

A relevância da Contabilidade Gerencial: caminhos alternativos para a avaliação dos custos nas empresas

Altair Borgert

LÉO SCHNORRENBURGER

Resumo:

Este artigo ressalta a problemática da relevância das informações contábeis sobre os custos. Num contexto cada vez mais competitivo sente-se a necessidade de mudanças nos procedimentos contábeis tradicionais. Neste sentido, questiona-se os atuais sistemas por não atenderem às necessidades dos gerentes nos processos de tomada de decisões estratégicas e identificam-se os aspectos mais importantes relacionados com a estruturação de modelos de avaliação de custos. Para tanto, abordam-se diversas teorias que podem contribuir para suprir a carência dos modelos tradicionais. São temas de discussão: a Teoria dos Ganhos e das Restrições (TOC); o Balanced Scorecard (BSC) e a formação de um modelo de Gestão Estratégica de Custos (GEC). O estudo justifica-se em função de que os atuais modelos de mensuração e análise de custos não se preocupam com a variável avaliação de custos. Numa perspectiva de posicionamento estratégico da empresa, o julgamento das variáveis envolvidas é fator determinante para o sucesso empresarial, o qual não pode ser ignorado.

Palavras-chave:

Área temática: *Mensuração de Custos*

A relevância da Contabilidade Gerencial: caminhos alternativos para a avaliação dos custos nas empresas

Autores:

Altair Borgert

Doutor, Professor da UFSC

Léo Schnorrenberger

Mestrando

Universidade Federal de Santa Catarina

Departamento de Ciências Contábeis/CSE

Laboratório de Gestão Contábil da Informação

RESUMO

Este artigo resalta a problemática da relevância das informações contábeis sobre os custos. Num contexto cada vez mais competitivo sente-se a necessidade de mudanças nos procedimentos contábeis tradicionais. Neste sentido, questiona-se os atuais sistemas por não atenderem às necessidades dos gerentes nos processos de tomada de decisões estratégicas e identificam-se os aspectos mais importantes relacionados com a estruturação de modelos de *avaliação* de custos. Para tanto, abordam-se diversas teorias que podem contribuir para suprir a carência dos modelos tradicionais. São temas de discussão: a Teoria dos Ganhos e das Restrições (TOC); o Balanced Scorecard (BSC) e a formação de um modelo de Gestão Estratégica de Custos (GEC). O estudo justifica-se em função de que os atuais modelos de mensuração e análise de custos não se preocupam com a variável *avaliação de custos*. Numa perspectiva de posicionamento estratégico da empresa, o julgamento das variáveis envolvidas é fator determinante para o sucesso empresarial, o qual não pode ser ignorado.

1. INTRODUÇÃO

A competição entre as empresas aumentou nos últimos anos e gerou, conseqüentemente, uma necessidade de modernização na gestão empresarial. Assim, nas últimas décadas, intensificaram-se os debates a respeito das novas e modernas técnicas de gestão e controle dos custos. Neste sentido, teorias e sistemas de gestão foram desenvolvidos para auxiliar os gestores na tarefa de

manter a lucratividade das empresas em níveis desejados, bem como fazer frente à concorrência. Sob este paradigma predominante, a contabilidade herdou um importante desafio, qual seja o de identificar quais são os novos critérios, bem como as novas dimensões, que devem ser levadas em consideração para avaliar os custos nas empresas.

Neste contexto, questiona-se a relevância dos sistemas de contabilidade de custos tradicionais por não atenderem às necessidades dos gerentes nos processos de tomada de decisões estratégicas. Os relatórios de custos já não são suficientes para suprir gerentes com boas informações, principalmente porque as decisões extrapolam o âmbito do valor monetário quando envolvem questões de longo prazo, relacionadas com a sobrevivência das organizações.

Assim, este trabalho reconhece as limitações dos modelos tradicionais de análise de custos e tem como objetivo a identificação dos aspectos mais importantes relacionados com a estruturação de modelos de avaliação de custos, no sentido de aumentar a sua relevância para o processo de tomada de decisão. Para tanto, abordam-se diversas teorias que podem contribuir para suprir a carência dos modelos tradicionais. Assim, são temas de discussão do presente trabalho os seguintes tópicos: a Teoria dos Ganhos e das Restrições (TOC); o Balanced Scorecard (BSC) e a formação de um modelo de Gestão Estratégica de Custos (GEC).

