

HELEM CRISTINA DE ORNELAS

**APLICABILIDADE DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES NA CONTABILIDADE
GERENCIAL – UMA PESQUISA QUALITATIVA**

CURITIBA

2008

HELEM CRISTINA DE ORNELAS

**APLICABILIDADE DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES NA CONTABILIDADE
GERENCIAL – UMA PESQUISA QUALITATIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso,
apresentado ao Departamento de
Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais
Aplicadas, da Universidade Federal do
Paraná, como requisito para obtenção do
título de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Blênio César Severo
Peixe

CURITIBA

2008

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por ter me dado a oportunidade de estar no mundo.

Aos meus pais Sr. José Silvestre de Ornelas Junior e Sra. Jussara Moraes Corrêa da Silva, agradeço todo o amor, carinho, compreensão, respeito e coragem que me deram em todos os momentos da minha vida.

Ao meu noivo Rafael Oliveira da Silva, essência da magia que é a razão da minha energia, persistência e luta.

Ao Prof. Dr. Blênio César Severo Peixe, mais que um professor e orientador, um amigo com quem interagi tantos anos e com quem participei de lutas que me trouxeram cada vez mais experiência e amadurecimento e, sem dúvida, um professor no sentido profundo da palavra.

Aos meus antigos professores, que me ensinaram com prazer e dedicação parte do que sei e, o que é mais importante, me ensinaram a aprender sozinha.

Tenho muito a agradecer e a muitas pessoas, não cito nomes para não ser injusta com pessoas que me auxiliaram até onde já cheguei.

Muito Obrigada a todos!

PENSAMENTO

“É melhor tentar e falhar, que preocupar-se e ver a vida passar. É melhor tentar, ainda que em vão que sentar-se, fazendo nada até o final. Eu prefiro na chuva caminhar, que em dias frios em casa me esconder. Prefiro ser feliz embora louco, que em conformidade viver”.

Martin Luther King

RESUMO

ORNELAS, H. C. **APLICABILIDADE DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES NA CONTABILIDADE GERENCIAL – UMA PESQUISA QUALITATIVA**

O objeto de estudo desta pesquisa é a Teoria das Restrições no contexto da Contabilidade Gerencial, discutindo a aplicabilidade. A situação problematizadora é a demanda pela aplicabilidade na área externa à produção. O problema de pesquisa é o porquê os críticos dizem que a Teoria das Restrições só se aplica apenas à produção (indústria). O ponto de vista a defender é demonstrar a possibilidade de aplicação da Teoria das Restrições em outras áreas. Justificativas: Caso a Teoria das Restrições possa ser aplicada à Contabilidade Gerencial, tornar-se-á ferramenta muito útil num âmbito ainda não estudado. Há várias metodologias de contabilidade gerencial, a contabilidade de custos é uma delas, e é a mais utilizada hoje em dia; porém algumas pessoas afirmam que ela está obsoleta e que devemos usar outros sistemas de contabilidade gerencial, propondo a utilização da Teoria das Restrições (TOC). O objetivo geral é discutir a aplicabilidade da Teoria das Restrições extrapolando o âmbito da Produção. Os objetivos específicos são: Analisar a aplicabilidade das cinco etapas da Teoria de Restrições no âmbito externo à produção e Discutir a aplicação da Teoria de Restrições como ferramenta à disposição da Contabilidade Gerencial. A metodologia deste projeto contém discussão teórica embasada na bibliografia disponível e os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica; para desenvolvimento do projeto e teste dos conceitos. De um ponto de vista teórico, pouca coisa na Teoria das Restrições é novidade para os contadores, mas quando implantada como ferramenta de Contabilidade Gerencial trará uma revolução na Contabilidade Tradicional. Nossa resistência a abandonar a Contabilidade de Custos vem da grande utilidade desta no passado, mas se uma empresa adotar a Teoria das Restrições, logo a competitividade fará com que os concorrentes a utilizem também e assim, poderá ser até substituída a Contabilidade de Custos pela Contabilidade de Ganhos desenvolvida através da Teoria das Restrições.

Palavras-chave: Teoria das Restrições, Contabilidade Gerencial, Aplicabilidade.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	II
PENSAMENTO	III
RESUMO	IV
1. INTRODUÇÃO	06
2. METODOLOGIA DA PESQUISA	08
3. REVISÃO DE LITERATURA	09
3.1 A ORIGEM DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES (TOC)	09
3.1.1 No mundo	09
3.1.2 No Brasil	11
3.2 Principais Características da TOC	12
3.3 PRINCIPAIS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DE CUSTOS	14
3.3.1 Contabilidade Gerencial	15
3.3.2 Contabilidade De Custos	16
3.3.3 Diferenças Entre Contabilidade Gerencial E Custos	18
3.4 A APLICAÇÃO DA TOC À CONTABILIDADE GERENCIAL	19
3.4.1 Perda De Relevância Da Contabilidade Gerencial	19
3.4.2 Aplicação	20
3.5 A TOC APLICADA À CONTABILIDADE DE CUSTOS	23
3.5.1 Os Principais Métodos De Custeio Tradicionais	23
3.5.2 A Obsolescência Da Contabilidade De Custos	30
3.5.3 Aplicabilidade	33
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
5. REFERENCIA BIBLIOGRÁFICA	37

1. INTRODUÇÃO

A Teoria das Restrições, Eliyahu M. Goldratt e Jeff Cox, foi introduzida em 1984 no livro "A Meta", onde expuseram uma teoria de gerenciamento sob o disfarce de uma novela a respeito de um gerente de fábrica. Esta fábrica estava com grandes problemas e em perigo iminente de ser fechada pela direção. A fábrica foi salva por deixar de lado práticas gerenciais tradicionais apreciadas, que estavam criando terríveis dificuldades.

O sistema tradicional de contabilidade de custos e relatórios de variação da empresa foi responsável por muitos dos problemas que a fábrica estava sofrendo. Em vez de concentrar os esforços sobre atividades que iriam aumentar os lucros, o sistema tradicional de contabilidade enfoca principalmente em esforços contraproducentes para reduzir os custos unitários de produção. Se melhoramentos reais tivessem sido feitos nas operações, o sistema de contabilidade gerencial quase invariavelmente teria enviado sinais inadequados na forma de variações de custo desfavoráveis. No contexto aqui usado contabilidade gerencial não tem relação com a contabilidade das partidas dobradas, do débito e crédito. Aqui contabilidade gerencial é o sistema de informação gerencial necessário para a boa administração de qualquer organização.

O objeto de estudo é a Teoria das Restrições no contexto da Contabilidade Gerencial, discutindo a aplicabilidade. A situação problematizadora é a demanda pela aplicabilidade na área externa à produção. O problema de pesquisa é o porquê os críticos dizem que a Teoria das Restrições só se aplica apenas à produção (indústria). Meu ponto de vista a defender é demonstrar a possibilidade de aplicação da Teoria das Restrições em outras áreas.

Justificativas: Caso a Teoria das Restrições possa ser aplicada à Contabilidade Gerencial, tornar-se-á ferramenta muito útil num âmbito ainda não estudado. Há várias metodologias de contabilidade gerencial, a contabilidade de custos é uma delas, e é a mais utilizada hoje em dia; porém algumas pessoas afirmam que ela está obsoleta e que devemos usar outros sistemas de contabilidade gerencial, propondo a utilização da Teoria das Restrições (TOC).

O objetivo geral é discutir a aplicabilidade da Teoria das Restrições extrapolando o âmbito da Produção. Os objetivos específicos são: Analisar a aplicabilidade das cinco etapas da Teoria de Restrições no âmbito externo à produção e Discutir a aplicação da Teoria de Restrições como ferramenta à disposição da Contabilidade Gerencial.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia deste projeto vai conter discussão teórica embasada na bibliografia disponível e os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica; para desenvolvimento do projeto e teste dos conceitos.

