

Estudo comparativo entre a contabilidade de ganhos (*Throughput Accounting*) e a contabilidade de custos tradicional – Método Custeio Variável – na Gestão de Custos

Nathalie da Silva Cavalcanti (UTFPR-PR/Brasil) –nathalie.cavalcanti@yahoo.com.br
• Av. Sete de Setembro, 3165, Rebouças, 80230-901, Curitiba-PR, fone: (55) 41-3310-4545
Antonio Gonçalves de Oliveira (UTFPR-PR/Brasil) - agoliveira@utfpr.edu.br
Rodrigo Eduardo Catai (UTFPR-PR/Brasil) - catai@utfpr.edu.br

RESUMO O Princípio da Continuidade, numa visão contábil-financeira aplicado às organizações empresariais, pressupõe sua sustentabilidade em direção à perpetuidade, influenciando e assegurando aos investidores o retorno de seus investimentos. Em um mundo cada vez mais globalizado, considerando a velocidade com que ocorrem as transformações sociais e econômicas ligadas ao ambiente empresarial, tomar decisões que impactem diretamente no aumento do lucro da empresa é fundamental para garantir a sustentabilidade e perenidade de qualquer negócio, visando a busca ao atingimento do seu objetivo econômico, no que se refere à maximização de seu valor de mercado, culminando, assim, no atendimento ao Princípio da Continuidade. Diante disso, este estudo, baseado na questão norteadora sobre a existência ou não de diferenças substanciais entre “Contabilidade de Ganhos (Throughput Accounting)” e “Contabilidade de custos”, tem como objetivo comparar a Contabilidade de Ganhos, baseada na Teoria das Restrições (TOC), com a Contabilidade de Custos Tradicional – Método do Custeio Variável – na gestão de custos, por meio de uma pesquisa bibliográfica e exploratória, corroborada por um estudo de caso. Não obstante o senso comum, em princípio tratá-las como técnicas distintas, como resultados obtidos o estudo demonstra que conceitualmente ambas são iguais, quando o fator limitante utilizado quando do cálculo da margem de contribuição tem o mesmo conceito que a restrição da TOC, exceto pelo tratamento que é dado para a mão-de-obra direta. O Custeio Variável considera a mão-de-obra direta como Custo Variável e a TOC considera esse custo como Despesa Operacional. Além disso, foi possível constatar que o conceito de fator limitante do Custeio Variável não é tão amplo como na TOC e não indica ferramentas para facilitar essa análise.

Palavras-chave Teoria das Restrições; Contabilidade de Ganhos; Contabilidade de Custos Tradicional; Método Custeio Variável.

ABSTRACT *The principle of continuity in a financial ledger vision applied to business organizations requires its sustainability towards perpetuity influencing and ensuring to investors the return on their investments. In an increasingly globalized world, considering the speed in which social and economic changes related to the business environment occur, making decisions that impact directly on the company's profit increase, is essential to ensure sustainability and continuity of any business, aiming at achieving its economical goals concerning the maximization of its market value, thus, culminating in meeting the Continuity Principle. That said, this study, based on the guiding question of the existence or not of substantial differences between Throughput Accounting and “Cost Accounting”, aims to compare the Throughput Accounting, based on the Theory of Constraints with the Traditional Cost Accounting – Variable Costing Method – in cost management through a bibliographical and exploratory research supported by a case study. Despite the common sense of, at first, treating them as distinct techniques, the result of the study shows that, conceptually, both are equal when the limiting factors used for calculating the contribution margin has the same concept as the restriction of TOC, except for the treatment given to direct labor. Variable costing is considered direct Labor Cost as Variable and TOC consider this cost as an operational expense. Furthermore, it was found that the concept of limiting factor from the Variable costing is not as broad as it is in the TOC and does not indicate tools to facilitate this review.*

Keywords *Keywords: Theory of Constraints; Throughput Accounting; Traditional Cost Accounting; Variable Costing Method.*

1. INTRODUÇÃO

O Século XX foi um marco referencial na consolidação da modernidade a partir das inovações tecnológicas e surgimento de ferramentas de gestão, utilizadas pelas empresas visando à continuidade enquanto princípio e à sustentabilidade enquanto filosofia de gestão. Consoante se vê, Araújo (2004) destaca que a competitividade empresarial é um assunto comum nos dias atuais e que, de maneira geral, existe uma preocupação intensa por parte das empresas na permanência ou na inserção nesse mercado competitivo.

O ambiente em que as empresas estão inseridas está mudando continuamente. Ao acompanhar no tempo a direção das mudanças, verifica-se claramente que a competição tende a ficar cada vez mais acirrada. Enquanto a empresa tradicional não necessitava do aprimoramento contínuo da eficiência, pois o mercado, menos competitivo, absorvia as ineficiências e suportava preços razoavelmente altos, uma das principais preocupações da empresa moderna é a busca incessante pela melhoria da eficiência e da produtividade (BORNIA, 2002).

Mesmo com essa velocidade de transformação no mercado, a contabilidade de custos não acompanhou todas essas mudanças. Nesse sentido, Corbet (2005) destaca que o sistema tradicional da contabilidade de custos é complicado, uma vez que não são todas as pessoas que o entendem, e que referido sistema é incapaz de identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa, por isso falha em fornecer informações importantes para que as empresas possam prosperar.