É oportuno ressaltar que a problemática envolvida no presente trabalho representa uma tentativa de melhorar as informações de análise dos custos das empresas ao munir gerentes e colaboradores de informações úteis para a tomada de decisões estratégicas e de longo prazo.

Tal estudo justifica-se em função de que os atuais modelos de mensuração e análise de custos não estão preocupados com a variável *avaliação de custos*. Numa perspectiva de posicionamento estratégico da empresa, o julgamento das variáveis envolvidas num sistema de custos é fator determinante para o sucesso empresarial, o qual não deve ser ignorado.

2. ABORDAGENS QUE DIRECIONAM A CONTABILIDADE GERENCIAL

A utilidade da contabilidade gerencial está sendo questionada de inúmeras formas nas últimas décadas e a solução desta crise parece não estar próxima. De acordo com Shank e Govindarajam (1997), a causa principal do problema está na gestão tradicional dos custos, por não atender as necessidades dos gerentes na tomada de decisões estratégicas. Os tradicionais relatórios de custos já não são mais suficientes para suprir gerentes com boas informações, necessárias para a tomada de decisão.

Nos últimos trinta anos, registrou-se a transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos. Este foi um grande passo para o avanço da contabilidade em direção às novas perspectivas e necessidades dos gerentes. Entretanto, ainda há muito a fazer para transformar a análise gerencial de custos em gestão estratégica de custos (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Por isso, novas abordagens estão surgindo nos mais diversos contextos.

A contabilidade tem buscado, por meio de diversos métodos e formas, melhorar a qualidade das informações gerenciais. Porém, as tentativas de desvincular os relatórios gerenciais de medidas financeiras ou monetárias não têm sido bem sucedidas.

Alguns críticos da contabilidade tradicional, entre outros Goldratt (1991), Shank e Govindarajam (1997), Kaplan e Norton (1997), têm sugerido caminhos alternativos para medir o sucesso das empresas. De acordo com os autores, a solução para a perda da relevância da contabilidade passa, obrigatoriamente, pela inclusão de novas metodologias que permitam uma visão global das empresas. Entretanto, é consenso de que novas metodologias precisam ser testadas, melhoradas e aprofundadas para torná-las verdadeiras ferramentas estratégicas para as organizações.

Na seqüência, apresentam-se algumas destas teorias que estão no centro das discussões da gestão estratégica de custos nas empresas e que possibilitam um olhar diferente sobre os sistemas de análise de custos.

2.1. A Teoria das Restrições (TOC)

Também conhecida como teoria do ganho, trata da identificação das restrições nos sistemas produtivos com a finalidade de melhorar a produção e aumentar o lucro das empresas. De acordo com Corbett Neto (1997), a Teoria das Restrições teve início na década de 1970 – mais precisamente em 1978 – com o físico de origem israelense Eliyahu Goldratt.

Segundo esta teoria, um passo decisivo para o bom desempenho de um sistema é o reconhecimento da existência de restrições que inibem o seu crescimento. Estas restrições, também chamadas de gargalos, significam o elo mais fraco em uma corrente. As restrições podem ser tanto internas – uma máquina quebrada, trabalhadores doentes, greves etc. – quanto externas – oriundas de fatores que fogem ao alcance da empresa, tais como: a reação dos clientes em relação aos produtos da empresa, a aprovação de normas mais rígidas por parte do governo, a influência de organizações não-governamentais, o clima etc.

Segundo Goldratt (1991), a meta da empresa é ganhar dinheiro, o mais possível. Para o autor, as estratégias da empresa devem estar direcionadas para o alcance desta meta tanto no curto quanto no longo prazo. A *Teoria das Restrições* é composta por três medidas, que, segundo o autor, são as responsáveis para atingir a meta da empresa, ou seja, o lucro. São elas: o *Ganho*, o *Inventário* e as *Despesas Operacionais*.

Goldratt e Cox (1993) observam que o ganho é sempre definido através da palavra dinheiro. Assim, “ganho é o dinheiro que entra. Inventário é o dinheiro atualmente dentro do sistema. E despesa operacional é o dinheiro que temos que desembolsar para que o ganho aconteça” (p. 84). Os autores argumentam que desta forma há uma medida para cada uma destas definições, ou seja, uma para o dinheiro que entra, uma para o dinheiro que está retido ou circulando na fábrica e uma para o dinheiro que sai.

