

*Cruzando Fronteras:  
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**ABC X TOC: O IMPACTO NA CONTABILIDADE DE CUSTOS**

**Faissol Janot De Matos, Felipe - Mestrando \***

**De Castro Carvalho Rosa, Wagner - Mestrando \***

**S. Nigri, Helio - Mestrando \***

**Angulo Palmeiro, Marcos - Mestrando \***

**Cogan, Samuel - Doutor**

\* Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio de Janeiro.

Av. Pasteur 250 Sala 229 – Praia Vermelha – Rio de Janeiro / Brasil

E-mail: fjanot@novanet.com.br

**Resumo**

Haja vista a necessidade de adequar os sistemas de controle gerencial à nova realidade empresarial, o presente trabalho objetiva descrever sucintamente a Teoria das Restrições (TOC) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC), duas poderosas ferramentas de controle gerencial, e confronta-las, salientando as vantagens e desvantagens do emprego de cada uma dessas ferramentas a luz da Contabilidade de Custos.

**Palavras Chaves:** Custo, Atividades, Restrições, Decisões e Avaliação de Desempenho



**VII Congreso del  
Instituto Internacional  
de Costos**



**UNIVERSIDAD DE LEÓN**



**II Congreso de la  
Asociación Española de  
Contabilidad Directiva**

## **1. Introdução**

Podemos destacar entre os principais propósitos da Contabilidade de Custos a elaboração de informações úteis para o controle e melhoria da eficiência das operações e para suporte às decisões de preço e mix de produtos.

A partir de 1987, vários estudiosos, entre eles S. Kaplan e Goldratt, passaram a criticar aspectos práticos e teóricos da Contabilidade de Custos, entendendo que as informações por ela geradas estariam perdendo relevância e não mais atendendo aos diversos propósitos gerenciais de seus usuários. Assim, surgiram propostas que procuravam levar em consideração as mudanças mais recente no cenário empresarial cada vez mais competitivo e globalizado. A Teoria das Restrições (TOC) e o Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiram entres estas.

## **2. Custeio Baseado em Atividades (Activity Based Costing – ABC)**

Cooper, S. Kaplan e outros estudiosos divulgaram essa metodologia contábil gerencial, e a introduziram na literatura acadêmica norte-americana. Estes sentiram a necessidade de desenvolver uma metodologia inovadora que pudesse reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O ABC procurou melhorar o custeamento dos produtos, através de mensurações exatas dos custos e despesas indiretas e seus verdadeiros relacionamentos com os produtos e serviços.

### **2.1 Premissas e Conceitos Básicos**

O ABC é definido pelo CAM-I (*The Consortium for Advanced Manufacturing-International*) como um método que reconhece a relação causal entre os *cost drivers* e os custos de uma atividade, através da mensuração dos custos e dos desempenhos dos processos relacionados com as atividades e os objetos de custo. Os custos, baseados no uso de recursos, são designados às atividades, que por sua vez são designadas aos objetos de custo pelo seu uso nas atividade de fabricação de produtos ou na prestação de serviços (Holmen, 1995).

No método ABC as atividades são o foco do processo de custeio. Os custos são investigados relacionando-se as atividades aos produtos, com base na demanda por tais atividades pelo produto, durante o processo de produção ou serviço em questão. Portanto, as bases de alocação usadas no custeio baseado na atividade são medições das atividades executadas, que podem incluir horas do tempo de ajuste de máquina ou número de vezes em que isso foi feito, ou demais maneiras de distribuição em função da atividade que está sendo analisada seja industrial ou de serviço. Segundo Martins (1998) pode-se definir atividade como "uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para a produção de bens ou serviços. É composta por um conjunto de tarefas necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas".

