

---

## Modelo de Identificação e Acumulação de resultado sob a Ótica do Gecon 1

### Modelo de Identificação e Acumulação de resultado sob a Ótica do Gecon

**Cláudio Parisi**

Doutorando e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

**Edgard Bruno Cornachione Júnior**

Professor do Departamento de Contabilidade da FEA/USP

Doutorando e Mestre em Controladoria pela FEA/USP

Pesquisador do Núcleo GECON - FIPECAFI

**Marco Túlio de Castro Vasconcellos**

Doutorando e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Professor do Departamento de Contabilidade da FEA/USP

Pesquisador do Núcleo GECON - FIPECAFI

### Introdução

Durante os anos 80 e início dos 90 os Sistemas de Contabilidade de Custos foram alvos de críticas, tanto de acadêmicos como de gestores de empresas. Constatou-se a perda da relevância da informação contábil na empresa, em que as medições feitas por tais sistemas não expressavam, em termos econômicos, as ações de seus gestores, não servindo para avaliações de resultado e de desempenho. Alguns autores de obras sobre gestão empresarial consideram esses sistemas como obsoletos.

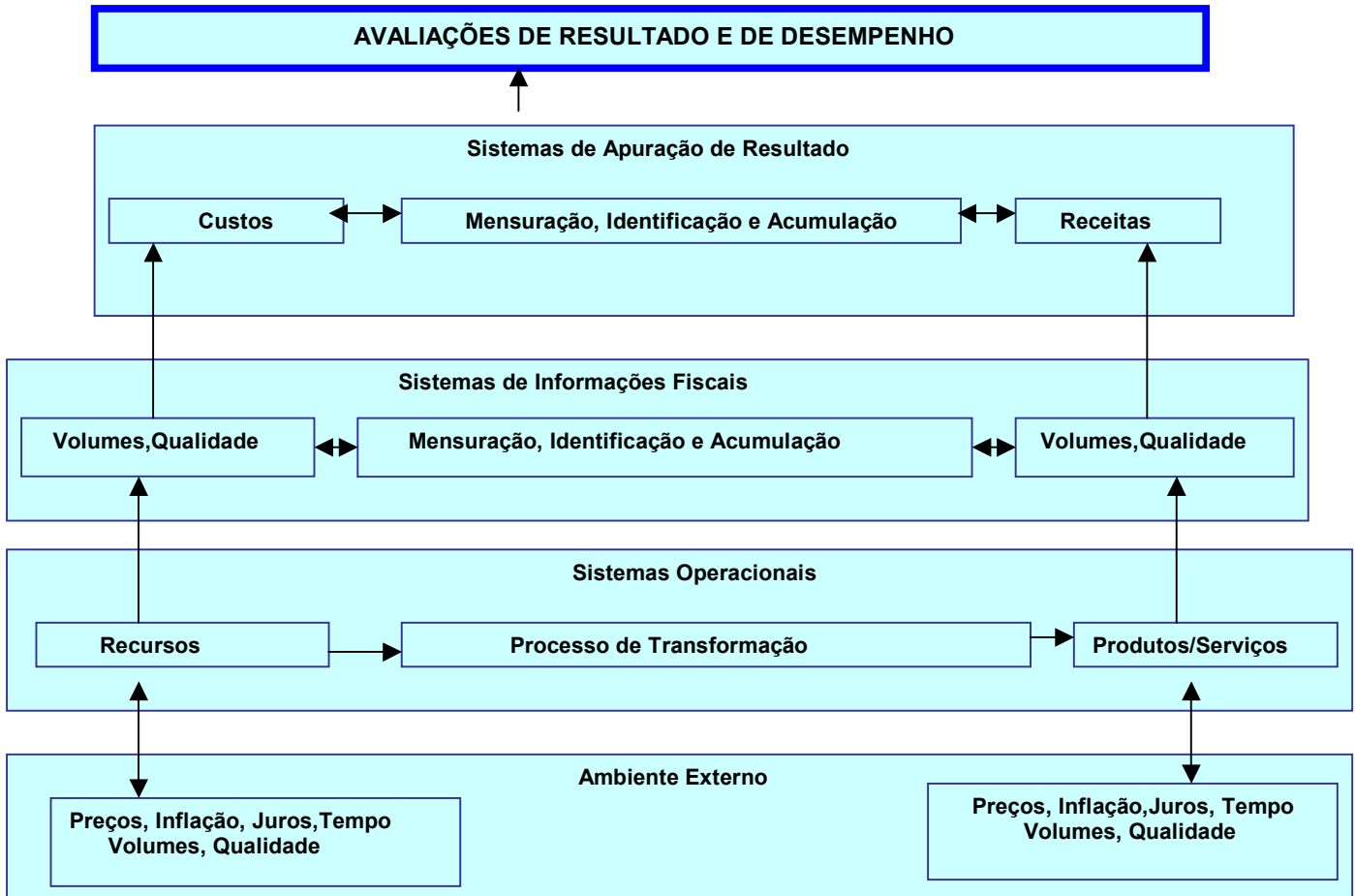
Verifica-se que, na verdade, a discussão era, implicitamente, entre a apuração de custo ou a de resultado. As empresas sempre acreditaram no resultado como um indicador do grau de eficácia, faltando, no entanto, a definição correta do seu conteúdo.

Como é demonstrada na figura 1, a apuração de resultado (custos e receitas) decorre da necessidade de refletir economicamente o que ocorre no ambiente operacional. Assim, mensurar somente a “perna” dos custos, sem a preocupação com os benefícios (produtos/serviços), distorce as avaliações de resultado e de desempenho, tornando as incorretas e injustas. Particularmente, acredita-se que o resultado que todos buscam é o resultado econômico, pois é o único que reflete todos os fatores críticos para o sucesso, sendo, então, o melhor de todos os indicadores.

Portanto, verifica-se que a discussão de custo ou resultado já está superada. Outrossim, entende-se o mesmo para a discussão sobre método de custeio, não havendo dúvida quanto a validade da utilização/aplicação do custeio direto num sistema de informação voltado para a gestão, permitindo, assim, a controlabilidade de custos e receitas.

