

TEORIA DAS RESTRIÇÕES: UMA ABORDAGEM COMPARATIVA EM RELAÇÃO AOS MÉTODOS DE CUSTEIO TRADICIONAIS

THEORY OF CONSTRAINTS: A COMPARATIVE APPROACH TO TRADITIONAL COSTING METHODS

Alexandre Silva Santos

Professor do curso de Administração e Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Bauru – FIB. e-mail: ssalexandre@hotmail.com.

RESUMO

A tomada de decisão nas organizações leva em consideração as informações geradas pelo Sistema de Contabilidade Tradicional, porém, essas informações podem possuir discrepâncias de acordo com a abordagem adotada, seja pelo Método de Custeio por Absorção ou Custeio variável. Outra abordagem menos tradicional, a Contabilidade de Ganhos, vem ganhando espaço por seu aspecto gerencial. Esse trabalho é baseado nesta dúvida relacionada ao quanto estas discrepâncias são relevantes na tomada de decisão, qual sua margem de erro ou acerto. Através de uma revisão bibliográfica exploratória e uma análise comparativa numérica, através de dados fictícios, analisamos a alocação dos custos nos métodos de custeio e suas variações. Nesse ponto o principal objetivo é demonstrar quão difícil é escolher uma metodologia.

Palavras-Chave: Teorias Contábeis, Contabilidade de Ganhos, Custeio Variável e Custeio por Absorção.

ABSTRACT

Decision making in organizations takes into account the information generated by the Traditional Accounting System, however, this information may have discrepancies according to the approach adopted, either by the Absorption Costing Method or Variable Costing. Another less traditional approach, Earnings Accounting, has been gaining ground for its managerial aspect. This work is based on this doubt related to how relevant these discrepancies are in decision making, what is their margin of error or success. Through an exploratory literature review and a numerical comparative analysis using fictitious data, we analyze the allocation of costs in costing methods and their variations. At this point the main objective is to demonstrate how difficult it is to choose a methodology.

Keywords: Accounting theories, Earnings Accounting, Variable Costing and Absorption Costing.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial, segundo Padoveze (2010), é uma importante diretriz para a tomada de decisões e ações futuras das empresas, que visam constantemente alcançar

resultados positivos. Ainda de acordo com esse autor (2010,) a tomada de decisão é baseada em ferramentas com base em Sistemas Gerenciais e de Custeio de Produtos. Em meio a essa ferramenta há a possibilidade da utilização de diversas metodologias de cálculos e abordagens quanto ao custeio dos produtos e sua rentabilidade.

Neste trabalho abordaremos três metodologias possíveis de serem utilizadas nessas circunstâncias: custeio por absorção, custeio variável e contabilidade de ganhos da Teoria das Restrições. Nesse ponto, o desafio do gestor em dar continuidade ao empreendimento que administra é cada vez maior principalmente levando em consideração as divergências existentes entre as metodologias empregadas para apuração dos resultados. Segundo Martins (2010), o custeio por absorção contamina seus produtos e estoques com custos fixos e o custeio variável desconsidera a capacidade. Em contraponto a elas, pode-se apontar a contabilidade de ganhos, que apresenta-se como precursora de uma nova filosofia que poderá ser utilizada como norteadora das decisões gerenciais. Abordaremos também neste trabalho a variação entre estas três metodologias com a finalidade de evidenciar que cada uma delas é conceitualmente distinta e que apresentam com resultados diferentes, levando possivelmente a decisões totalmente opostas. Essa abordagem comparativa visa também levar-nos a reflexão de qual a melhor metodologia a ser utilizada para o negócio em questão.

2. MATERIAL E MÉTODOS

Esta pesquisa é classificada, quanto à abordagem, como qualitativa e quanto aos objetivos como exploratória, pois tem como objetivo esclarecer e analisar os fatos e proporcionar maior familiaridade com o problema, tornando-o explícito pela construção de hipóteses. Quanto à coleta de dados é classificada como pesquisa bibliográfica através de obras literárias e eletrônicas. Com base nas pesquisas em livros, sites governamentais e trabalhos acadêmicos.

3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade, segundo Marion (2012, p.25) tem como finalidade dar suporte ao gestor na tomada de decisões levando em consideração os dados por ela coletados e aspectos reais das operações desconsiderando aspectos tributários e normas regulamentares. A

Contabilidade Gerencial, como um de seus ramos, visa auxiliar o gestor, mediante informações corretas e precisas, na tomada de decisão. Segundo Iudícibus (1998) a Contabilidade Gerencial:

Pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes da entidade em seu processo decisório.