Não obstante, em contrapartida, há um movimento em direção a uma “nova” contabilidade gerencial (relegada a segundo plano pela maioria dos profissionais da área contábil), conhecida por contabilidade de ganhos, bússola financeira, entre outros. É uma contabilidade gerencial fácil de ser compreendida e identifica os produtos que mais contribuem para a lucratividade, permitindo que os gerentes tomem boas decisões rapidamente (CORBETT, 2005).

Tendo em vista este cenário, em que a competição entre os players está cada vez mais acirrada, as alternativas estudadas neste trabalho para a gestão de custos – (i) Contabilidade de Ganhos da Teoria das Restrições e (ii) Contabilidade de Custos Tradicional pelo Método do Custeio Variável Direto, partindo da questão norteadora sobre a existência ou não de diferenças substanciais entre “Contabilidade de Ganhos” e “Contabilidade de custos”, delineiam seu objetivo como sendo comparar a Contabilidade de Ganhos, baseada na Teoria das Restrições – *Theory of Constraints* – (TOC), com a Contabilidade de Custos Tradicional – Método do Custeio Variável – na gestão de custos.

Partindo-se do senso comum de que o emprego da contabilidade tradicional na gestão de custos é o mais efetivo em detrimento à TOC, haja vista o ainda desconhecimento desta última na maioria dos ambientes organizacionais, surge então um fértil campo de estudos, no qual se insere esta discussão acadêmica. Desta forma, como ainda será descrito neste estudo, foi possível verificar as diferenças e semelhanças entre os métodos criando uma perspectiva dos ganhos e/ou perdas que cada abordagem pode gerar.

Nesse diapasão, este trabalho traz ao plano uma discussão acerca da identificação de formas de gerenciar custos face ao aumento da competitividade entre as empresas. Destarte, a utilização de métodos de custeio que auxiliem a tomada de decisão e contribuam com o crescimento da lucratividade da empresa, pode colaborar com a perenidade e sustentabilidade dos negócios, em linha com o princípio contábil da continuidade (*going concern*).

Com efeito, o estudo, conforme proposto, justifica-se por vir se somar às já existentes fontes de contribuições para o desenvolvimento do conhecimento na área de referência (Gestão de custos / contabilidade de custos), haja vista a necessidade cada vez maior de conhecimentos gerenciais cuja aplicabilidade visa à sustentabilidade e à garantia da “perpetuidade” – princípio da continuidade das organizações.

Assim, considerando-se o objetivo e justificativa deste estudo, o mesmo não tem como pretensão esgotar o assunto que “habita” fértil campo para futuros estudos. Neste matiz, respeitadas

as limitações em busca do atingimento do objetivo proposto, fiel à metodologia empregada, este trabalho é dividido em sete “seções” sendo a primeira delas representada por esta introdução e a última destinada às referências bibliográficas.

A segunda seção discorre sobre a revisão bibliográfica, trazendo ao plano as contribuições e visões de autores clássicos, defensores das respectivas metodologias de contabilidade (custos através da contabilidade tradicional e custos através da contabilidade de ganhos – TOC) abrangidas pelo objetivo deste estudo.

O terceiro bloco do estudo versa sobre os procedimentos metodológicos empregados no ensaio. Reconhecendo as limitações dos métodos, esta seção se liga de imediato à quarta seção, que trata da empresa “Alfa (nome oficial suprimido)”, objeto do estudo de caso e dos dados utilizados no cálculo e gestão de custos.

A quinta seção contempla a análise e discussão dos dados a partir da compreensão do referencial teórico vivenciado na segunda seção, consoante à metodologia empregada, descrita na terceira seção, culminando, finalmente, na sexta seção, que versa sobre as considerações e expectativas finais.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1. Contabilidade de Custos – abordagem tradicional

Segundo Megliorini (2001), de forma convergente ao senso comum, os custos são determinados para apurar o lucro, controlar as operações e tomar decisões. E para que esses objetivos sejam atingidos, as empresas se valem de métodos de custeio estruturados, a fim de coletar as informações necessárias na empresa.

A contabilidade de custos surge com a revolução Industrial, onde acontece o desenvolvimento de empresas industriais, com o objetivo de calcular os custos dos produtos fabricados. Como antes da revolução os artigos (produtos) eram normalmente produzidos de maneira artesanal, não havia a necessidade de se calcular os demais custos; portanto, o resultado era obtido subtraindo-se o custo das mercadorias vendidas da receita obtida pela empresa. Desse resultado (lucro bruto), eram deduzidas as despesas (BORNIA, 2002).