Em Cogan (1999), "Holmen (1995) enumera seis hipóteses que são o arcabouço do sistema ABC: as atividades consomem recursos e os recursos adquiridos criam custos. A segunda, de que produtos ou clientes consomem atividades. A terceira suposição é de que modelos de ABC consomem ao invés de gastarem. O ABC, entretanto, não mede gasto

e sim consumo. Uma quarta premissa é de que existem numerosas causas para o consumo dos recursos. Uma outra consideração implícita na quarta suposição é de que uma grande quantidade de atividades pode ser identificada e medida. Essas atividades servem de ligação entre o custo dos recursos e o custo dos objetos. Essas ligações ativam a utilização de múltiplos centros de custos ao invés de um único centro de custos, refletindo uma relação de causa e efeito. A quinta suposição do ABC é que os centros de acumulação dos custos em atividades são homogêneos. A sexta e última suposição do ABC é de que todos os custos em cada centro de atividades funcionam como se variáveis fossem”.

## **2.2 Mensuração de Custos (Cost Drivers e Hierarquia de Cooper)**

O ABC usa o conceito de direcionadores de custo (*Cost Drivers*) para definir o número de centros de custos indiretos a serem utilizados e o critério de alocação dos custos para cada um desses centros. A verdadeira arte do sistema ABC está na escolha destes direcionadores. O direcionador deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos. Os direcionadores de custos deverão responder às seguintes perguntas: “o que é que determina ou influencia o uso deste recurso pelas atividades?” ou “como é que as atividades se utilizam deste recurso?”

Segundo T. Horngren (2000): “uma hierarquia de custos é a classificação de custos em diferentes centros de custos, com base nos diferentes tipos de direcionadores de custos ou de diferentes graus de dificuldades na determinação das suas relações de causa e efeito ( ou benefícios auferidos)”. Esta hierarquia de custos de produção pode ser dividida em quatro partes: Custos do nível de unidade produzida; Custo do nível por lote; Custos de sustentação do produto ou de serviço e Custos de manutenção de fábrica. Para o referido autor, “Os custos de manutenção de produtos não podem ser associados por qualquer relação de causa e efeito a unidades ou lotes individuais de produtos”.

## **2.3 ABM (Activity Based Management)**

Tendo implantado o ABC pode-se praticar o ABM (Activity Based Management) para melhorar a eficiência do negócio. Através da análise dos dados gerados pelo ABC, novas estratégias de negócios podem ser adaptadas para adequar a empresa ao modelo competitivo que está inserida. Espera-se, desta forma, que a empresa priorize as atividades que agreguem valor para o negócio ou produto, ou seja, produtos e serviços que efetivamente contribuam para o sucesso do empreendimento. As atividades que não agregam valor podem ser eliminadas ou reduzidas, sem causar detrimento ao produto ou ao serviço final.

## **2.4 Restrição do Custeio ABC**

A implantação do sistema ABC, em sua forma mais completa, pode ser inviável economicamente. Isto pode ocorrer devido ao possível número de atividades a serem levantadas. O custo da coleta de determinadas informações gerenciais, em muitos casos, são maiores que os benefícios que estas irão gerar. A busca do “ótimo”, ou seja, da totalidade das atividades pode ter um resultado pior do que o “bom”.

Como solução para atingir o equilíbrio custo-benefício, utiliza-se a lei dos 20%-80% de Pareto. Esta lei considera que 20% das atividades representam 80% do valor envolvido, e é suficiente para atingir um resultado apreciável.

### **3. Teoria das Restrições – TOC**

A Teoria das Restrições é baseada na "restrição" ou "gargalo" do sistema. Umble e Srikanth (1990), definem a restrição como qualquer elemento que limita o sistema no cumprimento de ganhar dinheiro, limitando, portanto, seu desempenho. Sendo a "restrição" qualquer coisa que limita o desempenho máximo da empresa, e considerando a afirmação de Goldratt de que a meta de qualquer empresa é "ganhar mais dinheiro", todos os princípios e procedimentos da Teoria das Restrições estão voltados para as restrições.

