

UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A “CONTABILIDADE DE GANHOS – THROUGHPUT ACCOUNTING” E O “MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL”

Vera Maria Rodrigues Ponte- Doutoranda em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Edson Luiz Riccio- Professor Dr. da FEA/USP

Paulo Roberto B. Lustosa- Doutorando em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP

Rua Cotoxó 469/Apart. 14 - São Paulo – SP – Cep: 05021000

ponte@usp.br

Resumo:

Durante os anos setenta, Eliyahu Goldratt (1994) desenvolveu uma técnica de administração da produção, dando origem a Teoria das Restrições (Theory of Constraints - TOC). Na década de oitenta, os fundamentos da TOC foram amplamente divulgados e hoje já se encontram implantados em várias organizações.

As idéias de Goldratt vêm provocando mudanças nas práticas contábeis. A implantação da TOC nas organizações vem suscitando questionamentos com relação a eficácia da Contabilidade Gerencial, pois propõe uma nova forma de mensuração da eficácia global da empresa. Algumas empresas já estão substituindo os modelos tradicionais por modelos baseados na TOC, como se vê em Westra (1996), Dugdale & Jones (1996) e Horngren (1996).

As novas práticas contábeis propostas pelos estudiosos da TOC vem sendo apresentadas nos trabalhos de pesquisadores americanos e ingleses sob o título de *Throughput Accounting*. No Brasil, adota-se o termo Contabilidade de Ganhos.

O modelo de apuração do lucro proposto pela Contabilidade de Ganhos é semelhante ao apresentado pelo método do Custeio Variável, o que vem sendo motivo de crítica por parte de alguns pesquisadores, conforme relata Dugdale & Jones (1996). A questão que levantamos neste trabalho é: Terá a Contabilidade de Ganhos algo de novo, ou é apenas uma nova versão do Custeio Variável?

Com relação ao modelo de apuração de lucro, a Contabilidade de Ganhos não traz grandes inovações, mas seus pressupostos básicos são bastante diferentes daqueles que norteiam a Contabilidade de Custos tradicional.

A Contabilidade de Custos tradicional tem preocupação com medidas de eficiência locais, enquanto a Contabilidade de Ganhos entende que a otimização das partes pode não conduzir a otimização global e reconhece nas medidas de eficiência uma ameaça à otimização do resultado da organização.

Estas questões são discutidas neste trabalho e examinam-se algumas das principais diferenças entre os dois modelos.

Área temática: Custos e Tomada de Decisões: Modelos e Experiências

UMA ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A “CONTABILIDADE DE GANHOS – THROUGHPUT ACCOUNTING” E O “MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL”

1.INTRODUÇÃO

Durante os anos setenta, Eliyahu Goldratt (1994) desenvolveu uma técnica de administração da produção, dando origem a Teoria das Restrições (TOC). Na década de oitenta, os fundamentos da TOC foram amplamente divulgados e hoje já se encontra implantada em várias organizações.

As idéias da TOC vêm provocando transformações não somente na área de produção, registram-se mudanças também nas áreas de Marketing e Contabilidade.

Na área contábil, os primeiros artigos abordando a necessidade de ajustes nas práticas contábeis são atribuídos a Waldron e foram publicados em 1988, na revista *Management Accounting*, periódico oficial do *Institute of Management Accountants* dos Estados Unidos da América (Dugdale & Jones, 1996).

As novas práticas contábeis propostas pelos estudiosos da TOC estão sendo apresentadas nos trabalhos de pesquisadores americanos sob o título de *Throughput Accounting*. No Brasil, os estudiosos adotam o termo Contabilidade de Ganhos, expressão que também será utilizada neste artigo.

O modelo de apuração do lucro proposto pela Contabilidade de Ganhos é semelhante ao apresentado pelo método do Custeio Variável, o que vem sendo motivo de crítica por parte de alguns pesquisadores. Terá a Contabilidade de Ganhos algo de novo, ou é apenas uma nova versão do Custeio Variável?

Essa questão é discutida no presente trabalho, onde, inicialmente, são apresentados, de forma sucinta, os fundamentos da TOC e comentadas as alterações ocorridas na Contabilidade Gerencial de duas empresas que implantaram essa metodologia. Em seguida, são examinados com maior profundidade os modelos de apuração de resultado propostos pela Contabilidade de Ganhos e pelo método do Custeio Variável.

2. TEORIA DAS RESTRICÇÕES (TOC)

Breve Histórico

A teoria das restrições teve o seu início nos anos setenta, quando o então estudante de física, Goldratt (1994), elaborou um método de administração da produção em uma fábrica de um amigo.

O método desenvolvido por Goldratt foi considerado bastante inovador e obteve excelentes resultados, levando outras empresas a interessarem-se em aplicar as idéias da TOC. Dada a grande aceitação, o físico procurou aprimorar o seu modelo e começou a disseminá-lo.

A partir da técnica elaborada por Goldratt foi desenvolvido o software Optimized Production Technology (OPT), que passou a ser comercializado pela Creative Output Inc., empresa fundada em 1979.

