

CONTABILIDADE GERENCIAL – UMA NECESSIDADE DE MUDANÇA OPERACIONAL

Maria Elisabeth Pereira Kraemer

*Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade
do Museu Social Argentino – Argentina*

*Mestre em Relações Econômicas e Sociais Internacionais pela UMINHO – Portugal
Professora da UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí – SC*

*Os rumos contemporâneos da competição,
da tecnologia e da administração
demandam grandes mudanças no modo
como as organizações medem e gerenciam
seus custos, bem como na forma de avaliar
seu desempenho. A não introdução
das modificações inibirá a capacidade das
empresas como competidoras eficientes
e efetivas globais.*

*Neste sentido, este artigo visa abordar
a Contabilidade Gerencial com vista a uma
necessidade de mudança operacional, onde
enfocar-se-á o sistema contábil tradicional, a
evolução para os novos métodos de custeio
(ABC – Activity Basead Costing, GECON –
Sistema de Informação de gestão Econômica
e UEP – Unidade de Esforço de Produção) e,
por fim, uma proposta de implantação
do ABC – Activity Basead Costing.*

1 INTRODUÇÃO

A qualidade da informação irá determinar a qualidade da decisão tomada. Basta que as pessoas envolvidas estejam conscientes disso e que a empresa trabalhe no sentido de buscar informações que realmente interessam e proporcionem recursos informáticos para a execução de suas atividades. Estas informações devem propiciar a identificação dos problemas e das necessidades organizacionais nos vários níveis da empresa, bem como fornecer subsídios para avaliar o impacto das diversas decisões a serem tomadas.

Nesse sentido, a empresa que estiver atenta a esse processo seguramente consolidará uma vantagem competitiva interessante.

Na medida em que uma empresa se expande, contrai ou faz qualquer outro ajuste para atender novas exigências do mercado, procedimentos novos são requeridos. Como resultado dessas mudanças, muitas empresas têm a oportunidade de melhorar significativamente o seu desempenho, reduzindo o seu custo de fabricação. Esforços devem ser envidados para eliminar gradativamente as áreas que envolvam funções e processos que foram desenvolvidos para atender os problemas relacionados aos sistemas de manufaturas, mas não acrescentam valor ao produto, existindo só para compensar a incapacidade de algumas partes do sistema de manufatura.

A inadequação dos atuais sistemas de informação resulta do retardamento na substituição dos sistemas de contabilidade tradicionais, projetos para gerar informes financeiros voltados para o pagamento de impostos, por sistemas de informações contábeis modernos. À medida em que não propiciam informações oportunas e detalhadas sobre a eficiência dos processos ou ao enfatizarem insumos como a MOD (mão-de-obra direta), relativamente insignificantes no ambiente de produção atual, a maioria das empresas de contabilidade não apenas deixam de fornecer informações relevantes, como também desviam sua atenção a fatores críticos que possam melhorar o desempenho da produção.

Certos controles que antes não eram adotados, hoje, em função do custo bastante acessível dos equipamentos, devem ser buscados pelas empresas.

As empresas de sucesso, que estão vencendo o atual paradigma de produção, sabem precisar quanto custam suas atividades e produtos. Logo, para as empresas manterem-se dentro de um mercado competitivo, precisam estar supridas de informações consistentes, aptas às mudanças. Para que isso aconteça, ela deve apurar seus custos corretamente.

2 SISTEMA CONTÁBIL TRADICIONAL

Os sistemas contábeis tradicionais estão voltados ao atendimento das exigências fiscais. Até certo ponto, esta contabilidade tem atendido de forma razoável os usuários externos da informação contábil, tais como governo, fornecedores, instituições financeiras, acionistas etc.

Por outro lado, as tentativas de desenvolver sistemas que dêem o devido suporte à tomada de decisões dos gestores tem tido uma abrangência parcial, ou seja eles contemplam apenas parte do processo produtivo ou parte das reais necessidades de informações. Esta suspeita é corroborada por Nakagawa (1993, p. 15), a saber:

“o que se tem constatado é que esta verdadeira revolução na organização das empresas, através da utilização de tecnologias avançadas de produção, tem encontrado forte obstáculo que tem inviabilizado o seu sucesso continuado. Muitas empresas, na verdade, ainda se utilizam de sistemas de custeio e de controle gerencial, que, foram desenvolvidos há muitas décadas para um ambiente competitivo, drasticamente diverso do que se observa na atualidade”.