A Metodologia é o estudo dos métodos. Ou então as etapas a seguir num determinado processo. Tem como finalidade captar e analisar as características dos vários métodos disponíveis, avaliar suas capacidades, potencialidades, limitações ou distorções e criticar os pressupostos ou as implicações de sua utilização. Além de estudar os métodos, a metodologia é também considerada uma forma de conduzir a pesquisa ou um conjunto de regras para ensino de ciência e arte.

A Metodologia é a explicação minuciosa, detalhada, rigorosa e exata de toda ação desenvolvida no método (caminho) do trabalho de pesquisa. É a explicação do tipo de pesquisa, do instrumental utilizado (questionário, entrevista etc), do tempo previsto, da equipe de pesquisadores e da divisão do trabalho, das formas de tabulação e tratamento dos dados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no trabalho de pesquisa.

Em Gestão de Projetos, existe a metodologia geral e a metodologia detalhada. A metodologia pode ser dividida em vários métodos até chegar num determinado objetivo. (WIKIPÉDIA)

A pesquisa bibliográfica consiste no exame da literatura científica, para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado tema e tem por objetivo:

- Domínio da bibliografia especializada. A bibliografia retrospectiva e/ou atualizada caracteriza a relevância de determinadas áreas do conhecimento;
- Conhecimento exaustivo do que já foi publicado sobre um assunto;
- Atualização do pesquisador, evitando-se duplicação de pesquisas, redescobertas, acusações de plágio e perda de tempo;
- Atualização do profissional e/ou educação continuada;

Fases de pesquisa:

- Fase preparatória

Consiste no estudo dos aspectos gerais do assunto escolhido; na delimitação quanto a aspectos, período, idiomas; na identificação das palavras chaves ou cabeçalhos de assunto, na versão destes termos para outros idiomas, dependendo das fontes de pesquisa escolhida e sua adequação ao assunto.

- Levantamento bibliográfico

Consiste na consulta às fontes de pesquisa escolhidas, devendo ser feita do ano corrente para trás, dentro do período pré-estabelecido. As referências de interesse deverão ser armazenadas de acordo com as normas da ABNT.

- Obtenção dos documentos

As cópias dos artigos científicos de interesse poderão ser obtidas através dos Serviços de Comutação Bibliográfica das bibliotecas especializadas. Para isso será consultado o próprio acervo de periódicos ou solicitado às bibliotecas que compõem as redes e sistemas de informação como COMUT do IBICT e SCAD da BIREME. (RIBEIRO, Maria P. F. e SOUSA, Vânia P.)

3. REVISÃO DE LITERATURA

Nesta revisão de literatura procura-se analisar de forma sucinta, os conhecimentos existentes sobre: origem da teoria das restrições, principais características da teoria das restrições, principais diferenças da contabilidade gerencial e de custos, a aplicação da teoria das restrições à contabilidade gerencial e a teoria das restrições aplicada à contabilidade de custos com base em revisão de literatura atual, relevante e ligada diretamente às questões técnico-científicas colocadas pelo projeto.

3.1 ORIGEM DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES

Neste item aborda-se os seguintes pontos da origem da Teoria das Restrições: A Teoria das Restrições no Mundo e no Brasil.

3.1.1 No Mundo

A Teoria das Restrições teve início na década de 70, quando o físico Israelense, Eliyahu Goldratt, se envolveu com os problemas da logística de produção. Goldratt elaborou um método de administração da produção totalmente novo, e ficou intrigado com o fato de os métodos da administração da produção tradicionais não fazerem muito sentido lógico.

A Teoria das Restrições, Eliyahu M. Goldratt e Jeff Cox, foi introduzida em 1984 no livro "A Meta", onde expuseram uma teoria de gerenciamento sob o disfarce de uma novela a respeito de um gerente de fábrica. Esta fábrica estava com grandes

problemas e em perigo iminente de ser fechada pela direção. No desenrolar da história o gerente vai descobrindo os princípios da teoria de Goldratt e a empresa recupera sua competitividade. A fábrica foi salva por deixar de lado práticas gerenciais tradicionais apreciadas, que estavam criando terríveis dificuldades.

Neste livro é criticado o método de administração tradicional, onde está incluso a contabilidade de custos por ser considerada “a inimiga” número um da competitividade no mundo ocidental que de acordo com Corbett (1997; p 39) "ele ganhou muitos opositores a *Theory of constraints* - TOC, mas também chamou muito a atenção daquelas pessoas que não acreditavam mais na contabilidade de custos como fornecedora de informações".

O método elaborado foi muito bem sucedido, e outras empresas se interessaram em aprender a técnica. Goldratt então se dedicou a elaborar mais o seu método e a disseminá-lo. O sucesso do livro foi, e ainda é enorme.

Muitas empresas que implementavam a logística de produção de Goldratt melhoravam tão significativamente a produção que problemas começavam a aparecer em outras áreas da empresa. Goldratt elaborou soluções para outras áreas das empresas, como logística de distribuição e gerenciamento de projetos. Porém ele sabia que as empresas precisavam de algo mais fundamental que apenas soluções prontas: toda vez que uma empresa aplicava as soluções que ele tinha criado ela dava um salto em competitividade, mas depois estagnava.

Ele então decidiu ensinar às pessoas o raciocínio lógico que usava para resolver problemas. Para ele, as empresas precisavam aprender a resolver seus próprios problemas para que pudessem garantir o seu futuro, para que pudessem melhorar continuamente. Goldratt explicitou as ferramentas de raciocínio lógico que usava intuitivamente e passou a ensiná-las a partir de 1991.

Hoje em dia a teoria das restrições é composta de dois campos, os Processos de Raciocínio de um lado, e os aplicativos específicos (como logística de produção) do outro.

Os processos de raciocínio da TOC ultrapassaram os limites da Administração e são usados em muitas outras áreas do conhecimento humano, eles formam a base de toda a TOC.

Esse histórico da TOC explica por que muitos ainda a consideram como apenas aplicável à produção. O livro "A Meta", que até agora tem sido o maior divulgador da teoria, é baseado nos problemas de logística de produção, enquanto que os Processos de Raciocínio vieram muito tempo depois e ainda não foram tão divulgados e implementados.

Para tentar superar esse obstáculo na disseminação da teoria das restrições como um todo, Goldratt escreveu, em 1994, um outro livro (no mesmo estilo de "A Meta") "Mais Que Sorte...um processo de raciocínio". Dessa vez elaborando a história em torno dos problemas mais estratégicos das empresas, usando os Processos de Raciocínio.

3.1.2 No Brasil

SOUZA (site) diz que “De acordo com os pressupostos presentes na Teoria das Restrições, restrição é qualquer coisa que limita um sistema em conseguir maior desempenho em relação a sua meta.”

Segundo o professor RAZA (site) “Para nosso Brasil, cheio de restrições, gargalos, burocracia, pequena empresa sem capacitação, sem apoio, concorrência desigual, tem que fazer adaptações (Planejamento Tupiniquim), pois as empresas

de pequeno porte não conseguem nem pagar seus impostos, nem contratar profissionais qualificados, muito menos informatizar com softwares apropriados.”

Esta situação de hoje, instalada neste país pela cultura administrativa, vai demorar um pouco para chegar a um ponto ideal, pois as mudanças são feitas na cabeça do ser humano, e isso só é possível nos primeiros anos escolares e com bons exemplos, tentar adaptar ou traduzir em sistemas práticos (tupiniquins) algumas sugestões que as pequenas empresas, pois as grandes já atingiram sua maturidade, podem aplicar de forma barata, sem muita sofisticação até que a pequena empresa tenha condições de informatizar com softwares integrados, mas não existem empresas no Brasil com o “sistema Teoria das Restrições”.