Em 1984, Goldratt, em parceria com Jeff Cox, apresenta as suas idéias através do livro “A Meta”, que, segundo Corbett (1996), tem sido o instrumento de maior divulgação da teoria.

Corbett (1996, p.21) afirma que, após identificar em empresas que implementavam o método de administração da produção a necessidade de mudanças em outras áreas,

Goldratt “elaborou soluções para outras áreas das empresas, como logística de distribuição e gerenciamento de projetos”. Como relata o autor, em seguida, Goldratt resolveu ensinar às pessoas o raciocínio lógico que adotava para elaborar as soluções, pois entendia que as empresas deveriam estar capacitadas a resolver seus próprios problemas.

Segundo Corbett (1996, p. 21), “hoje em dia a TOC é composta de dois campos, os Processos de Raciocínio de um lado, e os aplicativos específicos (como logística de produção, desenvolvidos usando os Processos de Raciocínio) do outro”.

Entendendo a TOC

A TOC foi concebida tendo como premissas básicas:

- a) a meta de toda organização é ganhar mais dinheiro hoje e no futuro;
- b) existe pelo menos uma restrição em cada sistema;
- c) a empresa deve ser vista de forma sistêmica, pois existe uma relação de interdependência entre os elementos que a compõem.

Com relação ao reconhecimento da existência de pelo menos uma restrição em cada sistema, Goldratt, citado por Corbett (1996, p. 23), afirma:

“O primeiro passo é reconhecer que todo sistema foi constituído para um propósito, não criamos nossas organizações sem nenhum propósito. Assim, toda ação tomada por qualquer parte da empresa deveria ser julgada pelo seu impacto no propósito global. Isso implica que, antes de lidarmos com aprimoramentos em qualquer parte do sistema, primeiro precisamos definir qual é a meta global do mesmo e as medidas que vão permitir que possamos julgar o impacto de qualquer subsistema e de qualquer ação local nessa meta global.”

“A restrição de um sistema é nada mais do que sentimos estar expresso nessas palavras: qualquer coisa que impeça um sistema de atingir um desempenho maior em relação à sua meta... Na nossa realidade qualquer sistema tem muito poucas restrições... e ao mesmo tempo qualquer sistema na realidade tem que ter pelo menos uma restrição.”

Guerreiro (1995, p. 78), comentando o assunto, relaciona dois tipos de restrições, identificadas por Goldratt. “A primeira, física, engloba mercado, fornecedor, máquinas, materiais, pedido, projeto, pessoas, e é denominada de restrição de recurso, onde um gargalo reflete um caso particular de restrição onde existe capacidade insuficiente”. O segundo tipo de restrição é “aquela formada por normas, procedimentos e práticas usuais do passado, denominada de restrição de política”.

Riccio (1989) entende que as restrições podem ser consideradas não apenas como dificuldades, mas também como “medidas de rendimento” a serem cumpridas. Assim, existem pelo menos duas maneiras de focar as restrições, uma como dificuldade e outra como estímulo.

Outra questão levantada em Riccio (1989) é a classificação das restrições em internas (ao sistema) e do ambiente (externas ao sistema que se quer analisar). As internas podem ser alteradas e modificadas, se o sistema possuir “recursos” que viabilizem a mudança e se os objetivos do sistema permitirem. As externas são normalmente físicas e de difícil alteração. Outra classificação das restrições seria quanto à forma de mensuração, em qualitativas e quantitativas. As quantitativas, que são objeto da TOC, são mais visíveis e determinísticas. As qualitativas são mais complexas, mas podem ser identificadas e têm

igual impacto no resultado do sistema. A ação dos agentes, como vontade dos empregados, percepção dos operadores, qualidade, são exemplos de restrições internas, já a vontade dos fornecedores, clientes, sindicatos, mercados são restrições do ambiente.

É a partir da premissa de que em todo sistema existe pelo menos uma restrição que Goldratt define as etapas chaves a serem perseguidas pelos administradores no sentido de alcançarem a meta da empresa:

a) Identificar a(s) restrição(ões) do sistema:

Nessa etapa são identificadas as restrições que limitam o desempenho do sistema.

b) Decidir como explorar a(s) restrição(ões) do sistema:

Após conhecer os elementos de restrição do sistema, é preciso obter o máximo possível deles. Por exemplo, supondo que a restrição do sistema seja a máquina Z, explorar o máximo do recurso limitador é: garantir que todas os requisitos necessários ao funcionamento adequado da máquina Z sejam disponibilizados; eliminar ociosidades da máquina Z; não permitir que a máquina produza produtos defeituosos; etc. O tempo perdido em um recurso limitador do sistema, compromete o desempenho global.