2.1.1. Método de Custeio Variável e a Ineficácia Gerencial do Método por Absorção

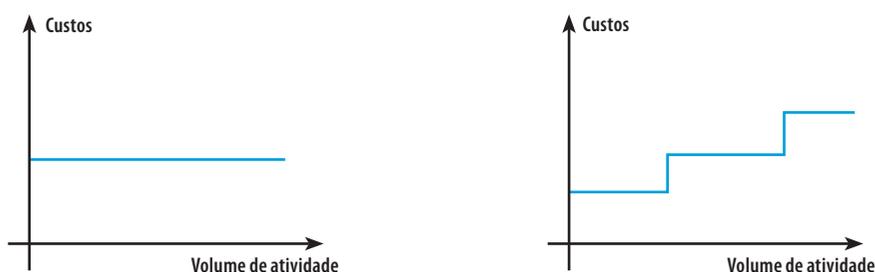
Diferentemente do custeio por absorção (não tratado neste estudo pelo fato de não ser objeto de estudo da Contabilidade de Ganhos – TOC), onde os custos fixos são alocados aos produtos, como o próprio nome já sugere, no método de custeio variável, apenas os custos variáveis são assim alocados, uma vez que os custos fixos são considerados como custos/despesas do período/estrutura.

Os Custos Fixos, para Megliorini (2001), são os custos decorrentes da estrutura produtiva instalada na empresa, que não é afetada pela quantidade produzida, considerando a capacidade instalada.

Para Martins (2003), contudo, não existe custo ou despesas fixos na essência. São, assim, ditos fixos considerando os limites de oscilação da atividade, sendo que após tais limites, aumentam, não de forma proporcional, mas tendendo a subir por “degraus” (Figura 1). Desta forma, há que se inferir que referidos custos, mesmo sendo fixos em relação ao atual volume produzido, variam para um novo patamar fixo no “novo” nível de atividades.

Então, pode-se dizer que os custos entendidos como fixos, assim o são em relação ao volume fabricado, não obstante a possibilidade de serem variáveis em relação a si mesmos, como ocorre, por exemplo, com o aluguel, que é fixo em relação ao volume e variável em relação à pactuação contratual (índice e prazo de reajuste).

Figura 1 – Variação dos Custos fixos conforme o volume da atividade

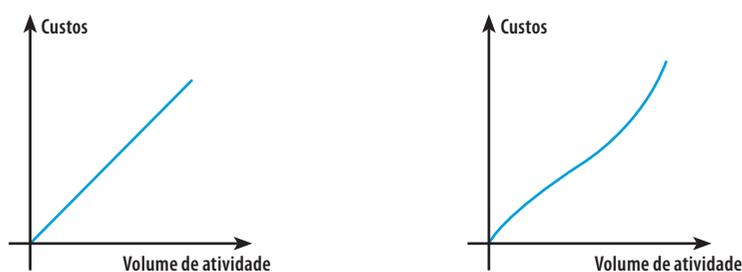


Fonte: Martins (2003)

Guerreiro (2006) denomina método de custeio variável aquele que distribui apenas os custos variáveis de produção às quantidades produzidas no período. Os custos fixos são tratados como gastos do período, assim como despesas financeiras, administrativas e comerciais. Como os custos fixos não são alocados aos produtos, o custo unitário não sofre o impacto das oscilações dos critérios de rateio e das oscilações de volume de produção. Assim, na prática, o custo fixo altera o lucro do período, não impactando o valor dos estoques de produtos. Os Custos Variáveis, por sua vez, são aqueles que oscilam dependendo do nível de produção na unidade (MEGLIORINI, 2001).

Para Martins (2003), os únicos custos realmente variáveis no verdadeiro sentido da palavra são as matérias-primas. Mesmo assim, o consumo delas, pode não ser exatamente proporcional ao grau de produção na unidade. Certas empresas, por exemplo, têm perdas, no processo, que aumentam ou diminuem dependendo do nível de produção, o que proporciona uma variabilidade, não necessariamente linear, proporcional à quantidade produzida como descrito pela maioria dos autores que tratam da temática (Figura 2).

Figura 2 – Variação dos custos variáveis conforme volume de atividade



Fonte: Martins (2003).

Martins (2003), de forma convergente à Megliorini (2001) e Guerreiro (2006), destaca que não há grande utilidade em apropriar custos fixos aos produtos, justificando tal afirmação a partir de três grandes motivos, a saber:

- a) Pela sua própria natureza, os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade e acabam presentes mesmo que ocorram oscilações no volume de produção. Esses custos tendem a ser mais um encargo para que a empresa possa ter condições de produção, portanto, independentemente desta produção.
- b) Muitas vezes os critérios de rateio contêm, em maior ou menor grau, arbitrariedade. A forma de apropriação do custo pode alocar mais custo em um produto do que outro, podendo fazer um produto mais rentável que o outro e vice-versa. Não há lógica em alterar a rentabilidade de um produto em função de um rateio.

- c) O valor do custo fixo por unidade depende do volume de produção. Quando o volume aumenta, o custo fixo por unidade diminui e vice-versa. Assim, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto.

Assim, de acordo com Martins (2003), com todas essas desvantagens e riscos, nasceu o Custeio Variável que, para Leone (1981), é seletivo, destacando que para que seja considerado um custo variável do produto, é necessário que o custo atenda simultaneamente às duas seguintes qualificações: (i) é necessário que ele seja diretamente relacionado ao produto e (ii) é necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação que está sendo custeada.

