



**8º Congresso de Pós-Graduação**

**IMPACTO DAS OPERAÇÕES E DOS PROCESSOS NA FORMAÇÃO DO LUCRO ECONÔMICO  
UMA ABORDAGEM DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES**

**Autor(es)**

---

ADILSON TORRES

**Orientador(es)**

---

CLÓVIS LUIS PADOVEZE

**1. Introdução**

---

A revolução industrial, ocorrida no final do século dezoito, impulsionou o desenvolvimento dos negócios e o surgimento de novas tecnologias de gestão da produção.

A abertura dos mercados mundiais veio impor um novo ambiente competitivo e dinâmico para as empresas.

Portanto a gestão da produção passou a ocupar lugar de destaque no planejamento empresarial, voltado à análise e mapeamento de processos, para garantir a competitividade da empresa, nesta nova realidade.

Como reposta a este fenômeno, temos a evolução da contabilidade gerencial, focada nos controles financeiros e nos custos, antes de 1950. A partir de inúmeras evoluções, no ano 2000 incorporou em suas atribuições o monitoramento da estratégia da empresa. Padoveze (2009).

A contabilidade possuía um direcionamento específico no usuário interno.

Todavia com o avanço do gerenciamento empresarial, novas demandas de informações foram impostas aos gestores, e a contabilidade gerencial, como evolução natural da contabilidade de custos, voltou-se ao usuário interno.

Todavia pela forte interferência de regulamentações legais, privilegiando o usuário externo. A contabilidade ainda apresenta um paradoxo: apesar da comprovação da ciência na utilização do custeio variável e da margem de contribuição, a grande maioria das empresas utiliza-se do custeio por absorção, inadequado para decisões gerenciais. Guerreiro (2006).

Surge a Teoria das Restrições (*Theory of Constraints - TOC*), apresentando uma crítica direta à contabilidade de custos, gerando discussões nos meios acadêmicos, em termos de processo de gestão, planejamento e controle.

**2. Objetivos**

---

Objetivo Geral: Destacar fatores que contribuem para a formação do resultado econômico da empresa, evidenciar que as operações são componentes significativos neste contexto, reconhecendo a existência de fatores limitativos em qualquer processo.

Objetivo Específico: Evidenciar como a gestão e a logística dos processos provocam forte impacto nos resultados e destacar a importante contribuição que a teoria das restrições trouxe para o processo de gestão, do ponto de vista da produção e da contabilidade gerencial.

### 3. Desenvolvimento

---

#### CARACTERÍSTICA DO TRABALHO

Discussão holística que envolve a visão integrada de gestão, de processos, tecnologia da informação e o gerenciamento contábil da empresa.

Evidenciar a importância da gestão por processos, geração de valor para o cliente e para o investidor.

Destacar a importante contribuição da TOC, para gestão dos negócios:

“[...] Qualquer sistema tem bem poucas restrições e ao mesmo tempo qualquer sistema na realidade tem que ter pelo menos uma restrição” (GOLDRATT, 1990, p. 4).

“Sendo assim, se quisermos melhorar o desempenho do sistema precisamos administrar sua restrição” (CORBETT, 2005, p.39).

#### METODOLOGIA

A abordagem metodológica utilizada neste documento é analítico-conceitual e o artifício empregado na sua construção e organização calca-se numa pesquisa bibliográfica (síntese da literatura existente), num caráter preponderantemente qualitativo (análise crítica dos problemas levantados e sua discussão).

### 4. Resultado e Discussão

---

Um fator que exerce forte influência na mensuração dos resultados, são fatos ligados a abordagem de custos adotada pela empresa, quando envolve processo de análise e decisão para estudo da rentabilidade de produtos e de negócios, segundo Guerreiro (1999).

Na literatura científica, encontramos várias recomendações para a adoção do custeio variável e o reconhecimento da existência de restrições no processo, para gestão de custos. Martins (2006).

Nos Estados Unidos, Horngren (1972), efetua uma sólida argumentação a favor da vantagem do custeio variável e do conceito de margem de contribuição em contraponto ao custeio por absorção.

Noreen, Smith e Mackey (1995) abordam o impacto da teoria das restrições de Goldratt na contabilidade gerencial, enfatizando a utilização do conceito de *throughput*, conceito este equivalente ao de margem de contribuição.

Na obra de Goldratt (1992) é possível observar a crítica efetuada de maneira extremamente lógica aos métodos de custeio de produtos com a alocação de custos indiretos aos produtos. (GUERREIRO, 2006, p. 11).

“Um excelente sistema de contabilidade gerencial não vai sozinho garantir o sucesso nos mercados de hoje [...] Mas um sistema de contabilidade gerencial ineficaz pode minar o desenvolvimento de produtos e o aprimoramento de processos”. (JOHNSON, 1991, p. 4).