Quando a restrição é o mercado (existe capacidade suficiente, mas não pedidos suficientes), Goldratt (1991, p. 67) afirma que “explorar a restrição significa: entregar com pontualidade 100%. Não 99%, mas 100%. Se o mercado for uma restrição, não desperdiçamos nada”. Aqui percebe-se melhor o significado de “estímulo” que uma restrição pode ter.

c) Subordinar qualquer outra coisa à decisão anterior:

Identificadas as restrições e estabelecido como elas devem ser tratadas (etapas a e b), define-se que todos os recursos não limitadores (não-restrição) deverão ser subordinados às restrições do sistema. Isto é, as necessidades das restrições determinam o programa de produção das não-restrições, que deverão fornecer tudo o que as restrições requisitarem, nem mais nem menos.

d) Elevar a(s) restrição(ões) do sistema:

Nessa fase são tomadas ações no sentido de “levantar” a restrição. Guerreiro (1995, p. 87) coloca:

- as etapas *a* e *b* “objetivam o funcionamento do sistema com a melhor eficiência, utilizando da melhor forma possível os recursos escassos disponíveis”;
- quando as fases *a* e *b* não conseguem eliminar a restrição, “(...) deve-se elevar ou superar a restrição, acrescentando uma maior quantidade do recurso escasso no sistema. A restrição estará quebrada e o desempenho da empresa subirá até um determinado limite, quando passará a ser limitado por algum outro fator. A restrição foi mudada”.

Goldratt (1991, p. 67) afirma que esta é a quarta fase e não a segunda, pois em muitas situações, onde todos se queixam da existência de uma grande restrição, quando põem em prática a etapa *b*, o recurso limitador do sistema torna-se mais do que suficiente.

e) Se no passo anterior uma restrição foi quebrada, volte à primeira etapa, mas não deixe que a inércia se torne uma restrição para o sistema:

Dada a premissa citada anteriormente de que todo sistema tem pelo menos uma restrição, após a etapa *d* surgirá um novo fator limitativo no sistema e os administradores deverão retornar a etapa inicial. Mas, Goldratt (1991, p. 68) acrescenta que não se pode deixar que a inércia se torne uma restrição para o sistema e explica:

“Note, a restrição tem impacto sobre o comportamento de todos os outros recursos da empresa. Tudo deve estar subordinado ao nível máximo de desempenho da restrição. Assim, pela existência da restrição, nós, na empresa, desenvolvemos algumas regras, às vezes formalmente, muitas outras vezes intuitivamente. Agora uma restrição foi eliminada. Acontece que, em muitos casos, não nos importamos em voltar e examinar estas regras. Elas ficam para trás. Agora, temos POLÍTICA como restrição”.

Goldratt (1991) é bastante crítico às medidas de desempenho adotadas pela contabilidade de custos e desenvolveu suas próprias para avaliar se a empresa está caminhando em direção a sua meta. Para o autor os administradores precisam ter respostas para três perguntas: 1- Quanto a empresa gera de dinheiro? 2- Quanto de dinheiro é capturado pela empresa? 3- E quanto de dinheiro temos que gastar para operá-la? Para responder as três perguntas anteriores Goldratt definiu três medidas chaves:

- a) **Ganho-G (throughput)**: é o índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas. “Ganho é definido como todo o dinheiro que entra na empresa menos o que ela pagou a seus fornecedores pelos itens que entraram no produto vendido, esse é o dinheiro que a empresa gerou, o dinheiro pago pelos fornecedores é dinheiro gerado por outras empresas” (Corbett, 1996, p.28). Como afirmam Dugdale & Jones (1996), este conceito está bastante relacionado com a idéia tradicional de margem de contribuição: receitas de vendas menos os custos variáveis.

Logo:

**Ganho Unitário(Gu) = Preço de Venda Unitário do Produto (PV)
– Custo Totalmente Variável (CTV)¹.**

Ganho = GU x quantidade vendida.

- b) **Investimento-I (inventory)**: representa o total do dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que tenciona vender. Esse conceito de investimento inclui máquinas e construções. “Essa medida de Investimento e o Ativo da contabilidade tradicional podem ser confundidos, mas divergem drasticamente quando se refere ao inventário de material. ‘Que valor devemos atribuir ao produto acabado estocado em um armazém? De acordo com a definição acima, podemos atribuir apenas o preço que pagamos aos nossos fornecedores pelo material e peças compradas que entraram no produto. Não existe valor acrescentado ao produto pelo próprio sistema, nem mesmo mão-de-obra direta’. O valor atribuído ao estoque em processo e acabado é igual ao seu Custo Totalmente

¹ Representa o total dos custos que variam quando uma nova unidade de produto é fabricada; na maioria das vezes só é computada a matéria-prima.

Variável (CTV). Um dos objetivos aqui é eliminar a geração de ‘lucros aparentes’ devido ao processo de alocação de custos” (Corbett, 1996, p. 30).

- c) **Despesa Operacional-DO (Operational expense)**: a despesa operacional compreende todos os custos de conversão, incluindo todos os custos com empregados, sejam diretos ou indiretos. Segundo Goldratt(1991, p. 30) a “despesa operacional é definida como todo o dinheiro que o sistema gasta transformando o INVENTÁRIO em GANHO”.