Por fim, resta analisar o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação de resultado. Quanto ao primeiro modelo, ele tem sido tratado exaustivamente nos últimos anos. Os estudos iniciais sobre moeda constante, valor presente, custo de oportunidade, etc. data de algumas décadas passadas. Apesar disso, a aplicação desses conceitos, de maneira coerente e consistente, num mesmo sistema é recente.

Quanto ao modelo de identificação e acumulação de resultado, ele é um assunto inédito em termos acadêmicos. O presente artigo aborda este tema, dentro do contexto de um sistema de apuração de resultado. Como será demonstrado, a definição do modelo permite ao referido sistema refletir as ocorrências físico-operacionais da empresa, apoiando a apuração do resultado econômico e, conseqüentemente, do valor patrimonial da empresa.



**Sistema de Apuração de Resultado**

Tradicionalmente, o que se denomina de sistema de apuração de resultado tem a finalidade de apurar informações de custos da produção para a mensuração de estoques e dos custos dos produtos vendidos e é conhecido como sistema de custos. Entretanto, considerando a abordagem de Gestão Econômica - GECON – o sistema de apuração aqui visualizado deve propiciar a apuração das variações patrimoniais decorrentes dos eventos econômicos planejados e realizados pela empresa.

Tais variações representam as ações empreendidas pelos gestores, as quais são consubstanciadas no resultado econômico. O sistema de apuração torna-se, então, um dos pilares de um sistema de informação contábil que apóie a gerência em todos os estagias do processo de gestão, tendo por escopo a diminuição do grau de decisão. Para tanto, ele deve apurar as informações de custos e receitas para toda a empresa.

### Pré-requisitos do Sistema

O sistema de apuração de resultado aqui visualizado observa os seguintes pré-requisitos:

1. **Controlabilidade** - deve permitir controle dos custos e das receitas pelos gestores, não imputando custos e receitas sobre os quais estes não tenham a efetiva gestão;
2. **Variabilidade** - deve respeitar o comportamento e a identificação natural dos recursos em relação ao produtos e seus volume, evitando aplicar qualquer processo artificial que venha mudar esta condição.
3. **Flexibilidade** - deve apurar o resultado econômico considerando a dimensão temporal e o modelo de decisão de cada gestor.
4. **Economicidade** - deve refletir os aspectos econômicos das transações.

Se estes pré-requisitos forem obedecidos na formulação do sistema de apuração de resultado, eles garantirão a qualidade das informações fornecidas por estes sistemas representados pelos seguintes fatores:

- a) **Confiabilidade** - não pode restar dúvidas quanto à veracidade da informação;
- b) **Oportunidade** - refere-se à informação disponível no momento oportuno para o gestor;
- c) **Objetividade** - diz respeito ao poder de evidenciação da informação, que é representado pelo grau de clareza que o sistema consegue expressar as ações (decisões) dos gestores;
- d) **Utilidade** - o benefício gerado pela informação deve ser maior do que o custo para a sua disponibilidade.

### Características de Sistema

As características (elementos) do sistema de apuração de resultado são:

- **Quanto à forma de acumulação** – sistema de acumulação: a acumulação dos dados de custo receita pode ser por ordem, ou por processo. ou híbrido, segundo as características do sistema operacional da área<sup>1</sup> em questão;
- **Quanto ao momento de apuração do resultado** - sistema de identificação: reconhece, por eventos econômicos, as ocorrências que alteram o valor do patrimônio da empresa, segundo o

<sup>1</sup> Considera-se que todas as áreas de uma empresa (Produção, Compras, Vendas, Logística, Finanças) são produtoras de bens e/ou serviços e, portanto, têm "sistemas de produção" bem caracterizados.

princípio da realização da receita;

• **Quanto à composição dos custos:** o método de custeio direto atende aos pré-requisitos (controlabilidade e variabilidade) do sistema, segregando corretamente os custos dos produtos e os custos de período.

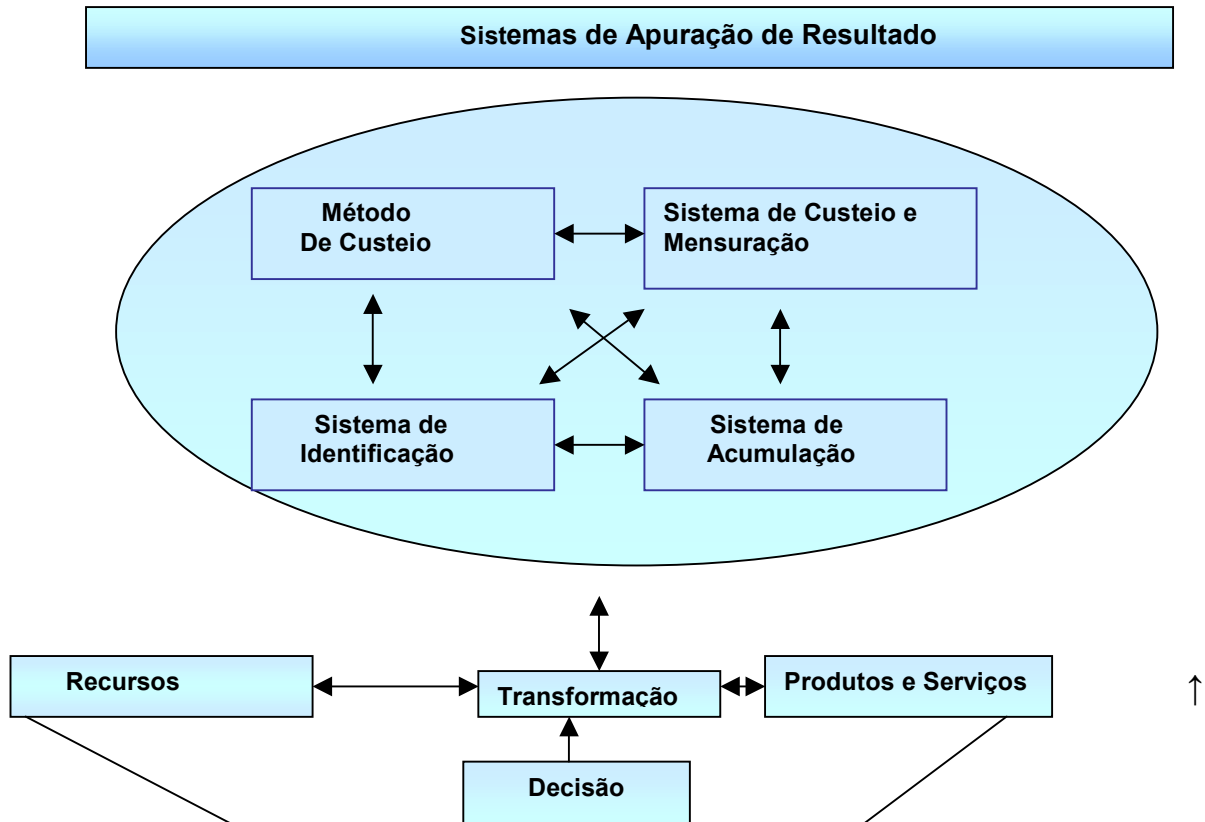
e) • **Quanto aos conceitos de mensuração dos produtos e recursos - sistema de custeio e mensuração:** diz respeito à aplicação da forma de custeio, sendo adotado o custo padrão para a avaliação de resultado; e aos conceitos de mensuração como, por exemplo, custo de reposição, moeda constante, valor presente, etc. que, quando aplicados, podem refletir corretamente os aspectos econômicos das transações.

