

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA,
CONTABILIDADE E SECRETARIADO EXECUTIVO
PROGRAMA DE PÓS - GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

FRANCISCO MOREIRA SOARES

ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NO CONSÓRCIO
ALUMAR

FORTALEZA
2010

FRANCISCO MOREIRA SOARES

ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NO CONSÓRCIO
ALUMAR

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós - Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientadora: Professora Dra. Márcia Martins
Mendes De Luca.

FORTALEZA
2010

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

S654a Soares, Francisco Moreira.
Artefatos da contabilidade gerencial : um estudo no consórcio Alumar / Francisco Moreira Soares. – 2010.
168 f.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração,
Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2010.
Orientação: Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca.

1. Artefatos. 2. Consórcios. 3. Contabilidade gerencial. I. Título.

CDD 658

FRANCISCO MOREIRA SOARES

ARTEFATOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NO CONSÓRCIO
ALUMAR

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Pós - Graduação em Administração e Controladoria, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca (Orientadora)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter
Universidade Federal do Ceará – UFC

Profa. Dra. Ana Maria Fontenelle Catrib
Universidade de Fortaleza - UNIFOR

À minha família e amigos;
Júlia Moreira, minha mãe;
Wilson Soares, meu pai;
Neta, minha esposa;
Raul e Laysa, meus queridos filhos;
Conceição, Zezé, Lucia, Wilson, Marcos e
Jorge, meus irmãos;
Edwige Pires, minha colega e incentivadora;
Mateus Tiraboschi, meu chefe;
Aos meus colegas de trabalho na Alumar;
Aos demais familiares.

AGRADECIMENTOS

À Deus, o arquiteto do universo.

À minha mãe Júlia, pelo exemplo que me fez crescer.

Ao meu pai Wilson, pelo exemplo de vida pautada em valores.

À minha esposa Neta, pelos momentos de felicidades e por sua compreensão e apoio.

Aos meus filhos Raul e Laysa, por tudo o que eles representam em minha vida.

Aos meus irmãos, Conceição, Zezé, Lúcia, Wilson, Marcos e Jorge, pela amizade.

À minha orientadora Profa. Dra. Márcia Martins Mendes De Luca, por acreditar no meu potencial.

Às professoras Dras. Glória Arraes Peter e Ana Maria Catrib, pelas valiosas contribuições.

Aos professores Drs. Chico, Érico, Marcos Vinícius, Naiúla, Terezinha Maciel e Augusto Cabral, pelos ensinamentos e apoio durante o curso.

À ALUMAR, pelo apoio financeiro fundamental nesta caminhada.

Ao meu chefe, Mateus Tiraboschi pelo apoio incondicional e dicas preciosas.

À minha colega e incentivadora, Edwige Pires.

Aos meus colegas da Alumar e, em especial, Danielly Marinho.

Aos professores da UFC, pela oportunidade.

Aos meus amigos e, em especial, Antonio Brandão.

Aos demais familiares.

Não vou viver, como alguém que só espera um novo amor.
Há outras coisas no caminho aonde eu vou,
Às vezes ando só, trocando passos com a solidão.
Momentos que são meus e que não abro mão,
Já sei olhar o rio por onde a vida passa. Sem me precipitar
e nem perder a hora, escuto no silêncio que há em mim e
basta,
Outro tempo começou pra mim agora [...] É... mas tenho
ainda muita coisa pra arrumar,
Promessas que me fiz e que ainda não cumpri, palavras me
aguardam o tempo exato pra falar,
Coisas minhas, talvez você nem queira ouvir [...].

(Ana Carolina / Totonho Villeroy)