3.2 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES

Uma das grandes contribuições da Teoria das restrições é o seu processo de otimização contínua (que é a base de todos os aplicativos da TOC). Esse processo contém 5 etapas descritas a seguir:

1) IDENTIFICAR as restrições do sistema

“Nesta primeira etapa, devem ser identificadas as restrições existentes no sistema. Todo sistema deve ter pelo menos uma restrição, mas, por outro lado, normalmente terá um número muito pequeno de restrições.” (GUERREIRO, 1999, p. 21)

2) EXPLORAR as restrições do sistema

Explorar as restrições do sistema significa tirar o máximo proveito delas; em outras palavras, é obter o melhor resultado possível dentro dessa condição. Por exemplo, se a restrição for o mercado, ou seja, existe capacidade suficiente mas os pedidos são insuficientes, uma forma de explorar essa restrição é entregando 100% dos pedidos pontualmente. Em outro exemplo, vamos supor que a restrição seja o tempo disponível de uma máquina. Explorar essa restrição significa fabricar os produtos que geram o melhor resultado em cada hora trabalhada nessa máquina que se constitui no gargalo da produção. (GUERREIRO, 1999, p. 21)

3) SUBORDINAR tudo o mais à decisão anterior

“Na etapa anterior, ficou definido o que fazer a respeito das restrições. Nesta etapa, fica estabelecido o que fazer com os demais recursos não-restrição. Assim, subordinar qualquer outro evento à decisão anterior significa que todos os demais recursos não restritivos devem ser utilizados na medida exata demandada pela forma empregada de exploração das restrições.” (GUERREIRO, 1999, p. 22)

4) ELEVAR as restrições do sistema

As etapas 2 e 3 objetivam o funcionamento do sistema com a melhor eficiência, utilizando da melhor forma possível os recursos escassos disponíveis. Se após a etapa 3 permanecer alguma restrição, deve-se elevar ou superar a restrição, acrescentando maior quantidade do recurso escasso no sistema. A restrição estará quebrada e o desempenho da empresa subirá até determinado limite, quando passará a ser limitado por algum outro fator. A restrição foi mudada. (GUERREIRO, 1999, p. 22)

5) Se num passo anterior a restrição for quebrada, volte ao passo 1, MAS não deixe que a INÉRCIA se torne a restrição do sistema

Tendo em vista que sempre surgirá uma nova restrição após a etapa 4, o ciclo deve ser reiniciado novamente a partir da etapa 1. Uma recomendação importante é no sentido de que

a inércia não se torne uma restrição do sistema. A inércia dentro das organizações gera restrições políticas, ou seja, em muitas situações podem não existir restrições físicas de capacidade de produção, de volume de materiais, de demanda do mercado, porém o sistema opera de forma ineficiente em função de políticas internas de produção e logística. (GUERREIRO, 1999 p.22)

Usando esse processo é possível focar os esforços nos poucos pontos de um sistema que determinam seu desempenho (nas suas restrições), e assim melhorar significativamente seu desempenho no curto prazo. Restrição aqui quer dizer: qualquer coisa que impeça um sistema de atingir um desempenho maior em relação à sua meta.

Com essa definição é possível dizer que todo sistema tem uma restrição, caso contrário seu desempenho seria infinito (a lucratividade da empresa seria infinita).

Um ponto extremamente importante é o passo 5, onde Goldratt diz para tomar cuidado com a inércia. O que ele sempre diz é que a grande maioria das empresas não tem restrições físicas (como um gargalo na fábrica), mas sim têm restrições políticas. O que ele quer dizer com isso é que a maior parte das vezes o que limita o desempenho de um sistema é a inércia. A inércia é a restrição do sistema. Foi para lidar com essa inércia que ele criou os Processos de Raciocínio da TOC.

3.3 PRINCIPAIS DIFERENÇAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL E DE CUSTOS

Neste item são conceituadas as Contabilidades, Gerencial e de Custos, trazendo diferentes autores e em seguida as principais diferenças entre elas.

3.3.1. A Contabilidade Gerencial

A **contabilidade gerencial** é uma ferramenta indispensável para a gestão de negócios. De longa data, contadores, administradores e responsáveis pela gestão de empresas se convenceram que amplitude das informações contábeis vai além do simples cálculo de impostos e atendimento de legislações comerciais, previdenciárias e legais.

Além do mais, o custo de manter uma contabilidade completa (livros diário, razão, inventário, conciliações, etc.) não é justificável para atender somente o fisco. Informações relevantes podem estar sendo desperdiçadas, quando a contabilidade é encarada como um mero cumprimento da burocracia governamental.

Os gestores de empresas precisam aproveitar as informações geradas pela escrituração contábil, pois obviamente este será um fator de competitividade com seus concorrentes: a tomada de decisões com base em fatos reais e dentro de uma técnica comprovadamente eficaz – o uso da contabilidade.

A gestão de entidades, sabidamente, é um processo complexo, inesgotável, mas pode ser facilitada quando se tem uma adequada contabilidade.

Dentre as vantagens de utilizar-se de dados contábeis para gerenciamento, podemos listar:

1. Apuração de custos
2. Projeção de orçamentos empresariais
3. Análise de desempenho (índices financeiros)
4. Cálculo do ponto de equilíbrio
5. Determinação de preços de vendas
6. Planejamento tributário
7. Controles orçamentários
8. Teoria das Restrições(TOC) Contabilidade por Ganho
9. Balanced Scorecard
10. ABM/GECON - Sistema de Informação de Gestão Econômica (WIKIPÉDIA)

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 e 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 das entidades em seu processo decisório. (IUDÍCIBUS, 1998, p. 21)

A contabilidade gerencial deve fazer a conexão entre as ações locais dos gerentes e a lucratividade da empresa, para que eles possam saber que direção tomar. Medindo corretamente o impacto de ações locais no desempenho global, a contabilidade gerencial também serve como agente motivador, pois premia as pessoas que contribuem significativamente ao objetivo da empresa. A contabilidade gerencial tem como objetivo principal fornecer informações para que os gerentes possam decidir qual o melhor caminho para a empresa. (CORBETT, 1997, p. 22-23)

JIAMBALVO (2002, p. 1) diz que “A contabilidade Gerencial enfatiza os conceitos e procedimentos contábeis que são relevantes à preparação de relatórios para os usuários internos da informação contábil.” O mesmo autor (2002, p.9) resume “A principal meta da contabilidade gerencial é fornecer informações que ajudem os gerentes a planejar, a controlar as atividades da empresa e a tomar decisões de negócios.”

ATKINSON (1995, p. 5) cita as características principais da Contabilidade Gerencial: “Processo de produzir informações financeiras e operacionais para os empregados e gerentes das organizações. Tal processo deve ser dirigido pelas necessidades de informações de indivíduos internos à organização, e deve guiar suas decisões operacionais e de investimentos.”

Neste contexto, a Contabilidade Gerencial busca prover os gestores com informações para a tomada de decisão, utilizando como base de dados fundamental, as informações produzidas no âmbito da Contabilidade Financeira e de Custos, que são tratadas de uma maneira mais analítica, visando garantir uma gestão empresarial com eficiência e eficácia.

3.3.2. Contabilidade De Custos

Conceito: Conjunto de registros especiais utilizados para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos/serviços.

Segundo LEONE (site): "ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos estoques, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição, para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento".

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos. Exemplos de dados físicos operacionais: unidade produzidas, horas trabalhadas, quantidade de requisições de materiais e de ordens de produção, entre outros.