A contabilidade como ciência tem como principal objetivo munir a administração de informações tais que esta possa tomar decisões sobre os rumos da empresa levando-a a continuidade de suas atividades (Marion, 2012, p.25). As informações geradas pelo Sistema Contábil devem ser o mais próximo possível da realidade para que não haja distorções. Porém, não é isto o que ocorre, pois na maioria das empresas os avanços das operações cresceram exponencialmente enquanto as técnicas de análise e avaliação ficaram estagnadas (Corbett, 2005). Os sistemas tradicionais de custos são irrelevantes para tomada de decisões, pois suas informações são tardias e distorcidas (Goldratt, 1983, et al Sheu, 2003). O grande desafio do gestor é a criação de estratégias e técnicas que viabilizem o negócio levando-o ao crescimento e estabilidade no médio e longo prazo.

Segundo Corbett (2005, p.17), o objetivo principal da Contabilidade Gerencial é fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho para a empresa sem estar restrita aos princípios contábeis e tributários.

3.2 Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos surgiu com o advento da Revolução Industrial na necessidade de medição dos estoques gerados pelas novas operações e controle das atividades e conseqüentemente a determinação dos lucros (Martins, 2010). As atividades até então intensivas de mão-de-obra, devido ao seu aspecto artesanal, passaram a ter características de linhas de montagem, como fluxos de atividades sequenciais mais ou menos complexas. A mensuração dos resultados e dos estoques passaram a ser um desafio à administração que até então era vista com a produção em pequenas quantidades e variedades de produtos. Segundo Martins (2010) “a preocupação primeira foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver problemas de mensuração dos estoques e dos resultados, não a de fazer dela um instrumento de administração”. Assim, a Contabilidade de Custos tem como finalidade o auxílio ao controle e a ajuda à tomada de decisões. Em um modelo de produção com um ou

mais produtos finais surgiu a necessidade de se elaborar métodos de custeamento de produtos para que essa avaliação fosse realizada.

A Contabilidade de Custos possui algumas classificações diversas; porém, as terminologias utilizadas neste trabalho estão de acordo com Martins (2010, p. 48-50), que define:

- a) **Custos Diretos:** podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, horas de mão de obra utilizada etc.);
- b) **Custos Indiretos:** não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (aluguel, supervisão, chefias);
- c) **Custos Variáveis:** dependem diretamente do volume de produção, quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo, ou seja, seus volumes variam de acordo com o volume de produção;
- d) **Custos Fixos:** independe diretamente do volume de produção, ou seja, seus volumes não variam de acordo com o volume de produção.

Os objetivos da Contabilidade de Custos são: a determinação do lucro, tomadas de Decisões e o controle Operacional (Martins, 2010).

O modo como uma empresa apropria seus custos é denominado Método de Custeio. Apropriar significa quantificar, alocar aos produtos atribuindo-lhes custos de produção. São vários os métodos que as empresas e entidades poderão utilizar. Neste trabalho iremos abordar três métodos: Custeio por Absorção, Custeio Variável e a Metodologia da Teoria das Restrições: Contabilidade de Ganhos.

3.3 Método do Custeio por Absorção

O Método do Custeio por Absorção é um dos mais conhecidos no meio empresarial, principalmente por ser a métrica tradicional de custeio de produtos e atualmente aceito pela legislação fiscal, conforme Artigo 302, Decreto 9.580/2018 (BRASIL, 2018). De acordo com Martins (2010), todos os custos são atribuídos aos produtos finais, com exclusão das despesas, tratadas como gastos do período. Nesse custeio, ainda segundo autor, é realizado o rateio de todos os custos na produção, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, em cada fase da produção. Assim, cada unidade de produto receberá sua parcela de custo. Alocam-se todos os