RESUMO

As mudanças sociais, econômicas, políticas e tecnológicas provocadas pela globalização, e o desenvolvimento das organizações que caracterizam o mundo contemporâneo, levaram a um repensar de condutas organizacionais de forma a encontrar novos padrões, produtos e processos que contribuam para a eficácia empresarial e sustentabilidade das empresas. Utilizando a classificação dos estágios evolutivos da contabilidade gerencial e de seus artefatos, divulgados pelo *Institute of Management of Accounting* – IMA 1989 na década de 80, Soutes e De Zen (2005), classificaram esses artefatos em dois blocos: os tradicionais, representados pelos artefatos dos estágios I e II; e os modernos, que reúne os artefatos dos estágios III e IV. Esta pesquisa tem como objetivo geral identificar o uso dos artefatos no Consórcio e suas consorciadas, que se enquadram nos estágios III e IV, que são considerados artefatos modernos por Soutes e De Zen (2005). Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, com uma abordagem qualitativa, utilizando-se dos procedimentos de pesquisa bibliográfica, documental e da técnica investigativa denominada estudo de caso. Tem como unidade de análise o Consórcio de Alumínio do Maranhão (ALUMAR) e suas consorciadas: Alcoa Alumínio S/A, BHPBilliton S/A, RioTintoAlcan Ltda e Alcoa *World Alumina* S/A. Foi aplicado questionário aos profissionais gestores que, de alguma forma, conseguem identificar, usar ou perceber uso dos artefatos de contabilidade gerencial na gestão da instituição analisada. Foram ainda realizadas entrevistas com os *controllers* do consórcio e de suas consorciadas. A revisão da literatura destaca resultados obtidos por outras pesquisas, os quais foram comparados aos resultados obtidos pela presente dissertação. A pesquisa mostrou que as empresas, objeto do estudo de caso, aplicam artefatos de CG. Mesmo com o grau de importância que tem cada um e a frequência de uso, entre os artefatos, não houve identificação de uso para o GECON e o Preço de Transferência. Os artefatos usados pelo Consórcio Alumar são, em geral, os mesmos utilizados nas empresas consorciadas; e as empresas consorciadas, em especial a empresa líder ou gerente do consórcio, influenciam na definição dos artefatos utilizados pelo consórcio. Ficou destacado ainda que o consórcio e suas consorciadas usam os artefatos de CG para assessorar os gestores na tomada de decisão, na gestão das empresas em todas as suas fases e para agregar valor aos interessados na informação contábil.

Palavras-chave: Artefatos. Consórcios. Contabilidade Gerencial.

ABSTRACT

The social, economical, political and technological changes headed by globalization, the organizations development that characterize the contemporary world, led to a rethink of its organizational conducts in a way to find new standards, products and processes that contribute to the corporate efficiency and the sustainability of the companies. By using evolutionary stages of managerial accounting and its tools, divulged by *Institute of Management of Accounting* – IMA (1989) in the decade of 80, Soutes and De Zen (2005), classified these tools in two blocks: the traditional, represented by stages I and II tools; and the modern, that puts together stages II and IV tools. The main objective of this research is to identify the use of these tools in Consortium and its members, which fit stages III and IV, in accordance with *Institute of Management of Accounting* – IMA (1989) research and considered modern tools by Soutes and De Zen (2005). It is a research of descriptive basis, with a qualitative approach, by using documental bibliography and investigative technique named study case taking as analysis unit Consórcio de Alumínio do Maranhão – ALUMAR and its members: Alcoa Alumínio S/A, BHPBilliton S/A, RioTintoAlcan Ltda and Alcoa World Alumina S/A. Questionnaires were applied to professional managers that somehow are able to identify, use or realize use of managerial accounting tools at the analyzed institution management. Interviews with controllers of the consortium and its members were performed. The literature revision highlights results gotten by other researches, which were compared to the outcome acquired by present dissertation. The research demonstrated that the companies object of the study case apply CG tools, the degree of importance of each one and the frequency of use, among the tools, there was no identification of use for GECON or transfer price. The tools used by consorcio Alumar are usually the same used by companies that make up a consortium, mainly that leads or manage the consortium, influence the definition of the tools used by the consortium. It was highlighted that the consortium and its members use CG tools to assist managers in decision making at the companies management at all phases and to add value to the ones interested in accounting information.