2.1.2. A Margem de Contribuição

Os produtos ao serem fabricados provocam a ocorrência dos custos variáveis. Além desses custos, os produtos possuem a vinculação de certas despesas variáveis, como comissões, fretes, etc. Nesse sentido, para Megliorini (2001), consoante o método de custeio variável, entende-se por margem de contribuição a diferença entre a Receita e a soma de Custo e Despesas Variáveis, o que torna (...) bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando sua contribuição para primeiramente amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito.

Assim, a margem de contribuição pode ser obtida conforme a Equação (1).

$$MC = PV - (CV + DV) \quad (1)$$

Onde:

MC é a Margem de Contribuição;

PV é o Preço de Venda;

CV são os Custos Variáveis; e

DV são as Despesas Variáveis.

A margem de contribuição é a “sobra financeira” de cada produto ou departamento de uma empresa para a recuperação das despesas e custos fixos e obtenção do lucro esperado pelos acionistas (OLIVEIRA, 2000).

Quando houver restrições nos processos de produção – ou qualquer fator limitante da produção – é necessário estabelecer o *mix* de produtos para uma nova composição dos produtos fabricados e vendidos. Desta forma, para Oliveira (2000) não é suficiente a análise pura e simples da margem de contribuição. Há necessidade de se analisar a margem de contribuição por fator limitante, quando houver limitação ao uso dos fatores produtivos, entendida emblematicamente esta limitação como restrição, o que é tratado nas seções seguintes deste estudo.

2.2. Contabilidade de ganhos

Contrariando o senso comum que, salvo melhor juízo, fundamenta a gestão e as decisões a partir da redução de custos e despesas, desconsiderando os possíveis ganhos, em 1984 o físico israelense Eliyahu Moshe Goldratt lança o livro *A Meta*, despertando interesse de diversos gestores de empresas no mundo na “nova” visão de gestão, a partir da ideia de ganhos. É através desse livro que a Teoria das Restrições (*TOC - Theory of Constraints*) foi apresentada.

Segundo Dettmer (1997, p.21), a Teoria das Restrições (TOC) é considerada mais do que simplesmente uma teoria. É um paradigma, um padrão ou modelo que inclui não apenas conceitos guiando princípios, mas ferramentas e também aplicações.

Cox e Spencer (1998, p. 17) vão além. Definem TOC como uma filosofia de gestão que pode ser vista como três grandes áreas em separado, porém relacionadas: (i) logística (gestão da produção, gestão de projetos, distribuição e ressuprimento); (ii) medidores de *performance* – desempe-

nho - (contabilidade de ganhos, estoques e despesas operacionais); e (iii) processos de raciocínio (análise de conflitos, resolução de problemas, planos de implementação).

Para Assen *et al.* (2010, p.168), por sua vez, em linha com Dettmer (1997, p.7-9), a essência da Teoria das Restrições mostra que o resultado de um dado sistema é determinado por seu elo mais fraco. Assim, segundo esta teoria, ao se remover a maior restrição, o resultado do sistema será aumentado. Este método produz efeitos positivos sobre o tempo de fluxo do bem ou serviço através do sistema. A redução do desperdício aumenta a produção e diminui o prazo do processo. Quando se soluciona a restrição, a variação é reduzida e a qualidade melhora.

Contabilidade de Ganhos ou *Throughput Accounting* é a contabilidade baseada na TOC. Para que os gestores de uma empresa saibam qual a direção a ser seguida e se estão agindo corretamente, a TOC se preocupa em responder às seguintes perguntas (BRAGG, 2007): (i) isso aumenta o dinheiro gerado pela nossa empresa? (ii) isso reduz as despesas operacionais? E (iii) Isso melhora o retorno sobre o investimento?

Corbett (2005) destaca que, para responder a essas questões, a metodologia utiliza-se de três medidores de sucesso. Assim, se afirma que qualquer coisa pode ser classificada em uma dessas medidas: (i) Ganho (G); (ii) Investimento (I); e (iii) Despesa Operacional (DO).

Explicando individualmente cada uma das três medidas, sobre o Ganho (G), também conhecido como *throughput* ou margem variável pura, verifica-se que este é a taxa na qual o sistema gera dinheiro através das vendas, sendo representado pela diferença entre a Receita Bruta da empresa e os Custos Totalmente Variáveis (CTVs), culminando nas seguintes equações: Equação (2), referente ao Ganho (G), unitário, do produto e Equação (3), que mostra o ganho total do produto.

$$G_u = PV_u - CTV_u \quad (2)$$

Onde:

G_u = Ganho Unitário do Produto

PV_u = Preço de Venda Unitário do Produto

CTV_u = Custo Totalmente Variável Unitário do Produto

$$G_{Tp} = G_u \times Q \quad (3)$$

Onde:

G_{Tp} = Ganho Total do Produto

Q = Quantidade vendida do Produto

Os Custos Totalmente Variáveis (CTVs) podem ser definidos como custos despendidos quando um produto a mais é vendido. Desta forma, exemplificativamente, são considerados CTVs: matéria-prima, impostos diretos, comissões, etc. Se a variação do custo for diretamente proporcional à variação no volume de produção, então se trata de um CTV (CORBETT, 2005).