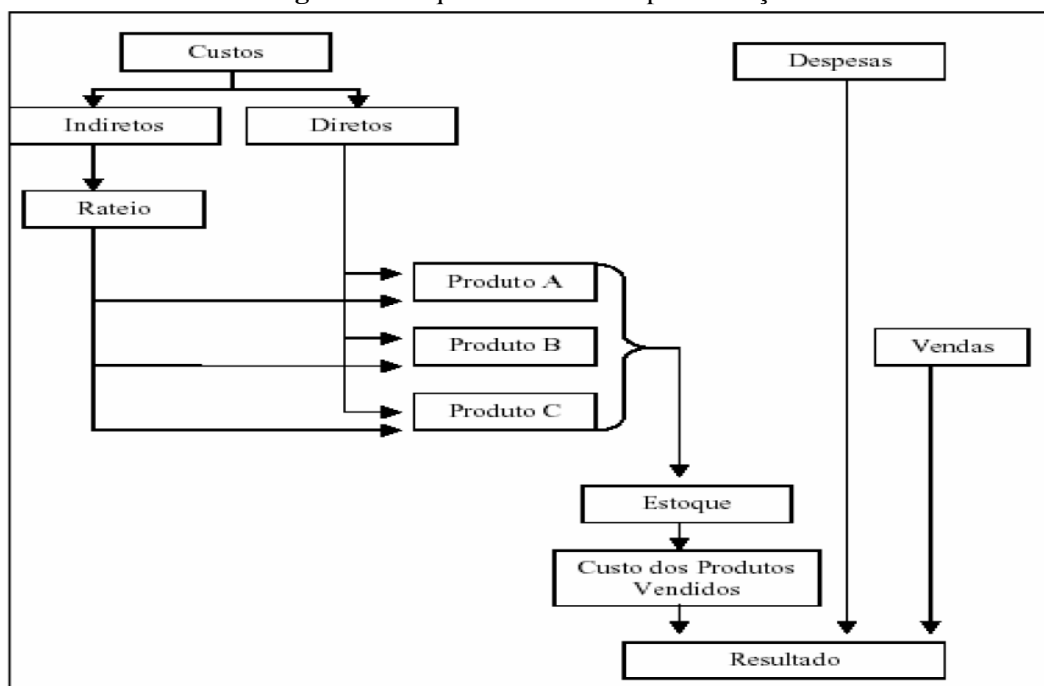
custos fixos e variáveis aos produtos, fazendo-se necessária a divisão entre custos fixos e variáveis.

O custeio por absorção, também conhecido como custeio total, pleno ou integral, tem como principais características (Martins, 2010):

- a) Englobar custos fixos, variáveis, diretos e indiretos, aos produtos;
- b) Utilização de critérios de rateio para apropriação dos custos indiretos aos produtos, quando houver mais de um produto;
- c) Indicado para decisões de longo prazo;
- d) Os resultados apresentados são influenciados pelo volume de produção;
- e) Aceito pela legislação tributária brasileira, legislação do imposto de renda;
- f) Possível distorção nos resultados devido a critérios de rateio arbitrários, sem clareza e objetividade, mascarando problemas como ineficiências e desperdícios produtivos;
- g) Os estoques têm alocação dos custos de produção, porém as unidades que não vendidas são registrados como itens patrimoniais – inventário;
- h) Os estoques de períodos anteriores compõem o resultado de outros períodos no momento de sua comercialização, voltando a ser custo de produção.

A Figura 1 demonstra o esquema básico de alocação de custos no custeio por absorção.

Figura 1 - Esquema de Custeio por absorção



Fonte: Martins (2010, p. 57)

De acordo com a figura 1, os custos são classificados, inicialmente, como diretos e indiretos e estes últimos apropriados aos produtos finais através de critérios de rateio volumétricos, como horas/mão de obra ou custo/aquisição/matérias empregados.

A utilização do custeio por absorção no Brasil é obrigatória tendo em vista que a maioria dos métodos de custeio não atende aos pressupostos da legislação tributária (Brasil, 2018). Dessa forma as empresas em geral realizam duas Contabilidades de Custos: uma voltada para atendimento ao fisco e outra voltada para a tomada de decisão, levando-se em conta pressupostos gerenciais e estratégicos (Marion, 2012). A maioria das empresas de médio e grande porte desenvolvem suas atividades em sistemas integrados ERP's, que traduzem o sistema de custeio por absorção para um sistema de custeio gerencial adotado pela administração. Caso a empresa não adote esse prática, possivelmente vislumbrará grandes distorções em seus resultados.

