

Análise Decisória via Teoria das Restrições e Contabilidade de Ganhos versus Método de Custeio ABC

Estudo de caso em uma empresa do ramo de compensados de madeira

Cleonice Parise Grespan
Osni Hoss, Dr.

Resumo

Este artigo apresenta os pressupostos básicos da Teoria das Restrições e da Contabilidade de Ganhos, além de uma análise decisória, confrontando a Contabilidade de Ganhos com a Contabilidade de Custos e seu método de custeio ABC. Buscando elucidar o questionamento proposto, este estudo aborda os seguintes pontos: apresentação da Teoria das restrições; conceituação da Contabilidade de Ganhos; análise decisória, confrontando Contabilidade de Ganhos e Contabilidade de Custos. Utiliza os procedimentos metodológicos: raciocínio dedutivo, pesquisa exploratória e bibliográfica, com análise qualitativa e quantitativa. Apresenta noções e conceitos sobre o tema além de um estudo de caso para a validação da pesquisa. As conclusões apontaram as vantagens em se ampliar e melhorar o nível das informações no que tange ao processo de produção, e que a proposição para a utilização da ferramenta apresentada deve ser feita de forma a complementar as ferramentas contábeis existentes e não forma a substituí-las. Possibilitando assim a seleção das informações necessárias para o processo de tomada de decisão, otimizando o resultado de curto, médio e longo prazo nas organizações.

Palavras chaves: restrições, ganhos, decisão.

1 Introdução

Surgida na década de 70 a Teoria das Restrições ou Theory of Constraints (TOC), de autoria do Físico israelense Eliyahu Goldratt, prega que toda empresa, na busca de sua meta principal que segundo ele seria ganhar dinheiro, esbarra nas restrições que interferem no seu desempenho.

Assim, para que a empresa alcance sua meta, precisa identificar e administrar os recursos restritivos, tomando decisões que explorem ao máximo a capacidade desses fatores limitantes do desempenho global.

E, com a necessidade de medição de seus indicadores de desempenho específicos, a TOC apresentou a Contabilidade de Ganhos, que analisa as decisões possíveis sob o enfoque da melhor utilização dos recursos limitantes do sistema e, de qual seria o real impacto dessa decisão na lucratividade da empresa.

Diante disso, pergunta-se: como os pressupostos da Teoria das Restrições e de sua Contabilidade de Ganhos podem contribuir no processo de geração de informações rápidas, úteis e seguras para a tomada de decisões nas empresas?

Buscando elucidar o questionamento proposto, este estudo aborda os seguintes pontos:

- a) apresentação da Teoria das Restrições;
- b) conceituação da Contabilidade de Ganhos;
- c) análise decisória, confrontando Contabilidade de Ganhos e Contabilidade de Custos.

A crescente competitividade de um mercado globalizado

exige das organizações uma adaptação rápida e na direção certa. É

preciso estar constantemente em evolução num processo de aprimoramento contínuo para manterem-se vivas gerando bons resultados para si próprias e para seus acionistas.

Diante desse panorama, as empresas devem buscar melhorias para o seu processo de tomada de decisões, buscando obter informações úteis, rápidas e seguras que possibilitem a escolha da melhor opção para cada situação.

Assim sendo, o estudo científico de formas alternativas de análise e controle dos custos para o auxílio à tomada de decisões representa uma alternativa de difusão de conhecimento para a ampliação dos horizontes de profissionais da contabilidade e de administradores de empresas.

Como procedimentos metodológicos foram adotados a pesquisa exploratória e bibliográfica, através do levantamento de referências científicas, e o raciocínio dedutivo para concluir o estudo de caso.

2 Teoria das Restrições e Contabilidade de Ganhos

A Teoria das Restrições ou Theory of Constraints (TOC) pode ser definida como sendo “[...] um conjunto de princípios voltados para a administração da produção que orienta a empresa no planejamento e controle de suas atividades e no processo contínuo de aprimoramento para enfrentar o moderno ambiente competitivo.”(BORNIA, 2002, p. 157).

Assim, a base dessa teoria é visualizar a empresa como um sistema, um conjunto de elementos interdependentes entre si e que, ao interagirem contribuem para a empresa atingir sua meta.

A idéia básica da TOC que orienta os seus princípios é que “[...] todo sistema tangível, como um empreendimento com fins lucrativos, tem pelo menos uma restrição.”(BERTAGLIA, 2003, p. 393). Ou seja, toda e qualquer empresa tem em seu sistema pelo menos uma restrição que limita sua produção.

