

ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A CONTABILIDADE DE CUSTO E A CONTABILIDADE DE GANHOS COMO METODOLOGIAS PARA AUXILIAR A TOMADA DE DECISÃO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA DE CONFEÇÕES DE ROUPAS

Eriton Furtado Costa¹
Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira²

RESUMO

O processo de globalização e as inovações tecnológicas acirram a competição entre os negócios aumentando a necessidade de informações que auxiliem a tomada de decisões. Nesse contexto, a contabilidade de custos através do método do custeio variável e a contabilidade de ganhos aparecem como ferramentas que direcionam os gestores na tomada de decisão. Porém, a literatura aponta divergências quanto às informações fornecidas por essas duas metodologias. Sendo assim, o objetivo deste artigo é analisar comparativamente esses métodos quanto ao auxílio à gestão empresarial por meio de pesquisa exploratória e descritiva com um estudo de caso em uma indústria de confecções de roupas. Os resultados obtidos demonstram que o tratamento dado ao valor com mão de obra foi determinante para a igualdade dos métodos quanto aos conceitos de margem de contribuição do custeio variável e de ganho da contabilidade de ganhos. Além disso, constatou-se que o conceito de fator limitante do custeio variável não é tão amplo como o conceito de restrição da contabilidade de ganhos da TOC que também indica ferramentas para facilitar toda essa análise.

Palavras-chave: Contabilidade de Ganhos. Teoria das Restrições. Contabilidade de Custos. Custeio Variável.

ABSTRACT

The process of globalization and technological innovations stoked competition among businesses increasing the need for information to help decision making. In this context, cost accounting through the variable costing method and throughput accounting appear as tools that guide managers in decision making. However, the literature indicates disagreement as to the information provided by these two methodologies. Thus, the purpose of this article is to analyze these methods as to aid business management through exploratory and descriptive research with a case study in a clothing garment industry. The results show that the treatment given to the value of labor was crucial for equality of the methods regarding the concepts of contribution margin of variable costing and throughput accounting. Furthermore, it was found that the concept of limiting factor of variable costing is not as broad as the concept of restriction of throughput accounting also indicates that the TOC tools to facilitate all this analysis.

Keywords: Throughput Accounting. Theory of Constraints. Cost Accounting. Variable Costing.

¹ Engenheiro de Produção pela UFRN, concluindo MBA em Administração Financeira pela UNIRN. Analista de Custos. eritonfurtado@gmail.com.

² Professor da UFRN e do UNI-RN. ridalvo@ufrnet.br.

1 INTRODUÇÃO

O Século XX foi um marco referencial na consolidação da modernidade a partir das inovações tecnológicas e surgimento de ferramentas de gestão. Com a globalização, cresceu a interdependência econômica entre os países, que se reflete nos fluxos de bens, serviços e *know-how*, que atravessam as fronteiras. Essas mudanças tecnológicas, a queda de barreiras comerciais, a liberalização e a ascensão dos países em desenvolvimento vêm transformando consideravelmente o cenário econômico. Ao acompanhar no tempo a direção dessas mudanças, verifica-se claramente que a competição tende a ficar cada vez mais acirrada alimentando a corrida entre os concorrentes para atender clientes globalizados, explorar os potenciais de redução de custos e de melhoria da qualidade dos sistemas.

Nesse contexto altamente competitivo, os gestores necessitam de informações mais acuradas para se sentirem mais seguros ao tomar decisões, tanto no nível estratégico quanto no operacional. Segundo Kaplan e Cooper (1998), as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 1970, desencadeadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas, provocaram inovações impressionantes quanto à utilização de informações financeiras e não financeiras pelas empresas. O novo ambiente demanda informações mais relevantes relacionadas a custos e desempenho de atividades, processos, produtos, serviços e clientes.

Apesar dessas transformações, Corbett (2005) destaca que a contabilidade de custos não acompanhou todas as mudanças, ressaltando que o sistema tradicional da contabilidade de custos é muito complicado, por isso poucas pessoas o entendem, e que é um sistema incapaz de identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa, por isso falha em fornecer informações importantes para que as empresas possam prosperar.