3.4 Método do Custeio Variável

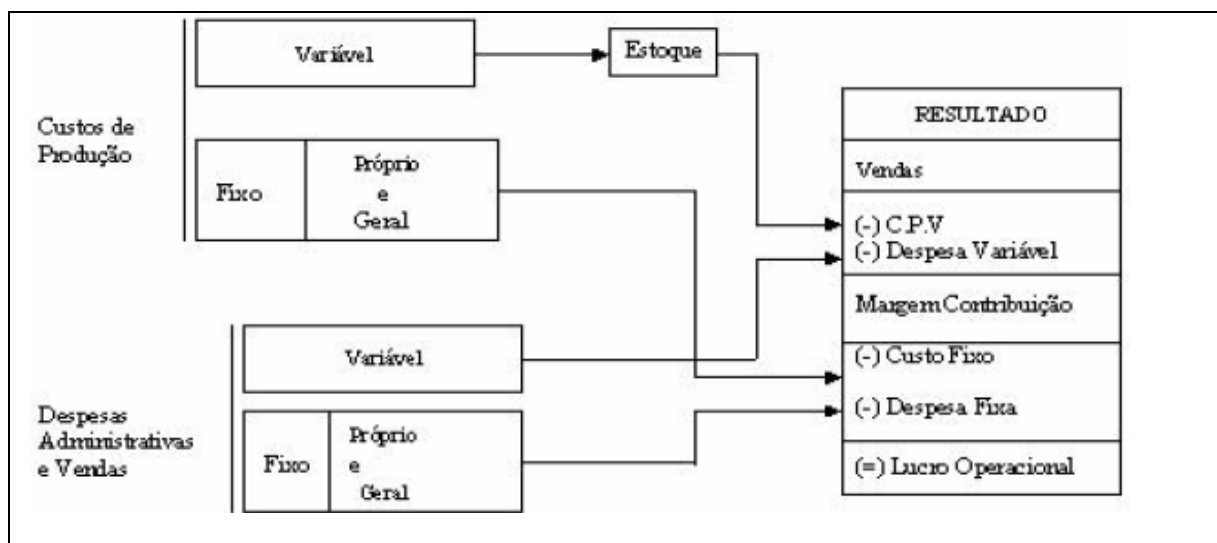
O Método do Custeio Variável, segundo Martins (2010) é utilizado de forma gerencial, tendo em vista sua não aceitação pela legislação tributária brasileira. Nesse sistema são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis diretos e indiretos. Os custos fixos não são considerados como custos de produção por independem deste, e são considerados como despesas, encerrados no resultado. Assim, cada unidade de produto receberá apenas parcela de custo variável, alocando-se todos os custos fixos como despesas, não influenciando o custo de produção e dos produtos.

O custeio variável tem como principais características (Martins, 2010):

- a) Englobar custos variáveis, diretos e indiretos, aos produtos;
- b) Não utilização de critérios de rateio para apropriação dos custos indiretos, pois os custos fixos são considerados como despesas e não como custo do produto;
- c) Indicado para decisões de curto prazo;
- d) Os resultados apresentados são influenciados pelo volume de vendas;
- e) Não é aceito pela legislação tributária brasileira, legislação do imposto de renda;
- f) Identifica a margem de contribuição unitária e global, ou seja, identificam quais linhas, produtos, segmentos são mais lucrativos;
- g) Os estoques não têm alocação dos custos de produção; assim, não há influência nos resultados em decorrência do aumento ou diminuição do inventário.

A Figura 2 demonstra o esquema básico de alocação de custos no custeio variável.

Figura 2 - Esquema de Custeio Variável



Fonte: Adaptado de CRC-SP (1991, p. 233)

A figura 2, de acordo com Martins (2010), mostra como os custos e despesas variáveis são atribuídos aos produtos finais, ficando, portanto, excluídos os CIF e as despesas fixas, tratados como gastos do período. Para o autor, no custeio variável a tomada de decisão é realizada com base no conceito de margem de contribuição unitária, calculada pela diferença entre o preço unitário e o custo variável unitário.

A Figura 3 demonstra as diferenças entre o custeio por absorção e o custeio variável.

Figura 3 – Diferenças entre Custeio por Absorção e Variável

| Custeio Variável | Custeio por Absorção |
|--|---|
| 1. Classifica os custos em fixo e variável | 1. Não há preocupação para esta classificação |
| 2. Classifica os custos em diretos e indiretos | 2. Também classifica os custos em diretos e indiretos |
| 3. Debita ao segmento, cujo custo está sendo apurado, apenas os que são diretos ao segmento e variáveis ao parâmetro escolhido como base. | 3. Debita ao segmento cujo custo está sendo apurado os custos diretos e indiretos através da taxa de absorção. |
| 4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume das vendas | 4. os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção. |
| 5. É um critério administrativo, gerencial e interno. | 5. É um critério, legal, fiscal, externo. |
| 6. Aparentemente sua filosofia contraria os preceitos geralmente aceitos de Contabilidade, principalmente os fundamentos do regime de competência. | 6. Aparentemente sua filosofia básica, alia-se aos preceitos contábeis geralmente aceitos, principalmente os fundamentos do regime de competência. |
| 7. Apresenta a contribuição marginal - diferença entre a receita e os custos diretos e variáveis do segmento estudado. | 7. Apresenta a margem de contribuição operacional - diferença entre as receitas e os custos diretos e indiretos do segmento estudado. |
| 8. O custeamento variável destina-se a auxiliar, sobretudo a gerência no processo do planejamento e de tomada de decisões. | 8. O custeamento por absorção destina-se a auxiliar a gerência no processo de determinação da rentabilidade e de avaliação patrimonial |
| 9. Como custeamento variável trata os custos diretos e variáveis de determinado segmento, o controle da absorção dos custos da capacidade ociosa não é explorado | 9. Como custeamento por absorção trata dos custos diretos e indiretos de determinado segmento, sem cogitar de perquirir se os custos são variáveis ou fixos, apresenta melhor visão para o controle da absorção dos custos. |

Fonte: Leone (2000, p. 406-7).