O sistema contábil tradicional se tem deparado com alguns problemas básicos, entre eles, a inadequação da aplicação dos modelos de custeio ao atual processo de manufatura, verificando-se uma mudança substancial na composição dos custos de produção. Nakagawa (1993, p. 35) diz que

“enquanto os custos indiretos de fabricação (CIF) vêm crescendo, as bases utilizadas para sua apropriação vêm diminuindo sensivelmente, não só elevando as taxas de aplicação desses custos, como também aumentando o risco de erros na apuração do custo dos produtos”.

Os tradicionais componentes do custo do produto, ou seja, materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, tiveram alteradas suas participações no custo total. Em alguns casos, o item mão-de-obra direta deixa de ser relevante em termos de custos em relação aos demais componentes do custo do produto. Em compensação, os custos indiretos de fabricação passaram, em certas circunstâncias, a representar o principal componente do custo do produto.

Por conseguinte, segundo Robles Jr. (1994, p. 42), este panorama implica alterações nas formas de rateios dos custos indiretos de fabricação. O autor refere que

“as bases tradicionais de rateio dos custos indiretos de fabricação como mão-de-

obra, valor dos materiais diretos e outras correlatas, passaram a ser contestadas, principalmente pelo pessoal técnico da empresa, bem como pelo próprio pessoal da controladoria ao analisar os custos, em termos comparativos, de cada produto ou modelo da própria empresa ou com concorrentes estrangeiros, chegava-se à conclusão de que os custos apurados da forma tradicional não mais satisfazem às necessidades gerenciais”.

Nos processos modernos de produção, os custos indiretos de fabricação tendem a ocupar uma parcela cada vez maior de custos totais. Neste caso, é particularmente importante o processo de alocação desses custos aos produtos. O sistema tradicional não proporciona elementos de informação satisfatórias para a gestão desses custos e, tampouco, informações para determinar o custo total como base de estabelecimento do preço de venda.

Nesse sentido, Martins (1991, p. 77) alerta que

“todos os custos indiretos só podem ser apropriados, pela sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo; portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só a aceitamos por não haver alternativas melhores”.

Isto mostra com clareza a relevância da crescente discussão dos processos de alocação de custos indiretos de fabricação, inclusive no que se refere à demonstração do resultado e da situação patrimonial da empresa à outras dimensões importantes da gestão empresarial.

3 EVOLUÇÃO PARA OS NOVOS MÉTODOS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio e de controle gerencial contemporâneos já não fornecem sinais precisos de eficácia e rentabilidade das transações empresariais. Em conseqüência, os administrado-

res não estão obtendo informações que os auxiliem na tomada de decisões. Na falta dessas informações, a capacidade de administrar de forma eficaz a infinidade de transações vem sendo seriamente comprometida. Neste sentido, Johnson & Kaplan (1993, p. 153) dizem que

“não causa surpresa que, nessa situação os sistemas de contabilidade gerencial poucos benefícios proporcionam às organizações. Em alguns casos, as informações fornecidas por sistemas de contabilidade gerencial existentes, além de inibirem a boa tomada de decisões dos gerentes, conseguiram de fato induzir à decisões equivocadas”.

Ressalta-se que não há como passar para um novo sistema de custeamento sem conhecer o já existente. Isso, pois, reconhecendo os problemas de um sistema em funcionamento, pode-se ajudar a evitar sua repetição na implantação de novos sistemas. Entre as abordagens que objetivam melhorar os processos de apuração dos custos totais, destaca-se o desenvolvimento de um sistema que busca a identificação dos custos de cada atividade, o que se consubstancia no custeio baseado em atividades – ABC, o GECON, Gestão Econômica, sendo um modelo para gestão de empresas, atribuindo a cada gestor o papel de dono de sua área e, por fim a UEP – Unidade de Esforço de Produção, o qual se baseia na unificação da produção de empresas.

3.1 ABC – Activity Basead Costing

O ABC é uma forma de custeamento muito útil no processo de tomada de decisões. Pois, ele não é apenas uma maneira de se medir e melhorar as atividades que compõem os processos de um empreendimento, como também permite que se calcule de modo mais correto os custos dos produtos. Foi concebido para empresas que requerem uma grande agilidade para atender às exigências dos clientes, isto é, uma enorme variedade de produtos e em menor quantidade.