A contabilidade de custos requer a existência de métodos de custeio para que, ao final do processo, seja possível obter-se o valor a ser atribuído ao objeto de estudo. (WIKIPÉDIA)

Conforme BRUNI; FAMÁ (2004, P.24) A Contabilidade de Custos pode ser definida como o “processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio”.

Segundo LEONE (1997, p. 19–20) “a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.”

De acordo com Medeiros (1994) “a contabilidade de custos é um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa, e funciona como instrumento de tomada de decisões. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões.”

Para desenvolver suas atividades no ambiente de competição, de Filosofia de Excelência Empresarial, é necessário que o contador, tenha o completo conhecimento e domínio técnico da contabilidade de custos, da sua base conceitual, do seu esquema básico, dos seus métodos e sistemas de acumulação, mensuração, custeio e da própria estrutura organizacional como um todo.

Esta com base nos dados extraídos da Contabilidade Financeira, a contabilidade de custos valoriza os produtos em elaboração e elaborados em um determinado período de tempo para o controle de custos, gerando informações para decisão, ou seja, custos para controle, que são utilizados pelo sistema de gestão.

Por este ângulo, a preocupação não é apenas com as formas de escrituração dos fatos, mas em mensurar e acumular, os custos de um determinado produto, serviço ou atividade, visando prover informações necessárias à tomada de decisão, avaliação dos estoques e apuração do resultado econômico através do controle de custos e receitas e criar condições para acompanhar o desempenho empresarial.

As mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70 do século passado, desencadeadas pelo acirramento da competição global pelas inovações tecnológicas provocam mudanças quanto à gestão das empresas. Este novo ambiente demanda informações mais oportunas relacionadas a custos e desempenho das atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

3.3.3 Diferença Entre Contabilidade Gerencial E Custos

Contabilidade de Custos é Contabilidade Gerencial mais uma parte da Contabilidade Financeira - já que sua função de custeio ajuda também a satisfazer os requisitos externos. Originalmente a Contabilidade de Custos se referia às formas de acumular e provisionar custos históricos aos produtos e departamentos, primeiramente com o objetivo de valorizar estoques e determinar a renda a ser tributada. Hoje a Contabilidade de Custos confunde-se com a Contabilidade Gerencial porque serve a múltiplos objetivos. Mais fundamentalmente, a Contabilidade de Custos serve para prover informações para toda a sorte de decisões, desde a gestão das operações até a tomada de decisões estratégicas. Como no passado, a Contabilidade de Custos também ajuda a preencher os requisitos legais de acionistas, credores, agências governamentais e outras entidades externas.

A Contabilidade Gerencial tem seu público-alvo interno: Funcionários, gerentes e executivos; seu objetivo é informar para tomada de decisões internas feitas por empregados, gestores e executivos: *feedback* e controle do desempenho das operações; a temporalidade é Corrente; orientada p/ o futuro; as restrições: Sem regras estabelecidas: sistemas e informações determinadas por gerentes para encontro de necessidades estratégicas e operacionais; Tipo de informação: Financeiras mais medidas operacionais e físicas sobre processos, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores; Natureza da informação: Mais subjetiva e de juízos; válidas, relevantes, acuradas e escopo: Desagregado, de informação à ações e decisões locais. (ATKINSON, 1995, p. 6)

A Contabilidade de Custos tem seu público-alvo externo: acionistas, credores, autoridades fiscais; seu objetivo é reportar o desempenho passado com finalidades externas; contratos com proprietários e credores; a temporalidade é histórica; passada; as restrições: reguladas - regras direcionadas por princípios gerais aceitos pela contabilidade e por autoridades governamentais; Tipo de informação: Medidas financeiras somente; Natureza da informação: Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa e escopo: Altamente agregado; relatórios sobre a organização inteira. (ATKINSON, 1995, p. 6)

3.4 APLICAÇÃO DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES À CONTABILIDADE GERENCIAL

Neste item é abordada a perda de relevância da Contabilidade Gerencial e discutida a aplicação da Teoria das Restrições na Contabilidade Gerencial.

3.4.1 Perda De Relevância Da Contabilidade Gerencial

CORBETT (1997, p.21) comenta “Todas essas mudanças no ambiente empresarial têm impacto na contabilidade gerencial. Esse impacto fica evidente quando analisamos as severas críticas que a contabilidade gerencial vem sofrendo.”

A explosão em tecnologia está mudando a base da competitividade por todo o mundo. Para poder competir, as empresas têm de oferecer produtos sofisticados a um baixo preço, enquanto mantêm alta qualidade e excelente serviço ao consumidor (pequenos leadtimes) [...] Um papel particularmente importante, mas não muito bem entendido, é o do sistema de contabilidade de custos. Hoje, a informação não está sendo providenciada de uma forma que possa ajudar a administração a identificar, priorizar e resolver problemas. Administradores de produção estão sendo orientados a tomar importantes decisões apesar das informações disponíveis da contabilidade de custos, e não porque ela é relevante. (BERLINER & BRIMSON, 1988, p. 9)

CORBETT (1997, p.23) continua “Hoje em dia a contabilidade gerencial está perdendo credibilidade. Com todas essas mudanças no ambiente, ela não mudou quase nada desde o começo do século. Isso faz com que as informações fornecidas pela contabilidade tradicional sejam incoerentes. Com o ambiente em constante mudança as empresas não podem ter informações distorcidas.”

CORBETT (1997, p. 97) afirma que “A contabilidade gerencial não está sendo capaz de prover as informações necessárias para se tomar decisões corretas. Há grandes discussões sobre quais as funções que um sistema de contabilidade gerencial deveria ter e, conseqüentemente, sobre quais as informações necessárias para se tomar decisões.”

CORBETT (1997, p. 113) diz ainda que “Hoje em dia os responsáveis pela contabilidade gerencial fazem de tudo – criam procedimentos complicadíssimos, que exigem toneladas de dados, que demoram para ser implementados, que poucas pessoas conseguem entender – para manter o rateio dos custos para os produtos. E mesmo fazendo tudo isso não conseguem fornecer informações relevantes para a tomada de decisão.”

3.4.2 Aplicação

Qualquer organização precisa de um sistema de informação que oriente e motive os seus gerentes a irem em direção da meta que possui. Eles precisam saber em que direção devem concentrar seus esforços, para levarem a organização a se aproximar cada vez mais da sua meta. Podemos usar uma bússola como analogia à contabilidade gerencial. A bússola mostra a direção em que estamos indo, e podemos então nos certificar se estamos agindo corretamente ou se precisamos fazer alterações no nosso rumo. No caso de estarmos indo na direção errada, ela fornece a direção correta. (CORBETT, 1997, p. 22)

Portanto, antes de criar um sistema de informação gerencial é necessário saber qual a meta da organização. A meta de um sistema deve ser estabelecida pelos seus proprietários. No caso de empresas capitalistas, é possível assumir que a meta é ganhar dinheiro hoje e no futuro.

CORBETT (1997, p. 22) diz que “As medidas de desempenho usadas para verificar se a empresa está alcançando a sua meta são basicamente o Lucro Líquido (LL) e o Retorno Sobre o Investimento (RSI). Essas duas medidas dão a posição da

empresa em relação à sua meta, porém não são de muita utilidade para a tomada de decisões locais.”

A meta de uma empresa "é a rentabilidade do capital do acionista", segundo CORBETT (1997, p. 43). O mesmo autor refere que “Para fazer a ponte entre o Lucro Líquido e o Retorno sobre o Investimento a Teoria das Restrições tem três medidas. Por isso as medidas têm que ser puramente financeiras, para mostrar se a empresa está indo a direção à sua meta ou não.”