A Figura 3 aponta as diferenças básicas na contabilidade tradicional, entre o custeio variável e o custeio por absorção. Demonstra também a distinção entre as informações geradas nas duas metodologias.

Como demonstrado anteriormente, o custeio por absorção tem plena aceitação pela legislação tributária devido à incorporação dos custos fixos ao produto, minimizando o custo de produção e crescendo a lucratividade, dando ensejo a uma maior tributação. O custeio variável não tem esse viés, pois no seu cálculo excluem-se dos estoques os custos fixos, aumentando o custo final e conseqüentemente diminuindo o resultado final passível de tributação.

3.5 Margem de Contribuição

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.

Desse modo, custeio variável é a diferença entre a receita e despesa variável, cujo resultado contribui para pagamento dos custos fixos e formação do lucro. Assim, a margem de contribuição pode ser obtida conforme a Equação:

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

Onde:

MC é a Margem de Contribuição;

PV é o Preço de Venda;

CV são os Custos Variáveis; e

DV são as Despesas Variáveis.

3.6 Teoria das Restrições e Contabilidade de Ganhos

Segundo Goldratt (1991) et al Corbett (2005) qualquer sistema tem pelo menos uma restrição que limita seu desempenho. Assim, segundo o mesmo autor a ideia central da Teoria das Restrições (TOC) consiste em que toda organização tem uma restrição que a impede de alcançar seus objetivos, seja pela limitação de recursos de produção, políticas empresariais ou mercado. A identificação do elo mais fraco da corrente e seu saneamento é o que levará o sistema a maiores ganhos.

A TOC desenvolveu um conjunto de métodos para otimizar essa restrição em qualquer área da organização, a fim de alcançar um melhor desempenho, não só operacional como de

resultados, ou seja, relativo às vendas do negócio (Corbett, 2005). Através de diversas técnicas, a TOC identifica a restrição do sistema, fazendo como que esta seja identificada e estudada. Coloca os demais recursos a ela subordinados levando a um ótimo global em detrimento do ótimo local.

Além dessas técnicas operacionais desenvolveu também um sistema de medidas financeiras. Medidas estas conflitantes com as definições tradicionais de contabilidade.

Segundo Goldratt *apud* Padoveze (2010; p. 371):

a contabilidade de custos não tem valor nenhum para a empresa, sendo até um empecilho para o atingimento de suas metas de resultados positivos. Partindo do pressuposto de que quem faz o preço e o mercado, uma contabilidade de custos para apenas apurar custos e formar preços de venda não tem sentido nenhum. Segundo ele, deve haver uma mudança radical no pensamento dos empresários de forma que abandonem o mundo dos custos, para qual foram treinados, e ingressem no mundo dos ganhos, em que esta a intuição e os resultados positivos.

Para Goldratt *et al* (Corbett, 2005, p.35), “a contabilidade de custos é o inimigo número um da produtividade no mundo ocidental” e “os sistemas tradicionais de custos são irrelevantes para tomada de decisões, pois suas informações são tardias e distorcidas” (Goldratt, 1983, et al Sheu, 2003).

Em contraponto à Contabilidade de Custos Goldratt desenvolveu um sistema de medidas financeiras conflitantes com as definições tradicionais de contabilidade, a Contabilidade de Ganhos (Corbett, 2005).

Ainda segundo Corbett (2005) nesse novo modelo a meta da empresa fosse ganhar dinheiro de forma satisfatória, medidos através do retorno sobre investimento ($RSI = LL/I$) e lucro líquido. A meta de uma empresa é a rentabilidade do capital do acionista, medidos através do retorno sobre o investimento, lucro líquido e fluxo de caixa. Para atingir esta meta foram definidas três medidas: ganho, investimento e despesas operacionais.

Medidas de Desempenho da TOC:

a) **Ganho**: receitas geradas pela venda de produtos acabados, menos custo materiais. São considerados ganhos apenas os produtos vendidos e não produzidos:

$$Gu = Pv - CTV$$

Onde:

GU é Ganho unitário do produto;

PV é o Preço de Venda;

CTV são os Custos Totalmente Variáveis, isto é, montante que varia para cada aumento de vendas.

b) **Inventário:** todos os recursos retidos na organização que não compõem o produto final vendido, como estoques, ativos fixos etc.;

c) **Despesas Operacionais:** todos os gastos gerados no período não alocados ao custo dos produtos, como mão de obra direta, custos fixos indiretos, etc.