Segundo De Rocchi (1994, p. 13),

“o custeamento baseado em atividades (ABC – Activity Basead Costing) recebeu a divulgação que tem atualmente, isso se deve sem sombra de dúvidas, ao livro de Johnson & Kaplan de 1993”.

A percepção da superioridade do ABC é demonstrada por Nakagawa (1993, p. 38) ao afirmar que

“o sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança das bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividade e da maneira como aloca aos produtos através de maior número de bases”.

Portanto, o ABC preocupa-se em melhorar a apropriação dos custos aos produtos, sendo um sistema de custeio que se destaca por detalhar, principalmente, os custos indiretos. Portanto, esse método vem tentando minimizar os impactos de alocações inadequadas, através do custeamento das atividades exigidas pelos produtos ou demais atividades operacionais.

Padoveze (1994, p. 237) explica que

“o custeamento baseado em atividades, procura aprimorar o custeamento dos produtos, através de mensurações corretas dos custos fixos indiretos, em cima de atividades geradoras desses custos, para acumulação ao custo dos diversos produtos da empresa”.

O ABC não está preocupado em segregar custos e despesas, mas procura separar atividades que adicionam valor das que não adicionam valor aos produtos. Campiglia (1994, p. 432) ressalta que

“atividades que agregam valor são aquelas que absorvem recursos transformando-os em produtos ou serviços compatíveis com as necessidades dos clientes”.

Segundo Brimson (1996, p. 80),

“atividades que não agregam valor resultam em gastos de tempo, dinheiro e recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos”.

Neste sentido, Robles Jr. (1994, p. 57) explica que

“as atividades que não acrescentam valor normalmente incluem aquelas atividades consideradas como ‘meio’ e também

algumas atividades ‘fins’. As atividades de apoio (meio) podem ser melhoradas através de novos métodos até mesmo lançando mão dos recursos de informática, que abreviam a coleta de dados e trazem maior finalidade às informações processadas. Portanto, os custos com atividades que não adicionam valor, se não podem ser eliminados, devem ser reduzidos de todas as formas possíveis”.

A diferença do sistema ABC em relação ao sistema de custeio tradicional é que no primeiro o rateio é feito levando-se em consideração as atividades empresariais, enquanto que no método tradicional consideram-se os volumes produzidos. Segundo Ernest & Young, Sotec (1993, p. 271), os dois sistemas se diferenciam por

“consideramos o sistema tradicional como um sistema de três estágios (Despesa/Centro de Custos/Produtos), enquanto o ABC é um sistema de quatro estágios (Despesas/Processos/Atividades/Produtos). O sistema tradicional calcula o custo do produto composto por material, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, enquanto no ABC consideram-se todos os recursos necessários à produção, inclusive comerciais e administrativos, que tradicionalmente são alocados ao resultado do período. Portanto, podemos considerar o custo ABC como um sistema de custeamento total do produto”.

Segundo Catelli & Guerreiro (1993, p. 6), os defensores do ABC acreditam que:

“1 – 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, e 2 – 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”.

3.2 GECON – Sistema de Informação de Gestão Econômica

Nos últimos anos, a FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras da FEA-USP, Faculdade de Economia

e Administração da Universidade de São Paulo) através dos professores Armando Catelli e Reinaldo Guerreiro, desenvolveu um modelo de mensuração de desempenho empresarial denominado GECON – Sistema de Informação de Gestão Econômica.

Da mesma forma que o modelo ABC, o sistema GECON tem como foco comum a atividade. Porém, alguns autores dizem que o sistema ABC tem fraqueza conceitual relacionada à distribuição dos custos fixos aos produtos, que, ao utilizar os direcionadores de custos ao invés de outros critérios, não modifica o comportamento de custos das atividades de apoio que continuam sendo indiretas. Finalmente, o GECON não mensura somente o custo, mas sim os resultados econômicos de cada atividade. Na opinião dos autores, o mais adequado sistema de mensuração de desempenho envolve não só as mensurações de custos, mas também as mensurações dos resultados reais e resultados planejados, estabelecendo uma estreita ligação entre o sistema de informação contábil e o processo decisório.

