econômica, conforme demonstrado a seguir:

## DEFINIÇÕES DO MODELO DE GESTÃO E CONCEITOS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

1-DEVE HAVER PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: Sistema de Informação sobre variáveis externas.

2- OS PLANOS DEVEM SER ESTABELECIDOS A PARTIR DE UMA SELEÇÃO DE ALTERNATIVAS OPERACIONAIS: Sistema de Pré-Orçamentação

3- DEVE HAVER PLANEJAMENTO OPERACIONAL: Sistema de Orçamento

4- DEVE HAVER CONTROLE DAS ATIVIDADES: Subsistema de Custos e Subsistema de Contabilidade Geral.

5- O PLANEJAMENTO DEVE CONTEMPLAR O CURTO E O LONGO PRAZO:  
Amplitude do Orçamento: Curto e Longo Prazo.

6- OS DESEMPENHOS DEVEM OBJETIVAR TANTO A EFICÁCIA QUANTO A EFICIÊNCIA:  
Preço de Transferência; Método de Custeio Variável; Sistema de Padrões.

7- DEVE HAVER REVISÕES E AJUSTES SEMPRE QUE OCORREREM MUDANÇAS NAS VARIÁVEIS DO AMBIENTE EXTERNO E INTERNO QUE INVALIDEM OS PLANOS: Orçamento Original; Orçamento Corrigido; Orçamento Ajustado; Realizado ao Padrão; Realizado,

8- DEVE HAVER UMA PREOCUPAÇÃO COM A IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DAS IMPACTAÇÕES DAS VARIÁVEIS INTERNAS E DAS VARIÁVEIS AMBIENTAIS: Variação Total; Variação de Inflação; Variação de Ajuste de Plano; Variação de Volume; Variação de Eficiência.

9- A GESTÃO DEVE SER VOLTADA PRINCIPALMENTE PARA A RENTABILIDADE, COMPREENDENDO A CONTRIBUIÇÃO DOS PRODUTOS E DAS ARRAS ORGANIZACIONAIS: Avaliação de Resultados Global e Analítica.

10- O CONTROLE DEVE SER EXECUTADO A NÍVEL DAS ÁREAS OPERACIONAIS, A NÍVEL DA ADMINISTRAÇÃO DAS ÁREAS OPERACIONAIS E A NÍVEL DA EMPRESA COMO UM TODO: Avaliação de Desempenhos Global e Analítica.

11- DEVEM SER ATRIBUÍDOS ÀS ÁREAS CUSTOS E RECEITAS SOBRE OS QUAIS ELAS TENHAM CONTROLE EFETIVO: Custos Controláveis; Custos não Controláveis; Receita Interna; Competência de, Período; Valor a Vista.

12- NAS DEFINIÇÕES DE FUNÇÕES DEVEM SER CONSIDERADOS OS ASPECTOS DE RESPONSABILIDADE E AUTORIDADE DE FORMA A FACILITAR A ATUAÇÃO DOS GESTORES E ELIMINAR “ÁREAS CINZENTAS”: Área de Responsabilidade; Centros de Resultados.

13- A GESTÃO DEVE CONTEMPLAR OS ASPECTOS OPERACIONAIS, FINANCEIROS E ECONÔMICOS DOS EVENTOS: Resultado Operacional e Resultado Financeiro.

14- OS RESULTADOS DEVEM EVIDENCIAR, SEPARADAMENTE, AS CONTRIBUIÇÕES DA GESTÃO OPERACIONAL E FINANCEIRA DE CADA ÁREA: Resultado Operacional; Resultado Financeiro.

15- OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO GERENCIAIS DEVEM SER FORMAIS, E DEVEM POSSIBILITAR A INTERFACES COM OS SISTEMAS OPERACIONAIS OBJETIVANDO A INTEGRAÇÃO: O sistema de Informação de Gestão Econômica deve apoiar—se nos sistemas de informações operacionais (PCP, Materiais/Apontamentos de Horas, Etc.); Processo de Acumulação de Custos e Receitas por Ordem Transitória ou Permanente.

16- O SISTEMA DE INFORMAÇÃO DEVE SER ESTRUTURADO SOB O CONCEITO DE BANCO DE DADOS: Planos de Contas; Plano de Área de Responsabilidade/Centro de Resultados; Contabilidade Gerencial e Contabilidade Societária.

17- AS INFORMAÇÕES E RELATÓRIOS DEVEM ATENDER OS CONCEITOS E O MODELO DE DECISÃO DOS USUÁRIOS: Modelo de Informação com Base no Modelo de Decisão e Modelo de Mensuração.

18- A MENSURAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DEVE SER EFETUADA COM A UTILIZAÇÃO DE CONCEITOS ECONÔMICOS: Valor de Mercado; Reconhecimento da Receita Pela Produção dos Bens e Serviços; Custo de Oportunidade; Valor a Vista; Equivalência de Capitais.

19- AOS RECURSOS, PRODUTOS/SERVIÇOS DAS ATIVIDADES DIVERSAS DEVEM SER ATRIBUIDOS, RESPECTIVAMENTE, CUSTOS E RECEITAS EM BASE A VALOR DE MERCADO: Preço de Transferência; Preço e Custos Correntes.