As restrições podem ser definidas como “[...] qualquer elemento ou fator que impede que um sistema conquiste um nível melhor de desempenho no que diz respeito a sua meta. As restrições podem ser físicas, como por exemplo, um equipamento ou a falta de material, ou de ordem gerencial, como procedimentos, políticas e normas (APICS Dictionary, p. 15), (COX e SPENCER, 2002, p. 38).

Assim, ou a empresa administra suas restrições ou elas a controlam. Com base no pressuposto de que sempre existe pelo menos uma restrição, a TOC trabalha continuamente na identificação e exploração das restrições, acreditando



que assim a empresa caminha para a sua meta, que é ganhar dinheiro e continuar ganhando.

2.1 O Processo de otimização contínua

A TOC define cinco passos a serem seguidos para o gerenciamento das limitações, num processo de otimização contínua, quais sejam:

- a) identificar as restrições;
- b) decidir como explorá-las;
- c) subordinar todo o sistema às restrições;
- d) elevar as restrições do sistema;
- e) se nos passos anteriores uma restrição for quebrada, voltar ao passo 1, mas não deixar que a inércia se torne uma restrição do sistema.

Essas cinco etapas garantem uma melhoria contínua e estão baseadas no ganho como medida principal. Como o ganho não tem limite, um processo de otimização contínua é possível. Se a empresa quiser melhorar continuamente terá que identificar sua restrição e explorá-la da melhor maneira possível. (CORBETT NETTO, 1997, p. 169)

Por ser um processo de aprimoramento contínuo, quando a restrição encontrada é eliminada, uma nova busca deve começar, continuamente, sem deixar o sistema estacionar. Graças a esse processo de raciocínio em cinco etapas, é possível concentrar esforços nos poucos pontos do sistema que determinam seu desempenho (as restrições) e, sem dispersar esforços financeiros, de mão-de-obra ou de materiais, melhorar seu desempenho final, aumentando seu lucro.

2.2 Processos de raciocínio da TOC

Os processos de raciocínio “[...] são ferramentas lógicas criadas por Goldratt para auxiliar na solução dos problemas.”(BERTAGLIA, 2003, p. 394), tanto restrições físicas, quanto políticas ou, comportamentais, formam a base da TOC e utilizam relação de causa e efeito para identificação dos problemas do sistema e suas possíveis soluções. Buscando responder às seguintes questões periodicamente, num processo de otimização contínua:

- a) o que mudar?
- b) para o que mudar? e
- c) como causar a mudança?

A primeira pergunta direciona a execução de um diagnóstico da situação na tentativa de encontrar o problema principal do sistema, sua restrição (física ou política, interna ou externa).

A segunda, já tendo identificado o problema restritivo que está impedindo a organização de alcançar seus objetivos, busca uma saída para o problema, ou seja, para o que mudar.

E, a terceira e última, já com a estratégia de melhoria em mãos, busca definir como esta será implementada para melhorar o desempenho do sistema e construção das ações necessárias para mudar a situação.

2.3 As medidas de desempenho da TOC

Para cumprir com o objetivo de gerar lucros, além da identificação e controle das restrições do sistema, é necessário também considerar mais uma variável para a

tomada de decisões: as medidas de desempenho, que buscam mostrar qual a contribuição que uma determinada decisão trará para o alcance da meta da empresa.

Essas medidas de desempenho da TOC baseiam-se nas medidas tradicionais utilizadas para medir o desempenho de uma empresa:

- a) o lucro líquido (LL);
- b) retorno sobre o investimento (RSI).

Mas, para atingir o objetivo de analisar o impacto de uma decisão local sobre a meta, Goldratt criou ainda três novas medidas a partir das tradicionais, medidas estas que numa definição própria da TOC englobam todas as variáveis de uma produção, são elas:

- a) ganho (G);
- b) inventário (I)
- c) despesa operacional (DO).

O Ganho pode ser definido como sendo “o índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas”. É o valor das vendas menos o custo das matérias-primas, sendo obtido apenas quando o produto é vendido, pois, produtos estocados não geraram ainda um ganho para a empresa (CORBETT NETO, 1997, p. 43). Portanto, para ganhar dinheiro é preciso focar a produção a ser vendida, evitando a estocagem e despesas de armazenamento que diminuem o lucro final.