As três definições anteriores levam intuitivamente a que o leitor estabeleça dois relacionamentos:

$$\text{Lucro Líquido(LL) = Ganho – Despesa Operacional}$$
$$\text{Retorno sobre o Investimento(RSI) =}$$
$$\frac{\text{Ganho(G) – Despesa Operacional(DO)}}{\text{Inventário(I)}}$$

Examinando as medidas de desempenho da TOC, Corbett(1996, p. 31) faz os seguintes comentários:

“A TOC afirma que qualquer coisa pode ser classificada numa dessas três medidas, e que as três são suficiente para fazermos a ponte entre o LL e o RSI com as ações diárias dos gerentes.

(...)

Com essas três medidas (G, I e DO) conseguimos saber o impacto de uma decisão nos resultados finais da empresa. O ideal é uma decisão que aumente o G e diminua I e DO. Porém, qualquer decisão que impacte positivamente o RSI é uma decisão que nos leva na direção da meta do sistema. O juiz final, quem decide se é ou não é uma boa decisão, é o RSI, isto é, esse método possibilita que cada um tome suas decisões como se fosse o acionista”.

Para finalizar esse tópico do trabalho, relacionam-se a seguir alguns pontos levantados no trabalho de Corbett (1996) sobre a TOC:

- a) não tem preocupações com eficiências locais, a não ser na restrição, pois entende que a busca pela eficiência local dos recursos não limitadores do sistema pode levar a empresa em direção contrária a sua meta; a ociosidade dos recursos não-restritivos é uma necessidade;
- b) representa uma quebra do paradigma mecanicista da administração científica, dado que enfoca a empresa de forma sistêmica, onde a soma dos ótimos locais não leva ao ótimo do sistema;
- c) entende que não há necessidade de se determinar os custos dos produtos, não aceitando nenhuma base de rateio para alocação de custos, pois considera que o fundamental não são os custos, mas o impacto que as decisões relacionadas com os produtos têm no resultado da empresa;
- d) adota como princípio que o mercado é que define o preço dos produtos e o papel da contabilidade gerencial é informar se a esses preços e volumes os produtos irão aumentar a lucratividade da organização;
- e) assume que as restrições são a classificação essencial, que se controladas podem evitar o incremento dos custos fixos;

- f) classifica os custos em totalmente variável e não totalmente variável, abandonando a classificação da contabilidade tradicional de custos fixos e variáveis;
- g) tem como grande desafio a mudança de paradigma na cabeça dos administradores, que devem perceber como o ponto mais relevante o impacto de suas decisões no resultado final da empresa (é a chamada mudança do “mundo dos custos” para o “mundo dos ganhos”).

2. OS IMPACTOS DA TEORIA DAS RESTRICÇÕES NAS PRÁTICAS CONTÁBEIS

A implantação da TOC nas organizações vem suscitando questionamentos com relação a eficácia da Contabilidade Gerencial. Algumas empresas já estão substituindo os modelos tradicionais, passando a adotar novas técnicas.

A Contabilidade de Ganhos é o nome genérico que vem sendo utilizado com o objetivo de identificar o conjunto de diferentes técnicas e aplicações que começam a ser adotadas nas organizações e que se baseiam em mensurações mais abrangentes e diferentes das contábeis e não monetárias. Não existe um modelo único, o que pode ser comprovado pelos artigos que vêm sendo divulgados sobre o assunto, contudo é notório que os trabalhos fundamentam-se nos conceitos da TOC e nas suas medidas de desempenho: Ganho, Investimento e Despesa Operacional.

No trabalho de Dugdale & Jones (1996b) é apresentado o caso da empresa Automek Ltd, na qual a introdução da TOC teve impactos relevantes sobre a Contabilidade.

Após a implantação da TOC, as medidas tradicionalmente utilizadas na companhia passaram a ser consideradas inúteis, e o indicador chave passou a ser o “cumprimento do programa”. Os administradores deveriam garantir que o programa de produção estabelecido seria alcançado de forma precisa. Após a implantação do novo indicador, os relatórios tradicionais de eficiência gerados pela contabilidade foram completamente abolidos.

Em uma etapa posterior, o *controller* introduziu o seguinte demonstrativo de lucro líquido, que passou a ser utilizado como indicador de desempenho do negócio:

ITENS	\$
Receitas de Vendas	XXXX
Materiais	(xx)
Variações de preço e câmbio dos materiais	<u>xx</u>
Ganho	XXXX
Despesas	(xx)
Lucro Líquido	XXXX

Os gerentes de operações ficaram satisfeitos com o novo relatório, pois o consideravam bastante simples e o *controller*, procurando fornecer informações complementares ao processo de tomada de decisão dos diversos gestores da empresa, continuou a introduzir outras medidas: dias de inventário; tempo do ciclo de produção; custo da qualidade, entre outras.

As mudanças ocorridas na Automek Ltd, como enfatizam Dugdale & Jones (1996, p. 39), ainda não são um fato comum. Os autores afirmam que investigações junto a vinte empresas sugerem que a introdução da TOC raramente tem influenciado de forma significativa a contabilidade. Em geral, os administradores implantam a TOC através da instalação do software OPT sem qualquer impacto sobre as tarefas e relatórios contábeis. Contudo, para os autores, a TOC tem potencial para transformar as práticas contábeis atuais no que se refere a geração de informações para os tomadores de decisão.