Portanto, o Brasil pode ter fornecido uma resposta mais avançada em termos de Controladoria com a abordagem do GECON, comparativamente ao Custo Baseado em Atividades, pois incorpora o conceito de mensuração de resultados em atividades (ABR – Activity Based Results).

Segundo Nakagawa (1993, p. 10), o GECON compreende “um modelo de mensuração de resultados, modelos de decisão para eventos previstos, modelo de gestão e de informação”. Diz ainda que, pelo GECON é

“atribuído a cada gestor o papel de ‘dono’ de sua área, como se esta fosse uma empresa menor dentro da empresa, cabendo-lhe, dentro do princípio da contabilidade, a gestão operacional e as gestões econômica, financeira e patrimonial decorrentes. Como a soma dos resultados ótimos das partes (eventos, atividades e departamentos) não resultam necessariamente no lucro ótimo da empresa, fica para a Controladoria a missão de interagir e dar o apoio requerido às áreas operacionais neste sentido”.

Através do GECON as áreas são tratadas como centros de investimentos e áreas de negócios, num contexto em que as relações cliente-for-

necedor são evidenciadas num ambiente de legítima parceria, motivando os gestores na adoção de posturas empreendedoras.

Em se tratando do GECON, a DIRECTA BDO (1995, p. 90) enfoca que

“entendemos que estamos tratando de um instrumento de planejamento e controle, que permite aos gestores operacionais e contadores exercerem um efetivo acompanhamento do resultado econômico gerado em cada atividade e nível de responsabilidade da empresa. Desta maneira fica demonstrado quem e o que contribui efetivamente para o resultado global”.

O GECON parte da premissa de que as atividades não geram somente custos, mas também resultados (custos e receitas).

3.3 UEP – Unidade de Esforço de Produção

Segundo Bornia (1995, p. 481-2)

“o método da UEP tem suas origens na França, na época da Segunda Guerra Mundial. Um engenheiro francês, Georges Perrin, criou um método de cálculo e alocação de custos e controle de gestão, denominado GP, e, logo após a Segunda Guerra, abriu uma empresa de consultoria para implantar seu sistema. Após a morte de Perrin, a metodologia caiu no esquecimento na França”.

Ainda o mesmo autor, diz que

“o método da unidade de esforço de produção baseia-se na unificação de produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma unidade de medida comum a todos os artigos da empresa: a UEP”.

Este método, representa um grande progresso no estabelecimento de uma unidade de produção. Representa o mundo moderno da informática numérica e permite uma ampla gama de informações relevantes, obtidas com rapidez e precisão.

Allora & Allora (1995), comentam que o sistema da UEP representa um progresso decisivo

no âmbito dos controles da fabricação. Existe, em especial nas grandes empresas, uma forte tendência à criação de controles, cujo resultado é uma aberração administrativa que emperra as operações e eleva os custos. Mas a extrema simplificação proporcionada pelo sistema da UEP permite à empresa, mesmo que tenha milhares de funcionários e produção altamente diversificada, obter todos os seus custos e controles numéricos básicos através de poucas pessoas.

Segundo De Rocchi (1993, p. 13), “a base teórica em que se apoia Georges Perrin”, explica o referido autor,

“estriba-se em que os custos parciais, dentro da empresa, podem ir mudando com o tempo, mas o quociente ou razão entre custos, sua proporcionalidade, permanece constante”.

O sistema das Unidades de Produção, trata da introdução na empresa de uma Unidade de Esforço de Produção, por meio da qual ela mede os esforços de todas as atividades produtivas da fábrica. Neste sentido, Allora & Allora (1995, p. 17) informam que o sistema mede fundamentalmente:

“- o esforço de produção de cada operação elementar de trabalho, o que leva ao estabelecimento das constantes das operações em UP'/h.

- o esforço de produção desenvolvido no curso de uma operação de trabalho para a fabricação de um determinado produto, o que corresponde à formulação do equivalente parcial em UP', deste produto para esta operação.

- o esforço de produção total necessário, no curso das diferentes operações de trabalho para fabricar cada produto acabado, o que fornece os equivalentes totais em UP' para cada produto fabricado.

- a produção total em UP' da fábrica, durante um período determinado, pela adição do total de UP' produzidas em todas as seções.