Segundo Bragg (2007), na maioria dos casos isso significa que apenas materiais diretos serão considerados CTV. Mão-de-obra direta (MOD) não é um CTV, exceto quando os funcionários recebem apenas o pagamento quando o produto é fabricado. Essa mesma regra aplica-se a todos os outros custos.

O Investimento (I), para Corbett (2005), é todo dinheiro que o sistema investiu na compra de bens. É o dinheiro preso dentro da organização. Nesse sentido, exemplificativamente, considera-se investimento: máquinas, móveis, computadores, carros, instalações, etc. Assim, consoante ao autor, o estoque de produto acabado não vendido, entendido como um estoque em processo, deve então ser contabilizado pelo valor da matéria-prima utilizada, desconsiderando-se, portanto, a MOD.

Bragg (2007), aderente a Corbet (2005), enfatiza que o valor do investimento da empresa em estoques não inclui o valor agregado pelo próprio sistema, ou seja, não inclui o valor da mão-de-obra direta. O investimento em estoque apenas considera o que foi gasto com componentes adquiridos por fornecedores e usados para produzir o estoque.

A última medida destacada por Corbett (2005), Despesa Operacional (DO), é todo o dinheiro que a empresa gasta para transformar inventário em ganho. São todos os outros custos que não foram considerados nos CTVs, a exemplo: aluguel, salários, energia, água, etc.

Destaque-se que a TOC não se preocupa em classificar as despesas como fixas ou semi-variáveis. Sobre isso, Corbett (2005) diz que o que importa é se elas são totalmente variáveis ou não o são.

Nota-se a importância dada para os três medidores (G, DO e I) utilizados pela TOC. Conforme destacado, a TOC foca em analisar como as decisões podem impactar esses três medidores para que se tome a direção certa na empresa.

O objetivo maior deve se focar no aumento do ganho, pois dos três medidores esse é o único que não tem limite. Por outro lado, Investimento e Despesa Operacional devem ser diminuídos em direção ao limite possível, no caso, zero (CORBETT, 2005).

Para Noreen *et al.* (1995), em nível conceitual, Ganho é indistinguível da Margem de Contribuição. O Ganho é Vendas menos Custos Totalmente Variáveis e o conceito geral de Margem de Contribuição é Vendas menos Custos Variáveis. Assim, pode-se também inferir que conceitualmente não existe diferença entre Contabilidade de Ganhos e Contabilidade de Custos Método de Custeio Variável?

Na prática, no entanto, existe uma diferença significativa - o tratamento dado à mão-de-obra direta. Na Contabilidade de Ganhos (TOC), a MOD não é deduzida quando está sendo calculado o Ganho e não é capitalizada nos estoques. Ao invés disso, ela é incluída como Despesas Operacionais (DO).

O tratamento convencional do Método de Custeio Variável é considerar a mão-de-obra direta como Custo Variável. Entretanto, é apenas uma convenção, pois se a mão-de-obra direta for considerada no Método de Custeio Variável como fixo, então, o Custeio Variável será igual à Contabilidade de Ganhos, independentemente da maneira como algumas contas são rotuladas (NOREEN *et al.*, 1995; BRAGG, 2007).

No contexto da história de gerenciamento da contabilidade, a TOC simplesmente atualizou o Custeio Variável e enfatizou a importância das Vendas. Ela - a TOC - defende o Custeio Variável e o tem como base de sua teoria, pelas mesmas razões que ele sempre foi defendido - é mais próximo do fluxo de caixa, pode ser mais fácil de usar que o Custeio por Absorção para estimar a relevância de custos e benefícios - e, o mais importante, não incentiva a fabricar estoques apenas para melhorar a absorção dos custos fixos (NOREEN *et al.*, 1995).

Bornia (2002) destaca que a alocação de custos fixos nos estoques é apontada como responsável por muitas decisões erradas. Quando os estoques estão altos, a ação natural é reduzi-los, suspender a produção e a compra de matéria-prima temporariamente, porém sem demitir funcionários. Com essas atitudes, a venda não sofre alteração, a despesa operacional não se altera, não há necessidade de investimento e o inventário é reduzido. Isso trás resultados satisfatórios para a empresa.

Não obstante, este mesmo autor alerta para o fato de que o lucro contábil diminui no período, pois os custos dos estoques são transportados para o Demonstrativo de Resultados do Exercício (DRE), fazendo com que a ação tomada demonstre erradamente que a situação da empresa piorou.

Nesse sentido, considerando os exemplos tratados pela literatura acerca da temática, com destaque para o asseverado por Corbett (2005, p. 46-48), fica evidente a máxima da *Throughput Accounting* de que a eficiência local nem sempre representa um ganho global.

Assim, alinhado à visão da TOC, entende-se que se devem focar esforços de solução no recurso gargalo e subordinar a produção de acordo com a capacidade da restrição. Desta forma, infere-se sobre algo que, muitas das vezes, não é admitido por profissionais e até pesquisadores da área de contabilidade e produção (realmente é um dilema que suscita e justifica este estudo), de que a ociosidade produtiva observada nos recursos não representativos de restrição não é algo descabido e pernicioso à gestão, sendo sim uma necessidade em busca do ganho, do resultado, da maximização de seu valor de mercado, (...) e do atendimento ao princípio da continuidade.