Com estruturas cada vez mais verticalizadas e a tecnologia de automação tomando conta das empresas, é preciso criar formas mais eficientes para o cálculo

do custo empresarial. Goldratt e Cox (1993) afirmam que o melhor custo é aquele que permite o maior ganho para a empresa.

Neste sentido, chama-se atenção para a importância do resultado global da empresa e a necessidade de perseguir ganhos incrementais. A *teoria do ganho*, criada por Goldratt (1991) em substituição às teorias de custos, foge um pouco das tradicionais e acadêmicas regras estabelecidas e discutidas nos textos de contabilidade gerencial. Segundo o autor, o mais importante para as empresas é balancear o fluxo e não as capacidades. No *mundo dos ganhos*, as restrições determinam o sucesso das empresas, em substituição a tradicional função que os produtos exerciam no *mundo dos custos*. Para Goldratt (1991), cada minuto perdido na restrição representa um minuto perdido para o sistema global. Assim, o único momento em que a empresa apresenta um problema, ou, o único instante em que lançar um novo produto tem impacto sobre outros fatores é quando há algo que não se tem o suficiente, ou seja, uma restrição.

Atualmente, quem determina o preço de venda dos produtos é o mercado, e para obter lucro é preciso que o preço cobrado seja maior que a combinação do investimento no inventário e o custo operacional total por unidade. Isso invalida a antiga fórmula de composição do preço de venda com base no custo do produto mais uma margem de lucro desejada. No *mundo dos ganhos* (GOLDRATT; COX, 1993) a meta da empresa é ganhar dinheiro o máximo possível, tendo como principal preocupação a liquidez da empresa medida pelo fluxo de caixa. No entanto, a satisfação do cliente externo, bem como os empregados da empresa, também devem receber especial atenção.

As normas e procedimentos do *mundo dos custos* são vistos com cautela. Para os autores, elas em nada contribuem para o ganho da empresa. Com medidas de eficiência locais (por máquina ou atividade) o resultado global da empresa é prejudicado. Muitas organizações perdem esforços e recursos com atividades que julgam ser a meta da empresa, como produzir mais, atender bem os clientes, fazer boas compras ou fabricar com qualidade. Tudo isso é muito importante para o sucesso da empresa, mas são apenas meios para se atingir melhores ganhos. Afinal, de nada adianta ser excelente em algumas destas atividades se a empresa globalmente operar com prejuízo.

No mundo dos ganhos só há uma coisa que importa: o resultado (lucro) global da empresa. Não se fala em lucro do produto ou lucro das atividades, apenas no lucro da empresa. Desta forma, a questão principal gira em torno da decisão de como explorar melhor as restrições do sistema para permitir o máximo de ganho possível para a organização.

2.1.1. Os gargalos e as restrições

De acordo com Noreen et al (1996), qualquer sistema real deve possuir ao menos uma restrição, e toda organização com fins lucrativos, deve ter pelo menos uma restrição que a iniba de aumentar seus lucros. Caso não houvesse nenhuma restrição, a produção e o lucro seriam ilimitados. Entretanto, pode haver mais de uma restrição ao mesmo tempo e em momentos diferentes, fato comum na maioria das empresas. Desta forma, quanto mais restrições houver, maiores as limitações da produção e dos lucros da empresa.

Uma das limitações da contabilidade gerencial está na preocupação com a máxima eficiência dos recursos. Assim, geram-se excessos de produção em algumas atividades e acumula-se inventário na frente de outra atividade que seja um gargalo. Goldratt e Cox (1993) chamam a atenção para o fato de que a ativação de um recurso e a sua utilização não são sinônimos. Desta forma, a ativação de um recurso não-gargalo até o máximo é um ato não planejado e que deve ser desencorajado. Um sistema de ótimos localizados não significa um sistema ótimo do todo da empresa. Pelo contrário, trata-se de um sistema ineficiente.

Segundo Goldratt (1991), uma das questões que os gerentes devem procurar responder é quantas restrições há no sistema. Para o autor, isso depende da quantidade de correntes independentes existentes no sistema. Todavia, não são muitas numa mesma organização. Mas elas devem ser identificadas logo que aparecem para evitar perdas no sistema, uma vez que uma hora perdida em um gargalo significa uma hora perdida para o sistema todo.

Desta forma, a vantagem competitiva das empresas está centrada em quão bem estas gerenciam as restrições que aparecem em seus sistemas.