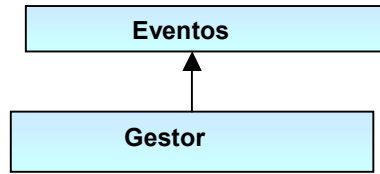
Conforme a Figura 2, a interação entre esses elementos permite ao sistema de apuração identificar, acumular e mensurar as receitas e custos de um evento, que é o objeto da decisão a ser tomada por um gestor e que ocorre no processo físico consubstanciado no consumo e na transformação de recursos para geração de produtos e serviços.

A seguir serão tratados, conceitualmente e num único modelo, os sistemas de acumulação e de identificação, com a finalidade de atender aos pré-requisitos do sistema de apuração de resultado.

Considera-se que todas as áreas de uma empresa (Produção, Compras, Vendas, Logística, Finanças) são produtoras de bens e/ou serviços e, portanto, têm “sistemas de produção” bem caracterizados.

Figura 2



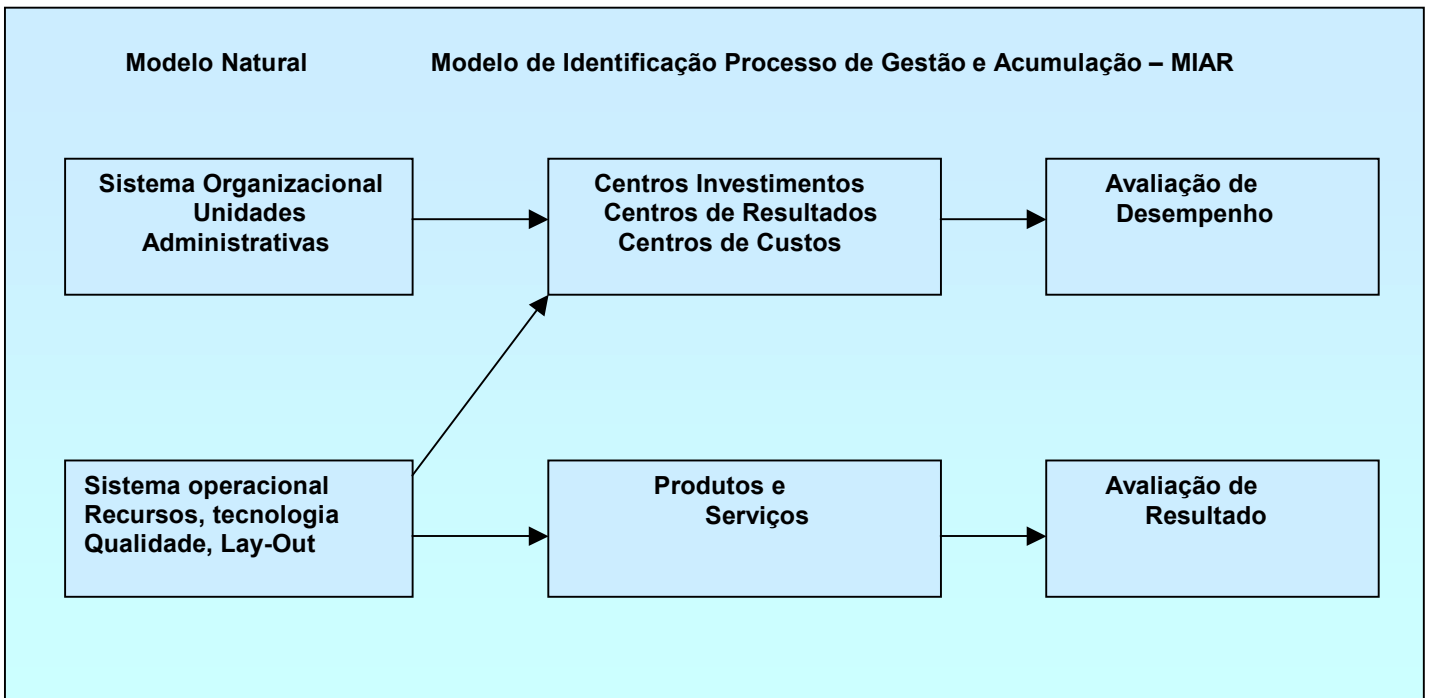


**Modelo de Identificação e Acumulação de Resultado - MIAR**

O modelo de identificação e Acumulação de Resultado- MIAR – é um conjunto coordenado de atividades que, dentro de uma estrutura lógica, identifica coleta e acumula dados dos diversos eventos econômicos de uma organização, composta as características de um sistema de apuração de resultado.

Toda empresa possui um “modelo natural” para a identificação e acumulação de recursos. Esse modelo (Figura 3), quando exposto evidencia a forma como a empresa trabalha para gerar riqueza. Ele é resultado das decisões referentes ao modo de organização (sistema organizacional) e as variáveis físicas do negócio (sistema operacional).

Figura 3



Sendo assim, o elo entre os sistemas físico, organizacional e de informações deve se manifestar através de um modelo de identificação e acumulação que consiga espelhar, com a maior fidelidade possível, este “modelo natural”, apoiando o processo de gestão.