Guerreiro (2006) cita exemplos de defensores brasileiros desta base conceitual: Martins (2003), Iudícibus (1989), Catelli (1995).

Padoveze (2009) destaca a importância de cada produto no *mix* de produção da empresa, enfatizando a importância de identificar os fatores escassos de produção e limitação de mercados, onde devemos ter o extremo cuidado para que possamos alcançar o melhor resultado, fruto da decisão acertada.

Ainda segundo Padoveze (2009) a análise de rentabilidade dos produtos é um dos temas mais complexo na rotina gerencial, todavia de vital importância para a empresa e para os resultados.

O critério universal de avaliação do desempenho global da empresa é a análise da rentabilidade. Padoveze (2004):

“Esta é a parte mais importante da análise financeira. Objetiva mensurar o retorno do capital investido e identificar os fatores que conduziram a essa rentabilidade”. (PADOVEZE, 2004, p. 101).

Podemos observar que a gestão da empresa contempla a integração entre os diversos setores da empresa, que se alinhada à estratégia estará orientando a empresa a resultados favoráveis.

Os gestores devem enxergar o negócio de forma holística, porque apesar do resultado ser gerado por cada decisão tomada, somente terá sentido se for favorável na visão global do negócio.

A meta de qualquer negócio é ganhar dinheiro, mas isto somente ocorrerá se houver uma gestão competente, fundamentada em informações corretas, tempestivas, para tomar decisões acertadas.

As empresas “tradicionalistas” são organizadas por estruturas pesadas, baseadas em modelos ultrapassados, baseados na Revolução Industrial, visando à ênfase no aspecto interno, ignorando que se trata de um conjunto de processos, voltados ao atendimento das necessidades dos clientes, segundo Wood Jr (2001).

A visão funcional gera dificuldade na gestão dos custos, pois a miopia da gestão e identificação dos processos, inibe implementar soluções adequadas à realidade da empresa, e a manutenção de “donos de áreas” na empresa, IOB (2009).

A empresa é um conjunto de processos, na visão tradicional ainda existem muitas resistências dos executivos em substituir a visão funcional por uma visão de processos.

Habitualmente, a empresa é vista pelos seus executivos como um conjunto de departamentos estanques e autos-suficientes no que diz respeito ao cumprimento das funções que lhes são atribuídas. (IOB, 2009, p. 1).

A Administração por processos não é uma novidade, mas tem condições de melhorar a gestão da empresa, gerar economia, melhorar a eficiência e a eficácia dos processos e dos resultados.

Processos são os caminhos a serem percorridos pelos produtos ou serviços, com a utilização de recursos, para atendimento a necessidade do cliente, objeto de qualquer empresa. WOOD JR (2001).

Segundo Pires (1995), os sistemas produtivos sofrem interferências em função da forma de atuação da empresa e como ele negocia com os clientes, basicamente se produz para estoque ou mediante encomenda do cliente, podendo de acordo com o produto se desdobrar ainda em montagem por encomenda e engenharia por encomenda, fator relevante a ser considerado na análise do sistema produtivo.

“Assim sendo, precisamos de informações que nos digam se a decisão analisada aumenta a rentabilidade da empresa”. (CORBETT, 2005, pág. 106).

Na forma tradicional de gestão o foco é na eficiência dos processos e não na eficácia da empresa.

Segundo as regras da TOC – teoria das restrições de Goldratt. (COGAN, 2007, p. 25):

“A soma dos ótimos locais não é igual ao ótimo global”, em contraposição as regras convencionais, cuja regra é “A única maneira de chegar ao ótimo global é a garantia dos ótimos locais”.

“O que está faltando é um processo de focalização. Um processo que seja poderoso o suficiente para indicar uma direção clara para a empresa como um todo e para cada departamento dentro dela.” (GOLDRATT, 2007, p. 76).

“Sistemas de custos que não contém os requisitos mínimos de integração e consistência contábil das informações geradas são sistemas com potencial significativo de problemas sérios no processo de tomada de decisão. (PADOVEZE, 2005, p. 87).

Na indústria, o processo fabril merece destaque especial, porque lá se concentram a aplicação dos recursos fixos da empresa, é a fonte de receita do negócio, portanto onde encontramos também a maior fonte de consumo de recursos.

Houve significativos avanços no processo de manufatura, desencadeado pelos conceitos da qualidade, sendo a primeira grande revolução na produção industrial. Padoveze (2009).

Inicia-se assim a necessidade de conceber um produto orientado ao cliente, preocupando-se com custos, prazos e qualidade. Pires (1995).