2.2. O *Balanced Scorecard* (BSC)

Nos últimos anos, modernas teorias e sistemas de gestão foram desenvolvidos na tentativa de aumentar o grau de utilidade das informações contábeis para auxiliar os administradores na tomada de decisão. Neste sentido, Kaplan e Norton (1997) buscam alternativas através do *Balanced Scorecard* (BSC). Este método é essencialmente a fixação ou elaboração de medidas financeiras e não financeiras referentes aos fatores críticos de sucesso das empresas.

A inovação desta concepção é que os componentes do BSC são projetados de forma integrada, tal que reforcem um ao outro e indiquem o caminho para o futuro da empresa. Um *Balanced Scorecard* bem projetado deve combinar medidas de desempenho passadas com medidas e direcionadores de desempenho futuro. Kaplan e Norton (1997) sugerem a divisão da empresa em quatro perspectivas diferentes, quais sejam: a perspectiva *Financeira*, dos *Clientes*, dos *Processos Internos* e do *Aprendizado e Crescimento*. Por meio destas quatro perspectivas, os gerentes procuram medir a importância, a evolução e contribuição de cada uma das áreas da organização na definição de estratégias para atingir a meta da empresa. Este foco foi considerado necessário dado que os tradicionais sistemas de informações gerenciais não são mais suficientes como medidas de desempenho no novo ambiente industrial.

Os resultados contábeis de ontem são ineficazes para ajudar os gerentes nas decisões estratégicas para o futuro da organização (JOHNSON; KAPLAN, 1993). Além dos relatórios financeiros, outras informações são importantes para definir o sucesso futuro da empresa. Desta forma, itens como treinamento, inovação dos sistemas internos e de serviços que agregam valor aos clientes, a qualidade dos serviços de venda e pós-venda, bem como os benefícios oriundos do avanço tecnológico em pesquisa e desenvolvimento representam um diferencial competitivo para as empresas.

Para Johnson e Kaplan (1993), as empresas necessitam de sistemas capazes

de motivar e avaliar o desempenho dos seus gerentes e empregados em todas as frentes. Assim, os sistemas devem ser capazes de fornecer os sinais apropriados – de acordo com as funções e responsabilidades de cada funcionário – revelar os pontos críticos do sistema e permitir que incentivos sejam distribuídos para quem merece. Um BSC bem estruturado fornece essas informações.

Desta forma, o *Balanced Scorecard* procura integrar perspectivas financeiras com as perspectivas do cliente, dos processos internos e do aprendizado e crescimento, ao munir gerentes e administradores de informações úteis na perspectiva de uma visão focada em estratégias de ganho no longo prazo para a empresa.

2.3. A Gestão Estratégica de Custos (GEC)

A contabilidade gerencial, por muitos anos, tem sido um sistema útil nas empresas para o apoio na tomada de decisão. Atualmente, entretanto, alguns especialistas da área apontam limitações da contabilidade gerencial neste campo. Uma das principais questões diz respeito às decisões estratégicas e de longo prazo. Neste sentido, Shank e Govindarajan (1997) enfatizam a necessidade dos gerentes em ficarem atentos ao fato de que os sistemas de custos em qualquer organização devem sempre considerar os planos e preocupações estratégicas. Para os autores, os sistemas de contabilidade gerencial são um componente importante e necessário na definição de estratégias da empresa para alcançar o sucesso competitivo.

De acordo com Johnson e Kaplan (1993), as informações fornecidas pela contabilidade gerencial são “atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes” (p. 1). Os autores argumentam que, apesar dos esforços e recursos despendidos na produção de relatórios e demonstrativos de todo tipo, a contabilidade gerencial apresenta dificuldades para medir de forma eficaz, o aumento ou diminuição do valor econômico da empresa. Esta é uma das razões para o surgimento da Gestão Estratégica de Custos.

Na Gestão Estratégica de Custos, o gerenciamento de custos requer um enfoque mais amplo e externo à empresa. Desta forma, engloba a cadeia de valor completa do produto, que compreende não somente os fornecedores diretos, mas também os que estão atrás dele na cadeia produtiva, como também os clientes diretos e até os consumidores finais. Enquanto a contabilidade gerencial se restringe às questões mais internas da empresa, a Gestão Estratégica de Custos procura orientar gerentes e decisores para estratégias mais amplas e de longo prazo da empresa.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a essência da contabilidade gerencial é a manutenção de resultados, a solução de problemas e o direcionamento da atenção. Para os autores, muitas das questões em torno dos custos na contabilidade gerencial se concentram na concepção *do que fazer*. Entretanto, na GEC a questão mais importante é *porque* fazer isso.