Nessa linha de pensamento, todo o processo de filosofia empresarial deve estar centrado nas receitas e não nas despesas e custos. As despesas e custos são apenas recursos para produzir receitas e ganhos.

As medidas da TOC, ou seja, o sistema contábil é formado por três blocos de construção de acordo com Goldratt (1992; p. 17) que são:

“**Ganho (G)**: o índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas.

Investimento (I): todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que pretende vender.

Despesas Operacionais (DO): todo o dinheiro que o sistema gasta transformando investimento em ganho”.

O **ganho** é definido conforme CORBETT (1997, p.43) "como todo o dinheiro que entra na empresa, menos o que ela pagou a seus fornecedores; esse é o dinheiro que a empresa gerou; o dinheiro pago aos fornecedores é dinheiro gerado por outras empresas”.

O **investimento** segundo o mesmo autor (1997; p. 45) é “todo o dinheiro que o sistema investe na compra de coisas que pretende vender.” CORBETT (1997, p.45) ainda diz que “o **investimento** deve ser dividido em duas categorias, a dos estoques de matéria-prima, produtos em processo e produtos acabados e os outros

ativos. Isso porque os estoques de produtos têm um grande impacto sobre a competitividade da empresa.”

A **despesa operacional** para GOLDRATT (1992; p.16) é compreendida como “todo o dinheiro que temos de colocar constantemente dentro da máquina para mover suas engrenagens”, como por exemplo, salários, desde o presidente da empresa até a mão-de-obra direta, aluguéis, luz, encargos sociais, depreciações etc. A TOC não os classifica em custos fixos, variáveis, indiretos, diretos etc. A despesa operacional é simplesmente todas as outras contas (despesas) que não entraram no ganho ou no investimento.

A TOC afirma conforme CORBETT (1997; p.46) “que qualquer coisa pode ser classificada numa dessas três medidas, e que as três são o suficiente para fazermos a ponte entre o Lucro Líquido (LL) e Retorno sobre o Investimento (RSI) com as ações diárias dos gerentes. Como prova disso temos as fórmulas do LL e do RSI:

$$\text{LL} = \text{G} - \text{DO}$$

$$\text{RSI} = (\text{G} - \text{DO}) / \text{I}$$

Onde: **G**=ganho total, **DO**= despesa operacional total, **I**= investimento total”

Com essa 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 uma boa decisão, é o RSI. Não precisamos calcular o lucro líquido para toda a empresa, nem o RSI. Podemos calcular o lucro líquido e o RSI incrementais; se o LL incremental for positivo, e se o RSI incremental for positivo e maior ou igual ao atual RSI da empresa, então é uma boa decisão. (CORBETT, 1997, p. 46)

3.5 TEORIA DAS RESTRIÇÕES APLICADA À CONTABILIDADE DE CUSTOS

No Brasil, como nos demais países ocidentais, a contabilidade de custos tradicional ainda é o sistema de contabilidade gerencial mais popular e utilizado, além de ser o único aceito pelo Conselho Federal de Contabilidade e Fisco.

Goldratt tem encontrado muita notoriedade nos círculos contábeis, por declarar, em inúmeras ocasiões e lugares, que a Contabilidade de Custos é o inimigo número um da produtividade. A Teoria das Restrições, mesmo carecendo ainda de maior análise crítica, é uma abordagem diferente, importante e moderna para a Contabilidade de Custos. Uma outra observação freqüente e crítica em relação à Contabilidade de Custos, citada de Goldratt, é que os empresários devem sair do mundo dos custos e entrar no mundo dos ganhos (*throughput*). (PADOVESE, 1999, p.78-79)

A Teoria das Restrições é considerada uma nova abordagem da contabilidade gerencial. Seus métodos, suas linhas de raciocínio e suas metodologias são inovadoras no campo da aplicação e na contraposição da tradicional contabilidade de custos. Visto que os métodos e sistemas da contabilidade de custos estão ultrapassados e muitas vezes falhos no seu objetivo de determinar o custo da produção e a participação desse custo em cada produto a fim de levar à tomada de decisões corretas e produtivas para a empresa.

Assim, este item trata sobre os principais métodos de Custeio tradicionais, a Obsolescência da Contabilidade de Custos e a aplicabilidade da Teoria das Restrições na Contabilidade de Custos.

3.5.1 Os Principais Métodos De Custeio Tradicionais

A necessidade de registrar as informações das transações comerciais existe desde que as pessoas utilizam-se do sistema de trocas. Os registros contábeis são registrados há milhares de anos, e remontam às civilizações antigas. As transações

eram feitas no mercado e indicadores de sucesso eram facilmente conseguidos. O empresário deveria ganhar mais dinheiro com as vendas do que com os valores que pagava aos fornecedores.

Até a Revolução Industrial (século XVIII) quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do seu balanço final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias. (MARTINS, 2003, p. 19)

MARTINS (2003, p. 20) diz “Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador, que para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.”

A contabilidade de custos foi se desenvolvendo para acompanhar o desenvolvimento das indústrias e do mercado. Para ajudar os empresários a obter e tomar decisões importantes sobre quanto e o que produzir foi preciso a criação de metodologias que ajudavam a obter essas informações. Entretanto, o cenário em que a contabilidade de custos se desenvolveu era um cenário em que boa parte dos custos de produção e mão de obra era variável e facilmente alocada aos produtos. Surgiram técnicas para alocar esses custos e determinar os preços e a rentabilidade de cada produto. Assim surgiram os diversos sistemas de custeamento, os quais serão tratados aqui.

[...] esses sistemas de custeio tradicionais, já há algum tempo deixaram de ter relevância por não atender adequadamente às necessidades informativas dos empresários e gestores. Dentre as deficiências desses métodos destacam-se as distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos, utilização de reduzido número de base de rateio, não mensuração dos custos da não-qualidade, provocadas por falhas internas e externas, não segregação dos custos das atividades que não agregam valor e a não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira. (CORBETT, 1997)

a) Custeio por Absorção

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Neste sistema, os custos variáveis são alocados diretamente ao objeto de custeio, enquanto que os custos indiretos são rateados. Portanto, todos os custos são absorvidos pelo objeto de custeio.

O Custeio por Absorção leva em consideração os Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados aos custos, tais como: Materialidade, Realização, Confrontação, Custo histórico como Base de Valor, Consistência, etc.

Segundo IUDÍCIBUS (1998) “quando, ao custear-se os produtos fabricados pela empresa, são atribuídos a esses produtos, além dos seus custos variáveis, também os custos fixos, diz-se que se está usando a modalidade de custeio por absorção.”

[...] esta atribuição de custos fixos, entretanto, implica, naturalmente, a utilização de rateios. E nisso reside a principal falha do custeio por absorção como instrumento de controle. Por mais objetivos que pretendam ser os critérios de rateio, eles sempre apresentarão um forte componente arbitrário, que distorce os resultados apurados por produto e dificulta (quando não impede) as decisões da gerência com relação a assuntos de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação de preços de venda ou a descontinuação da fabricação de produtos deficitários. (CORBETT, 1997)

Para fins fiscais (Imposto de Renda), é obrigatória a utilização do custeio por absorção. O sistema de custeio por absorção é utilizado para avaliar os estoques das organizações e ajudar na fixação dos preços dos produtos e serviços, porém para a tomada de decisões de cunho gerencial, é preciso informações complementares. O custeio por absorção pode ser tratado de duas maneiras no

momento da alocação dos custos indiretos aos produtos, que são o custeamento integral e o custeamento ideal.