O modelo tem por origens os sistemas de custos tradicionais. Entretanto, eles não atendem a um

sistema de apuração de resultado pelos seguintes fatores: 1) não acumulam receitas (só custos); 2) não abrangem todas as necessidades empresariais (só a área de produção); 3) não acumulam dados a partir de eventos (e sim por atividade e departamento); 4) tempestividade não vinculada à dimensão temporal do gestor; 5) classificação restrita a custos diretos e indiretos (tendo o “produto” como único ponto de referencia); 6) rígidos quanto á adaptabilidade ao modelo de mensuração (não permitindo a acumulação para a apuração do valor econômico da empresa). Portanto, não atendem plenamente aos pré-requisitos do sistema de apuração de resultado.

Apesar da preocupação em espelhar o “modelo natural”, a abrangência e aplicação do modelo proposto também dependem da análise das necessidades informativas dos gestores.

Para melhor elucidar os conceitos fundamentais aqui aplicados, o modelo é apresentado em dois sub-tópicos: Modelo de identificação e Modelo de Acumulação

### **Modelo de Identificação**

A questão da identificação das transações é o ponto crítico do modelo proposto. Hendriksen (1982: p. 194) afirma que “a mensuração de renda líquida é representada pelo excesso a mais de receitas apuradas durante um período de tempo associadas as despesas reportadas durante o mesmo período”.

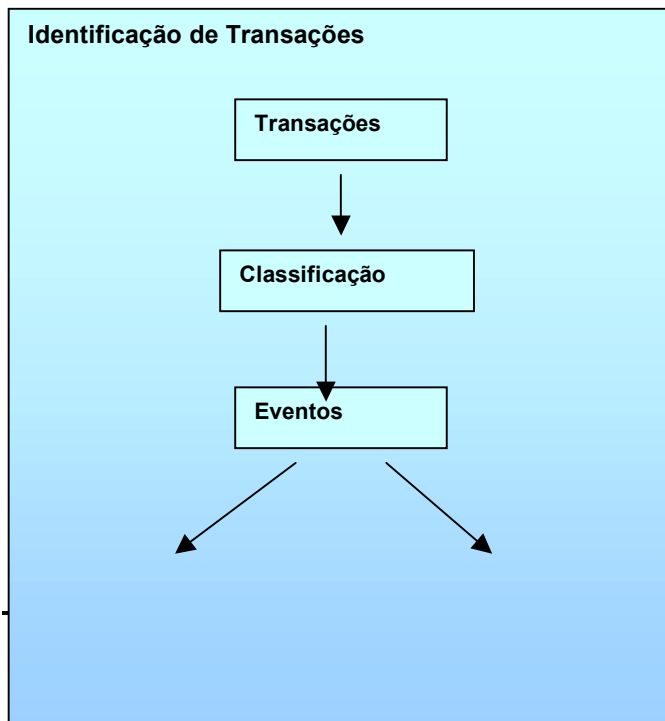
Assim, há a necessidade de se identificar, em primeiro lugar, o momento de ocorrência da receita de uma transação, para depois associa-la aos custos incorridos para obtê-la.

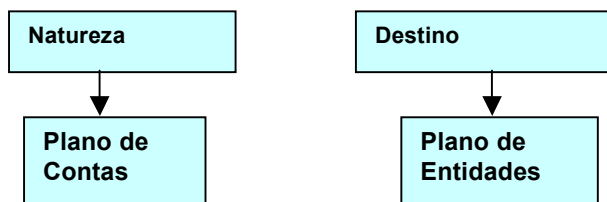
Todavia, o momento do reconhecimento é apenas uma das variáveis. Na realidade, deve-se identificar a “causadora” da transação, bem como sua natureza e o objetivo envolvido. Ou seja, para uma transação se manifestar, pelo menos um gestor precisa tomar uma decisão que envolva recursos econômicos da empresa num determinado instante de tempo e, então, ele deve ser responsável por este ato e ter condições de responder sobre este efeito.

Para tanto, o modelo de identificação deve ser estruturado de uma forma que consiga cumprir todo o processo acima descrito. Assim, o modelo é organizado com as seguintes funções: 1) reconhecimento da transação: 2) classificação da transação: e 3) registro da transação.

A Figura 4, apresentada a seguir, evidencia o fluxo de identificação das transações.que é explicação nos próximos tópicos.

**FIGURA 4**





### 1º Função – Reconhecimento da Transação

#### • Princípio da Realização da Receita e Confrontação com os Custos

Quando se discute o princípio da realização da receita e confrontação com os custos, está sendo abordado o momento de realização da receita para apuração de resultado, a saber. o fator temporal para a identificação e acumulação dos elementos de receitas e os custos de uma determinada transação ocorrida numa certa atividade. Casos em que se aplica o modelo MIAR, o modelo e, portanto, o sistema de apuração de resultado, reconhece o momento de realização da receita após a transferência do produto para o cliente externo, ou seja, considera que o único momento de ganho do lucro é o ponto da venda. Dessa forma. O modelo ora proposto atenderá a um sistema para apuração do lucro contábil convencional.

Para um modelo que atenda aos pré-requisitos do sistema de apuração de resultado. deve-se aplicar o princípio considerando que, como afirma Guerreiro (1989: p. 206), a empresa. como entidade econômica, tem condição de agregar valor aos fatores de produção e dessa forma aumentar a sua riqueza. Assim, o lucro é ganho durante todo o tempo. abrangendo todas as atividades envolvidas para a geração da riqueza.”

Outro aspecto relevante quanto ao reconhecimento de custos. diz respeito àqueles recursos que. devido à sua natureza, não são passíveis de associação aos produtos ou serviços e, conseqüentemente. às receitas. Tais custos devem ser identificados com base na competência de períodos e não serem vinculados a realização da receita.

Quanto às informações fornecidas em função do momento de reconhecimento da receita, a diferença entre um sistema de apuração de resultado baseado no modelo **MIAR** e um sistema de informações gerenciais tradicional, baseado num sistema de acumulação de custos tradicional (SAC). é demonstrada na Figura 5, supondo uma empresa com um ciclo operacional de 60 dias.

Nota-se que a utilização ortodoxa do princípio da realização da receita faz com que o resultado só seja apurado quando da realização da venda pela área comercial, como se esta fosse a única responsável pelo resultado da empresa. No sistema de apuração aqui visualizado, o resultado é apurado após a ocorrência de cada evento, que impacta o patrimônio da empresa. Assim, para refletir em termos econômicos o efeito de um evento no sistema operacional, o MIAR identifica e acumula os custos e as receitas<sup>2</sup> do evento.