Horngren (1996) também comenta a Contabilidade de Ganhos e apresenta o caso da Allied-Signal Skelmersdale.

A Allied-Signal Skelmersdale, durante o final dos anos 80 e início dos anos 90, passou por grandes alterações na sua estrutura de produção, consequência da mudança ocorrida na sua estratégia de atuação. A empresa que, até então, produzia poucos produtos em grandes quantidades, naquele período viu-se obrigada a diversificar a sua linha de produtos e a trabalhar com pequenas quantidades em um mercado altamente competitivo.

O *controller* da Skelmersdale percebia que a contabilidade tinha um papel importante a desempenhar nesse processo de ajustamento da empresa à sua nova estratégia, mas, para tanto, era preciso enfatizar as “*throughput contributions*”. Foi, então, que o *controller* elaborou o seguinte demonstrativo:

Throughput Operating Income Statement for 19__

(Demonstração do Lucro Operacional baseado no Ganho)

		\$
Receitas de Vendas		XXXX
Custos dos Materiais Diretos		(xx)
Contribuição do Ganho		<u>XXXX</u>
Outros Custos Operac.		
Mão-de-obra direta	x	
Custos de engenharia	x	
Outros custos de Fab.	x	
Custos de marketing	x	
Total dos outros Custos Operacionais		<u>XX</u>
Lucro Operacional		<u>XXX</u>

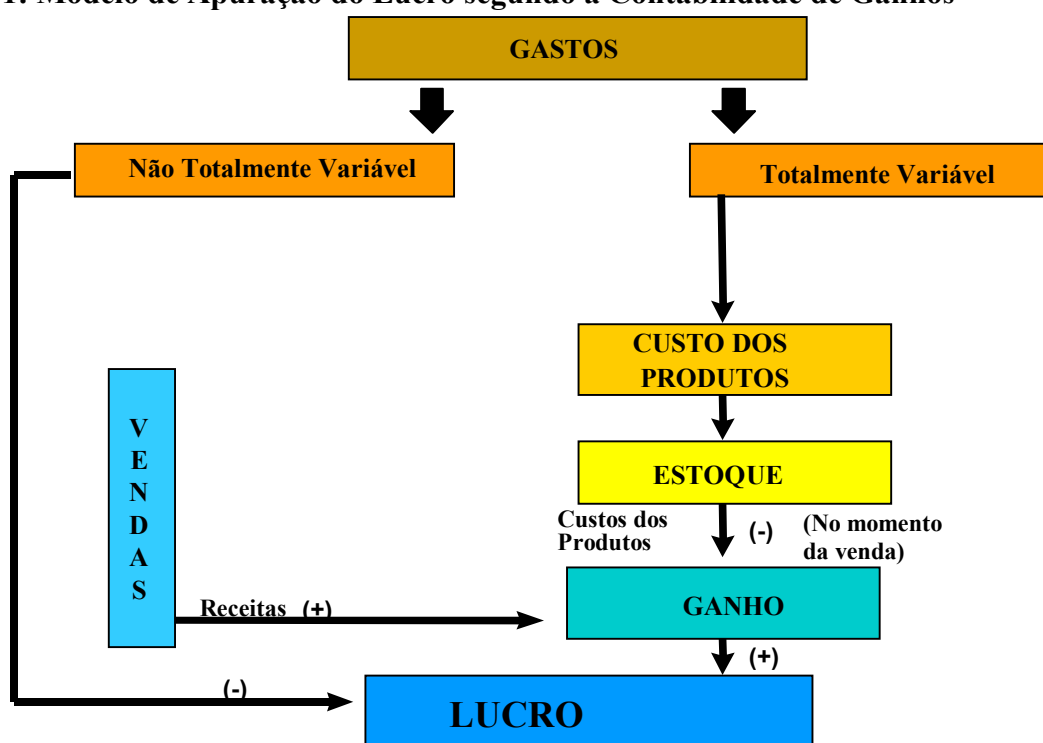
A administração da organização entendia que, com exceção dos custos dos materiais diretos, todos os demais eram fixos no curto prazo e que a chave para o incremento da lucratividade era maximizar a contribuição do ganho através da identificação e otimização das restrições no sistema produtivo. Com esse objetivo, a empresa deslocou algumas atividades das máquinas dos gargalos da produção para outros equipamentos. Também foram rejeitados os investimentos que tivessem como meta melhorar a eficiência dos equipamentos não limitadores da capacidade produtiva da companhia e investimentos adicionais ocorreram no sentido de elevar a capacidade produtiva dos recursos considerados restrições.

A Allied-Signal passou a adotar novos indicadores de desempenho. De forma similar ao da empresa Automek Ltd, a administração introduziu o “cumprimento do programa” como medida chave, que passou a substituir os indicadores de eficiência localizados.