1) No custeio por absorção integral, todos os custos, diretos e indiretos, são apropriados à produção. Os diretos são aqueles que podem ser perfeitamente identificados com cada produto, ou custos variáveis. Os indiretos não podem ser identificados em cada unidade de produto sendo apropriados através de critérios de rateio, ou de custos fixos.

2) No custeio por absorção ideal são excluídos do custo os desperdícios, como ociosidade, re-trabalho, refugos e ineficiências no processo produtivo.

O custeio por absorção ideal considera que todos os custos fixos e variáveis devem ser alocados aos produtos, exceto aqueles relacionados às perdas. Neste princípio, parte-se do pressuposto que o custo do produto é independente do volume produzido, não tendo, portanto, responsabilidade sobre as perdas ocorridas no período da avaliação. Os custos incorridos que não são contemplados neste princípio são mensurados em forma de perdas, sejam elas decorrentes de ociosidade, ineficiência, re-trabalho ou unidade refugada. (BEBER, 2004, p. 02)

b) Custeio Variável ou Direto

Só são apropriados à produção os custos variáveis. Os custos fixos são jogados diretamente à conta de resultados (juntamente com as despesas) sob a alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa. Isto quer dizer, que mesmo que a empresa não produzir, os custos fixos ocorrerão.

Neste sistema, apenas os custos variáveis são alocados ao objeto de custeio, enquanto que, os custos indiretos são transferidos diretamente para o resultado.

O custeio variável, de certa forma, fere os Princípios Contábeis, notadamente quando reconhece despesas do período antes da sua realização. Isto ocorre quando

os custos indiretos são lançados no resultado do exercício independentemente da sua venda.

Os defensores do custeio direto afirmam que o custo indireto está mais proximamente relacionado com a capacidade de produzir do que com a produção de unidades específicas, enquanto que seus adversários, afirmam que os estoques devem levar o débito dos custos indiretos, porque tanto os custos indiretos quanto os variáveis são necessários à produção.

Segundo LEONE (1997), “o método do custeio direto ou variável consiste em imputar ao produto final ou à produção os custos variáveis e diretos (matéria prima, embalagem, mão de obra direta, energia, etc.), levando os custos fixos e indiretos, como depreciação, seguros, custos indiretos de produção e tantos outros, como despesas de administração, direto à conta de apuração do resultado do exercício.”

No Brasil esse método de custeio foi muito discutido até entrar em vigor a Lei federal n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades por ações). Por outro lado, o imposto de renda faz restrições à utilização desse método, por entender que reduz inicialmente a carga tributária com sua implantação, levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos de produção e reduzindo o valor dos estoques de produtos acabados. (NASCIMENTO, 2001. p. 56)

Conforme ainda LEONE (1997), “as vantagens do uso do custeio direto são muitas. Seu uso torna mais simples sua operacionalização, pois dispensa a utilização de rateios dos custos aos produtos e identifica os produtos com maior e menor margem de contribuição.”

A margem de contribuição é um aspecto importante na determinação do produto mais lucrativo ou do mix de produtos mais rentável para a empresa, visto que ele leva em conta apenas os custos variáveis alocados aos produtos. O uso da margem de contribuição com a existência de limitações na capacidade produtiva é de especial interesse para esse estudo em questão, pois considera mais rentável o produto com maior margem de contribuição por fator limitante da capacidade.

Uma empresa que produz uma linha de três produtos (X, Y e Z), sendo o produto X de maior margem de contribuição logicamente escolherá o produto X para dar ênfase à sua produção, obtendo assim uma maior rentabilidade nas vendas. No entanto a linha de produção tem uma capacidade limitada de horas em relação à demanda do mercado, com as quais não será possível a produção da quantidade demandada do produto X. Assim, a decisão sobre qual produto deverá sofrer corte de produção (Y ou Z) envolve o estudo da margem de contribuição por fator limitante de capacidade, ou seja, pelo fator limitante qual produto oferece a menor margem de contribuição unitária. Tendo em vista então o conceito de margem de contribuição por fator limitante de capacidade, a análise do produto mais rentável exigirá o estudo do produto que obtiver a maior margem de contribuição pelo fator de limitação de capacidade.

c) Custo Padrão

Segundo FERREIRA (2000), custo padrão é o custo unitário do produto pré-determinado, obtido a partir de estudos pormenorizados da utilização dos materiais, da mão de obra e equipamentos que são imputados às unidades físicas produzidas.

Ainda segundo FERREIRA (2000), para se determinar o custo padrão, é preciso ter conhecimento profundo do produto, do processo de produção, do equipamento utilizado para a produção, da mão de obra utilizada, da utilização das instalações, da escala, do custo de utilização de cada recurso, e demais custos indiretos.

Ferreira (2000) diz ainda que “o método do custo-padrão colabora para a fixação dos padrões desejados dos custos, orientando a empresa na solução das

diferenças entre o padrão preestabelecido e o custo real. Isso porque ele utiliza um consumo padrão de matéria-prima, que será comparado posteriormente com os valores da produção real realizada. O valor obtido é o que deveria ser encontrado pela indústria nas condições ditas 'ideais'."

MARTINS (2003, p. 315) "A mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da institucionalização do Custo-padrão, que tanto pode ser usado com o Custeio por Absorção como com o Variável."

Segundo KOHLER, citado por LEONE (1997), Custo Padrão é uma previsão ou pré-determinação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como uma base para o controle de custos e como uma medida de eficiência de produção. Assim há de se concordar em abordar o custo padrão como uma medida de eficiência, pois quando colocado em comparação aos custos reais, ele fornece oportunidade de controle e avaliação de desempenho no sentido de buscar o custo esperado, através da análise das variações identificadas. Dessa forma o Custo Padrão só fornece informações adequadas se utilizado com outro sistema de custos.

Seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva à conclusão de que custo-padrão não é uma forma, método ou critério de contabilização de custos, mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do custo-padrão não significa a eliminação de custos a Valores Reais Incorridos; pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um custo real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes. (MARTINS, 2003, p. 316)

d) Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity Based-Costing)

Neste sistema, os custos variáveis são alocados diretamente ao objeto de custeio, enquanto que, os custos indiretos são rastreados e na impossibilidade de

efetuar-se tal rastreamento, eles são rateados. Portanto, todos os custos são absorvidos pelo objeto de custeio, seja através da alocação do rastreamento ou do rateio.

O Custeio Baseado em Atividades consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos da empresa, visando melhor gerenciar a lucratividade. A metodologia ABC trata de definir e custear as atividades desenvolvidas pela empresa e entender como estas são demandadas pelos produtos ou serviços. Desta maneira reduzem-se sensivelmente as distorções do sistema tradicional de custeio. O sistema tradicional de custeio aloca aos produtos ou serviços os custos dos insumos diretamente utilizados neles. Os demais custos são repartidos arbitrariamente, seguindo algum critério preestabelecido, muitas vezes gerando significativas distorções. (ASSOCIAÇÃO ECR BRASIL, 2006)

Segundo NASCIMENTO (2001), o sistema de Custeio Baseado em Atividades, é uma nova ferramenta empresarial que tem como objetivos principais medir e melhorar as atividades que compõem os processos de negócios e calcular com precisão os custos dos produtos. Uma empresa, representada por uma sucessão de processos de negócios, que utiliza o sistema de custeio baseado em atividades, consegue identificar quais os recursos e as atividades consumidas por cada produto da empresa, conseguindo alocar de forma coerente os custos indiretos consumidos por cada produto.

3.5.2. A Obsolescência Da Contabilidade De Custos

O comportamento e a constituição dos custos das empresas ao longo dos anos mudaram significativamente. Entretanto, apesar de muito tempo decorrido, percebemos que até a alguns anos a contabilidade de custos vinha tendo problemas em atender aos seus objetivos de forma satisfatória. Considerando que isso deve - se basicamente ao fato que os projetistas de sistemas de custos deveriam reconhecer que nem sempre um único sistema é capaz de atender a objetivos

diferentes, fazendo valer a máxima de CLARK "diferentes custos para diferentes propósitos".