Segundo o autor, toda a empresa apresenta uma ou mais restrições para atingir sua meta. Se não fossem as restrições, o lucro das empresas seria infinito. Alguns exemplos de restrições são: mercado, fornecedores, máquinas, materiais, pessoas, políticas internas da empresa e capacidade de produção.

A Teoria das Restrições propõe formas de medição de desempenho, estabelece princípios para a otimização da produção, define procedimentos para a sincronização da produção e formula um modelo de tomada de decisões.

A Teoria das Restrições abraça os conceitos de "JIT - *Just In Time*" e "TQM - *Total Quality Management*", ao enunciar: a otimização local não garante a otimização total. O Gerenciamento da Qualidade Total (TQM) lembra-nos que não é suficiente fazer certo as coisas; o mais importante é fazer as coisas certas. E o *Just In Time* (JIT) coloca a sua bandeira: não faça o que não for necessário."

#### **3.1 Medidas de Desempenho na Teoria das Restrições**

A TOC desaconselha o uso de medidas físicas para avaliação do desempenho, insistindo na utilização de medidas financeiras. Como o principal objetivo da empresa é "sempre ganhar mais dinheiro", nada melhor que a utilização de medidas financeiras para acompanhar o desenvolvimento da empresa.

Os **parâmetros operacionais** irão auxiliar na medição do desempenho da empresa. São eles:

- **Ganho ou *Throughput*** - Todo o dinheiro gerado através das vendas.

Ganho = preço de venda - custos variáveis

*Custos variáveis = materiais, comissões de venda, taxas alfandegárias, transportes, ....*

- **Inventário** - Todo o dinheiro investido na compra de coisas que se pretende vender ou que ajude na produção, como: estoques de matérias primas, produtos em processo e produtos acabados, máquinas e construções. Corresponde ao montante de recursos adquiridos e não consumidos.

- **Despesa Operacional** - Todo o dinheiro gasto para transformar inventário em ganho, ou todo o dinheiro gasto em algo que não pode ser guardado. Gastos no processo de transformação como mão de obra, energia elétrica e bens desgastados como depreciação de máquinas fazem parte das despesas operacionais.

Nas palavras do próprio Goldratt (1992): "Ganho é o dinheiro que entra. Inventário é o dinheiro corrente dentro do sistema. E Despesa Operacional é o que precisamos pagar para gerar o ganho".

Para avaliar o desempenho das empresas, a TOC recomenda o uso de **medidas de alcance da meta** através do uso dos parâmetros operacionais. As medidas de alcance da meta são:

- **Lucro Líquido** - Mede em termos absolutos quanto de dinheiro a empresa está gerando e é diferente do lucro líquido contábil.

$$\text{Lucro Líquido} = \text{ganho} - \text{despesa operacional}$$

- **Retorno sobre Investimento** - Dimensiona em termos relativos o esforço necessário para o alcance de determinado nível de lucro.

$$\text{Retorno sobre Investimento} = \text{Lucro líquido} / \text{inventário}$$

- **Fluxo de Caixa** - Não é considerado por Goldratt uma medida de desempenho, mas sim uma situação necessária para sobrevivência da empresa.

#### **Princípios para a otimização da produção:**

De acordo com Guerreiro (1996), a Teoria das Restrições estabelece nove princípios básicos para a otimização da produção:

- (a) **Balancear o fluxo e não a capacidade** - Deve-se dar ênfase ao fluxo de materiais e não à capacidade instalada dos recursos. É necessário identificar os gargalos do sistema, pois estes irão limitar o fluxo do sistema como um todo.
- (b) **O nível de utilização de um recurso não gargalo não é determinado por seu próprio potencial e sim por outra restrição do sistema** - A utilização de um recurso não gargalo deve ser determinada pela restrição.
- (c) **A utilização e a ativação de um recurso não são sinônimos** - Utilização é o uso de acordo com o gargalo e ativação é o uso acima do gargalo. Segundo a TOC, a ativação de um recurso acima do necessário para alimentar um recurso gargalo não otimiza a produção; pelo contrário, prejudica pois gera estoque que aumenta as despesas operacionais.
- (d) **Uma hora perdida no gargalo é uma hora perdida no sistema inteiro** - Qualquer tempo perdido no gargalo gerará a mesma perda de tempo em todo o sistema. Uma hora ganha no gargalo é uma hora ganha em todo o sistema. A TOC advoga que só existe benefício na redução de *set-ups* nos recursos gargalos e recomenda manter os lotes maiores possíveis nos gargalos, minimizando o tempo gasto com as preparações, aumentando, assim, a capacidade de fluxo.
- (e) **Uma hora economizada onde não é gargalo é apenas uma ilusão** - Não existe benefício em economizar tempo nos recursos não gargalos, pois isso apenas aumentaria o tempo ocioso já existente. A hora economizada onde não é gargalo, diminui o lucro através do aumento do nível de inventário e, conseqüentemente, custo de estocagem.

- (f) **Os gargalos governam o ganho e o inventário** - Os gargalos determinam o fluxo do sistema, ou seja, o *throughput* ou ganho. Determinam também os níveis de estoque. É preciso evitar que atrasos em outros recursos provoque parada no gargalo. O estoque localizado antes do gargalo o isola das flutuações provocadas pelos recursos não gargalos anteriores.
- (g) **Lote de transferência muitas vezes não deve ser igual ao lote de processamento** - Lote de transferência é o lote a ser transferido para o próximo estágio e lote de processamento é o lote que será totalmente processado num determinado estágio. A utilização de tamanhos ideais para lotes de processamento e de transferência, que não necessariamente devem ser o mesmos, pode trazer aumento da velocidade de produção.
- (h) **Lote de processo deve ser variável e não fixo** - As características individuais das operações podem conduzir a um cálculo de tamanho de lotes diferentes de uma operação para outra.
- (i) **Os programas devem ser estabelecidos considerando todas as restrições simultaneamente** - Ao responder as questões sobre o que, quando e quanto produzir, a programação de produção deve levar em consideração o conjunto de restrições existentes.

Otimizar a utilização da capacidade dos gargalos, segundo Guerreiro, é um dos pontos básicos da TOC e é efetuada evitando o desperdício do tempo, ou seja, trabalhando durante todo o tempo disponível nos gargalos. Pode-se: trabalhar nas horas das refeições, diminuir os tempos de *set-up*, evitar o reprocessamento de peças, transferir operações para outros recursos não gargalos, planejar a forma mais econômica de utilizar ao material e a mão de obra, entre outras. Os gargalos não devem trabalhar para atender a pedidos futuros em detrimento de pedidos atuais.

Uma crítica feita pela TOC é que os custos unitários realizados, apurados pela contabilidade de custos ortodoxa, não induzem os gestores à otimização do resultado global da empresa. Induz apenas a otimizar o desempenho individual, que é diferente do resultado global da empresa.

### **3.2 Medidas de Desempenho Local**

A Teoria das Restrições enuncia que as medidas de desempenho devem expressar informações relacionadas com a meta da empresa, demonstrar o impacto que o recurso local tem sobre o resultado final e utilizar medidas financeiras, apesar de admitir o uso de medidas físicas. É importante ter em mente que controlar significa comparar as coisas como estão e como deveriam estar, e identificar os responsáveis, lembrando que fazer o que não deveria ser feito e não fazer o que deveria ser feito são as causas das falhas.

A TOC advoga contra "ocupar" (desnecessariamente) máquinas e operários dos recursos não gargalo. Os recursos não gargalo devem produzir somente o necessário para atingir o programa de produção, mesmo que isto gere capacidade ociosa. A TOC afirma que medir o desempenho local pelas variações de custo induz os funcionários a fazer exatamente o que não deveria ser feito (ocupar o tempo e gerar inventário). O objetivo da otimização da produção é gerar *throughput* rapidamente e diminuir os níveis de inventário.