- a capacidade horária em UP' de cada seção produtiva, e da fábrica como um todo, etc...”.

Ainda o mesmo autor comenta, que para o cálculo e estabelecimento da UP' numa fábrica é

trabalho complexo e minucioso. Porém, uma vez calculada e obtida a unidade, sua utilização é de extrema simplicidade.

O método da UEP, sem dúvida, representa um passo à frente nos conceitos de controles da gestão das fabricações como: custos, produção, rendimento, eficiência, etc... e como valioso apoio ao planejamento e programação da produção.

4 ABC – UMA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO

A implementação do ABC segundo Nakagawa (1994, p. 85)

“está fortemente associada ao convencimento de que ele será um agente eficaz de mudanças da empresa, tornando-o mais ágil e proativa em face da nova visão de negócios que se impõe, diante da pressão gerada pela competitividade global”.

É preciso analisar se o ABC é adequado às necessidades da empresa, sendo esta análise feita sob duas dimensões: potencial informativo e propensão ao uso do ABC. Sendo conhecidas as vantagens e os benefícios, a empresa deverá encará-lo como um investimento e desenhar uma estratégia adequada de implementação, alocando todos os recursos necessários a seu sucesso.

A característica principal do método é que os antecedentes que determinam as grandes definições sejam sempre o resultado de um trabalho conjunto entre os peritos e os funcionários que detalham as distintas atividades e tarefas em uma empresa.

Os elementos básicos no modelo ABC, são: 1 – definição das atividades, para a qual é requisito primordial analisar cada um dos processos, definir as atividades envolvidas, identificar aquelas que representam um valor agregado ao produto, e, por oposição, identificar também as que não significam um valor agregado ao produto. 2 – definição dos *cost drivers*, ou instrumentos que nos permitem levar em definitivo as acumulações de custo a cada um dos produtos, permitindo estabelecer o *cost driver* que, com maior prioridade, certeza e exatidão, possa designar o respectivo custo.

Depois de identificar esses elementos básicos, temos condições de verificar a metodologia de implementação do ABC.

Em se tratando de metodologia, Casanova, Vargas (1995, p. 50) colocam que para implementação do ABC, devem ser seguidos nove passos:

- passo 1 – planificação;
- passo 2 – resolvendo problemas;
- passo 3 – treinamento da equipe de implementação;
- passo 4 – processo da documentação;
- passo 5 – análise de gastos;
- passo 6 – primeiras bases da dotação;
- passo 7 – bases da dotação definitiva;
- passo 8 – automatização do processo;
- passo 9 – treinamento dos administradores”.

O sistema de custo ABC tem por objetivo medir os custos (e racionalizá-los) por atividade e não por centro de custo ou departamento. As regras básicas para sua utilização, segundo Peres, Pestana (1995, p. 185) são:

“a) efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização (produção, suprimentos, administração de recursos humanos, desenvolvimento de novos produtos, logística, etc).

b) identificar as atividades existentes em cada processo.

c) levantar os custos e os recursos associados a cada atividade (custo/atividade).

d) identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento, etc.) e atividades secundárias (passíveis de serem eliminadas ou reduzidas sem afetar o produto final).

e) avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas”.

4.1 Vantagens

Em se tratando de vantagens, a PRICE WATERHOUSE (1995, p. 18) comenta as seguintes:

“– identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custo, podendo, desta forma, identificar exatamente quais e onde os recursos vêm sendo consumidos.

– identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio.

– identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos.

– permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É base para determinação de remuneração, preços e tarifas.

– incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade.

– permite realizar benchmarking com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado.

– permite estabelecimento de cost targets para cada atividade, possibilitando a gestão desses custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de redução de custos”.

Os empresários têm decidido pela implantação do sistema de custos por atividade quando ficam convencidos de que os custos, ou recursos adicionais requeridos para sua implantação, são totalmente recompensados pelos benefícios decorrentes de dispor de um sistema de custo por produto mais apurado, que permite a melhoria do controle financeiro do processo produtivo.

Segundo Riccio & Gouveia (1995, p. 75), com o ABC, os gestores passam a ter:

“1 – maior facilidade de identificar os custos relevantes para um rol maior de decisões. Por causa disso, podem tomar melhores decisões a respeito de:

a) fixação de preços;

b) administração das relações com os clientes;

c) mix de produtos;

d) projeto de produtos;

e) melhoria de processos; e

f) aquisição de tecnologia;

2 – melhores critérios para administrar as atividades que comandam os custos diretos e indiretos”.