Ainda segundo Corbett (2005), há um movimento em direção a uma “nova” contabilidade gerencial, conhecida como contabilidade de ganhos, bússola financeira, entre outros. Segundo o autor, é uma contabilidade simples, facilmente compreendida e identifica os produtos que mais contribuem para a lucratividade, permitindo que os gerentes tomem rapidamente boas decisões.

Entretanto, de acordo com Martins (2010), a ideia central da contabilidade de ganhos (ganho unitário por tempo na restrição do sistema) e seu uso para tomada

de decisão, já era contemplada pela contabilidade de custos em 1978 pela margem de contribuição por unidade de fator limitante.

Garrison, Noreen e Brewer (2012), assim como Bragg (2007), defendem que a principal diferença entre a contabilidade de ganhos e a contabilidade de custos está no tratamento dado à mão-de-obra direta.

Diante da necessidade de informações que auxiliem à tomada de decisões, tendo em vista esse cenário de acirrada competição entre os *players*, o objetivo desse trabalho é analisar comparativamente a Contabilidade de Ganhos e a Contabilidade de Custos com ênfase no Método do Custeio Variável como ferramentas de auxílio à tomada de decisões partindo da questão norteadora sobre a existência ou não de diferenças substanciais entre essas duas metodologias.

Este artigo compreende um estudo de caso de natureza exploratória e descritiva aplicado numa indústria têxtil.

As razões dessa análise comparativa entre a Contabilidade de Ganhos e a Contabilidade de Custos deve-se à importância dessas duas ferramentas como auxílio à tomada de decisões e as divergências apontadas na literatura entre elas. Assim, a contribuição principal deste trabalho está centrada em um melhor entendimento das diferenças e semelhanças entre esses métodos e dos ganhos ou perdas que cada abordagem pode gerar, sem a pretensão de esgotar o assunto que tem fértil campo para estudo.

Este trabalho está organizado em cinco partes sendo a primeira delas representada por esta introdução. A seção 2 apresenta a literatura relevante nas visões de autores clássicos defensores das respectivas metodologias objeto desse estudo. Em seguida, a seção 3 descreve a metodologia adotada para a realização do estudo de caso. As seções 4 e 5 contemplam respectivamente a análise e discussão dos dados levantados a partir da compreensão do referencial teórico e as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura tem o propósito de apresentar diferentes pontos de vista sobre a contabilidade de custos e a contabilidade de ganhos na visão de diferentes autores a fim de dispor de base para proporcionar sustentabilidade a temática em estudo.

2.1 Contabilidade de Custos

Segundo Martins (2010), a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, mais especificamente com o início da revolução industrial, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilista.

Entretanto, a sistemática de cálculo estruturada para servir às empresas comerciais não atendia completamente ao segmento industrial, já que, além do valor de compra dos estoques, o fabricante tinha os valores pagos pelos fatores de produção utilizados. Nesse contexto, surge a contabilidade de custos com a finalidade primária de mensurar os estoques e determinar o resultado do exercício.

Com o crescimento das empresas, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma forma eficiente de auxiliar a missão gerencial, tendo também as funções de auxílio ao controle e de ajuda às tomadas de decisões.

Entretanto, Martins (2010) explica que as regras e os princípios geralmente aceitos na contabilidade de custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à gestão. Por isso, são necessárias adaptações quando se deseja desenvolver bem esse seu outro potencial.

De acordo com Megliorini (2001), os custos são determinados para apurar o lucro, controlar as operações e tomar decisões. E para atingir esses objetivos, as empresas se valem de métodos de custeio estruturados, a fim de coletar as informações necessárias. Custeio significa forma de apropriação ou alocação de custos.

Segundo Corbari e Macedo (2012), os custos podem ser classificados em relação à sua identificação aos produtos, em diretos ou indiretos, e em relação à sua variação diante das oscilações nas quantidades produzidas, em variáveis ou fixos. Os autores destacam que a alocação dos custos aos produtos consiste em um dos maiores problemas dos sistemas de custeio da contabilidade de custos.

Neste sentido, Martins (2010) afirma que o rateio é realizado quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento, e que não deve ser feito para fins gerenciais.