De acordo com Shank e Govindarajan (1997), a Gestão Estratégica de Custos surgiu da combinação de três temas vinculados à gestão estratégica das empresas. São eles:

- Análise da cadeia de valor;
- Análise do posicionamento estratégico; e
- Análise dos direcionadores de custos.

Na perspectiva destes temas, a informação de custos tem outro sentido se comparado à contabilidade gerencial tradicional, conforme é visto a seguir.

De acordo com Porter (1989), a *cadeia de valor* de uma empresa é o seu conjunto de atividades criadoras de valor, desde a origem da matéria-prima, até a entrega do produto final ao consumidor. Neste sentido, Shank e Govindarajam (1997) chamam a atenção para a necessidade de análise dos custos da cadeia de valor completa do produto, ao contrário da contabilidade gerencial que está voltada apenas para os problemas internos da organização. Assim, alguns dos problemas de gestão de custos podem ser consequência da falta de compreensão do seu impacto na cadeia de valor global do produto.

O *posicionamento estratégico*, por outro lado, determina a forma pela qual a empresa pretende competir, ou seja, pelo menor custo ou pela diferenciação (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997). Na Gestão Estratégica de Custos, o tratamento dispensado aos custos não obedece aos sistemas tradicionais da contabilidade gerencial. Eles, agora, são tratados na perspectiva de maximizar o resultado da empresa em função da escolha do seu posicionamento estratégico.

Por fim, os *direcionadores de custos* representam a terceira e última chave da Gestão Estratégica de Custos. De acordo com Shank e Govindarajam (1997), os direcionadores estratégicos de custos diferem de forma significativa dos direcionadores de custos da contabilidade tradicional, onde basicamente o volume de produção é considerado como a única causa da variação dos custos da fábrica. Na Gestão Estratégica dos Custos, o custo é causado por muitos fatores que se inter-relacionam de forma complexa. Portanto, compreender o comportamento dos custos significa compreender a interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação.

Para Shank e Govindarajam (1997), as abordagens baseadas em volumes para calcular o custo dos produtos são inadequadas e representam uma falha grave da maioria dos sistemas de contabilidade gerencial.

No gerenciamento estratégico dos custos é preciso avaliar a influência da variação dos custos, juntamente com outras medidas não-financeiras, para definir as estratégias da empresa. Desta forma, fatores como a qualidade, pontualidade da entrega, respostas rápidas ao cliente, exclusividade no atendimento, entre outros, são cada vez mais importantes para determinar o sucesso das organizações. Assim, os fatores críticos de sucesso das empresas vão muito além do que as medidas financeiras são capazes de refletir. É preciso incluir novas abordagens para contemplar bases mais amplas (fatores internos e externos da empresa) e mais consistentes para a tomada de decisões nas empresas.

Para a maioria dos especialistas da área, a questão dos custos é importante para tornar a empresa competitiva na atual realidade. Desta forma, os sistemas de contabilidade devem ser projetados em apoio às operações estratégicas da companhia. Para obter sucesso nesta empreitada, novas metodologias devem ser testadas. Neste sentido, é preciso criar espaço nas empresas para permitir a entrada de novos conhecimentos e métodos que auxiliem os gestores nas suas tarefas de

tomada de decisão.

3. MENSURAÇÃO VERSUS AVALIAÇÃO DE CUSTOS

A avaliação de custos está ligada à estratégia da empresa. Incorre em entender as implicações da mudança nos custos para o futuro da organização, suas metas e objetivos de longo prazo. Assim, entende-se que a avaliação de custos contempla fatores como:

- O entendimento de suas causas, conseqüências e justificativas da sua variação para a empresa como um todo;
- A avaliação dos custos, na medida em que é importante para saber as implicações provenientes do aumento ou redução dos mesmos para o sucesso da empresa;
- A complexidade e a subjetividade, por envolverem os juízos de valor das pessoas no processo decisório. Na avaliação de alguma coisa faz-se uso da relatividade e, portanto, a avaliação depende do julgamento de quem decide, de quais são seus valores em relação à questão.