No exemplo, o **MIAR** apoia a apuração de resultado (receitas e custos) dos eventos de: compra, estocagem. manutenção, inspeção, produção e venda, no momento em que eles ocorrem. evidenciado como a empresa agrega valor e, por conseqüência, altera sua riqueza.

<sup>2</sup> O Modelo GECON adota o conceito de custo de oportunidade para o estabelecimento dos preços de transferência a serem aplicados nas transações internas de uma empresa.

FIGURA 5

	SAC	MIAR
Compras	Despesas Departamentais	Resultado Econômico
Estocagem	Despesas Departamentais	Resultado Econômico
Manutenção	Despesas Departamentais	Resultado Econômico
Inspeção	Despesas Departamentais	Resultado Econômico
Produção	Custos de Produtos (inventário)	Resultado Econômico
Vendas	Despesas Departamentais Resultado Contábil	Resultado Econômico

0  
↓  
60  
Tempo (dias)

## 2ª. Função – Classificação Temporal da Informação

A classificação da transação envolve as questões relacionadas à identificação de um determinado evento, a natureza econômica dos recursos (plano de contas) e ao destino (plano de entidades) da transação.

Dessa maneira, para processar a classificação, o modelo deve contemplar três elementos básicos: plano de eventos, plano de entidades e plano de contas.

### Plano de Eventos

Segundo Li (1983: p. 4), “os eventos que afetam uma organização compreendem seu ambiente” Assim, um recurso econômico consumido ou gerado pela empresa, ou por uma de suas atividades através de uma transação deve estar relacionado a um determinado evento, ou seja, à relação de um recurso econômico com a empresa se materializa através de uma transação que acaba por alterar o patrimônio desta.

Os eventos econômicos possuem as seguintes características:

- 1) alteram a situação patrimonial da empresa;
- 2) são previsíveis e, portanto, podem ser estruturados num sistema de informação;
- 3) dizem respeito ao desempenho da organização e acabam refletindo os modelos de decisão restritos dos gestores;
- 4) seus efeitos são mensuráveis monetariamente.

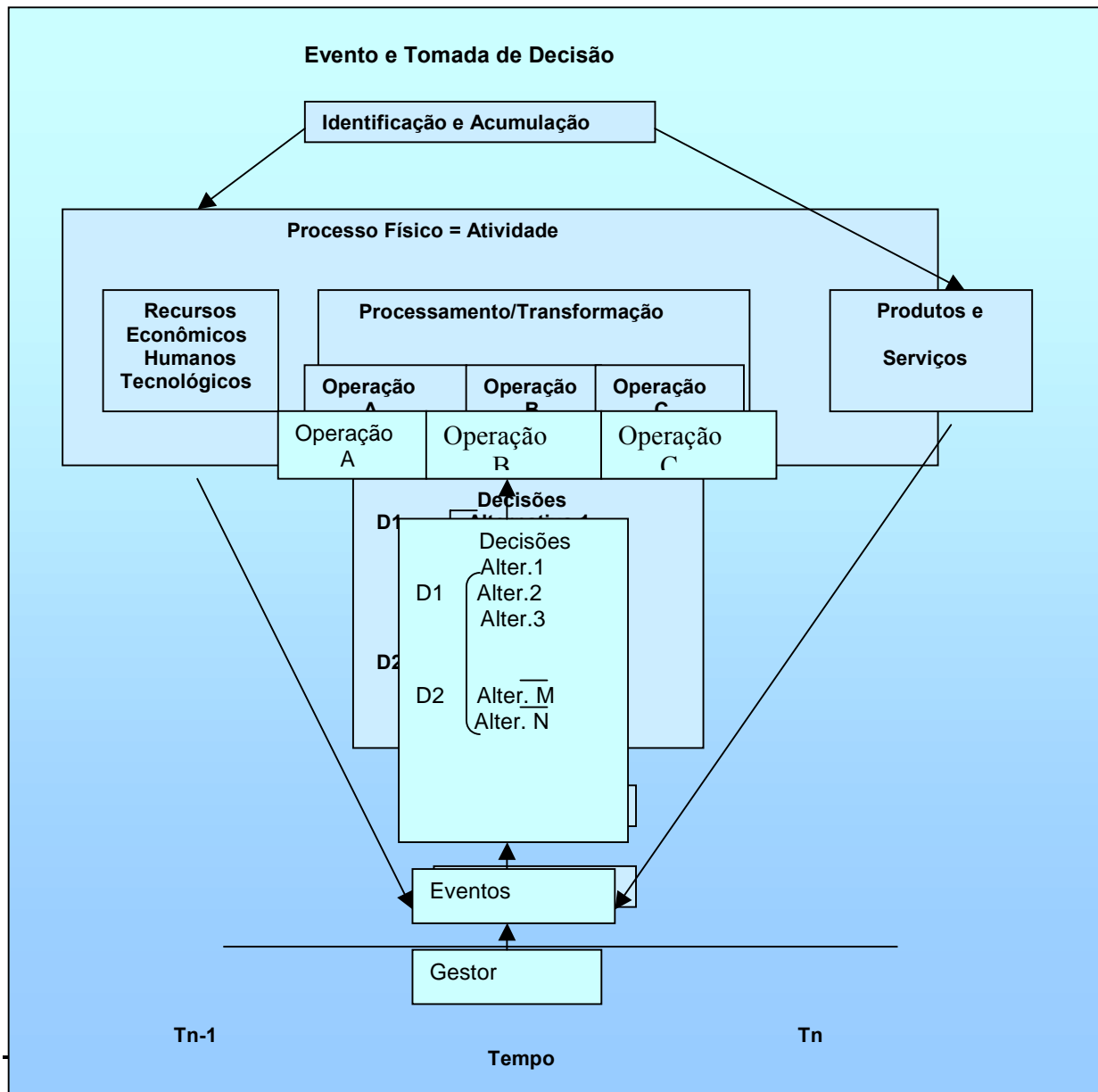
Os principais eventos econômicos de uma empresa estão relacionados com os objetivos-fim das atividades empresariais, tais como: venda, produção, finanças, compras, etc. Entretanto, uma mesma área realiza mais de um evento, como o exemplo de plano de eventos para uma área de produção demonstra:

- Produção;
- Transferência de Produtos;



- Devoluções de Produtos Acabados;
- Requisições ao Almoxarifado;
- Devoluções ao Almoxarifado;
- Estocagem na Produção;
- Avarias de Produtos.