Pela TOC, o plano de produção é a melhor medida de desempenho. Num plano de produção bem cumprido, não serão geradas peças nem antes nem depois do momento estabelecido. Portanto, é recomendável o uso de 2 medidas: Uma para medir a produção antecipada (dinheiro por dia de inventário) e outra para medir a produção atrasada (dinheiro por dia de atraso). A produção antecipada gerará inventário, penalizando o departamento responsável com o custo de estocagem. A produção atrasada irá penalizar o departamento responsável com o atraso no recebimento do valor das vendas.

A TOC, orienta a programação da produção a partir do gargalo: O fluxo no gargalo de estar de acordo com sua capacidade e o fluxo nas regiões não gargalo devem estar de acordo com a capacidade do gargalo e nunca de acordo com as capacidades individuais dos recursos.

A Teoria das Restrições ainda recomenda, para uma programação de produção eficaz: considerar o tamanho dos lotes de processamento e dos lotes de transferência como diferentes, manter os lotes de processamento variáveis, processar lotes menores em setores não gargalo mesmo com o aumento de *set-up* e processar lotes maiores nos setores gargalos, otimizando o número de preparações.

Em relação à fabricação dos produtos, as recomendações são: promover a rapidez do fluxo diminuindo, portanto, o tempo de processamento e os níveis de inventário e estimular a produção "do que é necessário", e evitar a produção "do que não é necessário".

#### **4. ABC e TOC Face a Contabilidade Gerencial**

Para os defensores da TOC, a Contabilidade de Custos tradicional está obsoleta, o conceito de custo do produto deixa de existir e o processo decisório passa a ser fundamentado nas medidas operacionais globais. O mentor da TOC ressalta que, embora os sistemas de contabilidade de custos tradicionais, no passado, apresentassem soluções e permitissem o crescimento das empresas, hoje, estes sistemas não tem mais se mostrado adequados ao novo ambiente de produção. Na época em que foram desenvolvidos suas informações eram corretas e eficazes porque:

- (a) O custo de MOD podia ser identificado com o produto já que o trabalhador era remunerado por unidade produzida; e
- (b) Todas as demais despesas indiretas de fabricação (*overheads*), que não podem ser diretamente associadas ao produto, eram rateadas sem provocar grandes distorções.

A partir da constatação de que os avanços mais recentes nos meios de produção modificaram a estrutura dos custos, vários estudiosos, entre eles Goldratt, assinalaram que as premissas fundamentais da contabilidade de custos não estariam mais sendo consideradas válidas, pois a MOD não estaria mais sendo paga por unidade produzida e o *overhead* não estaria mais representando apenas pequena fração no custo do produto.

Para Goldratt (1992): "A comunidade financeira identificou problemas nos sistemas tradicionais de custos mas continuam insistindo no erro de tentar salvar uma

solução obsoleta. Os sistemas de *full costing* devem ceder lugar ao sistemas de custo marginal."

A abordagem ABC, em razão de entender que alocação dos custos indiretos de fabricação é arbitrária, busca critérios mais justos de rateio. A abordagem admite que uma "razoável" alocação de custos fixos é possível e que vale a pena ser feita, pois, de acordo com o relato de seus defensores, as mais recentes estimativas têm revelado que o custo de MOD tem se apresentado quase sempre fixo e não muito significativo.

Goldratt e Fox (1987) se afastam dos que defendem custeamento baseado em atividades (ABC) como um meio de recuperar a relevância da contabilidade de custos, pois não acredita que esses custos possam oferecer respostas confiáveis a pergunta: Que impacto esta decisão terá sobre os ganhos, inventários e despesas operacionais?

A TOC propõem que as decisões sejam tomadas de forma a melhor explorar as restrições do sistema para garantir o maior *ganho* nos produtos, conceito este similar à margem de contribuição empregada no Método de Custeio Variável. A TOC julga irrelevante e desnecessário apurar o custo dos produtos, assumindo que os critérios de rateio são arbitrários, ilógicos e subjetivos.