Avaliar alguma coisa é ato complexo, pois os resultados da avaliação normalmente são subjetivos e dependem do indivíduo que avalia. Assim, a avaliação não depende de fatores ou medidas externas que são comuns a todas as pessoas. Ela depende muito mais dos valores internos e individuais e, desta forma, o resultado da avaliação de algum fator ou variável é único e distinto para cada elemento. Quando alguém avalia algo, faz uso de valores e juízos pessoais, valores estes que lhe foram passados desde o momento em que nasceu – por meio dos ensinamentos dos seus pais, mestres, vizinhos, amigos etc. – até o momento atual em que faz a avaliação. Portanto, todo conhecimento e experiências acumulados ao longo da sua vida formam o caráter e capacidade de avaliação dos fatos do indivíduo.

Entende-se, pois, que a avaliação do custo se constitui no julgamento ou relativização das variáveis de custo mensuradas, com a finalidade de definir metas e estratégias específicas para a organização.

Para avaliar os seus custos, as empresas precisam saber em qual negócio estão envolvidas e o grau de importância do seu custo para a estratégia a ser seguida no longo prazo. De acordo com Hammel e Prahalad (1995), a empresa deve saber para onde vai. Para isso, os autores lembram que os gerentes devem ser capazes de definir com clareza, quais os pontos fortes da empresa, no que ela é melhor que as outras, enfim, quais são suas competências essenciais.

Mensurar é um processo mais simples e aceito entre as pessoas, uma vez que se refere a unidades monetárias de mesmo valor e de fácil interpretação. Entretanto, na avaliação incorre-se em juízos de valor e estes são diferentes para cada indivíduo. O que pode representar elevado valor para um, pode ser irrelevante para outro. A avaliação de alguma coisa implica na determinação ou julgamento de valor ou mérito que tal coisa representa para o indivíduo ou grupo que toma a decisão.

Portanto, mesmo que os sistemas tradicionais de mensuração de custos

sejam aprimorados, ainda assim eles não oferecem uma avaliação do grau de importância dos custos em termos estratégicos para as empresas. Saber os custos é importante, porém, mais importante é saber o que eles significam para a estratégia global da empresa. Os sistemas de custos (baseados em métodos como RKW, Custeio Variável, Custeio por Atividades etc.) ajudam a resolver os problemas da mensuração de custos. Todavia, eles têm dificuldades em dizer se isto é bom ou ruim para a empresa em termos estratégicos.

A questão que se pretende, não se limita à forma como são tratados os custos diretos ou indiretos de produção e nem de qual modelo de custeio a empresa se utiliza para distribuí-los aos produtos. Estas questões já fazem parte da mensuração e, portanto, já se consideram resolvidas. Mesmo com o aprimoramento dos modelos de mensuração de custos existentes, ou seja, mesmo que se consiga uma maneira de mensurar corretamente os custos – sob a ótica da matemática ou da estatística – a questão da avaliação de custos não está resolvida. Os problemas relacionados com os custos mensurados versus a estratégia tomada em função destes custos continuam a existir. É preciso, pois, encontrar um meio de avaliar os custos mensurados pela contabilidade tal que, dados estes custos, seja possível saber as implicações na satisfação dos clientes, nos ganhos globais da empresa, na qualidade dos produtos, entre outras variáveis. Assim, as discussões acerca de qual o melhor sistema de mensuração, suas incorreções e acertos, não são abordados no presente estudo.

Falar em avaliação dos custos nas empresas é uma tentativa de encontrar uma forma de dizer se este ou aquele custo é bom ou ruim para a estratégia utilizada pela empresa. Assim, ao avaliar os custos empresariais, os gerentes não chegam a um número ou cifra exata. Desta forma, o resultado da avaliação do custo em uma empresa não se repete em outra, nem mesmo em empresas do mesmo setor.

O que se pretende é tornar útil os números e dados fornecidos pelos sistemas tradicionais de custos, os quais costumam apresentar valores ou números mais ou menos exatos (ou aproximados) do que acontece com os objetos de custeio nas empresas. De posse dos relatórios financeiros – fornecidos pela contabilidade tradicional – os gerentes devem estar capacitados para avaliar o impacto das possíveis medidas que são tomadas.

Desta forma, uma empresa que tem como estratégia de competição o menor custo, possivelmente faz escolhas distintas em função do custo medido se comparado com outra que foca sua estratégia na diferenciação de seus produtos e serviços. Mesmo que o custo medido na fábrica seja igual para ambas as empresas, aquela que tem por objetivo um produto diferenciado, possivelmente, é menos sensível ao custo do que aquela empresa que tem como principal meta vender a baixo preço.