A planificação correta dos diversos eventos econômicos no modelo de identificação e acumulação de resultado, considerando a relação destes com o sistema organizacional, permite ao sistema de informação contemplar os seguintes aspectos: **(a) processo de simulação** - pois os gestores tomam decisões sobre os eventos econômicos (Figura 6); **(b) avaliação de resultado** - é possível apurar o que cada evento econômico de um mesmo centro de resultado contribuiu para a margem total dessa unidade administrativa; assim, em conjunto com a forma de custeio padrão, são geradas informações sobre as margens de contribuições dos produtos e eventos para apoiar os gestores na avaliação de resultado.



• **Plano de Entidades**

O modelo de identificação de custos e receitas deve contemplar, para auxiliar no processo de localização dos eventos descrito no item anterior, a relação entre os recursos econômicos envolvidos numa transação e pelo menos uma entidade da empresa. Em primeiro lugar, deve relacionar o evento com a sua unidade causadora e posteriormente, localizar as variáveis desse evento e os aspectos físicos e funcionais da atividade em questão. Denomina-se o conjunto de unidades causadoras e dos aspectos físicos e funcionais como plano de entidades.

Entidade é qualquer unidade da empresa que tem a capacidade de identificar e acumular, segundo o seu destino, os custos e receitas. Então, ela pode ser de natureza funcional, conforme o sistema organizacional da empresa, ou um objetivo (produto, lote de produtos, projetos, turno de trabalho, etc.).

A amplitude do plano de entidades dependerá do nível de informação desejado pelo gestor e do sistema organizacional adotado pela empresa, já que o sistema de apuração deve estar contabilizado com ele.

A importância da definição do plano está relacionada com a controlabilidade, apoiando a geração de informações para avaliações de desempenho (unidades administrativas) e do resultado (produtos e serviços).

• **Plano de Contas**

Os dados de uma transação devem ser classificados dentro do modelo segundo a natureza econômica de recursos envolvidos, o que é feito através de um plano de contas. Segundo Franco (1979: p.67), é “na elaboração prévia de completo elenco de todas as contas necessárias aos registros contábeis da empresa, com a respectiva classificação e codificação”, sendo a conta uma unidade identificadora por natureza dos recursos, produtos e serviços.

Para a elaboração de um plano de contas, sugere-se que:

- (a) o plano deve atender aos objetivos e premissas do sistema de apuração em questão;
- (b) a classificação deve partir sempre dos grupos mais genéricos para os mais específicos;
- (c) a terminologia adotada deve indicar com clareza os recursos envolvidos;
- (d) deve ser flexível suficiente para possíveis alterações futuras.

**3ª Função – Registro da Transação**

**Método de Escrituração**

Após o reconhecimento e a classificação da transação, resta efetuar o registro. A classificação determina os parâmetros de localização dos dados da transação, que são utilizados para o processamento dos registros. Para a correta identificação dos efeitos patrimoniais, o modelo deve adotar o método de escrituração das partidas-dobradas.

### Modelo de Acumulação

Basicamente o modelo de acumulação contempla a forma de acumulação das transações. Existem duas funções básicas no modelo que agem em momentos distintos.

A primeira função diz respeito ao ato de inserir os dados das transações, de forma organizada, ao modelo, ou seja, o processo de coleta dos dados, que ocorre antes do processo de identificação, deve ser organizado segundo procedimentos definidos pela empresa, que devem estar coerentes e consistentes com os sistemas de informações envolvidos.

A segunda função contempla a questão do armazenamento dos dados identificados, ou seja, a partir do momento em que a transação é reconhecida, classificada e registrada, seus dados são armazenados junto aos demais dados das transações de mesmo evento, destino, natureza e período de tempo. Decorrem daí cinco agentes acumuladores básicos: evento, conta, unidade causadora, objeto e tempo.

A partir disso, pode-se realizar a seqüência do processo de acumulação de resultado, evidenciando como o resultado econômico é formado, conforme a Figura 7 demonstra.

Assim, a soma das margens de contribuição das transações de um evento forma a margem de contribuição do evento; a soma das margens de contribuição dos diversos eventos, que ocorrem numa atividade, forma a sua contribuição; a soma das contribuições das atividades de um departamento forma a contribuição do departamento; e a soma das contribuições dos diversos departamentos de uma empresa forma o resultado econômico da empresa.

Portanto, o modelo completo é capaz de realizar a identificação e acumulação das transações, permitindo a comparabilidade e evidenciando a proporcionalidade das variáveis dos diversos eventos econômicos.