Martins (2010), Megliorini (2001) e Guerreiro (2006) destacam que não há grande utilidade em apropriar custos fixos aos produtos por três motivos: eles existem independentemente da produção, os rateios são arbitrários e devido à

possibilidade de variação do custo de um produto em função do volume de produção de outros.

Em função desses problemas trazidos pela apropriação dos custos fixos aos produtos, e em conformidade com a finalidade desse trabalho de abordar custos aptos a auxiliar na tarefa da decisão, o método de custeio da contabilidade de custos abordado nesse estudo é o do custeio variável (ou direto).

Segundo Megliorini (2001), enquanto no custeio por absorção (estruturado para atender às disposições legais) os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável (estruturado para atender à administração da empresa) apenas os custos variáveis irão compor o custo dos bens ou serviços, sejam esses custos diretos ou indiretos.

Os custos fixos são decorrentes da estrutura produtiva instalada na empresa que não é afetada pela quantidade produzida, considerando a capacidade instalada. Enquanto que os custos variáveis são aqueles que oscilam dependendo do nível de produção.

De acordo com Martins (2010), o custeio Variável foi criado como uma alternativa ao custeio por absorção que apropria todos os custos de produção aos produtos elaborados. Para o autor, a consideração dos custos fixos na composição do valor de um bem ou serviço não é de grande utilidade para fins de análise gerencial uma vez que esses custos existem independentemente do volume de produção, pela arbitrariedade em seu rateio e devido à relação desses custos com o volume de produção, ou seja, aumentando-se o volume produzido tem-se um menor custo fixo por unidade e vice-versa.

Segundo Guerreiro (2006), o método de custeio variável distribui apenas os custos variáveis de produção às quantidades produzidas. Os custos fixos são tratados como gastos do período, assim como despesas financeiras, administrativas e comerciais. Como os custos fixos não são alocados aos produtos, o custo unitário não sofre o impacto dos critérios de rateio e das oscilações de volume de produção. Assim, o custo fixo altera o lucro do período, não impactando o valor dos estoques de produtos.

A partir do custeio variável é possível obter a margem de contribuição (MC) que, segundo Martins (2010), é a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis. A MC tem a faculdade de facilitar a visualização das

potencialidades de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente, amortizar os gastos fixos, e, depois, formar o lucro propriamente dito.

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

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

Onde:

MC é a Margem de Contribuição;

PV é o Preço de Venda;

CV são os Custos Variáveis; e

DV são as Despesas Variáveis.

Segundo Oliveira (2000), quando houver restrições nos processos de produção, não é suficiente a análise pura e simples da margem de contribuição. Martins (2010) explica que quando não há limitação na capacidade produtiva, o produto mais rentável é o que apresentar maior margem de contribuição por unidade, mas se existir alguma restrição, mais rentável será o produto que tiver maior margem de contribuição pelo fator de limitação da capacidade de produção.

Outro indicador importante na análise interna de rentabilidade é a taxa de retorno sobre o investimento que pode ser obtida do quociente entre a margem de contribuição líquida e o investimento no processo produtivo conforme equação (2).

$\text{Retorno sobre Investimento (RSI)} = \frac{\text{Margem de Contribuição Líquida}}{\text{Investimento}}$	(2)
---	-----

Para Martins (2010) a melhor maneira de se avaliar o grau de sucesso de um negócio é calcular o seu retorno sobre o investimento realizado.

2.2 Contabilidade de Ganhos

No ano de 1984, através do livro “A Meta”, do físico israelense Eliyahu Goldratt e de Jeff Cox, a Teoria das Restrições foi introduzida no Brasil. Contrariando o senso comum que fundamenta a gestão de negócio a partir da redução de custos e despesas, a Teoria das Restrições (TOC) desperta interesses com foco na ideia de ganhos.

Segundo Goldratt e Cox (2002), a Teoria das Restrições é uma filosofia global de gerenciamento empresarial, com propósito de promover a contínua otimização do desempenho esperado de qualquer entidade ou sistema que tenha uma meta bem definida, através do enfoque das ações gerenciais nos elementos que a restringem.