Key words: Tools. Consortium. Managerial Accounting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Conceitos e objetivos da Contabilidade Gerencial.....	27
Quadro 2 – Dimensão estratégica da Contabilidade Gerencial.....	30
Quadro 3 – Conceitos específicos da Contabilidade Gerencial.....	35
Quadro 4 – Vantagens e desvantagens na utilização do preço de transferência.....	44
Quadro 5 – Elementos do Ativo e Passivo.....	46
Quadro 6 – Artefatos Tradicionais e Modernos da Contabilidade Gerencial.....	61
Quadro 7 – Situações relevantes para diferentes estratégias de pesquisa.....	96
Quadro 8 – Participantes da pesquisa.....	98

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Composição acionária do Consórcio Alumar.....	104
Gráfico 2 – Planejamento estratégico na Alumar.....	110
Gráfico 3 – Participação dos Gestores no estabelecimento dos objetivos Estratégicos....	110
Gráfico 4 – Orientação dos objetivos Estratégicos nas atividades operacionais.....	111
Gráfico 5 – Formalização dos fatores críticos de sucesso.....	111
Gráfico 6 – Políticas de Gestão praticadas na Alumar.....	111
Gráfico 7 – Políticas de Gestão da Alumar e o modelo Alcoa.....	112
Gráfico 8 – Desenvolvimento de políticas próprias na Alumar.....	112
Gráfico 9 – Modelo de estrutura Organizacional da Alumar.....	113
Gráfico 10 – Flexibilidade e Dinamismo na estrutura Organizacional da Alumar.....	113
Gráfico 11 – <i>Supervisory Committee</i>	113
Gráfico 12 - <i>Operating Committee</i>	114
Gráfico 13 - <i>Accounting Committee</i>	114
Gráfico 14 – Objetivos Estratégicos materializados em metas operacionais.....	115
Gráfico 15 – Metas Operacionais e avaliação de desempenho.....	115
Gráfico 16 – Avaliação e replanejamento das Estratégias.....	116
Gráfico 17 – Desempenho dos Gestores e os planos estabelecidos.....	116
Gráfico 18: Pagamento de bônus e cumprimento de metas operacionais.....	117
Gráfico 19 – Gestão compartilhada de custos de produção na Alumar.....	117
Gráfico 20 – Plano Operacional, orçamento e metas na Alumar.....	117
Gráfico 21 – Artefatos de planejamento e Orçamento - Média.....	118
Gráfico 22 – Utilização de Artefatos Modernos de CG na Alumar e Consorciadas.....	119
Gráfico 23 – Existência de Departamento responsável por informações Gerenciais.....	119

Gráfico 24 – Informação Gerencial na Alumar e funções da Contabilidade Gerencial....	120
Gráfico 25 – Cumprimento das metas planejadas e a Contabilidade Gerencial.....	120
Gráfico 26 – Otimização do resultado econômico e as funções da Contabilidade Gerencial.....	121
Gráfico 27 - Assessoria da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões.....	121
Gráfico 28 – Política de Gestão de riscos da Alumar.....	121
Gráfico 29 – Ferramentas de Contabilidade Gerencial usadas na Alumar.....	122
Gráfico 30 - Moeda funcional da Alumar.....	122
Gráfico 31 - Gestão de ativos na Alumar.....	123
Gráfico 32 – Critérios de rateios adotados pela Alumar.....	123
Gráfico 33 - Contabilidade e Controladoria - Resultados.....	124
Gráfico 34 - Orçamento.....	125
Gráfico 35 – Simulações.....	126
Gráfico 36 – Custeio por Absorção.....	126
Gráfico 37 - Custeio variável.....	127
Gráfico 38 - Descentralização.....	127
Gráfico 39 – Teoria das Restrições.....	128
Gráfico 40 – Custeio Padrão.....	128
Gráfico 41 – Custeio ABC.....	129
Gráfico 42 - <i>Benchmarking</i>	130
Gráfico 43 - <i>Balanced Scorecard</i>	130
Gráfico 44 – <i>Economic Value Added</i> - EVA.....	131
Gráfico 45 – Valor presente e Moeda constante.....	131
Gráfico 46 – Preço de Transferência.....	132
Gráfico 47 – <i>Just in time</i>	132
Gráfico 48 – <i>Kaisen</i>	133
Gráfico 49 – Custeio meta.....	133
Gráfico 50 - Business Intelligence, GECON e Custos Logísticos.....	134
Gráfico 51 – Artefatos de CG e Governança Corporativa na Alumar.....	135