A evolução da TI – tecnologia da informação, e o desenvolvimento de tecnologias de produção, passam a garantir os conceitos da qualidade total e manufatura de classe mundial, através de ambiente CIM – *Computer Integrated Manufacturing* (Fabricação Integrada por Computador), temos a busca da agilização e integração de processos. Padoveze (2009).

Grande contribuição foi dada pelo israelense Eliyahu M. Goldratt em seu livro “A Meta”, que mostra a necessidade de identificarmos no processo produtivo, recursos com capacidade restritiva, e gargalos, que na realidade ditam o ritmo da produção.

Sendo criada a TOC – *Theory of Constraints* (Teoria das Restrições), propondo o gerenciamento das restrições pelo método TPC - Drum-Buffer-Rope (Tambor-Pulmão-Corda), conforme figura no. 1. Souza (2005).

Esta forma de programar a produção, parte do pressuposto que existem apenas alguns poucos recursos com restrição de capacidade (RRC), que irão impor o índice de programação da fábrica toda (Tambor). Cogan (2007).

Desta forma garantindo a produção contínua do RRC, e não poderá haver interrupções, desta forma mantendo alguns estoques na frente do recurso, (Pulmão de Tempo), com objetivo de impedir aumentos desnecessários nos inventários, o material é liberado na medida do consumo do RRC, (Corda). Cogan (2007).

Segundo citado por Cogan (2007), Goldratt define cinco passos para focalização do TPC:

1. Identificar as restrições do sistema.
2. Decidir como explorar as restrições do sistema, ou seja, não desperdiçar nada dessa restrição.
3. Subordinar qualquer coisa a restrição.
4. Levantar as restrições do sistema.
5. Se, a restrições for quebrada, volte ao passo 1º, e evitar que a inércia se torne uma restrição ao sistema.

Gestão da produção, contribuição de Goldratt:

Balanceamento do fluxo de materiais e não da capacidade produtiva.

O "gargalo" de um recurso (conceito de utilização) determina o parâmetro dos demais recursos, ainda que tenham maior capacidade (conceito de ativação).

O gargalo determina o ganho (*throughput*).

Hora perdida em gargalo é hora perdida em todo sistema. Hora economizada onde não há gargalo, não é economia, é ilusão.

Lotes de transferência ? lotes de processamento

As programações devem levar conta todos os gargalos simultaneamente.

Um estudo relevante foi efetuado, sendo elaborado um relatório sobre a implementação da TOC, patrocinado pelo Instituto de Administradores Contábeis (EUA) e pela Price Waterhouse (França), conduzido pelo Dr. Eric Noreen et. al., culminando no livro “A Teoria das Restrições e suas implicações na contabilidade gerencial”, validando a contribuição de Goldratt.

## 5. Considerações Finais

---

Sendo, portanto as operações fator preponderante na formação do resultado, a TOC trouxe significativa contribuição, propondo uma gestão dos fatores limitativos do processo e mensuração destes impactos nos resultados da empresa.

Esta contribuição deve ser incorporada no gerenciamento contábil da empresa, no controle e na evidenciação da formação do resultado econômico.

Outra grande contribuição da TOC foi o questionamento de métodos de custeio, que incorporam custos indiretos aos produtos, seja por qualquer método de rateio, ainda que melhor estruturado, pois haverá sempre fatores subjetivos intrínsecos nesta abordagem de custeio, que poderão ser questionados cientificamente.

Contribuindo para aprimoramento do método de custeio variável, incorporando na análise, a restrição do sistema e condenando o rateio de custos indiretos ao produto.

## **Referências Bibliográficas**

---

COGAN, Samuel. Contabilidade Gerencial: uma abordagem da teoria das restrições. São Paulo: Saraiva 2007.

CORBETT NETO, Thomas. Bússola Financeira: o processo decisório da teoria das restrições. São Paulo: Nobel, 2005.

GOLDRATT, Eliyahu M.; tradução CORBETT NETO, Thomas. A Meta: um processo de melhoria continua. 2ª. Ed. São Paulo: Nobel, 2007.

GOLDRATT, Eliyahu M.; tradução CUMO, Maria Lúcia. A Meta na Prática: livro de exercícios da TOC. São Paulo: Nobel, 2007.

GOLDRATT, Eliyahu. What is this thing called the Theory of Constraints, and how should it be implemented. Croton-on-Hudson: North River Press, 1990.

GUERREIRO, Reinaldo. A Meta da Empresa: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. Gestão do Lucro. São Paulo: Atlas, 2006.

INFORMAÇÕES OBJETIVAS - IOB. Análise de Processos e Administração Integral de Custos: temática contábil bol. no. 52. São Paulo, 2009.

## **Anexos**

---