Grespan e Hoss (2006) relatam que a TOC define cinco etapas para o gerenciamento dessas restrições, num processo de otimização contínua. São elas:

- Identificar as restrições;
- Decidir como explorá-las;
- Subordinar todo o sistema às restrições;
- Elevar as restrições do sistema;
- Se nos passos anteriores uma restrição for quebrada, voltar ao passo 1, sem deixar que a inércia se torne uma restrição do sistema.

Grespan e Hoss (2006) também explicam que Goldratt e Cox perceberam a necessidade de criar medidas de desempenho próprias para mensurar o desempenho da empresa, pois, mesmo sendo aplicável mais ao campo da administração da produção do que à contabilidade em si, sua efetiva implantação dependia disso. Assim surgiu a contabilidade de ganhos baseada nos princípios da teoria das restrições que tem como principal foco o aumento do ganho da empresa.

A principal crítica da contabilidade de ganhos à contabilidade de custos está na alocação dos custos aos produtos. Segundo Corbett (2005), a contabilidade de custos ficou obsoleta por ratear custos entre os produtos. Os custos que são rateados, em qualquer que seja o sistema de rateio, não varia diretamente com o volume de produção ou com qualquer outra variável.

Sendo assim, a alocação só serve para confundir e fazer com que decisões irracionais sejam tomadas.

De acordo com Bragg (2007), para que os gestores saibam qual a direção a ser seguida e se estão agindo corretamente, a contabilidade de ganhos se preocupa em responder três perguntas: essa decisão aumenta o dinheiro gerado pela empresa? ela reduz as despesas operacionais? ela melhora o retorno sobre o investimento?

Corbett (2005) diz que, para responder a essas perguntas, a contabilidade de ganhos utiliza-se de três indicadores: Ganho (G) índice pelo qual o sistema gera

dinheiro através das vendas; Investimento (I) todo o dinheiro que está preso dentro do sistema; e Despesa Operacional (DO) todo o dinheiro que o sistema gasta transformando investimento em ganho. A fórmula para calcular o ganho está representada na equação 3.

$G_u = PV_u - CTV_u$	(3)
----------------------	-----

Onde:

G_u = Ganho unitário do Produto

PV_u = Preço de venda unitário do produto

CTV_u = Custo totalmente variável unitário do produto

Os custos totalmente variáveis (CTVs) podem ser definidos como sendo aquele montante despendido quando um produto a mais é vendido. Assim, como exemplo, são considerados CTVs: matéria-prima, impostos diretos, comissões, dentre outros custos dependendo da natureza da operação da empresa. (CORBETT, 2005)

Corbett (2005) explica que para a contabilidade de ganhos essas três medidas (G , I , DO) são suficientes para fazer a ponte entre Lucro Líquido (LL) e o Retorno sobre o Investimento (RSI) e as ações diárias dos gestores. Conforme demonstram as fórmulas que seguem:

$LL = G - DO$	(4)
---------------	-----

$RSI = (G - DO) / I$	(5)
----------------------	-----

Onde:

G = Ganho total

DO = Despesa operacional total

I = Investimento total

Corbett (2005) menciona que o objetivo maior da contabilidade de ganhos deve ser focar no aumento do ganho, pois dos três indicadores esse é o único que não tem limite. Por outro lado, investimento e despesa operacional devem ser diminuídos até o limite possível que é zero. O autor ainda explica que as eficiências locais

defendidas pela contabilidade de custos nem sempre representam um ganho global. Sobre isso, Goldratt e Cox (2002) dizem que os esforços devem ser focados na solução do recurso gargalo e subordinar todo o sistema de acordo com a capacidade da restrição.

Para Noreen, Smith e Mackey (1995), conceitualmente, ganho é indistinguível da margem de contribuição. O ganho são as vendas menos os custos totalmente variáveis e a margem de contribuição são as vendas menos os custos variáveis. Assim, é possível deduzir que conceitualmente não existe diferença entre contabilidade de ganhos e o método do custeio variável da contabilidade de custos.

A esse respeito, Mesquita Filho (2010) diz que a principal diferença encontra-se no tratamento dado à mão-de-obra direta, que Goldratt e Cox classificam como despesa operacional. Noreen, Smith e Mackey (1995), assim como Bragg (2007) explicam que convencionalmente o método de custeio variável trata a mão-de-obra direta como custo variável, mas, por ser apenas uma convenção, se ela for tratada como custo fixo o custeio variável será igual à contabilidade de ganhos, independente da maneira como as contas são rotuladas.