3. METODOLOGIA

Este estudo, alinhado à busca de respostas à sua questão, que “nor-teia” a definição e a busca pelo atingimento do objetivo proposto, se caracteriza como bibliográfico, exploratório e descritivo.

É exploratório conforme entendimento de Cervo e Bervian, (2002), no sentido de que “[...] todo estudo exploratório é o passo inicial no processo de pesquisa dado ao auxílio que traz à formulação de hipóteses significativas para posteriores pesquisas”. Assim sendo, os estudos exploratórios não elaboram hipóteses a serem testadas, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo, propiciando uma familiarização com o fenômeno ou obtendo-se nova percepção sobre o objeto de estudo.

Frise-se que, quanto aos fins, considerando a contribuição de Vergara (2004), a pesquisa que subsidiou este trabalho pode também ser classificada como descritiva, o que é corroborado por Triviños (1987), que destaca que o estudo descritivo “[...] tem por objetivo descrever, criteriosamente, os fatos e fenômenos de determinada realidade, de forma a obter informações a respeito daquilo que já se definiu como problema e/ou oportunidade a ser investigado”.

Destaque-se que é também um estudo de ordem bibliográfica, fundada numa abordagem teórico-empírica, aplicada às obras e artigos relevantes sobre a temática em estudo: Contabilidade e Gestão de Custos e Produção.

Sobre a pesquisa de ordem bibliográfica, Vergara (2004) em linha com a visão de Koche (2003), consoante se observa em Oliveira *et al.* (2010), destaca que esta, por fornecer valiosas contribuições teóricas sobre o tema a ser pesquisado, é um instrumental indispensável em qualquer tipo de pesquisa e, desta forma, fez-se o uso de tal instrumental. Porém, reconhecendo o problema do possível esgotamento que a pesquisa bibliográfica pode vir a sofrer por si só, como alertou a autora, este trabalho não tem a pretensão e nem condição de esgotar tão relevante assunto. Desta forma, este estudo é apenas um recorte de um fecundo campo para novos estudos.

Consoante, há que se destacar que estudos de caráter bibliográfico e descritivo têm sido valorizados e amplamente aceitos no mundo acadêmico, uma vez que, considerando a abrangência e relevância do assunto estudado, estes podem e promovem, em muitas das vezes, valorosas contribuições, para as quais não necessariamente se justifica a aplicação estritamente positivista que outrora imperou sobre os recortes acadêmicos.

Reconhecida a limitação da pesquisa bibliográfica, este estudo se fundamenta, também, na análise de um estudo de caso aplicado numa empresa industrial, conforme mostra a seção 4.

Destarte, o também emprego do método de estudo de caso neste trabalho, estrategicamente se dá pela sua melhor aplicabilidade à coleta e análise das provas empíricas estabelecidas na pesquisa. Isso ocorre porque o estudo de caso permite uma investigação que preserva as características e significados dos eventos da vida real. Além disso, como assevera Yin (2001, p.32), o estudo de caso é adequado quando se trata de uma pesquisa empírica que “investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”.

4. O CASO DA EMPRESA “X”: FÁBRICA DE COMPENSADOS E LAMINADOS

A empresa estudada (os autores entenderam como prudente a supressão oficial do nome da empresa) fabrica placas de compensado laminado.

Não obstante a supressão do nome oficial, os dados apresentados neste estudo, utilizados pela empresa no cálculo e gestão de seus custos, são reais. Visando à manutenção do sigilo quanto à identificação da empresa fonte, os referidos dados foram multiplicados por um fator “ μ ”, preservando sua integridade e originalidade.

Os custos e despesas que possibilitam a análise e decisões sobre dois de seus principais produtos – Lâminas de 9 e de 13mm – informados pela empresa, estão representados na Tabela 1.

Tabela 1 – Análise de Custos da Empresa X.

Análise de Custos	9mm	13mm
Preço de Venda m ² (US\$)	\$ 525,00	\$ 577,50
Preço de Venda m ³ (R\$)	R\$ 892,50	R\$ 981,75
Custos	R\$ 690,50	R\$ 709,65
Tora	R\$ 289,21	R\$ 289,21
Resina	R\$ 100,55	R\$ 119,70
Papel	R\$ 67,20	R\$ 67,20
Embalagem	R\$ 7,35	R\$ 7,35
Comissão	R\$ 17,85	R\$ 17,85
Transporte	R\$ 57,12	R\$ 57,12
Energia	R\$ 38,85	R\$ 38,85
Trigo	R\$ 9,14	R\$ 9,14
Massa	R\$ 6,84	R\$ 6,84
Mão-de-obra direta/m ³	R\$ 96,40	R\$ 96,40
Margem de Contribuição/m ³	R\$ 202,00	R\$ 272,10
Custo Pessoal Administrativo/m ³	R\$ 41,31	R\$ 41,31
Custo Administrativo/m ³	R\$ 81,76	R\$ 81,76
Despesas Financeiras/m ³	R\$ 73,15	R\$ 73,15
Lucro Líquido/m ³	R\$ 5,78	R\$ 75,87

Fonte: Departamento de custos da Empresa X.