CORBETT (1997; p.33) enfoca que "hoje em dia a participação da mão-de-obra direta nos custos totais vem diminuindo; em muitos casos não passa de 10%. Mesmo diante desse fato a grande maioria das empresas continua usando-a como única base de alocação, isto é, continua usando a mão-de-obra direta como base para ratear os custos indiretos de fabricação".

De acordo com Corbett (1997; p.34) "expandiu os conceitos da contabilidade de custos criando metodologias mais complexas, mas que continuam baseadas nos mesmos princípios. Pressupôs-se que o que estava errado na contabilidade gerencial era o fato de se ratear apenas por uma base de rateio, a mão-de-obra direta, e assim foi estipulado que várias bases de rateio deveriam ser usadas".

Com as novas metodologias da contabilidade de custos foi pressuposto que todos os custos são variáveis em relação a alguma atividade, seja eles número de lotes de produção, número de pedidos, etc.

A obsolescência da contabilidade de custos segundo Corbett (1997; p.34) "não veio porque usava apenas uma base de rateio, mas sim porque rateava os custos entre os produtos. A obsolescência do rateio se deu porque as despesas que são rateadas, em qualquer que seja o sistema de rateio, não variam diretamente com o volume de produção e/ou com mudanças de mix ou com qualquer outra variável. Sendo assim, a alocação só serve para nos confundir e fazer com que tomemos decisões irracionais".

O conceito de custo do produto na Teoria das Restrições deixa de existir e, dessa forma, o processo decisório é fundamentado nas medidas operacionais globais. Juntamente com suas proposições conceituais, o mentor da teoria das

restrições efetua uma severa crítica à contabilidade de custos, mencionando que no passado ela foi uma solução poderosa que permitiu o crescimento das empresas, mas que hoje pode tornar-se um desastre.

O mesmo autor diz ainda que é importante ressaltar que a contabilidade de custos obsoleta que Goldratt tem observado nas empresas é apenas a contabilidade de custos que é praticada nas empresas, ou seja, não deve ser confundida com a verdadeira contabilidade de custos que poderia e deveria ser praticada nas organizações.

Segundo GOLDRATT (1991, p.42) “Hoje, toda a comunidade financeira despertou para o fato de que de que a contabilidade de custos não é mais aplicável e que algo deve ser feito”, mas, infelizmente, ela está “... totalmente imersa numa tentativa de salvar uma solução obsoleta. Direcionadores de Custo e Custeamento Baseado na Atividade – ABC são os nomes destes esforços infrutíferos.”

Segundo SILVESTRE (2002), “existe um consenso de que a contabilidade de custos tradicional está obsoleta. Mas não existe consenso quanto ao que usar para substituí-la. Muitos advogam a utilização de metodologias de custeio mais elaboradas.”

CORBETT (1997) afirma que “O Custeio Baseado em Atividades, que é considerado pela maioria das pessoas como o melhor substituto para a contabilidade de custos tradicional, continua baseado nesse mesmo pressuposto.”

E CORBETT (1997, p. 113) explica “A causa da obsolescência da contabilidade de custos tradicional não foi o fato de se usar apenas a mão-de-obra direta como base para o rateio, mas sim o fato de se ratearem os custos.”

3.5.3 Aplicabilidade

A pesquisa de Noreen, Smith e Mackey sobre a TOC mostra que as empresas que a utilizam conseguem aumentar a diversidade de produtos e o volume de produção sem aumentar o *overhead*. Estes autores verificaram (1996, p.142) “Os gerentes em quase todos os locais visitados afirmaram que tinham podido reduzir ou manter constantes as despesas operacionais apesar do aumento de volume e variedade. Esse fato é surpreendente, dadas as afirmações feitas na literatura ABC relativas ao efeito do volume e variedade nos custos de despesas gerais.”

Os gerentes informaram que os demonstrativos contábeis preparados usando os princípios TOC foram muito mais fáceis de entender do que os convencionais, e os efeitos de sua ação sobre os relatórios fizeram mais sentido [...] Além disso, algumas empresas estavam tirando proveito da simplicidade da contabilidade TOC para compilar relatórios de lucro com mais frequência e numa base mais oportuna. Estes relatórios estavam sendo usados para monitorar o desempenho de todo o sistema.” (NOREEN, SMITH & MACKEY 1996, p. xxxii)

MARTINS (2000, p. 193) “Desse modo a Teoria das Restrições surge como uma contraposição à antiga contabilidade de custos na medida em que foca suas metas e objetivos no lucro total da empresa.”

O aprimoramento da cadeia produtiva deve estar focado sempre no aumento do ganho, e não na diminuição das Despesas Operacionais, haja vista que as despesas operacionais de qualquer linha de produção têm o seu limite, ou seja, não se pode haver despesas operacionais abaixo de zero ou mesmo muito próximo de zero, o que torna esse processo de diminuição das despesas operacionais limitado a um certo ponto, onde não se pode mais desenvolver. Isso, portanto não ocorre nos processos que otimizam o ganho em vez de optarem pelas despesas, pois para o ganho não há limite aparente. Sempre se pode aprimorar o bastante para maximizar o ganho. (NOREEN; SMITH & MACKEY, 1996, p. 28)

Segundo KAPLAN (1995), “o Custeio Baseado em Atividades usa a análise das atividades e o custo do produto para verificar se a ação a ser tomada aumenta ou não a rentabilidade da empresa.”

Já a contabilidade de ganhos, ou a Teoria das Restrições usa a relação entre as suas três medidas (ganho, investimento e despesa operacional) para responder à mesma pergunta.

CORBETT (1997) diz ainda que “o Custeio Baseado em Atividades e a Teoria das Restrições diferem fundamentalmente quando o Custeio Baseado em Atividades afirma que altas taxas de eficiências locais levam à uma alta taxa de eficiência no sistema inteiro.”

A Teoria das Restrições afirma justamente o oposto, que a soma dos ótimos locais não é igual ao ótimo global. Em outras palavras, o Custeio Baseado em Atividades está baseado no pressuposto de que a maximização do uso de todos os recursos irá levar a um aumento da lucratividade, conseqüentemente ele requer que uma empresa colete dados sobre todos os seus recursos e atividades para se assegurar que cada um está sendo usado com a máxima eficiência.

De acordo ainda com CORBETT (1997), “os direcionadores de custos do sistema Custeio Baseado em Atividades são medidas de eficiência local que induzem os gerentes a otimizar o uso de cada atividade, na busca pela otimização global. Usando o Custeio Baseado em Atividades os gerentes tentam maximizar a eficiência de todas as atividades.”