4.2 Limitações

A empresa que requer o custeio por atividade é aquela cujos custos indiretos representam parcela considerável dos seus custos industriais totais, que produz, em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços de extrema variedade no que concerne ao processo produtivo ou ao volume de produção; e que trabalha com clientela igualmente diversificada, abrangendo clientes que compram muito, clientes que compram pouco, clientes que exigem especificações especiais, serviços adicionais, etc.

Portanto, empresas que tenham pouca clientela, que trabalham com pequena variedade de produtos, podem conviver com os sistemas de custeio tradicionais, evitando custos adicionais de sistemas sofisticados.

O ABC é complexo, envolvendo dispendiosas e demoradas análises dos objetivos e das operações da empresa.

Para a sua adoção, a empresa incorrerá em investimentos consideráveis em informatização, treinamento de pessoal ou, quem sabe, a contratação de consultoria externa competente. Antes de uma decisão final quanto ao sistema de custeio a ser adotado, cumpre efetuar uma detalhada análise das condições, do tipo e das necessidades reais de cada empresa.

5 CONCLUSÃO

Atualmente, a abordagem tradicional de custos não fornece informações para cumprir suas finalidades de apoio à tomada de decisões e de controle, neste novo contexto competitivo.

O levantamento desses custos torna-se viável através da aplicação de conceitos e procedimentos que permeiam a contabilidade por atividades. Então esses custos passam a compor os relatórios gerenciais, propiciando maior controle desses custos, em virtude de serem tratados de acordo com as atividades envolvidas no esforço de

assegurar ao cliente o produto ou serviços mais adequado às suas necessidades.

Os sistemas tradicionais de custos não costumam apresentar informações claras e transparentes aos gestores. Já o sistema de informação baseado em atividades demonstra o custo do produto com maior exatidão, uma vez que identifica as atividades a ele associadas.

Com essas mudanças, que vêm ocorrendo no processo produtivo das empresas, os profissionais da área contábil estão sendo forçados a alterar seus sistemas de informações gerenciais, incorporando novos conceitos que melhor retratam as alterações, os métodos de produção e administração. Os componentes tradicionais do custo do produto, materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação tiveram alteradas suas participações no custo total.

Em certos casos, o item mão-de-obra deixou de ser relevante em termos de custos em relação aos demais componentes do custo do produto, enquanto que os custos indiretos de fabricação, em certas circunstâncias, passaram a representar o principal componente do custo do produto.

Por fim, faz-se necessário mencionar que nos sistemas tradicionais de controle gerencial as análises de variações de preços, eficiência, gastos e volumes têm sido prejudicadas devido à existência de grandes distorções nos apurados, pelo fato de serem calculados de acordo com o custeio baseado em volume.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLORA, F., ALORA, V. *Unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações*. São Paulo: Pioneira, 1995.
- BORNIA, A. C. *Análise dos princípios do método das unidades de esforço de produção*. Universidade Federal de Santa Catarina, 1988. (Dissertação de mestrado. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção).
- BRINSON, J. A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.

- CAMPIGLIA, A. O., CAMPIGLIA, O. R. P. *Controle e gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1994.
- CASANOVA, R. M., VARGAS, D. F. O modelo ABC – Uma nova perspectiva na contabilidade gerencial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 24, n. 93, p. 45-50, maio/jun. 1995.
- CATELLI, A., GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: comparando “ABC” x “GECON”. *Caderno de Estudos da FIPECAFI*, São Paulo, n. 8, abr. 1993.
- DE ROCCHI, C. A. Sistema de custeamento de atividades – (ABC Costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 23, n. 77, p. 9-23, abr./jun. 1994.
- O método GP é um sistema de custeamento? *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, v. 22, n. 75, p. 12-25, out./dez. 1993.
- DIRECTA BDO. *Custos para a tomada de decisões*. In: *CUSTO como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.
- ERNEST & YOUNG, SOTEC. Sistemas para o futuro. In: *CURSO de contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 1993.
- JOHNSON, H. T., KAPLAN, R. S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- NAKAGAWA, M. *ABC, custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PADOVEZE, C. L. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1994.
- PEREZ JR., J. H., PESTANA, A. O. *Controladoria de gestão: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1995.
- PRICE WATERHOUSE. ABC Activity Based Cost. In: *CUSTO como ferramenta gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.
- RICCIO, E. L., GOUVEIA, J. J. F. A. O sistema de custos baseado em atividades (ABC) aplicado a bancos. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, v. 24, n. 94, p. 72-82, jul./ago. 1995.
- ROBLES JR. A. *Custos da qualidade – uma estratégia para a competição global*. São Paulo: Atlas, 1994.