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.....	39
Figura 2 – Foto de satélite da Ilha de São Luís.....	103
Figura 3 – Foto área da Alumar.....	105
Figura 4 – Foto do Porto da Alumar.....	105
Figura 5 – Foto aérea da Refinaria.....	106
Figura 6 – Foto aérea da Redução.....	107

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Distribuição por área de trabalho.....	108
Tabela 2 – Distribuição por empresa.....	108
Tabela 3 – Tempo na função e companhia.....	109

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA – *American Accounting Association*

AAUIA – *American Association of Instructors in Accounting*

ABC – Custeio baseado em atividades

ABM – Gestão baseada em atividade

ABS – *Alcoa Business System*

AIA – *American Institute of Accounting*

ANEFAC- Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade

ASAT – *Alcoa Self Assessment Tool*

BSC – *Balanced Scorecard*

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPC – Comitê de pronunciamento contábil

CSL - Contribuição sobre o Lucro

DACON – Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais

DCTF – Declaração dos Débitos e Créditos Tributários Federais

DIPJ – Declaração de Informações econômicas fiscais da pessoa Jurídica

DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte

EVA – *Economic Value Added*

FIPECAFI – Fundação Institucional de pesquisas Contábeis

GECON – Gestão econômica

ICMS - Imposto s/ Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IFA – *International Federation of Accountants*

IIA – *Institute Internal Auditors*

IMA – *Institute Management of Accountants*

IMAP – *International Management Accounting Practice*

IN – Instrução Normativa

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IRPJ - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

JIT – *Just in time*

MVA – *Market Value Added*

NAA – *National Association of Accountants*

NACA – *National Association of Cost Accounting*

NBC T– Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NCC – Novo Código Civil

ROE – *Return on Equity*

ROI – Retorno sobre o Investimento

RKW – *Reichskuratorium furwirtschaftlichkei*

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia

SPED – Sistema de Processamento Eletrônico de dados

TI – Tecnologia da informação

TOC – *Theory of Constraints*

TQC – *Total Quality Control*

TRPL – Retorno sobre patrimônio líquido

VBM – *Value Based management*

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	18
2	CONTABILIDADE GERENCIAL.....	25
2.1	Abordagens conceituais sobre Contabilidade Gerencial.....	26
2.2	Evolução histórica da Contabilidade Gerencial.....	31
2.3	A evolução da Contabilidade Gerencial segundo o IMA.....	34
2.4	Artefatos da Contabilidade gerencial segundo o IMA.....	40
2.4.1	Estágio I - Determinação dos custos e controle financeiro.....	40
2.4.2	Estágio II - Informação para controle e planejamento gerencial.....	43
2.4.3	Estágio III - Redução de perdas de recursos no processo operacional.....	48
2.4.4	Estágio IV - Criação de Valor através do uso efetivo dos recursos.....	55
2.5	Os artefatos modernos e os artefatos tradicionais.....	60
2.6	Pesquisas sobre os artefatos da contabilidade gerencial.....	62
3	CONSÓRCIOS.....	66
3.1	Abordagem conceitual.....	66
3.2	Evolução histórica da prática consorcial.....	70
3.3	Tipos de Sociedade no Novo Código Civil – NCC	72
3.4	Abordagem Jurídica sobre Consórcios.....	74
3.5	Aspectos contábeis dos Consórcios.....	78
3.6	Aspectos tributários dos Consórcios.....	80
3.7	Consórcios privados e Consórcios Públicos.....	83
3.8	Alguns Aspectos Administrativos e Operacionais dos Consórcios.....	85
3.9	Aspectos Administrativos.....	86
4	ASPECTOS METODOLÓGICOS.....	93
4.1	Caracterização da Pesquisa.....	93

4.2	Unidade de análise.....	97
4.3	Delineamento da Pesquisa.....	97
4.3.1	Coleta de Dados.....	98
4.3.2	Tratamento e análise dos Dados.....	100
5	RESULTADOS DA PESQUISA.....	103
5.1	Perfil da Instituição – CONSÓRCIO ALUMAR.....	103
5.2	Apresentação dos resultados.....	107
5.2.1	Perfil dos respondentes.....	107
5.2.2	Gestão Estratégica.....	109
5.2.3	Estrutura organizacional.....	112
5.2.4	Planejamento e Orçamento.....	114
5.2.5	Controladoria e Contabilidade.....	118
5.2.6	Uso dos Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial – CG.....	124
5.2.7	A contabilidade gerencial e seus artefatos na visão dos gestores da Alumar e de suas consorciadas	135
6	CONCLUSÃO.....	138
	REFERÊNCIAS.....	144
	APÊNDICES.....	153

1 INTRODUÇÃO

As contínuas modificações sociais, econômicas, políticas e tecnológicas, em alta velocidade, que as organizações precisam processar, assimilar e se adequar, compõem o cenário empresarial contemporâneo.