A matéria-prima nessa tabela ilustra os custos totalmente variáveis e os chamados custos e despesas fixas e variáveis são as despesas operacionais. Por definição custo totalmente variável é o gasto que varia conforme o aumento ou redução da produção e despesas operacionais todos os demais gastos na empresa, porém que não participam do processo produtivo, como mão-de-obra etc. (Colbertt, 2005).

Quadro 1 – Diferenças entre custeios absorção, variável e contabilidade de ganhos

| | Custeio por Absorção | Método do Custeio Variável | Contabilidade de Ganhos |
|--|---|---|---|
| Fiscal | Aceito pela Contabilidade Fiscal. | Não aceito pela Contabilidade Fiscal, exclusivamente gerencial. | Não aceito pela Contabilidade Fiscal, exclusivamente gerencial. |
| Estoques e custos fixos | Inclui custos fixos aos estoques. | Não inclui custos fixos aos estoques. | Não inclui custos fixos aos estoques. |
| Estoques, custos e despesas variáveis. | Inclui todos os custos variáveis aos estoques, porém não inclui despesas variáveis. | Inclui todos os custos e despesas variáveis aos estoques. | Inclui somente os custos de matérias-primas aos estoques. São investimentos |
| Lucro | O lucro é o resultado do lucro bruto menos as despesas fixas e variáveis. | O lucro é o resultado da margem de contribuição menos os custos e despesas fixas. | O lucro é o resultado do ganho menos das despesas operacionais. |
| Margem | Enfatiza a margem com a inclusão de rateios de custos fixos aos produtos | Enfatiza a figura da margem de contribuição como instrumento gerencial. | Enfatiza o ganho como instrumento gerencial. |
| Rateios | Há rateios | Não existem rateios | Não existem rateios |

Fonte: Elaborado pelo Autor

O quadro 1 demonstra conceitualmente as diferenças existentes entre as três metodologias de custeio e apuração de custos, com relação à aceitação fiscal, rateios e apuração de estoques e lucros do exercício.

Quadro 2: Comparação Apuração Resultado

| Custeio Variável | Custeio por Absorção | Contabilidade de Ganhos |
|--|--|--------------------------------------|
| Vendas (PV) | Vendas (PV) | Vendas (PV) |
| (-) Custos Materiais Diretos (Matéria-Prima) – CV (-) Mão de Obra Direta – CV | (-) Custos Materiais Diretos (Matéria-Prima) + MOD - CV (-) Rateios (overhead) – CF | (-)Custos Totalmente Variáveis - CTV |
| (=) Margem de Contribuição | (=) Lucro Bruto | (=) Ganho |
| (-) Rateios (overhead) – CF | (-) Despesas | (-) Despesas Operacionais (overhead) |
| (=) Lucro Líquido | (=) Lucro Líquido | (=) Lucro Líquido |

Fonte: Elaborado pelo Autor

O quadro 2 apresenta a comparação dos resultados apresentados pelas três abordagens de custeio e demonstra a principal discrepância entre a Contabilidade de Ganhos e as demais: levam em consideração para apuração do seu resultado somente as vendas e aquilo que foi realmente consumido na produção, as matérias-primas também chamadas de custos totalmente variáveis. Os demais gastos, embora relacionados, não incorporam a transformação ocorrida com a matéria-prima empregada resultando no produto final. As demais abordagens, além de incorporar alguns custos fixos ao produto final como mão-de-obra direta, agregam também outros custos variáveis não totalmente empregados no produto final.

3.7 Análise Comparativa das Abordagens

Neste item faremos um estudo comparativo em uma empresa hipotética fabricante de compensados. Os valores dos produtos apresentados são hipotéticos e parcialmente relacionados ao ramo de atividades, com custos e despesas também fictícios.

Nessa análise comparativa verificaremos a discrepância existente entre os três métodos de custeio com relação aos resultados aqui denominados de margem de contribuição, lucro bruto e ganho, conforme Quadro 2.