Segundo relata Horngren (1996, p. 818), durante um período de quatro anos, a Skelmersdale apresentou melhorias relevantes na lucratividade, fluxo de caixa e retorno sobre o investimento.

Examinados os casos da Allied-Signal Skelmersdale e da Automek Ltd, pode-se, assim, definir o modelo de apuração do lucro segundo a Contabilidade de Ganhos (Figura 1):

Figura 1: Modelo de Apuração do Lucro segundo a Contabilidade de Ganhos



Os gastos totalmente variáveis (genericamente são considerados apenas os materiais) são apropriados aos produtos e irão compor o valor dos estoques. As receitas de venda do período são confrontadas com os custos dos produtos vendidos (avaliados somente pelos gastos totalmente variáveis), apurando-se o ganho. Os demais gastos são deduzidos do ganho do período, obtendo-se o lucro final.

Analisando-se o modelo proposto pela Contabilidade de Ganhos, percebe-se uma similaridade com o tradicional método do custeio variável, o que vem gerando certas críticas por parte de alguns contadores. Dugdale & Jones (1996, p. 42) suspeitam que muitos contadores estarão inclinados a entender que não existe nada de novo na Contabilidade de Ganhos.

Terá realmente algo de novo na Contabilidade de Ganhos, ou é apenas o método do custeio variável em “traje novo”?

3. O MÉTODO DO CUSTEIO VARIÁVEL

O método do custeio variável surgiu por volta da década de trinta e sua criação é atribuída a Jonathan N. Harris que em 1936 publicou o artigo “What did we earn last month?”, apresentando a metodologia do custeamento direto.

O custeio variável é uma sistemática de custeamento em que somente os custos variáveis, quer diretos ou indiretos, são apropriados aos produtos. Ele é também conhecido como custeio direto, termo que pode ser considerado inadequado por dar a falsa impressão de que somente os custos diretos são apropriados à produção, o que não é verdade. Os custos fixos, pelo fato de existirem independentemente da ocorrência ou não da produção, são considerados como despesas do período, sendo encerrados diretamente contra o resultado do exercício.

O custeio variável não é aceito, no Brasil, pela lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), pela legislação do Imposto de Renda e nem pelas Auditorias Externas, bem como por um considerável número de contadores, pois fere alguns dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, principalmente, o do Confronto das Despesas com as Receitas. Segundo este princípio, somente quando reconhecida a receita é que devem ser confrontados os sacrifícios incorridos para sua obtenção; portanto, os custos de produção só devem ser reconhecidos à medida em que os produtos são vendidos. Logo, como o custeio variável determina que todos os custos fixos sejam lançados como despesa independentemente da venda, considera-se que ele viola tal princípio. Vale ressaltar que a sua não aceitação para efeito das demonstrações contábeis de uso externo não invalida a sua utilização gerencial ou mesmo sua formalização na contabilidade, bastando que ao final do exercício se efetuem os ajustes necessários para que sejam respeitados os critérios exigidos pela legislação.

Hendriksen (1965, p. 209) considera que a principal vantagem do custeio variável é prover os administradores de informações para a tomada de decisão e para o controle dos custos. Porém, o considera muito restrito em suas proposições para servir de base para avaliação de ativos em todas as situações, pois na maioria dos casos os benefícios futuros que a empresa espera obter com os bens produzidos são superiores aos custos variáveis incorridos.

A utilização do custeio variável permite identificar a margem de contribuição de cada produto ou segmento da empresa. A margem de contribuição representa a diferença entre a receita gerada pelo produto (preço de venda) e a soma dos custos e despesas variáveis. Cabe ressaltar que as despesas variáveis, como é o caso das comissões de venda, são consideradas para efeito de apuração da margem de contribuição, mas não para custeamento dos produtos, uma vez que tal despesa não existe enquanto o produto não for vendido.

A margem de contribuição normalmente é tratada de duas formas: unitária ou total. A margem de contribuição unitária representa a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis unitários de determinado produto, serviço ou área que se queira custear. A margem de contribuição total é o resultado obtido pela multiplicação da margem

de contribuição unitária pela quantidade vendida, demonstrando a contribuição total de determinado item, no resultado geral da empresa, a um certo nível de vendas.

Resumindo :

$$\begin{aligned} \text{Margem de Contribuição Unitária} = & \\ & (+) \text{ Preço de Venda} \\ & (-) \text{ Despesa Variável Unitária} \\ & (-) \text{ Custo Variável Unitário.} \end{aligned}$$