Nas seções que seguem, essa questão será ilustrada melhor através de um estudo de caso.

3 METODOLOGIA

Será aplicado um estudo de caso de natureza exploratória e descritiva em uma indústria têxtil.

Como pesquisa exploratória, tem o intuito de verificar comparativamente a aplicabilidade da contabilidade de ganhos e da contabilidade de custos como metodologias de apoio a tomada de decisões.

Como pesquisa descritiva, assume a função de descrever os fatos encontrados para obter as informações a respeito da questão a ser investigada.

Os dados da pesquisa são referentes ao mês de janeiro de 2014 e foram levantados diretamente com o setor de custos da empresa que dispõe de relatórios gerados por um sistema integrado de gestão empresarial (ERP) que interliga todos os dados e processos.

Dentre os relatórios consultados estão: (1) Ficha de custo, que descreve toda estrutura de custo das peças com base no cadastro da ficha técnico do produto, e

(2) Análise de custo dos produtos vendidos, que demonstra todas as peças e quantidades vendidas com seus respectivos valores de venda por fábrica e por linha de produto.

4 ANÁLISES E DISCUSSÕES

A empresa estudada atua no ramo têxtil e de confecções de roupas. Suas duas filiais possuem três confecções. Cada confecção produz três linhas de produto: Masculino, Feminino e Infantil. O resultado das operações é apurado sobre as vendas dessas linhas de produtos. A empresa preocupa-se com o desempenho das confecções e com a lucratividade dos produtos vendidos. Em função disso, as metodologias abordadas nesse estudo serão empregadas para trazer respostas a esses pontos. Essa análise será feita comparativamente através do método do custeio variável e da contabilidade de ganhos.

Visando à manutenção do sigilo quanto à identificação da empresa estudada, seu nome foi suprimido e os dados apresentados neste estudo, utilizados pela empresa no cálculo e gestão de seus custos, apesar de reais, foram multiplicados por um fator “ β ”, mantendo sua integridade e originalidade.

Os custos e despesas repassados pelo setor de custos da empresa que possibilitam as análises e decisões sobre as linhas de produção mais lucrativas e o desempenho das fábricas estão nas tabelas que seguem abaixo. A partir desses dados foram elaborados demonstrativos de resultado por linha de produto e por fábrica, através das duas metodologias abordadas nesse artigo.

Tabela 1 - Produtos Vendidos

Vendas	FÁBRICA 1			FÁBRICA 2			FÁBRICA 3		
	MASCULINO	FEMININO	INFANTIL	MASCULINO	FEMININO	INFANTIL	MASCULINO	FEMININO	INFANTIL
Peças Vendidas	148.709	187.360	0	115.012	115.782	23.771	113.043	16.905	111.706
Preço de Venda (R\$)	51,42	50,61	0	51,05	51,40	38,30	44,77	53,02	39,50
Custo Matéria-Prima (R\$)	11,24	10,83	0	11,58	11,29	6,26	10,15	8,89	6,39

Fonte: Setor de Custos da Empresa

Tabela 2 - Custos Fixos das Fábricas

CONTAS	FÁBRICA 1	FÁBRICA 2	FÁBRICA 3
REMUNERAÇÃO	640.430,05	534.424,05	488.669,47
ENCARGOS	732.562,84	626.041,35	568.438,96
PLANOS E CONVÊNIOS	66.743,60	54.652,12	49.515,56
ENERGIA ELETRICA	39.992,33	10.158,55	9.125,20
GAS	18.786,65	14.089,99	14.089,99
DEPRECIACÃO	190.287,36	68.908,18	76.655,14
AGUA	24.231,50	19.638,45	4.616,07
MATERIAIS DE CONSUMO	238.636,04	137.740,01	72.160,29
OUTROS	29.796,01	14.211,57	32.631,00
TOTAL	1.981.466,38	1.479.864,27	1.315.901,68