RESENHA

ROSA, Paulo Moreira da. **A contabilidade no Mercosul**. São Paulo: Atlas, 1999. 155 p.

Paulo Moreira da Rosa é bacharel em Ciências Contábeis, mestre e doutorando em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina. É também professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (PR) – UEM e pesquisador da área contábil no Mercosul.

O livro é fruto de pesquisa desenvolvida e apresentada como Dissertação de Mestrado no Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. A obra, dividida em sete capítulos, dá uma visão geral da profissão contábil, das normas e práticas contábeis, das demonstrações contábeis e da composição e avaliação de elementos do ativo nos países que formam o Mercado Comum do Sul – Mercosul.

O autor inicia sua obra contextualizando a crescente internacionalização da economia onde é exigida uma prática de livre comércio entre países formadores de blocos econômicos continentais. Dentro desta visão, a Contabilidade se apresenta como instrumento gerador de informações para tomada de decisão, transformando-se em linguagem universal dos negócios a partir da harmonização das práticas contábeis em termos mundiais, ressaltando a importância da Contabilidade dentro do processo de implementação e estruturação do Mercosul.

Descreve como ocorre um processo de integração econômica, que visa promover a aproximação e a união entre as economias de dois ou mais países. Ressalta as diversas modalidades de integração, que variam de acordo com o grau de profundidade dos vínculos que se criam entre os países envolvidos. O autor situa historicamente o Mercosul neste contexto, descrevendo-o na atual situação de União Aduaneira, que significa a eliminação de barreiras tarifárias e não tarifárias incidentes sobre o comércio entre os países envolvidos, associada a uma mesma tarifa para os produtos importados provenientes de países não pertencentes ao grupo.

Paulo Rosa analisa a profissão contábil no Mercosul, comparando a regulamentação profissional entre os países membros. Segundo ele, existem três concepções de regulamentação das profissões liberais nos países do Mercosul: a) inexistência completa de regulamentação profissional; b) regulamentação de caráter genérico e c) regulamentação de cunho analítico. O autor coloca que está sendo feito um trabalho para equacionamento destas assimetrias para que, no futuro, possa haver livre circulação de profissionais e serviços na área de Contabilidade entre os países membros do Mercosul.

Diante das dificuldades para leitura e rápida interpretação dos fatos contábeis pelos usuários de diferentes regiões e dos mais diversos segmentos, descreve as normas e práticas contábeis adotadas por cada país membro do Mercosul, destacando os órgãos e as entidades que elaboram e divulgam normas. Cabe aos países do Mercosul buscar urgentemente unificação do processo de elaboração de normas e procedimentos contábeis, uma vez que a tendência aponta para a harmonização destas normas e práticas contábeis a nível mundial.

Diante da exigência pela melhoria da qualidade das informações contábeis sobre o patrimônio de forma justa, adequada e oportuna, o autor descreve comparativamente os princípios contábeis, que são o alicerce destas informações, e os conceitos relacionados com as Demonstrações Contábeis utilizados pelos países do Mercosul. Desta forma, mostra com clareza as assimetrias encontradas nos princípios contábeis utilizados pelos países do Mercosul, nas normas de divulgação das demonstrações contábeis e nos conceitos e estrutura do Balanço Patrimonial.

Por detectar que o maior grau de assimetrias encontradas entre as normas e práticas contábeis está na composição e avaliação dos grupos das contas Estoque, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizado, Arrendamento Mercantil – *Leasing* – e Ativo Diferido, traça um comparativo específico e detalhado das normas que regem os elementos que compõem o Ativo e dos principais critérios de avaliação destes elementos pelos países que integram o Mercosul.