O Inventário representa, segundo (GOLDRATT & COX, 1993, p. 69) “[...] todo o dinheiro que o sistema investiu na compra de coisas que pretende vender.” Sendo que os equipamentos, máquinas e instalações também são considerados inventário, assim como, os produtos acabados em estoque, que devem ser lançados pelo valor de aquisição, desconsiderando-se o valor agregado com salários e despesas.

Nesse contexto, a TOC considera o inventário como um passivo, não um ativo, pois, sustenta a idéia de que uma companhia com excesso de inventários de fato tem um alto passivo, pois aumenta os custos com espaço, obsolescência e aluguéis e estas condições podem estar impedindo que a empresa atinja sua meta. Defende a idéia de que a não consideração de valor agregado aos produtos acabados em estoque evita distorções no resultado da empresa, como nos casos em que as vendas de um período não alcançam uma boa quantidade, ocasionado aumento nos estoques, e esse aumento daria a impressão de que tudo está bem, pois o custo unitário cairia, o que na realidade não estaria ocorrendo.

A Despesa Operacional representa o “dinheiro que o sistema gasta a fim de transformar o inventário em ganho.” (GOLDRATT & COX, 1993, p. 71). Incluindo o que é pago pela mão-de-obra direta, pelos salários de toda a mão-de-obra indireta e administrativa, e depreciação de máquinas e despesas bancárias.

De posse dessas três medidas é possível fazer a ponte entre as decisões com lucro e o retorno pois, as medidas matemáticas serão analisadas da seguinte forma:

$$LL = G - DO \quad (1)$$

$$RSI = LL \div I \quad (2)$$

O resultado dessas três medidas (G, I e DO) possibilita ao administrador saber, de forma simples e rápida, qual é 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.” (CORBETT NETO, 1997, p. 46).

Corrêa e Gianesi (1996) destacam as vantagens da adoção das medidas de desempenho da TOC, com as seguintes palavras:

Haveria vantagens de adotar os objetivos referentes a fluxo, estoque e despesas operacionais em vez dos tradicionais lucro líquido, retorno sobre o investimento e fluxo de caixa. Seria mais fácil, para as pessoas ligadas à manufatura, associar suas ações e decisões aos novos objetivos do que associá-los aos objetivos tradicionais, podendo, dessa forma, tomar melhores decisões, no sentido de atingir o objetivo supra “ganhar dinheiro” para a empresa. (CORRÊA e GIANESI, 1996, p. 144)

Ou seja, a adoção das medidas de desempenho da TOC pelos responsáveis das decisões diárias da empresa, possibilita uma forma mais simples de análise dos resultados e ainda, uma definição clara do caminho que a empresa está seguindo.

2.4 Contabilidade de Ganhos

Com a criação de indicadores específicos para a administração da produção, Goldratt sentiu a necessidade de criar modelos próprios 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 “[...] necessita de medidas de desempenho próprias, que muitas vezes de chocam frontalmente com sistemas de custos.” (BORNIA, 2002, p. 158)

Assim surgiu a Contabilidade de Ganhos. Baseada nos princípios da Teoria das Restrições acredita que a empresa não foi criada apenas para controlar e reduzir seus custos, mas sim para a obtenção de lucratividade, ou seja, o mais importante é a mensuração dos ganhos que a empresa pode ter em função da decisão que tomar e seu impacto no lucro total da empresa.

Defende a idéia de que “para medir o impacto de uma decisão no LL e RSI de uma empresa, o custo do produto não precisa ser calculado.” (CORBETT NETO, 2003, p. 03). Ou seja, boas decisões podem ser tomadas examinando-se apenas as três medidas globais de desempenho e, principalmente, identificando e gerenciando as restrições do sistema.

Segundo Goldratt (1991), a Contabilidade de Custos, nos seus conceitos originais, está ultrapassada para as atuais necessidades de informações das empresas modernas, citado por Bornaia:

Quando foi criada, no início do Século XX, era uma ferramenta poderosa no auxílio às decisões gerenciais, permitindo que as empresas crescessem e diversificassem sua gama de produtos. Mas hoje o ambiente é completamente

diferente e a Contabilidade de Custos tornou-se totalmente obsoleta[...] (BORNIA, 2002, p. 159)

A principal crítica da TOC à forma de apuração dos resultados pela Contabilidade de Custos, está na alocação dos custos aos produtos. Afirmar, que sua obsolescência para a geração de informações para a tomada de decisões não veio porque usava apenas uma base de rateio, mas porque rateia os custos aos produtos, não importando de que forma procede ao rateio.