Fonte: Setor de Custos da Empresa

Tabela 3 - Custos Fixos dos Setores Auxiliares

SETOR	VALOR
CORTE	306.518,71
BORDADO	76.090,94
LASER	51.789,08
LAVANDERIA	1.200.375,05
PLANEJAMENTO E SUPRIMENTO DA PRODUÇÃO	147.966,24
MANUTENÇÃO	199.534,01
GESTÃO DE PESSOAS	182.994,65
RESTAURANTE	451.948,53
TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	47.285,45
TRATAMENTO DE EFLUENTES	68.657,48
TOTAL	2.733.160,14

Fonte: Setor de Custos da Empresa

Tabela 4 – Despesas

SETOR	VALOR
ADMINISTRAÇÃO	985.434,53
FRETES E SEGUROS	314.823,34
TOTAL	1.300.257,87

Fonte: Setor de Custos da Empresa

4.1 Demonstrativo de Resultado e Desempenho por Custeio variável

A empresa em estudo classifica seus custos em variáveis e fixos. Os custos variáveis são aqueles de consumo facilmente identificado na peça e que oscilam diretamente com as variações da produção. Os custos com matérias-primas

atendem a esses dois critérios; todos os outros custos são fixos, já que não atendem aos critérios mencionados.

A mão-de-obra é tratada como custo fixo, pois suas variações não necessariamente oscilam com a produção e, além disso, não é de fácil identificação nas peças.

Analisando o resultado demonstrado na Tabela 5, a linha de produto com maior margem de contribuição é a masculina. Entretanto, de acordo com Martins (2010), havendo restrição na produção, o produto mais rentável é o que tem maior margem de contribuição por fator de limitação da capacidade de produção. Segundo informações do setor de engenharia, a costura é um fator limitante da produção. Assim, o produto mais rentável torna-se o feminino que tem maior margem de contribuição por tempo do fator limitante.

TABELA 5 – DEMONSTRATIVO DE RESULTADO POR LINHA DE PRODUTO

	FEMININO	INFANTIL	MASCULINO	TOTAL
RECEITA BRUTA	16.329.787,50	5.322.816,30	18.578.914,49	40.231.518,29
DEDUÇÕES DE VENDAS	2.751.708,41	896.939,93	3.130.705,48	6.779.353,82
RECEITA LIQUIDA	13.578.079,09	4.425.876,37	15.448.209,01	33.452.164,47
CUSTO VARIÁVEL	3.486.573,03	862.607,80	4.150.714,57	8.499.895,40
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	10.091.506,06	3.563.268,57	11.297.494,44	24.952.269,07
CUSTO FIXO				7.510.392,47
DESPESAS				1.300.257,87
LUCRO OPERACIONAL				16.141.618,73
TEMPO DE COSTURA (MIN)	7.658.866,69	2.970.263,26	9.246.831,70	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO/ MIN DO FATOR LIMITANTE	1,32	1,20	1,22	

Fonte: Setor de custos da empresa adaptado pelo autor

De acordo com a Tabela 6, a confecção com maior margem de contribuição líquida (margem de contribuição menos o custo fixo) é a Fábrica 1. Entretanto, a Fábrica 2 apresentou um RSI de 39,74% tendo um resultado melhor em relação ao investimento que foi realizado por confecção.

TABELA 6 - DEMONSTRATIVO DE RESULTADO POR FÁBRICA

	FÁBRICA 1	FÁBRICA 2	FÁBRICA 3	TOTAL
RECEITA BRUTA	17.128.906,38	12.732.986,70	10.369.625,21	40.231.518,29
DEDUÇÕES VENDAS	2.886.366,76	2.145.616,81	1.747.370,25	6.779.353,82
RECEITA LIQUIDA	14.242.539,62	10.587.369,89	8.622.254,96	33.452.164,47
CUSTO VARIÁVEL	3.700.597,96	2.787.824,20	2.011.473,24	8.499.895,40
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	10.541.941,66	7.799.545,69	6.610.781,72	24.952.269,07
CUSTO FIXO	1.981.466,38	1.479.864,27	1.315.901,68	4.777.232,33
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO LIQ	8.560.475,28	6.319.681,42	5.294.880,04	20.175.036,74
INVESTIMENTO	39.887.305,12	15.902.035,30	15.582.848,73	71.372.189,15
RETORNO SOBRE INVESTIMENTO (RSI)	21,46%	39,74%	33,98%	
CUSTOS FIXOS SETORES AUXILIARES				2.733.160,14
DESPESAS				1.300.257,87
LUCRO OPERACIONAL				16.141.618,73