Finalizando a obra, Paulo Rosa incita que cada país do bloco procure a harmonização dos procedimentos contábeis visando o livre exercício da profissão contábil dentro do Mercosul. Reconhece que o processo de integração exige amplo esforço de compatibilização e harmonização de políticas, legislações e procedimentos, mas que faz-se necessário que cada país membro procure resolver com a máxima urgência as assimetrias entre as entidades que elaboram normas e procedimentos contábeis de caráter técnico e legal. Para contribuir neste processo de harmonização, coloca uma proposta que sugere conceitos e estrutura para os elementos do Ativo. Conclui o autor que, com a harmonização dos procedimentos contábeis, o processo que visa ao livre exercício da profissão contábil no Mercosul será beneficiado.

A obra, escrita de forma clara e precisa, remete o leitor a um assunto pouco abordado pela literatura disponível da área contábil – as assimetrias de procedimentos contábeis dentro do processo de integração do Mercosul. A harmonização e nivelamento destas assimetrias nas normas contábeis praticadas pelos países do Mercosul, se efetivada, trará enormes benefícios para os profissionais da Contabilidade e para as empresas para as quais trabalham, incentivando até mesmo o aprimoramento do processo de integração entre os países do Mercado Comum do Sul. Trata-se de leitura obrigatória para o profissional da área contábil que deseja se adequar aos novos rumos do cenário mundial e aprofundar os conhecimentos sobre a Contabilidade no Mercosul.

Fabrcia Souza Teixeira

Contadora e Professora no Instituto Católico de Minas Gerais (ICMG)

NOTAS AOS COLABORADORES

- A revista tem preferência por matérias inéditas tanto no país como no exterior.
- As colaborações não serão remuneradas, considerando que o objetivo maior é contribuir com a classe contábil, buscando o seu desenvolvimento e aperfeiçoamento técnico e cultural.
- Cada autor receberá, sem ônus, 3 exemplares da revista em cujo número sair publicado seu trabalho.
- O trabalho poderá ser enviado ao Conselho Editorial da seguinte forma:
 - em disquete acompanhado de uma cópia impressa, especificando o nome do editor de textos utilizado, formatado preferencialmente na fonte Courier, tamanho 12, entrelinha equivalente ao espaçamento 1,5, obedecendo as margens de 2cm de todos os lados (superior, inferior, esquerda e direita);ou
 - datilografado em papel branco, duas vias, no formato A-4 (210mm x 297mm), em uma só face, em espaço dois. A datilografia deverá ser de boa qualidade, sem rasuras ou emendas, obedecendo as margens: 3,5cm, margens superior e esquerda e 2,5cm, margem inferior e direita.
- Cada trabalho deverá vir precedido por um resumo (até 250 palavras) que permita uma visão global e antecipada do seu conteúdo.
- As ilustrações, tabelas e os gráficos que acompanharem os artigos, devem ser entregues para publicação como anexos, com as respectivas legendas numeradas e indicação da localização desejável no texto, entre dois traços horizontais, para facilitar a publicação.
- As fórmulas matemáticas devem ser claras no próprio texto, não podendo oferecer dupla interpretação.

Ex: Não confundir o algaismo *l* com a letra *l*.
- Notas de rodapé devem ser reduzidas ao mínimo e reservadas às notas explicativas.
- As citações bibliográficas deverão ser indicadas no corpo do texto, apenas pelo sobrenome do autor citado, em letras maiúsculas, pelo ano da obra e número da(s) página(s) citada(s), tudo entre parênteses.

Ex: (MASI, 1971, p. 36-37).

 - Se o autor fizer parte integrante do texto, menciona-se a(s) data(s) da(s) publicação(ões) citada(s) e páginas entre parêntese, logo após o nome do autor.

Ex: Afirma PRIETO (1989, p. 19) do DCC da Universidade de Uberlândia, em artigo recentemente publicado, com que concordamos plenamente.
 - A **bibliografia** ou **referências bibliográficas** deverão ser apresentadas no final do artigo, em ordem alfabética de acordo com a NBR 6023.

Ex: Livro: MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 2. ed. São Paulo : Atlas, 1973.

Periódico: ASSIS, J. L. F. A microempresa, nos âmbitos federal, estadual e municipal. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 5, n. 1, p. 34-40, fev. 1995.