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, qualquer que seja o método adotado, não revela qual é a contribuição de uma decisão/ação ao lucro final.” (CORBETT NETO, 1997, p. 34-35)

Para melhor apresentar as principais diferenças entre a Contabilidade de Custos tradicional e a contemporânea Contabilidade de Ganhos, apresenta-se o Quadro 01, na seqüência:

Contabilidade de Custos	Contabilidade de Ganhos
Redução do custo por unidade é o principal foco	Apenas redução no custo total da empresa é levada em consideração
Não leva em consideração o impacto no ganho da empresa	O aumento do ganho da empresa é o principal foco
Qualquer aumento de eficiência local é aceitável	Apenas aumentos da eficiência que aumentam o ganho ou reduzem os custos totais da empresa são aceitáveis

Quadro 01 - Duas Metodologias para a Tomada de Decisão

Fonte: Corbett (2000, p. 08)

Este quadro mostra que a principal divergência está no tratamento dos custos da organização. Enquanto a contabilidade tradicional busca o aumento das eficiências locais e a redução dos custos unitários como forma de aumento do lucro, a Contabilidade de Ganhos identifica e administra as restrições do sistema. Ela considera que o aumento da eficiência na restrição é mais útil para o resultado final e que, de nada adianta aumentar as eficiências locais se o conjunto, barrado pela restrição, não flui na mesma velocidade.

Isso fica claro nas palavras de Corbett:

As metodologias da Contabilidade de Custos focam na redução de custo por unidade e não levam em consideração o impacto da decisão no ganho da empresa como um todo e nem no custo da empresa como um todo. Por outro lado, a Contabilidade de Ganhos considera o ganho, a despesa operacional e o inventário da empresa como um todo. (CORBETT, 2000, p. 07-08)

Dessa forma, pela Contabilidade de Ganhos, para aumentar seu ganho final a empresa deve, em primeiro lugar, identificar seu ponto restritivo e, na seqüência escolher a melhor forma de explorá-lo, identificando o mix de produtos que trará o melhor retorno.

Para melhor ilustrar a aplicação da Contabilidade de Ganhos, apresenta-se um estudo de caso que busca comparar a análise tradicional, feita com base na Contabilidade de Custos versus a Contabilidade de Ganhos.

3 Estudo de Caso

Os dados utilizados para a apresentação do estudo foram gentilmente cedidos por uma indústria do ramo de compensados e laminados.

A empresa do ramo de compensados de madeira está localizada na cidade de Francisco Beltrão-PR e atua na fabricação de compensados a mais de cinco anos. Fabrica porta e compensados sob encomenda exportando para mais de 23 países de diversos continentes.

A gama de produtos oferecidos pela empresa é muito diversificada graças às combinações entre as classificações de qualidade das capas utilizadas, as dimensões dos produtos em combinação com as diversas espessuras oferecidas, que variam entre 04 mm e 55 mm.

Para o estudo de caso foram selecionados dois produtos A e B (os mais procurados pelo mercado externo atualmente). Ambos têm a mesmas dimensões, diferindo no tipo de material utilizado para o acabamento das capas. O produto A utiliza um tipo de cola branca (MR) e o produto B utiliza uma cola vermelha especial resistente à água (WBP), o que interfere no seus custos e preços de venda.

A - Compensado Virola 122x244x04mm V.P. BB/CC - MR

B - Compensado Virola 122x244x04mm V.V. BB/CC - WBP

O processo de fabricação de qualquer um dos compensados acima passa por todas as oito etapas a seguir, sendo que o recurso com restrição de capacidade identificado foi a Prensa, que opera 15 (quinze) horas por dia, 22 dias por mês, totalizando uma capacidade de 330 horas mensais (nosso exemplo utilizará informações sobre um mês de movimentação da empresa)

1 - Passadeira de Cola;

2 - Montagem;

3 – Prensa – RRC

4 – Esquadrejadeira;

5 - Acabamento;

6 – Lixadeira;

7 – Classificação;

8 – Embalagem

Para a exemplificação utilizar-se-ão os quadros propostos por Corbett Neto (1997).

Primeiro mostrar-se-ão os cálculos que a Contabilidade de Custos faz para identificar os custos dos produtos, com a alocação das despesas operacionais aos mesmos, a fim de identificar os produtos mais lucrativos e os que devem ser descontinuados, caso não consigam trazer retorno positivo.