Fonte: Setor de custos da empresa adaptada pelo autor

4.2 Demonstrativo de Resultado e Desempenho por Contabilidade de Ganhos

Segundo Corbett (2005), para se identificar os produtos que mais contribuem para o resultado da empresa, é necessário utilizar a medida ganho/tempo do recurso com restrição de capacidade (RRC). Para isso é fundamental a identificação da restrição da empresa. O recurso que restringe o sistema de produção da empresa é a costura, por que é esse recurso que estabelece o fluxo máximo da produção.

Na Tabela 7, são apresentados os tempos médios de cada linha de produto por operação, de acordo com o setor de engenharia de processos.

TABELA 7 - TEMPO MÉDIO DE OPERAÇÃO POR LINHA DE PRODUTO

OPERAÇÃO	FEMININO	INFANTIL	MASCULINO
PROGRAMAÇÃO	0,01	0,01	0,01
CORTE	0,06	0,06	0,06
BORDADO	1,37	0,91	0,58
LASER	0,51	0,41	0,55
COSTURA	23,93	21,92	24,54
LAVANDERIA	0,76	0,78	0,60

Fonte: Setor de Engenharia de Processos

Conforme se verifica na Tabela 8, a linha de produto com maior ganho é a masculina. Porém, os produtos que mais contribuem para o resultado da empresa são os femininos por que têm maior ganho/tempo no recurso com restrição de capacidade: 1,32.

TABELA 8 - DEMONSTRATIVO DE RESULTADO POR LINHA DE PRODUTO

	FEMININO	INFANTIL	MASCULINO	TOTAL
VENDAS DE PRODUTOS	16.329.787,50	5.322.816,30	18.578.914,49	40.231.518,29
DEDUÇÕES DE VENDAS	2.751.708,41	896.939,93	3.130.705,48	6.779.353,82
RECEITA LIQUIDA	13.578.079,09	4.425.876,37	15.448.209,01	33.452.164,47
CUSTO TOTALMENTE VARIÁVEL	3.486.573,03	862.607,80	4.150.714,57	8.499.895,40
GANHO	10.091.506,06	3.563.268,57	11.297.494,44	24.952.269,07
DESPESA OPERACIONAL				8.810.650,34
GANHO LÍQUIDO				16.141.618,73
TEMPO DE COSTURA (MIN)	7.658.866,69	2.970.263,26	9.246.831,70	
GANHO/ MIN NO RRC	1,32	1,20	1,22	

Fonte: Setor de Custos da Empresa

De acordo com a Tabela 9, a confecção com maior ganho líquido (ganho menos despesa operacional) é a Fábrica 1. Porém, o retorno sobre o investimento (RSI), indicador de desempenho utilizado pela contabilidade de ganhos para avaliar a lucratividade de um negócio, demonstra que a Fábrica 2 apresenta melhor desempenho porque tem o melhor RSI das três fábricas 39,74%.

TABELA 9 - DEMONSTRATIVO DE RESULTADO POR FÁBRICA

	FÁBRICA 1	FÁBRICA 2	FÁBRICA 3	TOTAL
VENDAS DE PRODUTOS	17.128.906,38	12.732.986,70	10.369.625,21	40.231.518,29
DEDUÇÕES DE VENDAS	2.886.366,76	2.145.616,81	1.747.370,25	6.779.353,82
RECEITA LIQUIDA	14.242.539,62	10.587.369,89	8.622.254,96	33.452.164,47
CUSTO TOTALMENTE VARIÁVEL	3.700.597,96	2.787.824,20	2.011.473,24	8.499.895,40
GANHO	10.541.941,66	7.799.545,69	6.610.781,72	24.952.269,07
DESPESA OPERACIONAL	1.981.466,38	1.479.864,27	1.315.901,68	4.777.232,33
GANHO LÍQUIDO	8.560.475,28	6.319.681,42	5.294.880,04	20.175.036,74
INVESTIMENTO	39.887.305,12	15.902.035,30	15.582.848,73	71.372.189,15
RSI MARGINAL	21,46%	39,74%	33,98%	
DESPESA OPERACIONAL SETORES DE AUXILIARES				4.033.418,01
LUCRO OPERACIONAL				16.141.618,73