FIGURA 7

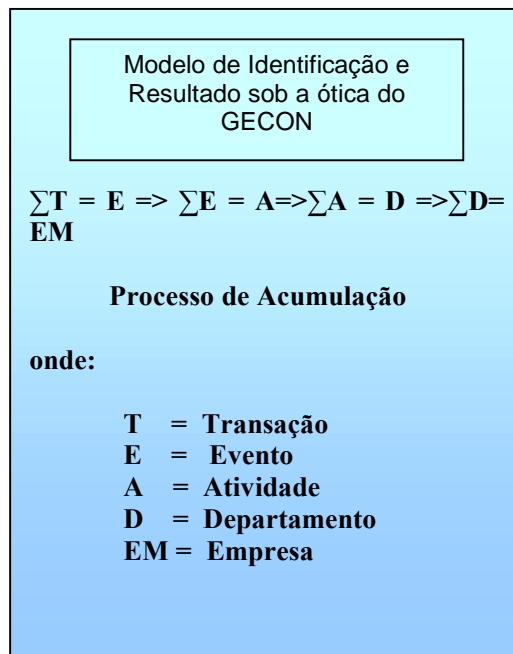
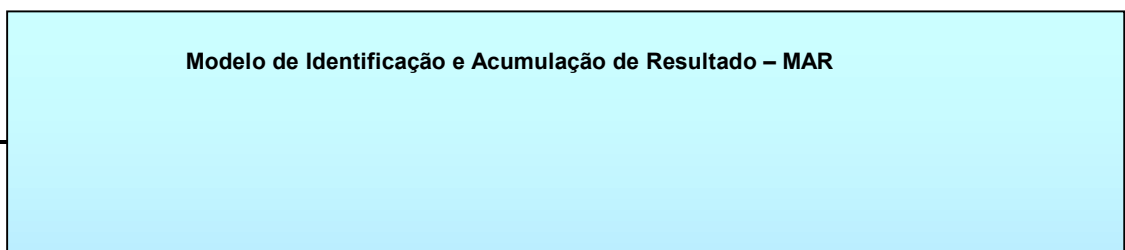
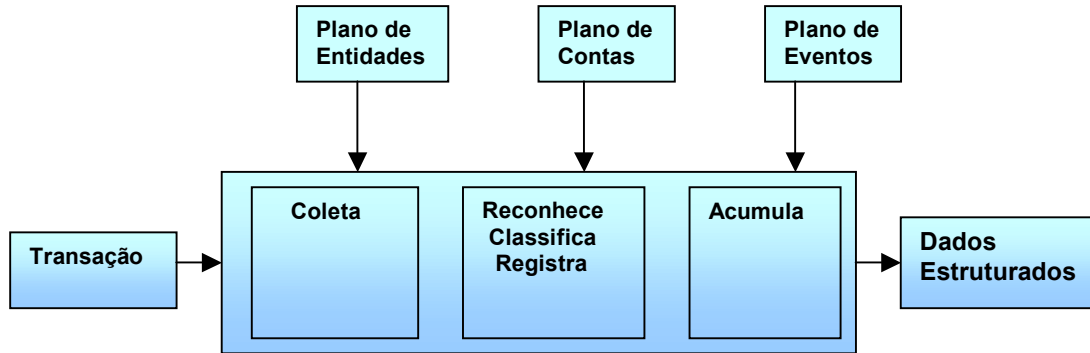


FIGURA 8





Em Resumo, a figura 8 como demonstra, a sistemática do modelo é a seguinte: 1º passo – coletar os dados referentes às transações; 2º passo: reconhecer, classificar e registrar cada transação coletada; e 3º passo: - acumular os dados das transações segundo os parâmetros de identificação. Como produto final, é formado um banco de dados estruturados.

### Matriz do Modelo

A matriz abaixo é um exemplo do modelo de identificação das necessidades por informações dos gestores.

Catelli<sup>3</sup> afirma que “ a transação é a entidade geradora de resultados. A eficácia empresarial é obtida pela eficácia de cada transação realizada dentro de um evento econômico e cada evento, por ter um modelo de decisão específica, deve possuir um modelo de identificação e acumulação coerente com suas particularidades”.

A partir das variáveis (recursos) que influenciam o evento, é definida a estrutura de receitas e custos (coluna A), ou seja, o plano de contas para a classificação dos dados. Estas variáveis são decorrentes dos seguintes fatores: métodos de custeio, sistema de mensuração e aspectos físicos.

Na linha 1, esta o plano de entidades do modelo, que é composto, no caso desta matriz, de lote de produto, produto por turno, produto, centro de resultado, área de responsabilidade, divisão e empresa.

Transação	A	B	C	D	E	F	E	G
1	Lote de Produto	Turno de Produção	Produto	Centro de Resultado	Área de Responsabilidade	Divisão	Empresa	
2	Receita							
3	Custo A							
4	Custo B							
5	Custo C							
6	Custo D							
7	Custo E							

O plano deve estar de acordo com aspectos físicos e organizacionais “causadores” e os “objetos” do evento. A seguir, são tratadas cada uma das entidades exemplificadas:

- **Lote do produto** – esta entidade pode representar uma ordem de produção de um produto, ou a quantidade de um produto elaborado num período de tempo (lote temporal), dependendo das características da produção de atividade em questão;
- **Produto por Turno** – Trata-se de um exemplo da entidade “Tempo” aplicada para identificar e acumular custos e receitas.
- **Produto** – pode ser uma entidade acumuladora dos resultados de todos os lotes de um determinado produto, ou simplesmente ser o produto unitário, dependendo do ambiente de produção;
- **Centro de Resultado** – é uma unidade identificadora e acumuladora que representa o local onde ocorrem as ações e atividades que compõem o processo produtivo como um todo ou parte dele;
- **Área de Responsabilidade** – é a entidade que acumula os custos e receitas de todos os centros de resultados que estão sob sua responsabilidade, ou seja, existe um gestor com autoridade e autonomia definidas para ser o responsável pela área.
- **Divisão/Empresa** – são entidades acumuladoras de resultados das diversas áreas de responsabilidade, podendo ou não estar disponíveis para a identificação e acumulação de custos ou receitas comuns.

**3. Esta afirmação foi extraída de anotações feitas em sala de aula, na disciplina “Análise de Custos” ministrada pelo Professor Armando Catelli no segundo semestre de 1992.**

Máquina, molde, projeto, processo, serviço, etc. São outros exemplos de entidades que, dependendo das atividade, podem ser utilizados. Na realidade, a definição do plano de entidades, e das próprias entidades depende das características físicas da atividade, da qualidade dos sistemas operacionais de planejamento e controle e da necessidade por informações dos gestores. A importância de um plano de entidades é conseguir evidenciar a relação de causas efeito, isto é, um custo ou uma receita só ocorre com a ocorrência da entidade.

Dessa maneira, a matriz do modelo propicia uma visão completa dos diversos comportamentos de cada elemento de receita ou custo da transação, permitindo a análise de custos e análise de resultado, num sentido amplo, e a controlabilidade das variáveis de um evento por uma unidade administrativa.