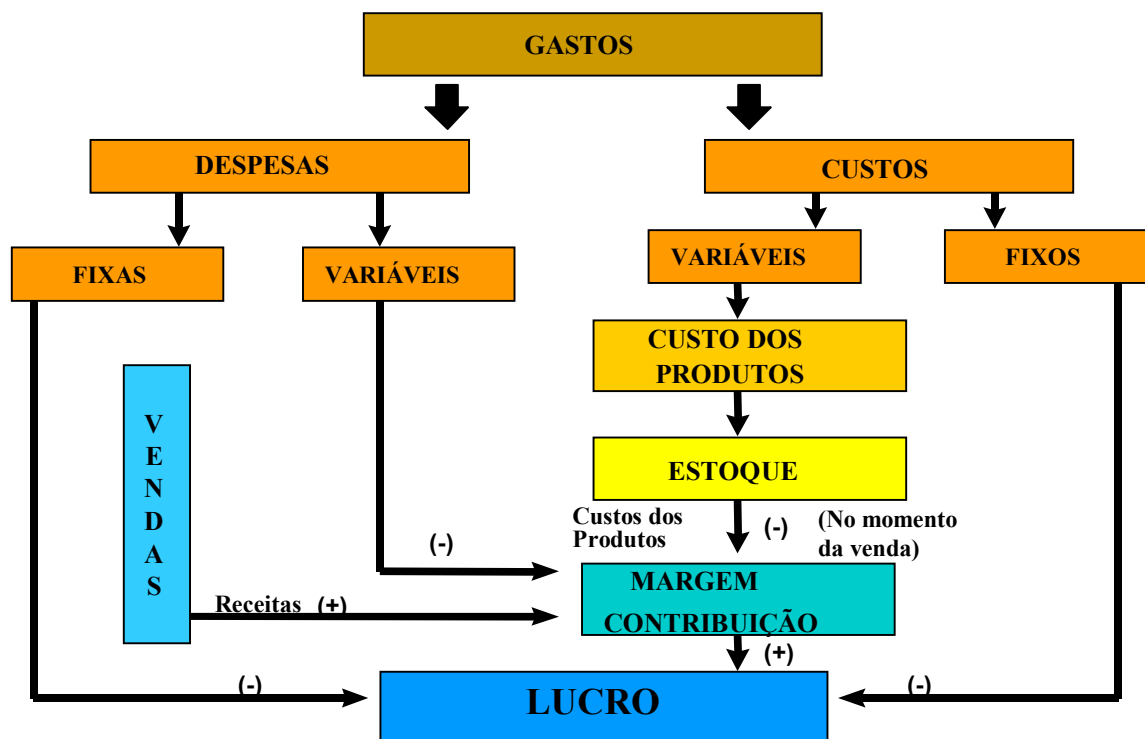
$$\begin{aligned} \text{Margem de Contribuição Total} = & \\ & \text{Margem de Contribuição Unitária} \\ & \times \\ & \text{Quantidade Vendida.} \end{aligned}$$

Quando adotado o método do custeio variável a equação de apuração do resultado da empresa toma o seguinte formato:

$$\begin{aligned} & (+) \text{ Receitas de Vendas} \\ & (-) \text{ Despesas Variáveis} \\ & (-) \text{ Custos Variáveis dos Produtos Vendidos} \\ & (=) \text{ Margem de Contribuição} \\ & (-) \text{ Despesas Fixas} \\ & (-) \text{ Custos Fixos} \\ & (=) \text{ Lucro do Período} \end{aligned}$$

Graficamente, pode-se assim demonstrar (Figura 2):

Figura 2: Modelo de Apuração do Lucro segundo o Método do Custeio Variável



Os custos e despesas de um período são separados entre fixos e variáveis. Os custos variáveis são apropriados aos produtos e irão compor o valor dos estoques. Os custos fixos são encerrados diretamente contra o resultado do período, da mesma forma que as despesas fixas. As receitas de venda do período são confrontadas com os custos dos produtos vendidos (avaliados somente por custos variáveis) e despesas variáveis registradas durante o exercício, apurando-se a margem de contribuição.

Como demonstrado acima, nesse método de custeio não se exige a incorporação de custos fixos aos estoques, eles são todos considerados despesas do período, ficando os estoques avaliados somente pelos custos variáveis.

4. CONCLUSÃO

Confrontando-se o modelo de apuração do resultado definido pelo método do custeio variável com o proposto pela Contabilidade de Ganhos percebe-se uma grande similaridade entre os dois, fato melhor explicitado pelos autores no Quadro 1.

Quadro 1: Análise comparativa entre o Modelo do Método do Custeio Variável e o Modelo da Contabilidade de Ganhos

O Modelo do Método do Custeio Variável	O Modelo da Contabilidade de Ganhos
Existem custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis.	Existem custos totalmente variáveis e não totalmente variáveis. Os custos não totalmente variáveis são chamados de despesas.
Não existem rateios.	Não existem rateios.
Os estoques são avaliados pelo custos variáveis.	Os estoques são avaliados pelos custos totalmente variáveis.
As receitas de vendas, deduzidos os custos dos produtos vendidos e as despesas variáveis, representam a margem de contribuição.	As receitas de vendas, deduzidos os custos dos produtos vendidos, representam o ganho.
O lucro é o resultado da margem de contribuição subtraídas as despesas e os custos fixos.	O lucro é o resultado do ganho subtraídas as despesas.

Pelo exposto, pode-se concluir que em termos de modelo de apuração de lucro, a Contabilidade de Ganhos não traz grandes inovações, como afirmam Dugdale & Jones (1996b, p. 41) as idéias de custos variáveis e de margem de contribuição estão nos livros de contabilidade há muitos anos.