O conceito de custo do produto resulta dessa busca por altas eficiências locais. O que os defensores do ABC podem afirmar é que aumentando a eficiência de uma atividade estamos criando oportunidades futuras para: 1) Reduzir custo eliminando a capacidade em excesso criada pelo aumento da eficiência e, 2) aumentar o ganho usando essa capacidade em excesso para vender mais produtos/serviços. A questão é que podemos estar criando essas oportunidades, mas isso não assegura que haverá um aprimoramento do desempenho do sistema. Além disso, algumas vezes, quando aumentamos eficiências locais podemos estar diminuindo a lucratividade. Portanto, deveríamos apenas fazer aprimoramentos se soubermos que iremos aumentar o desempenho global. Se isso não fosse verdade, qualquer coisa poderia ser aprimorada localmente por causa de melhorias potencias de longo prazo e isso também iria dispensar os esforços dos gerentes, já que podemos melhorar eficiências locais em todo lugar. (NORREN. 1996. p. 141)

As despesas de uma empresa não variam de acordo com os direcionadores de custos. Isso é devido ao fenômeno de que um sistema tem muito poucas restrições e, por isso, a maioria dos recursos do sistema tem capacidade disponível para absorver aumentos de volume e/ou mudanças de mix. [...] Os custos de uma atividade devem aumentar apenas quando não tiver mais capacidade em excesso, isto é, apenas quando aquela atividade for uma restrição do sistema. Não parece razoável pressupor que todos os custos da empresa vão aumentar se aumentarmos o volume de produção ou mudarmos o mix de produção, mas é justamente isso que a contabilidade de custos pressupõe. É a mesma coisa que dizer que num sistema todas as variáveis são igualmente importantes para seu desempenho, que todas as variáveis são restrições. Esse pressuposto vai contra a noção de sistema. (CORBETT, 1997, p. 111).

Uma grande diferença entre a Teoria das Restrições (contabilidade de ganhos) e as metodologias de custeio é o que cada metodologia define como produtividade. Para a TOC algo é produtivo apenas quando ajuda o sistema a ir em direção a sua meta, e como a meta de uma empresa é ganhar dinheiro, um aumento na produtividade só existe quando se aumenta a lucratividade da empresa. O Mundo do custo busca eficiências localizadas, o que acaba gerando afirmações do tipo: “em uma determinada área aumentamos a produtividade em X%”. A TOC preocupa-se com o todo, preocupa-se em alinhar as decisões locais com a meta global do sistema. (CORBETT, 1997, p. 125)

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

De um ponto de vista teórico, pouca coisa na Teoria das Restrições é novidade para os contadores, mas quando implantada como ferramenta de Contabilidade Gerencial trará uma revolução na Contabilidade Tradicional.

Nossa resistência a abandonar a Contabilidade de Custos vem da grande utilidade desta no passado, mas se uma empresa adotar a Teoria das Restrições, logo a competitividade fará com que os concorrentes a utilizem também e assim, poderá ser até substituída a Contabilidade de Custos pela Contabilidade de Ganhos desenvolvida através da Teoria das Restrições.

A Teoria das Restrições quando foca os gargalos ou atrasos de produção, a empresa tem que através de seus vendedores ou distribuidores, ter uma idéia de qual é a sua previsão de vendas e qual sua capacidade de produção, tendo sempre um planejamento de produção com uma margem de segurança ou um pequeno estoque estratégico para emergências ou restrições internas.

Não se admite mais hoje entrar em um negócio sem ter todas as informações do mercado, tem que ter uma empresa adequada ao seu negócio tem que se fazer um Plano de Negócio antes de entrar em qualquer atividade.

A TOC não prega o esquecimento dos custos, mas os custos não são o que realmente importam, e sim o impacto que as decisões em relação aos produtos têm no resultado da empresa. E lembrar que o que limita a capacidade de um sistema são suas restrições.

O objetivo do estudo, alcançado, foi a comprovação da obsolescência da Contabilidade de Custos e da validade da Contabilidade de Ganhos prescrita por Goldratt em sua Teoria das Restrições.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Management Accounting**. New Jersey, Prentice Hall Inc. 1995.

BEBER, Sedinei J.N.; SILVA, Edson Z.; DIÓGENES, Mara C.; KLIEMANN NETO, Francisco J. Princípios de custeio: uma nova abordagem. **Anais do XXIV Encontro Nacional de Engenharia de Produção**. Florianópolis, SC, 2004.

BERLINER, Callie & BRIMSON, James A. **Cost Management for today's advanced manufacturing**. Boston, Harvard Business School Press, 1988.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CIA, J. S. Contabilidade gerencial e teoria das restrições: interligando a contabilidade à produção. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.25, n. 102, ano XXV, nov-dez/1996.

CLARK, John Maurice. **Studies in The Economics of Overhead Costs**, 1923.

CORBETT NETO, Thomas. **Teoria das Restrições**. Disponível em <www.corbett.pro.br/temas.asp?tema=3> Acesso em 12 de abril de 2007.

CORBETT NETO, Thomas. **Contabilidade de ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das restrições**. São Paulo: Nobel, 1997.

GOLDRATT, Eliyahu M e COX, Jeff. **A meta: Um processo de aprimoramento contínuo**. São Paulo: Editora Educator, 1997.

GOLDRATT, E. M. **A síndrome do palheiro: garimpando informação num oceano de dados**. São Paulo: Nobel, 1990.

GOLDRATT, E. M. **Mais que sorte... Um processo de raciocínio**. São Paulo: Educator, 1994.

GOLDRATT, E. M. **Corrente Crítica**. São Paulo: Nobel, 1998.

GOLDRATT, E. M.; Fox, R. E. **A corrida pela vantagem competitiva**. São Paulo: Educator, 1992.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, R. Os princípios da teoria das restrições sob a ótica da mensuração econômica. **Caderno de Estudos da FIPECAFI**, São Paulo, n.13, jan/jun 1996.

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

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **Organização orientada para estratégia: Como as empresas que adotam o Balanced Scorecard prosperam no ambiente de negócios**. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2000.

KRAEMER, M. E. P. Uma necessidade de mudança operacional na contabilidade gerencial. **Revista das Faculdades de Linhares**. Linhares-ES, n. 6, ano III, out/1999.

LEONE, George. **Definição de contabilidade de Custos**. Disponível em <http://www.vemconcursos.com/opiniaof/index.phtml?page_ordem=visitados&page_id=298> Acesso em 25 de junho de 2008.

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

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, Luiz Edgar. **Contabilidade de custos: um enfoque prático**. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

NASCIMENTO, Jonilton M. N. **Custos, Planejamento, Controle e Gestão na Economia Globalizada**. São Paulo: Atlas, 2001.

NOREEN, Eric; SMITH, Debra & MACKEY, James T. **A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial**. São Paulo: Educator, 1996.

PADOVESE, Clóvis Luiz. Teoria das restrições: medidas de alcance da meta da empresa. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v.28, n.º 119, p.76-89, set/out 1999.

RAZA, Cláudio. **Teoria “Tupiniquim” das Restrições ou “Gargalos”**. Disponível em <www.administradores.com.br/artigos/teoria_tupiniquim_das_restricoes_ou_gargalos> Acesso em 17 de maio de 2008.

RIBEIRO, Maria P. F. e SOUSA, Vânia P. **Elaboração de Trabalhos Acadêmicos**. Disponível em <www.normalizacao.ufjf.br> Acesso em 25 de junho de 2008.

SILVESTRE, W. C. **Sistema de Custos ABC - Uma visão avançada para Tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Fernando Bernardi. **Teoria das Restrições**. Disponível em <http://paginas.terra.com.br/negocios/processos2002/teoria_das_restricoes.htm> Acesso em 20 de maio de 2008.

UFMG. **A Teoria Das Restrições e Os Impactos Na Contabilidade Gerencial**. Disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/a_teorias_das_restricoes_e_os_impactos_na_contabilidade_gerencial/13329/> Acesso em 22 de junho de 2008.

WIKIPÉDIA. **Contabilidade de Custos.** Disponível em <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade de custos](http://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade_de_custos)> Acesso em 25 de junho de 2008.

WIKIPÉDIA. **Contabilidade Gerencial.** Disponível em <[http://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade gerencial](http://pt.wikipedia.org/wiki/Contabilidade_gerencial)> Acesso em 25 de junho de 2008.

WIKIPÉDIA. **Metodologia.** Disponível em <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Metodologia>> Acesso em 23 de maio de 2008.