Fonte: Setor de Custos da Empresa

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em função dos resultados obtidos, percebe-se que a existência de limitações no sistema produtivo tem forte impacto na decisão do *mix* de produtos mais lucrativo para a empresa. As duas metodologias indicaram que a linha de produto mais

lucrativa na sequência da maior para a menor é: feminino, masculino e infantil. Observa-se que não é comum se encontrar na literatura casos de empresas que utilizam o custeio variável e analisam a restrição do sistema de produção.

Por outro lado, a metodologia da TOC para a contabilidade gerencial, conhecida como contabilidade de ganhos, enfatiza a necessidade de se identificar a restrição do sistema, independente de sua localização, podendo ser um recurso, um material, o mercado, dentre outros fatores.

Quanto ao desempenho das fábricas, o retorno sobre o investimento (RSI), indicador amplamente utilizado por ambas as metodologias, demonstra, nos dois métodos, que a confecção mais rentável é a Fábrica 2, que apresenta RSI de 39,74%, seguida da Fábrica 3 com RSI de 33,98%, e, por último, da Fábrica 1, com RSI de 21,46%.

A empresa estudada nesse artigo, não considera o custo com mão-de-obra como um custo variável pelos critérios mencionados no item 4.1. Esse tratamento que foi dado ao custo com mão-de-obra fez com que os resultados obtidos por ambas as metodologias convergissem para resultados idênticos.

Sendo assim, a primeira diferença observada entre o custeio variável e a contabilidade de ganhos está no tratamento dado ao custo com mão-de-obra. Enquanto a contabilidade de ganhos considera a mão-de-obra uma despesa operacional, o custeio variável por convenção considera a mão-de-obra direta um custo variável, podendo em alguns casos, como o que foi apresentado nesse estudo, tratá-la como custo fixo.

A segunda diferença está na ênfase dada pela contabilidade de ganhos à análise holística da empresa para identificar sua restrição. Para a contabilidade gerencial da TOC a restrição pode ser um recurso na produção, uma limitação de mercado, uma política da empresa que interfere no desenvolvimento do processo. Isso faz da restrição da contabilidade de ganhos um conceito mais amplo que o fator limitante do custeio variável.

Por fim, a terceira diferença está nas ferramentas que a contabilidade de ganhos da TOC dispõe para aperfeiçoar toda essa análise.

REFERÊNCIAS

BRAGG, S. M. ***Throughput Accounting: A guide to constraint management***. USA: Wiley, 2007.

CORBARI, E. C. e MACEDO J. J. **Administração Estratégica de Custos**. Curitiba: IESDE BRASIL, 2012.

CORBETT, T. **Bússola Financeira: O Processo decisório da Teoria das Restrições**. São Paulo: Nobel, 2005.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. São Paulo: McGraw Hill, 2012.

GOLDRATT, E. M. e COX, J. **A meta: Um processo de melhoria contínua**. São Paulo: Nobel, 2002.

GUERREIRO, R. **Gestão do Lucro**. São Paulo: Atlas, 2006.

HOSS, O. e GRESPAN, C. P. Análise Decisorial via Teoria das Restrições e Contabilidade de Ganhos versus Método de Custeio ABC. **Revista CAP Accounting and Management**. p. 85-89, Número 01, Ano 01, Volume 01, 2006.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Ed. Futura. 1998.

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

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

MESQUITA FILHO, J. **Theory of Constraints: teoria das restrições**. [2010]. Disponível em: <pepsoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Apresentacao-TOC.pdf>. Acesso em: 15 out. 2013.

NOREEN, E.; SMITH, D.; MACKAY, J.T. **The Theory of Constraints and its implications for Management Accounting**. Paris: North River Press, 1995.

OLIVEIRA, L. M. **Contabilidade de Custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.