E, na seqüência, com os mesmos dados utilizados pela contabilidade tradicional, acrescentando apenas o tempo de processamento no RRC - ponto principal para a análise sob o ponto de vista da Contabilidade de Ganhos e da TOC. E a partir disso, é feita a análise em busca da definição do melhor mix de produtos que empresa possa fabricar e vender para conseguir o melhor resultado possível, sem investimentos adicionais e/ou alterações no chão da fábrica.

3.1 Resolução segundo o ABC

Os dois produtos analisados têm as seguintes informações básicas sobre preço de venda, custo de matéria-prima, demanda de mercado e despesas operacionais:

Tabela 01 - custo e lucro dos produtos

Variáveis \ produtos	A	B
Preço de Venda	1.248,00	1.404,00
Matéria-prima	937,00	1.070,00
Margem de contribuição	311,00	334,00
Demanda Máxima	300	300
Margem de contribuição máxima	93.300,00	100.200,00
Custo total produtos	45.000,00	35.000,00
Lucro máximo por produto	48.300,00	65.200,00

Pelo método ABC, da contabilidade tradicional de custos, já efetuados os rateios necessários, o produto A se mostra inferior, pois, tem um preço de venda e uma margem de contribuição menor e, um maior custo operacional alocado, levando a eleger o produto B como o mais vantajoso.

Porém, o RRC da empresa não tem capacidade para atender a toda a demanda de 300 unidades para cada produto, Assim, para calcular o custo unitário dos produtos utiliza-se 180 unidades de cada um, igualmente, resultando nos seguintes custos unitários:

Tabela 02 - custo e lucro dos produtos com fator restritivo 180 unidades

Variáveis \ produtos	A	B
Preço de Venda	1.248,00	1.404,00
Custo total alocado	45.000,00	35.000,00
Unidades produzidas	180	180
Custo alocado / unidade	250,00	194,44
Custo unitário matéria-prima	937,00	1.070,00
Custo unitário total	1.187,00	1.264,44
Lucro unitário	61,00	139,56

Desse modo, fica evidenciado que pelo método ABC, que o produto B deve ter prioridade, pois trará o melhor resultado.

Por isso, segundo o método ABC, se a empresa deseja obter o melhor retorno possível vendendo os dois produtos, deveria atender toda a demanda de 300 unidades de B (utilizando 90% da capacidade do RRC) e, apenas 50 unidades de A (utilizando os 10% de capacidade restante do RRC), resultando num lucro líquido mensal de R\$ 26.380,00, conforme Tabela 03.

Tabela 03 – Mix de Produção Proposto

Variáveis \ produtos	A (60Un.)	B (300Un.)	Total
Receita	62.400,00	421.200,00	483.600,00
Custo matéria-prima	56.220,00	321.000,00	377.220,00
Margem bruta	6.180,00	100.200,00	106.380,00
Despesa Operacional	45.000,00	35.000,00	80.000,00
Lucro líquido	(38.820,00)	65.200,00	26.380,00

Porém, se optasse por descontinuar o produto A e aplicar toda sua capacidade no produto B, conseguindo vender 333 unidades (considerando um aumento na demanda de 33 unidades), seu novo resultado melhoraria em R\$ 4.842,00.

3.2 Resolução segundo a TOC e a Contabilidade de Ganhos

Agora, para a análise pela Contabilidade de Ganhos é preciso, além dos dados já utilizados pelo ABC, do cálculo do ganho de cada produto e do ganho por tempo do RRC, informações ignoradas pela contabilidade tradicional de custos, conforme dados, na seqüência:

Tabela 04 – Forma Alternativa de Produção

B (333Un.)	
Receita	467.532,00
Custo matéria-prima	356.310,00
Margem bruta	111.222,00
Despesa Operacional	80.000,00
Lucro líquido	31.222,00

Tabela 05 - Banco de Dados dos produtos de A e B

Produto	Preço	CTV	Ganho unitário (GU)	Tempo no RRC (m3/h)	Ganho Tempo no RRC
A	1.248,00	937,00	311,00	0,68	457,35
B	1.404,00	1.070,00	334,00	0,99	337,37

Com a informação do tempo de utilização do RRC por cada produto nota-se que o produto que mais contribui para o lucro da empresa é o produto A, uma priorização oposta daquela do método ABC.

Assim, para alcançar o lucro máximo da empresa é necessário montar o mix de vendas priorizando o produto A. Atendendo a toda sua demanda de mercado de 300 unidades e, o restante da capacidade do RRC pode ser utilizado para produzir mais 127 unidades de B, resultando num lucro líquido de R\$ 57.718,00.