3.8 Análise de Custos no Método do Custeio Variável

Tabela 1: Análise de Custos no Método do Custeio Variável

| Análise | A | B |
|----------------------------------|-----------------|-----------------|
| Preço de Venda (R\$) | 5.600,00 | 6.200,00 |
| Custos/Despesas Variáveis | 4.433,00 | 4.583,00 |
| Matéria-Prima | 2.950,00 | 3.100,00 |
| Embalagem | 55,00 | 55,00 |
| Comissões vendas | 478,00 | 478,00 |
| Energia | 350,00 | 350,00 |
| Mão de obra direta/m3 | 600,00 | 600,00 |
| Margem de Contribuição | 1.167,00 | 1.617,00 |
| Custos/Despesas Fixas | 1.080,00 | 1.080,00 |
| Mão de obra administração | 780,00 | 780,00 |
| Despesas Financeiras | 300,00 | 300,00 |
| Lucro Líquido | 87,00 | 537,00 |

Fonte: Elaborado pelo autor

3.9 Análise de Custos no Método do Custeio por Absorção

Tabela 2: Análise de Custos no Método do Custeio por Absorção

| Análise | A | B |
|-------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Preço de Venda (R\$) | 5.600,00 | 6.200,00 |
| Custos de Produção (CF + CV) | 3.955,00 | 4.105,00 |
| Matéria-Prima | 2.950,00 | 3.100,00 |
| Embalagem | 55,00 | 55,00 |
| Energia | 350,00 | 350,00 |
| Mão de obra direta | 600,00 | 600,00 |
| Lucro Bruto | 1.645,00 | 2.095,00 |
| Despesas | 1.558,00 | 1.558,00 |
| Comissões vendas | 478,00 | 478,00 |
| Mão de obra administração | 780,00 | 780,00 |
| Despesas Financeiras | 300,00 | 300,00 |
| Lucro Líquido | 87,00 | 537,00 |

Fonte: Elaborado pelo autor

3.10 Análise de Custos na Teoria das Restrições

Tabela 3: Análise de Custos na Teoria das Restrições

| Análise | A | B |
|------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Preço de Venda (R\$) | 5.600,00 | 6.200,00 |
| Custos Totalmente Variáveis | 3.005,00 | 3.155,00 |
| Matéria-Prima | 2.950,00 | 3.100,00 |
| Embalagem | 55,00 | 55,00 |
| Ganho | 2.595,00 | 3.045,00 |
| Despesas Operacionais | 2.508,00 | 2.508,00 |
| Comissões vendas | 478,00 | 478,00 |
| Energia | 350,00 | 350,00 |
| Mão de obra direta | 600,00 | 600,00 |
| Mão de obra administração | 780,00 | 780,00 |
| Despesas Financeiras | 300,00 | 300,00 |
| Lucro Líquido | 87,00 | 537,00 |

Fonte: Elaborado pelo autor

3.11 Comparativo entre os Métodos de Custeio e Apuração de Lucros - do Quadro 2

Tabela 4: Comparativo entre os Métodos de Custeio e Apuração de Lucros - do Quadro 2

| Análise | A | B | A | B | A | B |
|-------------------------------------|------------------|-----------------|----------------------|-----------------|----------------------|-----------------|
| | Custeio Variável | | Custeio por Absorção | | Contabilidade Ganhos | |
| Preço de Venda (R\$) | 5.600,00 | 6.200,00 | 5.600,00 | 6.200,00 | 5.600,00 | 6.200,00 |
| Custos/Despesas Variáveis | 4.433,00 | 4.583,00 | - | - | - | - |
| Custos de Produção (CF + CV) | - | - | 3.955,00 | 4.105,00 | - | - |
| Custos Totalmente Variáveis | - | - | - | - | 3.005,00 | 3.155,00 |
| Margem de Contribuição | 1.167,00 | 1.617,00 | - | - | - | - |
| Lucro Bruto | - | - | 1.645,00 | 2.095,00 | - | - |
| Ganho | - | - | - | - | 2.595,00 | 3.045,00 |
| Custos/Despesas Fixas | 1.080,00 | 1.080,00 | - | - | - | - |
| Despesas | - | - | 1.558,00 | 1.558,00 | - | - |
| Despesas Operacionais | - | - | - | - | 2.508,00 | 2.508,00 |
| Lucro Líquido | 87,00 | 537,00 | 87,00 | 537,00 | 87,00 | 537,00 |

Fonte: Elaborado pelo autor

A grande discrepância entre a TOC e custeio variável em relação ao modelo de absorção é que os critérios de rateios utilizados nos custos fixos são calculados, na maioria das vezes, através dos gastos de mão-de-obra direta na produção, que também são fixos em sua essência. Além do mais, outros critérios adotados são arbitrários e inadequados, pois não levam em consideração a composição real dos custos e sua formação (Martins, 2010). Os

modelos de apuração de resultados intermediários, ou seja, Margem de Contribuição, Lucro Bruto e Ganho respectivamente levam em consideração itens divergentes atingindo resultados diferentes. Diante desse quadro, vale questionar: qual a melhor metodologia a ser utilizada?