Partindo desses dados, toma-se decisões com relação aos produtos. Uma das preocupações demonstrada pela empresa era vender a maior quantidade possível de lâminas de 13mm, por gerar um lucro maior que as lâminas de 9mm.

4.1. Análise fator limitante do custeio variável

Durante a análise *in loco*, observou-se que o fator limitante da produção era a secagem, considerando o volume possível de processamento.

Para utilização do método de Custeio Variável, determinou-se a margem de contribuição do produto por unidade do fator limitante (melhor aproveitamento “possível” do fator limitante), conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Cálculo do Fator Limitante.

Fator Limitante	9mm	13mm
Margem de Contribuição/m ³	R\$ 202,00	R\$ 272,10
Capacidade Nominal Secado (m ³ /hora)	R\$ 11,00	R\$ 9,00
Capacidade Efetiva Secado (m ³ /hora)	R\$ 10,00	R\$ 7,00
MC/Hora na Restrição	R\$ 2.019,99	R\$ 1.904,68

Fonte: Departamento de custos da Empresa X.

Nesse sentido, observa-se da análise da tabela em comento que, considerando a margem de contribuição por fator limitante, as lâminas de 9mm trazem maior contribuição para o resultado da empresa.

4.2. Análise da Restrição por TOC

Para análise (do mesmo caso) por meio da TOC, foi necessário verificar quais os custos totalmente variáveis incidiam sobre cada tipo de lâmina (Tabela 3), de acordo com a definição de Custos Totalmente Variáveis da TOC. Isso significa que o custo de mão-de-obra direta deve ser considerado como custo fixo, pois os funcionários não possuem o salário vinculado à quantidade produzida.

Tabela 3 – Análise de Custos da Empresa.

Análise de Contabilidade de Ganhos	9mm	13mm
Preço de Venda m ³ (US\$)	\$ 525,00	\$ 577,50
Preço de Venda m ³ (R\$)	R\$ 892,50	R\$ 981,75
Custos Totalmente Variáveis	R\$ 594,10	R\$ 613,25
Tora	R\$ 289,21	R\$ 289,21
Resina	R\$ 100,55	R\$ 119,70
Papel	R\$ 67,20	R\$ 67,20
Embalagem	R\$ 7,35	R\$ 7,35
Comissão	R\$ 17,85	R\$ 17,85
Transporte	R\$ 57,12	R\$ 57,12
Energia	R\$ 38,85	R\$ 38,85
Trigo	R\$ 9,14	R\$ 9,14
Massa	R\$ 6,83	R\$ 6,84
Ganho/m ³	R\$ 298,40	R\$ 368,50
Custo Pessoal/m ³	R\$ 137,71	R\$ 137,71
Custo Administrativo/m ³	R\$ 81,76	R\$ 81,76
Despesas Financeiras/m ³	R\$ 73,15	R\$ 73,15
Lucro Líquido/m ³	R\$ 5,78	R\$ 75,87

Fonte: Departamento de custos da Empresa X.

Esta análise – ainda não considerando a restrição (gargalo) - também indica que é bem mais interessante investir esforços para produzir apenas as lâminas de 13mm, pois, de acordo com os resultados obtidos a partir desta avaliação, as lâminas de 13mm apresentam maior lucro líquido e ganho (G) por m³.

Não obstante, observa-se que, considerando o gargalo de produção, no caso a secagem, o ganho por restrição se inverte, conforme representado na Tabela 4.

Tabela 4 – Cálculo da restrição do sistema.

Contabilidade de Ganhos	9mm	13mm
Ganho/m ³	R\$ 298,40	R\$ 368,50
Capacidade Nominal Secado (m ³ /hora)	R\$ 11,00	R\$ 9,00
Capacidade Efetiva Secado (m ³ /hora)	R\$ 10,00	R\$ 7,00
Ganho/Hora na Restrição	R\$ 2.984,05	R\$ 2.579,48

Fonte: Departamento de custos da Empresa X.

Então, analisando-se o caso pela metodologia da Contabilidade de Ganhos, o produto apontado como sendo mais lucrativo para a empresa é a lâmina de 9mm em detrimento ao produto de 13mm.

Vale salientar, que o produto de 9mm é o mais rentável para a configuração de condições apresentadas especificamente neste caso discutido. Assim, uma vez que o gargalo pode mudar (passar para outro recurso de produção, ou mesmo para o mercado – demanda), assim ocorrendo, os resultados necessariamente serão diferentes dos aqui apresentados, podendo sê-los, inclusive em relação ao melhor produto a ser incentivado.

5. ANÁLISES E DISCUSSÕES

Com base nos resultados obtidos no estudo de caso, nota-se que a consideração da restrição da produção impacta fortemente na decisão de qual *mix* de produtos é melhor para a empresa. Em ambos os casos, o fator limitante do Custeio Variável e o gargalo da TOC indicaram que o melhor resultado da empresa estaria vinculado com a maior produção e vendas das lâminas de 9mm, ao contrário do que o medidor lucro/m³ indicava. Com isso, demonstra-se a importância de identificar a restrição para a tomada de decisão da organização.