#### **4.1 Decisões sobre preço e mix de produtos.**

O ABC foi originalmente desenvolvido para estimar o preço do produto (excluindo propaganda, administração, P&D etc.). Para Atkinson, Banker, S. Kaplan e Young (2000): "Até mesmo quando os preços são fixados pelas forças de oferta e de demanda do mercado global e a empresa não tem nenhuma influência sobre o preço do produto, ela ainda tem de decidir sobre o melhor mix de produtos para fabricar e vender, dados seus preços de mercado e margens (preços menos custos relevantes) e o uso dos recursos de sua capacidade". Os defensores do ABC entendem que o *full costing* é um conceito importante para a decisão de se aceitar ou não o preço de cada produto, qual produto deve ter a produção incentivada e qual deve ser diminuída. Além disso, o ABC, ao contrário da TOC, evita a ilusão de que os custos fixos não se relacionam com a produção.

A TOC argumenta que o rateio da despesa operacional é subjetivo e ilógico. E, por isso, pode levar a tomada de decisões equivocadas. Goldratt (1992) afirma que quem dá o preço é o mercado e por essa razão os gerentes devem se preocupar com o ganho. Afirma ainda que a despesa operacional de um produto, ou seja, o resultado do rateio das despesas fixas às unidades individuais de produtos é apenas um "fantasma matemático". Por essa razão, para ele e os demais defensores da TOC não há necessidade de calcular o custo do produto, é necessário calcular o ganho de cada produto.

Noreen, Smith e Mackey (1996), contratados pelo Instituto de Contadores Gerenciais dos E.U.A. para a emissão de um relatório sobre a implementação da Teoria das Restrições, identificaram um problema do ABC referente à escolha do mix de produto e do volume de produção, concluindo que: "na mudança do sistema convencional, com bases associadas ao volume, para o ABC, com fundos de custos para lotes ou produtos, pode sugerir que os produtos de baixo volume possam estar perdendo dinheiro". Ou seja, para eles o ABC pode, nas situações mencionadas, tornar a decisão sobre o mix de produtos tendenciosa.



#### **4.2 Custear ou não os estoques.**

A TOC estabelece em duas de suas premissas fundamentais a redução dos estoques ao mínimo e a apropriação dos *overheads*, custos fixos, diretamente no resultado do período como despesas operacionais. Em outras palavras, os *overheads* não são alocados aos estoques e nem aos produtos. Donde se percebe que para a TOC não há necessidade de se custear estoques.

Para T. Horngren (2000), existem dois métodos de custeio de estoques normalmente encontrados, são eles: custeio variável e custeio por absorção. Custeio variável é o método de custeio de estoques em que todos os custos variáveis são considerados custos inventariáveis. Custeio por absorção é o método de custeio de estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Percebe-se que neste último método os custos fixos representam o diferencial acrescido aos estoques.

Apesar da estreita relação entre os conceitos de custeio empregados no Método de Absorção e no ABC, em razão de ambos utilizarem o *full costing*, não podemos confundilos, pois o primeiro foi desenvolvido em respeito aos princípios de contabilidade geralmente aceitos e em particular ao Princípio da Competência que obriga que todos os custos incorridos na produção devam ficar acumulados nos estoques até o momento em que forem levados a resultado, na venda dos produtos. Já o segundo foi desenvolvido com o propósito de dar uma melhor aproximação dos custos totais e finais dos produtos, não necessariamente dos estoques, de forma a propiciar melhores bases para decisões sobre preço e mix de produtos. A título de exemplo, verificamos que, na bibliografia levantada neste trabalho, o ABC não faz nenhuma objeção à inclusão das despesas operacionais no custo dos produtos. Tal fato, aliado a opinião de Perez Jr., Martins Oliveira e Guedes Costa (1999) - "O ABC não é um novo sistema de acumulação de custos para avaliação de estoques, mas um instrumento para auxílio nas tomadas de decisões", motivou nossa conclusão de que o custeamento de estoque não é uma premissa do ABC e, por isto, as críticas feitas ao Método de Absorção não são necessariamente cabíveis ao ABC.