Enquanto o custeio variável não esconde em seus estoques os custos fixos não relacionados diretamente à produção, utiliza-se de despesas na formação do seu custo do produto final. Porém, ainda é a metodologia gerencial mais utilizada, pois leva em consideração o resultado produtivo, desconsiderando custos e despesas que não alteram a produção. (Moura, 2005)

O custeio por absorção incorpora em seus estoques os custos fixos através de dados volumétricos como unidades de peso e de medida; porém, dependendo do ramo de atividade, é uma metodologia ainda muito utilizada pelas empresas. (Megliorini, 2001). A Contabilidade de Ganhos, segundo Corbett (2005) considera como produtivo somente o que vai realmente para produção; os demais itens são chamados de investimentos ou despesas operacionais, pois sua participação no processo produtivo é superavaliada em termos de mensuração de custos. Além disto, grande parte destes investimentos é ou poderão ser restrições no sistema. Corbett (2005) deduz que o melhor desempenho pode ser alcançado com o gerenciamento das restrições com a utilização de medidas de desempenho coerentes com a meta da empresa.

Essas divergências entre os modelos nos leva a crer que a grande dificuldade encontrada pelos gestores na tomada de decisões está em determinar qual a informação mais precisa e que possa levar a empresa a resultados mais lucrativos.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Através dos resultados apresentados verificamos a enorme discrepância entre os resultados determinantes e norteadores de tomadas de decisões: lucro bruto, margem de contribuição e ganho. Embora o resultado final dos produtos A e B serem iguais ao final de todo o período (lucro líquido), não é somente com relação a essa informação que a empresa toma decisões de continuidade de produção, rentabilidade do produto etc. Observa-se que o produto B é mais rentável que o produto A levando-se em consideração a restrição aplicada. Porém, também observamos que do ponto de vista unitário o Produto B é sempre mais rentável que o Produto A, desconsiderando-se a restrição do sistema. Isso nos demonstra que a análise da restrição é primordial para o atingimento da meta. Porém, sua medição é o grande

desafio. Com isso, demonstra-se a importância de identificação da restrição para tomada de decisão, independente do método de custeio aplicado.

5. CONCLUSÕES

Nesse trabalho foi realizada uma comparação entre os métodos tradicionais de contabilidade de custos e a Teoria das Restrições. O trabalho foi norteado pela dúvida da existência de discrepâncias significativas nas abordagens e principalmente qual dessas deve ser considerada como correta. Analisando as metodologias verificamos que cada uma delas tem uma sistemática com relação aos custos fixos e variáveis, porém a TOC aborda de uma forma mais simples e enfatiza a meta como a realização da venda. A transformação da matéria-prima em produto acabado é o que determina o ganho operacional. Os demais gastos ou despesas operacionais devem ser geridos de forma que o ganho seja suficiente para cobri-los. Outro aspecto abordado foi a utilização da mão de obra direta ora como custo variável nos custeios variável e absorção, e como custo fixo na TOC. Apesar de a contabilidade tradicional considerar tal custo como variável, a TOC o classifica como fixo tendo em vista seu aspecto real, ou seja, a folha de salários independente da variação do volume de produção.

Após todas as análises numéricas realizadas concluímos também que o fator primordial desse trabalho foi evidenciar que a tomada de decisão sem informações úteis e tempestivas pode levar a empresa ao fracasso. Identificar qual das abordagens ou a integração entre essas abordagens devam ser utilizadas é a grande questão a ser respondida. Identificar a restrição do sistema e utilizar em conjunto essas informações também foi demonstrado como primordial para o sucesso do empreendimento.

6. REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza..** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em 14 set. 2019.

CAVALCANTI, N.S., OLIVEIRA, A.G., CATAI, R.E. (2012). **Estudo comparativo entre a contabilidade de ganhos (Throughput Accounting) e a contabilidade de custos tradicional – Método Custeio Variável – na Gestão de Custos.** GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas, Ano 7, nº 3, jul-set/2012, p. 29-40.

CORBETT NETO, Thomas. **Contabilidade de Ganhos**. São Paulo: Nobel, 2005.

CRC-SP – Conselho Regional de contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso sobre temas contábeis: uma contribuição à educação continuada do profissional da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1991.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**, 06 ed. São Paulo: Atlas 1998.

LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE. G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**, 16 ed. São Paulo: Atlas 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 10 ed. São Paulo: Atlas 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MOURA, H R. (2005). **O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado**. *Sitientibus*, Feira de Santana, n.32, p.129-142, jan./jun. 2005.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 07 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SHEU, C.; CHEN, M.H. e KOVAR, S. **Integrating ABC and TOC for better manufacturing decision making**. *Integrating Manufacturing Systems*, v. 14, n. 5, p. 433-441, 2003.