No entanto, sobre o mesmo produto, observa-se que o ganho/hora de restrição foi de R\$ 2.984,05, enquanto a margem de contribuição/hora do fator limitante foi de R\$ 2.019,99. Essa diferença deve-se ao fato da Contabilidade de Custos tradicional considerar a MOD como custo variável quando é possível quantificá-la. Do ponto de vista da TOC, por sua vez, se o salário do funcionário não está vinculado com quantos produtos foram produzidos, deve-se considerá-lo como Despesa Operacional. Destaque-se que essa diferença é extremamente fundamental, pois impacta sensivelmente o resultado.

Cabe ressaltar que não são todas as empresas que analisam a restrição da empresa no Custeio Variável e que a TOC tem como foco principal a busca do gargalo da empresa, independentemente de onde ele esteja localizado, podendo ser um recurso, um material, o mercado, políticas errôneas, medidores de *performance*, etc., subordinando a ela o resultado e a produção num processo de melhoria contínua possível a partir do aumento dos ganhos (G) e resultados.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho faz uma comparação/“confrontação” entre as duas importantes metodologias aplicáveis à gestão empresarial: Contabilidade de Custo (tradicional) Método Custeio Variável e Contabilidade de Ganhos (TOC).

Este estudo mostra que, conceitualmente, a Contabilidade de Custo Método Custeio Variável pode ser entendida como idêntica à Contabilidade de Ganho, exceto pelo tratamento que é dado para a mão-de-obra direta. O Custeio Variável considera a mão-de-obra direta como Custo Variável do produto, enquanto que a TOC a considera como Despesa Operacional.

Além disso, outra diferença entre os métodos é que a TOC, de maneira *lato sensu*, enfatiza a importância de fazer uma análise holística da empresa para identificar a restrição do sistema, ou seja, a restrição pode não ser um gargalo físico na produção ou uma limitação de demanda de mercado, e sim uma política errônea que impede que um sistema como um todo seja melhorado. O conceito de fator limitante do Custeio Variável não é tão amplo como na TOC e não indica ferramentas para facilitar essa análise.

Após todas as informações obtidas, torna-se cada vez mais nítida a importância da Contabilidade de Ganhos para a tomada de decisão na empresa, pois além de ser simples de entender e fácil de aplicar, indica (bússola de Corbet) qual o melhor caminho a ser seguido para que a empresa possa atingir o resultado desejado.

Em tempo, considerando o matiz que norteou este estudo, como dito, ele, reconhecidamente não abrange à exaustão o tema estudado (o conhecimento e a ciência não são finitos), haja vista sua extensão e “fecundidade” - enquanto tema -, para as mais variadas e pontuais inquietudes, as quais dão origens às pesquisas que enriquecem o mundo acadêmico. Não obstante, registre-se aqui a sua contribuição a tão vasto e rico campo de estudo.

Finalmente, depreende-se deste estudo que a Contabilidade de Ganhos (TOC) pode ser considerada uma atualização do Método de Custeio Variável da Contabilidade de Custos (tradicional), trazendo vantagens no aspecto gerencial, pois auxilia a empresa a identificar os produtos com maior ganho, através da identificação da restrição do sistema, independentemente se a restrição é física ou lógica, indicando ferramentas para auxiliar nessa análise, o que se encerra em mudanças significativas na cultura da empresa, favorecendo o aumento dos ganhos e resultados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, A. M. P.; ASSAF, A. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- ASSEN, M.; BERG, G.; PIETERSMA, P. **Modelos de gestão: os 60 modelos que todo gestor deve conhecer**. 2ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre. Bookman, 2002.
- BRAGG, S. M. **Throughput Accounting – a guide to constraint management**. USA: Wiley, 2007.
- CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- CORBETT, T. **Bússola Financeira – O Processo decisório da Teoria das Restrições**. São Paulo: Nobel, 2005.
- COX, J. F.; SPENCER, M. S. **The Constraints Management Handbook**. St. Lucie Press, 1998.
- DETTMER, H. W. **Goldratt's Theory of Constraints – A System Approach to Continuous Improvement**. Quality Press, 1997.
- GUERREIRO, R. **Gestão do Lucro**. São Paulo: Atlas, 2006.
- KOCHE, J. C. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e prática da pesquisa**. 21. ed. São Paulo: Vozes, 2003.
- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 1981.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.
- NOREEN, E.; SMITH, D.; MACKAY, J.T. **The Theory of Constraints and its implications for Management Accounting**. Paris: North River Press, 1995.
- OLIVEIRA, L. M. **Contabilidade de Custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, A. G.; CARVALHO, H. A.; CORREA, D. P. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público como Fator de Accountability e Disclosure na Sustentabilidade da Gestão Pública. In: 5º Seminário Sobre Sustentabilidade, 2010, Curitiba. 5º Seminário sobre Sustentabilidade. **Anais...** Curitiba: UNIFAE, 2010.
- TRIVIÑOS, A. N. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.
- VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução: Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Brookman, 2001. 212 p.