#### **4.3 Formação indesejável dos estoques.**

Verificamos que a TOC e o ABC têm conseqüências distintas na formação dos estoques e na avaliação de desempenho dos mesmos.

Além de otimizar as restrições do sistema produtivo a TOC, de forma similar ao *Just in Time*, procura aumentar a eficiência do sistema baseando-se na premissa básica de que os estoques tem que ser minimizados. O tamanho dos estoques é determinado pela necessidade de se manter um nível mínimo de segurança de forma a otimizar a utilização dos recursos gargalo.

No nosso entender, tanto o Método de Custeio por Absorção quanto o ABC, apesar de não se confundirem, possibilitam formação indesejável de estoques.

T. Horngren (2000) sugere que o *full costing* possibilita uma formação indesejável de estoques, alegando que o Custeio por Absorção permite que os gerentes de produção aumentem o lucro operacional de suas áreas a curto prazo, independente da demanda dos produtos. Tal crescimento da produção, neste caso, poderia aumentar os custos sem

qualquer aumento concomitante de vendas. Assim, um gerente que tivesse seu desempenho avaliado com base no Custeio por Absorção poderia, por exemplo, aumentar a produção ao final do período de avaliação unicamente para aumentar o lucro apurado.

Noren, Smith e Mackey (1996) criticam o ABC por entenderem que os custos atribuídos aos lotes são grandes e, em vista de serem avaliados pela lucratividade de seus produtos, os gerentes de produtos tendem a decidir que os produtos só devem ser fabricados em grandes lotes, aumentando assim o volume de estoque.

#### **4.4 Decisões sobre como melhor explorar a capacidade produtiva.**

Noren, Smith e Mackey (1996) salientam que “Os produtos invariavelmente parecem mais lucrativos numa fábrica TOC do que noutra onde as margens consideram os custos totais. Desde que o produto não use o gargalo será atraente”. Ao tratar os custos fixos como despesas, a TOC pressupõem que as decisões que envolvam a capacidade ociosa sejam resolvidas a longo prazo, pois, a curto prazo, deveriam ser priorizadas as decisões que maximizam o ganho nos produtos. Sendo assim, a TOC sugere um estudo minucioso e imediato dos aspectos restritivos do sistema organizacional para explorá-los da melhor forma e reserva para o futuro as decisões que impliquem em modificação da capacidade produtiva.

Para os defensores do ABC, a TOC é apenas mais uma variante do custeio marginal, Custeio Variável, afirmando que esta se utiliza de critérios artificiais para separar os custos fixos dos variáveis, principalmente a longo prazo. Para Atkinson (2000), “nas últimas décadas os custos que mais cresceram foram os fixos e a TOC não os enxerga”. A exploração da capacidade produtiva pelo ABC se procede através da intensificação das atividades que agregam valor e da redução ou eliminação daquelas que não o fazem. Deste modo, o ABC prioriza as decisões que considerem além dos custos variáveis os custos fixos, em particular os custos de capacidade instalada. Tal situação remete as conseqüências de tais decisões para o longo prazo. Segundo Holmem (1995), o aspecto que poderia ser considerado como relevante dentro desta análise é a possibilidade do ABC ser considerado como um instrumento gerencial de longo prazo. Uma vez que, em curto prazo, os recursos oferecidos para serem consumidos não mudam, e é somente em longo prazo que o oferecido e o consumido efetivamente, alinham-se.