Essa conjuntura, aliada às modernas tecnologias da informação e à rapidez com que o conhecimento é propagado, de forma instantânea e *on line*, muitas vezes levam as organizações a um estado de competição global, observado também pelas empresas no Brasil. Todas essas demandas estruturais e conjunturais exigem das organizações uma releitura, um repensar da forma de atuar, obter e manter um desempenho sempre positivo, garantindo a continuidade e a sustentabilidade dos negócios.

Esse cenário, que demanda flexibilidade e capacidade de adaptação, também impõe uma profunda reflexão sobre as práticas estratégicas e gerenciais adotadas pelas organizações. Para manter e ampliar suas oportunidades de negócio, atendendo às demandas de informações específicas das empresas nesse cenário, faz-se necessária a adoção de artefatos contábeis gerenciais.

Assim, à proporção em que as empresas crescem e se profissionalizam, tornando-se mais robustas e complexas, dado o desenvolvimento de suas transações, surge a necessidade cada vez maior de informações gerenciais para definir onde, quando, com quem e como a empresa realizará seus negócios. Desenvolver artefatos que não sejam adequados aos modelos decisórios dos usuários pode significar algo sem utilidade, com uso de modo disfuncional ou que não provoque qualquer impacto individual e organizacional, no sentido de não oferecer as informações que são desejadas.

Segundo Drucker (2001), nos últimos vinte anos, várias mudanças impulsionadas, entre outras coisas, pelo fomento de novas tecnologias de informação e de comunicação, permitiram o aparecimento de um novo paradigma que expõe uma transição do passado e desafia as organizações a trabalharem com o fator intangível da transformação organizacional: a informação e o conhecimento. Esse ambiente complexo impõe a necessidade de repensar, inclusive, o modelo de organização, fundamentalmente relacionados às novas práticas, metodologias e maneiras de competir no mercado.

Nesse ambiente de complexidade que a realidade atual desnuda com grande concentração econômica e empresarial, e diante da situação de alta concorrência e demanda em proporções mundiais, exige-se dos seus componentes o emprego de grande soma de capitais em projetos como, por exemplo, pesquisa e desenvolvimento de novos produtos e mercados. Dessa forma, somente à grande empresa é viável enfrentar os desafios da economia global, ou seja, aquela que detém recursos de grande volume e atua em mercados de tecnologia de ponta, poderia sobreviver nas acirradas condições de concorrência econômica atualmente vistas.

Essa condição motivou Comparato (1978, p. 221) a afirmar que, “nesse caso, só a grande firma [...] é capaz de acompanhar a revolução tecnológica contemporânea, que exige investimentos maciços em pesquisa científica, não necessariamente rendosos, e que alargou o mercado às dimensões do planeta”. Como um dos principais desafios dessa grande firma, ou aglomerado empresarial, o referido autor ainda comenta sobre a concorrência, pois significa uma consequência eminentemente natural da concentração do capital.

Assim, grupos de sociedades são cada vez mais comuns, pois reúnem esforços para desenvolver uma busca permanente de novas condições de produção que proporcionem o alcance de custos de produção mais baixos e incremento de margem positiva, e que não seriam capazes de exercer qualquer influência sobre as condições globais do mercado, ou ainda sobre os preços, se atuassem individualmente. A união de empresas é um dos principais fundamentos dos grupos de sociedades, fortalecendo o progresso técnico e, também por isso, amplificando as potencialidades de produção, num processo de consequência cumulativa.

A par desses elementos de natureza econômica que modificaram o mercado empresarial, o Direito forneceu os instrumentos necessários à obtenção dessa nova concentração empresarial; entre elas, os consórcios de empresas.