Tabela 06 - Lucro Máximo com Mix de 300B e 60B Segundo a TOC

Produto	Mix	Tempo total no RRC	Utilização do RRC %	Útil. Acumulada no RRC	Ganho total por produto
A	300	204	62%	62%	93.300,00
B	127	126	38%	100%	42.418,00
Ganho Total					135.718,00
Despesa Operacional Total					80.000,00
Lucro Líquido					55.718,00

Mesmo não mudando nada na sua atual situação de capacidade de produção, a abordagem da Contabilidade de Ganhos mostra que a empresa tem condições de gerar um lucro quase 48% superior ao método tradicional, apenas estabelecendo um mix de produtos diferente daquele indicado pelo método ABC.

Pelo método ABC seriam produzidas apenas 50 unidades de A para priorizar a produção de toda a demanda de B conseguindo um lucro líquido de R\$ 26.380,00, ou, no caso de descontinuar o produto A, um lucro de R\$ 31.222,00. Em contrapartida, pelo método TOC seria priorizado o produto A, sendo produzidas ainda 137 unidades do produto B, obtendo-se um lucro líquido de R\$ 55.718,00. A diferença nos mix definidos pelos dois métodos ocasionaria uma variação de R\$ 24.496,00 no lucro líquido.

4 Conclusão

Diante do presente estudo percebe-se que apesar da contabilidade tradicional ser ainda muito utilizada e defendida por diversos estudiosos e administradores, se faz necessário complementá-la com novas ferramentas que possibilitem maximizar ainda mais os resultados das organizações, e a Teoria das Restrições apresentou-se como uma boa alternativa.

A idéia central defendida pela da TOC é de que há pelo menos uma restrição que limita a produção e de que, é necessário identificar, explorar e controlar essa restrição para que a empresa alcance sua meta. Ela se preocupa com a mensuração dos ganhos, qual decisão tomar e de qual será o impacto de uma decisão no lucro.

E, por defender idéias que, muitas vezes se chocam com sistemas tradicionais, desenvolveu relatórios próprios onde destaca o ganho nos recursos com restrição, podendo assim, identificar com maior precisão quais produtos contribuem para o lucro da empresa.

Como evidencia o estudo de caso, a utilização dos princípios da TOC, a da Contabilidade de Ganhos, possibilita um melhor aproveitamento dos recursos da empresa.

Porém, cabe ressaltar que a proposição de utilização da TOC, investigada neste estudo, está sendo feita com o intuito de complementação das teorias contábeis existentes e não de forma a substituí-las. O que deve ser levado em conta é a necessidade de informações, buscando encontrar as mais apropriadas e corretas para a tomada de decisão, possibilitando assim a otimização dos resultados de curto, médio e longo prazos das organizações. Cabendo, portanto, a sua inclusão como forma alternativa e adicional na gestão da produção e na busca pela melhoria do desempenho.

Referências

- BERTAGLIA, P. R. Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento. São Paulo: Saraiva, 2003.
- BORNIA, A. C. Análise gerencial de custos em empresas modernas. Porto alegre: Bookman, 2002.
- CORBETT, T. N. Contabilidade de Ganhos: a nova contabilidade gerencial de acordo com a Teoria das Restrições. São Paulo: Nobel, 1997.
- CORBETT, T. N. Contabilidade de Ganhos e Activity-Based Costing: curto prazo versus longo prazo? Artigo traduzido do original: Corbett, T. "Throughput Accounting and Activity-Based Costing: the driving factors behind each methodology." Journal of Cost Management, Jan/Feb 2000: 37-44. Disponível no endereço eletrônico: <http://www.corbett-toc.com/port/cgxabc.pdf>, acesso em 01/04/2005.
- CORRÊA, H. L. e GIANESI, I. G. N. Just in Time, MPR II e OPT: um enfoque estratégico. 2ª ed. - São Paulo: Atlas, 1996.
- COX, J. F. III e SPENCER, M. S. Manual da Teoria das Restrições. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- GOLDRATT, E. M. A síndrome do palheiro: garimpando informações num oceano de dados. Tradução Claudiney Fullmann. São Paulo: C. Fullmann, 1991.
- GOLDRATT, E. M. e COX, J. A meta. São Paulo: Claudiney Fullmann, 1993.

Cleonice Parise Grespan

Contadora
cleogrespan@yahoo.com.br



Osni Hoss, Dr.

Pesquisador TECAP - Professor de Controladoria e Custos
UTFPR Campus Pato Branco
hoss@utfpr.edu.br