S. Kaplan e Johnson (1992), criticaram a forma como o ABC toma por base a capacidade instalada para a tomada de decisões: “No ABC, se mais exigências forem feitas aos recursos de despesas gerais existentes, não há outra escolha senão eliminar as atividades que não adicionam valor”. Entendemos, porém, que, ao desenvolver o *Balanced Scorecard*, Kaplan apresenta alternativas de melhoria de desempenho para a reformulação das atividades que podem perfeitamente ser utilizadas em conjunto com o ABC. Segundo Kaplan (1999), “utilizadas de maneira integrada (o ABC e o *Balanced Scorecard*), as duas ferramentas mostram como a empresa pode maximizar os lucros e criar valor econômico a longo prazo”.

## **5. Conclusão**

Verificamos que existem alguns conflitos entre os conceitos que abordam a TOC e o ABC, porém, a partir de nossa análise, entendemos que não existem motivos suficientes para que não recomendemos a implantação de sistemas calcados na TOC, no ABC ou mesmo de forma conjunta. Entendemos que os pontos divergentes poderiam ser conciliados tendo em vista a obtenção dos resultados esperados.

Imperioso para o sucesso nos pareceu o conhecimento sobre as variáveis críticas relacionadas ao ambiente externo e o contexto organizacional, ficando evidente que o uso inadequado de generalizações dos conceitos empregados poderia comprometer os resultados esperados.

A TOC nos permite identificar as restrições que afetam o nível da produção e, conseqüentemente, os ganhos do negócio, enquanto que a análise de variações através do ABC permite mensurar os efeitos dessa situação. Conclui-se que tanto o ABC como a TOC são conceitos úteis e complementares e não são incompatíveis, ao contrário do que afirmam Goldratt e outros estudiosos do assunto.

## **Bibliografia**

- ATKINSON, Antony, D. BANKER, Rajiv, S. KAPLAN, Robert., MARK YOUNG, S., Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.
- COGAN, Samuel. Modelos de ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- COOPER, Robin, e S. KAPLAN, Robert, Activity Based System: Measuring the cost of resource usage. Accounting Horizons, p. 1-13, September, 1992.
- GOLDRATT, E., e FOX, R. Revolutionizing the factory floor. Management Accounting Vol. 68, p. 18-22 May, 1987.
- GOLDRATT, E., A Síndrome do Palheiro: Garimpando a informação num oceano de dados. 2 Edição. São Paulo: Educator, 1992.
- GOLDRATT, E., e COX, J. The Goal: A Process of Outgoing Improvement. 2 Ed. USA: The North River Press, 1992.
- GUERREIRO, Reinaldo, A meta da empresa seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1996, p.14-73.
- HOLMEN, Jays. ABC VS TOC. It's matter of time. Mangement Accounting, p. 37-43, January 1995.
- K. SHANK, John & GOVINDARAJAN, Vijay. Revolução dos Custos. Rio de Janeiro, Atlas, 1997.
- MICHAEL UMBLE, M., L. SRIKANTH, Mokshagundam. Synchronous manufacturing: principles for a world class manufacturing. Ohio: South-Western, 1990.
- NAKAGAWA, Masayuki. ABC Custeio baseado em atividades. São Paulo: Editora Atlas, 1995.

NOREEN, Eric, SMITH, Debra e MACKEY, James. A Teoria das Restrições e suas Implicações na Contabilidade Gerencial. São Paulo: Educator, 1996.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez, MARTINS OLIVEIRA, Luís de, GUEDES COSTA, Rogério. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Editora Atlas, 1999.

S. KAPLAN, Robert & JOHNSON, Thomas. Relevance Lost! The Rise and Fall of Management Accounting. Cambridge, MA.: Harvard Business School Press, 1987.

S. KAPLAN, Robert e P. NORTON, David. A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard. São Paulo: Campus, 1998.

SIMEONE GOMES, Josir & AMAT SALAS, Joan M.. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.

T. HORNGREN, Charles. Contabilidade de custos. São Paulo: LTC, 2000.

T. JOHNSON, H. It's time to stop overselling Activity-Based Concepts. Management Accounting, p.26-35, September, 1992.