A partir da breve análise das teorias, acredita-se que, com a junção das três abordagens, é possível criar um modelo de avaliação de custos capaz de melhorar o processo de tomada de decisão dos gestores.

Partindo-se para a construção de um modelo de avaliação de custos mais amplo, e que inclua as idéias centrais das três teorias de custos apresentadas neste trabalho – Teoria das Restrições, Gestão Estratégica de Custos e Balanced Scorecard – pode-se estruturar um modelo para auxiliar na tarefa de avaliação de custos. Entretanto, para fins do presente trabalho não se aborda a criação deste

modelo, dado que o intuito é tão somente levantar a questão sobre a necessidade de criação de mecanismos mais eficientes na busca de informações úteis para a tomada de decisões dos gestores. Contudo, um estudo para a realização do tal modelo pode ser realizado em trabalhos futuros.

A dificuldade na avaliação dos custos mensurados está associada ao fato de que as empresas se apóiam em modelos prontos que não contemplam as peculiaridades das organizações. Assim, modelos que são formatados e desenvolvidos fora das organizações devem ser vistos com limitações. De acordo com Borgert (1999), mesmo que estes modelos já tenham sido testados e usados em diversos lugares e empresas, eles não são, necessariamente, capazes de oferecer bases sólidas para uma análise adequada se comparados com modelos desenvolvidos de acordo com a realidade da própria organização.

Denota-se, desta forma, que a avaliação de custos é algo complexo e que pode levar a resultados e a interpretações diversas, de modo que depende do tipo de organização e do ponto de vista de quem decide. Assim, a mensuração dos custos obtida através dos métodos tradicionais é apenas o início para se chegar ao ponto mais profundo, ou seja, a sua avaliação para fins de tomada de decisões.

4. CONCLUSÃO

Considerando-se as análises pertinentes ao presente artigo, verifica-se que uma das limitações da contabilidade gerencial tradicional é a de negligenciar a importância da avaliação dos custos nas empresas, por meio de indicadores qualitativos que englobem tanto as questões objetivas dos objetos de custeio quanto os aspectos subjetivos (julgamentos de valor) dos tomadores de decisões. Assim, entende-se que os dados apurados pelos atuais modelos de custos são insuficientes para suprir os gerentes com informações úteis para o processo decisório de longo prazo. Portanto, a contabilidade precisa criar mecanismos capazes de avaliar o impacto do custo mensurado nas estratégias globais da organização, num momento em que os temas relacionados com o ativo intangível e o desempenho empresarial multidimensional ganham relevância no mundo dos negócios.

Um breve estudo das três teorias abordadas neste trabalho leva a crer que estas podem ser utilizadas para a criação de uma metodologia mais útil e capaz de mostrar os reflexos dos resultados mensurados pela contabilidade gerencial tradicional. A busca deste modelo de avaliação de custos é válida para auxiliar a contabilidade na busca do elo perdido e do resgate da sua relevância enquanto instrumento de apoio à decisão.

Como observação final, ressalta-se a necessidade de renovação da contabilidade tradicional, com a inclusão de novas metodologias capazes de ampliar o foco das informações fornecidas aos gestores. Entretanto, isso não é tarefa fácil e, possivelmente, necessita da quebra de paradigmas atualmente em vigor dentro da própria Contabilidade. Acredita-se que o desafio é grande, porém necessário.

5. BIBLIOGRAFIA

- BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. Florianópolis, 1999. 441 p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Depto de Engenharia de Produção e Sistemas, Universidade Federal de Santa Catarina.
- CORBETT NETO, Thomas. **Contabilidade de ganhos**. São Paulo: Nobel, 1997.
- GOLDRATT, Eliyahu M. **A síndrome do palheiro**. São Paulo: IMAM, 1991.
- GOLDRATT, Eliyahu M., COX Jeff. **A meta: um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo: Educator, 1993.
- HAMEL, Gary, PRAHALAD, C. K. **Competindo pelo futuro: estratégias para obter o controle do seu setor e criar os mercados de amanhã**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NOREEN, Eric, DEBRA, Smith, MACKEY, James T. **A teoria das restrições**. São Paulo: Educator, 1996.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- _____. **Vantagem competitiva**. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- SHANK, John K., GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.