Por fim, dentre todos os aspectos abordados referentes ao modelo, cabe destacar abaixo os seguintes pontos:

**(1)** para refletir as mutações ambientais que afetam a empresa, o modelo deve identificar e acumular corretamente (refletir o físico-operacional) as transações que alteraram o patrimônio desta, dentro dos limites de sua responsabilidade;

**(2)** quanto a identificação correta das transações, deve ser considerado que: **a)** o momento de realização da receita deve ser o mesmo momento da geração da riqueza; **b)** o plano de eventos deve abranger todas as ocorrências que alterem o patrimônio da empresa; **c)** o plano de entidades deve

representar com fidelidade os produtos/serviços, processos físico-operacionais e o sistema organizacional da empresa; **d)** o plano de contas deve refletir na natureza dos recursos aplicados ou gerados pela empresa; e **e)** o método de escrituração deve ser o sistema de partidas dobradas;

**(3)** no que se refere a acumulação correta, observa-se que: **a)** a coleta de dados deve obedecer a estrutura determinada pela identificação, equacionando a entrada de dados no sistema; **b)** a acumulação de dados deve ser realizada tendo como agentes os parâmetros definidos pelo modelo de identificação (período, evento, entidade e conta); e **c)** o processo de acumulação deve começar a partir da transação, respeitando e refletindo as relações entre os eventos e entidades.

Cabe ainda ressaltar que o modelo de identificação e Acumulação de Resultado – MIAR proporciona a flexibilidade total do sistema de apuração de resultado para a formatação de relatórios.

A utilização de conceitos como: de conceitos como: evento, entidade e conta possibilita que o gestor analise uma determinada situação sob vários ângulos, a partir da combinação destas variáveis.

### Conclusões

O quadro comparativo a seguir, mostra as principais diferenças entre os sistemas de acumulação de custos entre o sistema de acumulação de custos tradicional e o modelo MIAR, proposto.

#### Quadro Comparativo

##### Tradicional

##### MIAR

1	Voltado para eficiência do sistema contábil.	Voltada para eficácia do sistema contábil (atende ao princípio da accountability)
2	Atende aos princípios e convenções contábeis.	Atende às necessidades informativas do usuário.
3	Adota a dimensão temporal da Contabilidade Financeira.	Adota a dimensão temporal do usuário.
4	Acumula dados por atividades. Acumula custos.	Acumula dados enfocando os eventos
5	Ênfase no custo do produto.	Acumula custos e receitas.
6	E aplicado na produção.	Ênfase no resultado
7	Propicia a apuração do resultado contábil.	É aplicando em todas as atividades da

	empresa	
8	Restringe a classificação e a análise de custos.	Propicia a apuração do resultado econômico
9	Controlabilidade parcial	Propicia a visualização de todos os Comportamentos de cada elemento de custo ou receita
10	Aplicação restrita a finalidade específica.	Controlabilidade Total.
11	Aplicação restrita à finalidade específica	Aplicação genérica (para qualquer de apuração)

O modelo **MIAR** é aplicado em trabalhos de consultoria realizados pelo Laboratório do Núcleo GECON da FIEPECAFI/USP - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo, não só em empresas industriais, como também de outros setores econômicos (Instituições financeiras e serviços).

### Resumo

O presente artigo trata da concepção do Modelo de identificação e Acumulação de Resultado - MIAR, para atender a um sistema de apuração de resultado baseado nos conceitos de Gestão Econômica - GECON.

O problema amplo que se observa e o obsolescimento dos sistemas de contabilidade e de custos tradicionais para a gestão empresarial; no âmbito restrito, constata-se a ineficácia dos sistemas de acumulação de custos para apoiar os referidos sistema.

A partir da apresentação e conceituação do sistema de apuração de resultado, localiza-se o tema desse trabalho e, posteriormente, são tratados seus conceitos e suas principais funções.

### Referências Bibliográficas

**ANTHONY, Robert N. & WELSCH, Glenn A.** - Fundamentals of Management Accounting Illinois: Richard D. Irwin Inc. 1981.

**BIO, Sergio R.** - Desenvolvimento de Sistemas Contábeis –Gerenciais: Um Enfoque Comportamental e de Mudança Organizacional. São Paulo: 1987. Tese de Doutorado - FEA USP.

**CATELLI, Armando** - Sistema de Contabilidade de Custos Estânda. São Paulo: 1972. Tese do Doutorado - FEA USP

**CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo** - Mensuração de Atividades: Comparando o ABC X GECON - Caderno de Estudos, São Paulo: FIEPECAFI. n.8 . abril 1993.

-----&-----, - Algumas Reflexões sobre o Sistema "Activity Based Costing In: Jornada de Contabilidade. Economia Administração do Cone Sul (XVII: 1994. Santos). Anais, São Paulo, 1994.

**CRUZ, Rosany 1.**- Uma Contribuição a Definição de um Modelo Conceitual para Gestão Econômica. São Paulo 1991 Dissertação de Mestrado. FEA USP.

**FRANCO, Hilário** - Contabilidade Comercial. 12. edição, São Paulo. Atlas, 1979

**GUERREIRO, Reinaldo** - Modelo Conceitual de Sistema de Informação de Gestão Econômica: Uma contribuição a Teoria da Comunicação da Contabilidade. São Paulo: 1989 Tese de Doutorado, FEA USP.

-----& ----- Sistema de Custo Direto Padrão: Estruturação e Processamento Integrado com os Princípio da Contabilidade Geralmente Aceitos. São Paulo: 1984. Dissertação de Mestrado, FEA USP.

**HENDRIKSEN, Eldon S.**- Accounting Theory. - 4. ed.. Illinois: IRWIN, 1982.

**HORNGREN, Charles T. & FOSTER. George** - Cost Accounting: A Managerial Enphasis. 6th. Ed. New Jersey Prentice-Hall Inc. 1987

**KAPLAN, Robert & JOHNSON. H Thomas** - Contabilidade Gerencial A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas. Rio de Janeiro: Campos, 1993.

**LI, David H.** - Accounting information Systems: A Control Emphasis. Illinois. Richard D.. Irwin Inc.1983.

**MAURO, Carlos A.** - Preço de Transferência Baseado no Custo de Oportunidade: Um Instrumento pala a Formação da Eficácia Empresarial São Paulo :1991. Dissertação de Mestrado. FEA USP.

**MOSIMANN. Clara P.: ALVES. OSMAR & FISCH, Silvio** – Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas. Florianópolis: Editora UFSC, 1993.

**PARISI, Cláudio** - Uma Contribuição ao Estudo de Modelos de Identificação e Acumulação de Resultado. São Paulo. 1995. Dissertação de Mestrado, FEA/USP.

**PELEIAS, Ivan R.** - Avaliação de Desempenho: Um Enfoque de Gestão Econômica. São Paulo 1992 Dissertação no Mestrado FEA/ USP.