Usando as palavras de Bulgarelli (1997, p. 303), um consórcio representa “a união de empresas para determinados fins, conservando cada uma a sua personalidade jurídica e autonomia patrimonial, chamados grupos de coordenação, em que não se verifica o controle por parte de nenhuma das participantes sobre as demais”.

Os consórcios de empresas configuram-se em fórmulas de concentração de característica temporal, com bastante flexibilidade, criando uma nova estrutura organizacional que representará esse agrupamento, sem, contudo, intervir na personalidade, ou seja, na identidade de cada consorciada, onde todas são juridicamente independentes. Apesar da independência das consorciadas, o consórcio visa a realização de um objetivo único, por meio de uma visão comum e políticas acordadas.

Poucas pesquisas têm sido desenvolvidas com enfoque em consórcios de empresas. Isto pode ser explicado por seu recente histórico, ou seja, pelo pouco tempo de desenvolvimento dos seus conceitos e aplicações no mundo dos negócios. Deve-se a esse fato, a forte motivação para o desenvolvimento desta pesquisa, associando-se ao estudo do uso dos artefatos de contabilidade gerencial, baseado, principalmente, nas pesquisas de Soutes e De Zen (2005), Soutes (2006) e no trabalho divulgado pelo IFAC (1998), conforme apresentado a seguir.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2006, p. 10) entendem que a missão da contabilidade gerencial é “[...] prover informações adequadas para que os tomadores de decisão maximizem o resultado econômico de suas decisões”. Deduz-se então que, o conteúdo das informações que orientam os processos de gestão auxilia os gestores na condução dos negócios. Logo, a contabilidade gerencial, através dos seus artefatos, pode fornecer essa condição diferenciada para as empresas.

Com o efeito da globalização, as empresas são obrigadas a se tornar mais empreendedoras, mais profissionais e criativas, não apenas em termos de produzir melhor, com mais qualidade e economicidade, mas, também, em termos de finanças e controles gerenciais, ou seja, essa exigência perpassa para todas as áreas da organização.

Conforme Frezatti (2005), a contabilidade gerencial na visão de vários pesquisadores (BEUREN et al, 2001; (MODELL, 2003); (ASK; AX ; JONSSON, 1996) tende a evoluir no sentido de apresentar práticas adequadas e necessárias para garantir informações tempestivas, com a acurácia que os tomadores de decisão necessitam na condução competitiva das organizações.

As contribuições da contabilidade gerencial nas empresas são de várias naturezas, algumas denominadas de ferramentas, outras de conceitos, sistemas e métodos. Para sintetizar essas diferentes naturezas, o termo “artefatos da contabilidade gerencial” foi criado por Schein (1985). Entende-se “artefatos” como as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas atividades.

A Contabilidade Gerencial tem sido reconhecida como um destacado alimentador das informações aos gestores empresariais. Atkinson et al. (2000, p.36) corroboram nesse entendimento ao afirmar que “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”.

A Contabilidade Gerencial, para continuar contribuindo com a eficácia empresarial e a condução dos negócios, precisa de uma linha permanente de desenvolvimento de artefatos gerenciais.

Entretanto, sabe-se que a Contabilidade Gerencial tem sido amplamente questionada em relação à validação de suas práticas no atual ambiente operacional das organizações, principalmente nas últimas duas décadas. Essas críticas se acentuaram quando Kaplan, em 1984, afirmou que as mudanças ocorridas nos anos 1980, nos ambientes empresariais próximos e remotos, trouxeram um desafio de repaginar os sistemas tradicionais de contabilidade de custos e os controles de gestão, até então adotados.

A publicação do livro de Thomas Johnson e Robert S. Kaplan, em 1987, denominado *Relevance Lost*, chama atenção para a perda da relevância da contabilidade gerencial, o que os pesquisadores têm denominado de “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, em função do baixo impacto que as pesquisas na área contábil tem exercido sobre as práticas empresariais.

Soutes e Guerreiro (2007) apontam vários trabalhos realizados no mundo, entre estes os de Scapens (1984), Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquete (1991), Brighth et al. (1992), Emore e Ness (1992), Green e Amenkhien (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Evans e Ashworth (1996) e Granlund (2001), que corroboram no entendimento de que há, realmente, um descompasso entre teoria e prática na contabilidade gerencial, o que explica o baixo nível de desenvolvimento ou modelagem de novos artefatos de uso gerencial.