Contudo, a Contabilidade de Ganhos, que tem como base teórica a Teoria das Restrições, adota pressupostos bastante diferentes daqueles que norteiam a Contabilidade de Custos tradicional.

A Contabilidade de Custos tradicional tem preocupação com medidas de eficiência locais pois considera que a otimização das diversas áreas da empresa leva a otimização de seu resultado final. Já a Contabilidade de Ganhos entende que a otimização das partes pode não conduzir a otimização global e reconhece nas medidas de eficiência uma ameaça à otimização do resultado da organização. Corbet (1997, p. 125) afirma que “a grande diferença entre a Contabilidade de Ganhos e as metodologias da Contabilidade de Custos se encontra nesse pressuposto básico”.

A grande preocupação da Contabilidade de Custos é com o controle dos custos e para tanto procura definir o custo unitário de cada produto. A Contabilidade de Ganhos reconhece que as restrições é que precisam ser controladas pois elas é que determinam como os custos irão variar. Por isso, não tenta determinar o custo unitário total de um produto.

Deve-se ressaltar que ao adotar o método da TOC não se pode esquecer do princípio sistêmico da equifinalidade exposto em Bertalanffy (1977), que afirma que nos sistemas abertos o mesmo estado final pode ser alcançado partindo-se de diferentes condições iniciais e por diferentes processos. Citando Driesch, Bertalanffy (1977) diz: a equifinalidade só pode ser percebida por meio de um fator vitalista, que governa o processo na direção da meta final.

Na abordagem sistêmica não se pensa em abandonar as medidas de eficiência, mas sim alinhá-las e integrá-las a um sistema de mensuração abrangente, como propõem Kaplan & Norton (1997), em seus sistemas de Scorecards.

Muitos estudiosos consideram que a metodologia do Custeio Variável enfoca apenas o curto prazo e não se preocupa com os custos fixos. Essas críticas não podem ser feitas à Contabilidade de Ganhos, pois um dos pressupostos da TOC é que a tomada de uma decisão deve ser precedida da mensuração dos seus impactos sobre as medidas de Ganho, Investimento e Despesa Operacional, reconhecendo assim que a estrutura de custos de uma empresa pode ser alterada constantemente e que os tomadores de decisão deverão sempre preocupar-se com os impactos de curto, médio e longo prazos sobre as três medidas.

Com relação a avaliação de ativos, assim como o Custeio Variável, as proposições da Contabilidade de Ganhos parecem ser limitadas, pois raramente os benefícios a serem gerados pelos bens e serviços produzidos pela empresa poderão ser mensurados apenas por seus custos totalmente variáveis.

Finalmente, entende-se que na análise e seleção de sistemas de mensuração as empresas devem adotar princípios mais abrangentes que permitam situações que facilitem o aprendizado da empresa em relação a novas mensurações.

As vantagens de uma nova mensuração podem não estar somente no instrumento, mas no aumento da percepção do gestor em relação aos problemas da empresa.

BIBLIOGRAFIA

BERTALANFFY, L. *Teoria geral dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1977.

CORBETT, Thomas N. *Uma comparação entre "Activity-Based Costing" e Teoria das Restrições, no contexto da contabilidade gerencial*. São Paulo, 1996. Dissertação(Mestrado)-Fundação Getúlio Vargas.

CORBETT, Thomas N. *Contabilidade de Ganhos*. São Paulo: Novae, 1997.

DUGDALE, David & JONES, Colwyn. *Accounting for throughput, part 1 - the theory*. Revista Management Accounting. Abril de 1996.

_____. *Accounting for throughput, part 2 - practice*. Revista Management Accounting. Maio de 1996.

MACARTHUR, John B. *From Activity-Based Costing to Throughput Accounting*. Revista Management Accounting. Abril de 1996.

GOLDRATT, Eliyahu M. *A síndrome do palheiro, garimpando informação num oceano de dados*. São Paulo: IMAM, 1991.

GOLDRATT, Eliyahu M & COX, Jeff. *A meta*. São Paulo: Educator, 1994.

GUERREIRO, Reinaldo. *A teoria das restrições e o sistema de gestão econômica*. São Paulo, 1995. Tese (Livre-docência)-FEA-USP.

HENDRIKSEN, Eldon S.. *Accounting theory. 4. ed. Homewood*: Irwin, 1965.

HORNGREN, Charles T. & FOSTER, George. *Cost Accounting, a managerial emphasis*. Oitava edição. Englewood Cliffs: Prentice Hall International Editions, 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: Atlas, 1995.

KAPLAN, Robert S. & NORTON, David P. *A estratégia em ação*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1996.

RICCIO, Edson Luiz. *Uma contribuição ao estudo da contabilidade como sistema de informação*. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado)-FEA-USP.

WESTRA, Douglas; SRIKANTH, M.L. & KANE, Michael. *Measuring operational performance in a throughput world*. Revista Management Accounting. Abril de 1996.