Continuando, Soutes e Guerreiro (2007) afirmam que, após a publicação do trabalho de Johnson e Kaplan (1987), vários autores efetuaram pesquisas e publicaram trabalhos que se propunham a recuperar a relevância perdida da contabilidade gerencial, ressaltando seus artefatos. Entre outros, podem ser citados como artefatos os que surgiram nessa linha do tempo: Custeio Baseado em Atividades – ABC, Gestão Baseada em Atividades – ABM, *Balanced Scorecard*, Custeio Meta e Teoria das Restrições.

A idéia do que se entende por contabilidade gerencial foi corroborada fundamentalmente em 1998, quando o Institute Management of Accountants (IMA) divulgou pesquisa que tinha como objetivo descrever a atividade da contabilidade gerencial, ou seja, objetivos, tarefas e parâmetros, incluindo também a evolução ocorrida no campo de atuação. Nesse estudo, o IMA (1998) classificou em quatro as fases de evolução, e os objetivos dos artefatos da contabilidade gerencial foram denominados de estágios.

O primeiro estágio que perdurou até 1950, tinha o orçamento e a contabilidade de custos como ponto focal para a determinação do custo e controle financeiro das empresas. O

segundo estágio, na linha do tempo, decorreu de 1950 a 1965 e concentrou-se no processo produtivo de informações para planejamento e controle gerencial, onde o cerne da inteligência estava na análise de decisão e responsabilidade contábil. O terceiro estágio, que vai de 1965 a 1985, voltou sua atenção para redução de perdas de recursos nos processos. E, o último estágio, que teve início em 1985 e perdura até os dias atuais, adotou como bandeira a criação de valor.

Hornngren et al. (2004) e Atkinson et al. (2000) são congruentes ao concordarem que houve um redirecionamento da atividade do contador gerencial; de fornecimento de informação para a gestão de recursos, em forma de redução de perdas; e criação de valor para o consumidor, acionista e organização.

Almeida et al. (2009) afirmam que, no Brasil, o interesse pelo desenvolvimento de pesquisas em contabilidade gerencial visa identificar e compreender os fatores que influenciam a adoção dos artefatos contábeis gerenciais, visto que um ambiente em constante processo de transformação, além de se mostrar desafiador para muitas empresas, instiga questionamentos acerca do melhor curso de ação às atividades organizacionais. Essas pesquisas são respaldadas por abordagens organizacionais alternativas à racionalidade econômica (SOUTES DE ZEN, 2005; GUERREIRO, FREZATTI CASADO, 2006; REIS PEREIRA, 2007; SANTOS, ALMEIDA CROZATTI, 2007; ESPEJO, 2008).

Alguns autores, como Coad (1999), Sulaiman et al. (2004), Soutes e Guerreiro (2007), propuseram a segregação dos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial entre artefatos tradicionais e modernos.

Soutes e De Zen (2005, p.2-3), referindo-se ao estágio evolutivo dos artefatos nas empresas brasileiras, propuseram segregação dos artefatos da Contabilidade Gerencial em dois estágios, e chamam atenção para o fato de que um artefato pode ser classificado em um estágio, e que não é excludente classificá-lo em outro estágio. Estas etapas são fases de evolução, e não é possível precisar onde encerra um estágio e inicia o outro. Dessa forma, ponderam que “é possível afirmar que a evolução é crescente, o que garante a implementação de artefatos eficientes e a substituição, ou, até mesmo, a eliminação de artefatos inadequados para as organizações em determinados momentos.” (SOUTES; DE ZEN, 2005, p.3)

Considerando que o processo de gestão empresarial, incluindo aí o uso dos artefatos, tem que se adaptar aos vários desafios como, por exemplo, as diversas estruturas das organizações e as diferentes e agressivas demandas de um mercado cada vez mais exigente, a questão orientadora da pesquisa é a seguinte: qual o uso dos artefatos modernos da contabilidade gerencial no Consórcio Alumar e suas consorciadas?

O Consórcio de Alumínio do Maranhão (ALUMAR) está situado em São Luís, e é formado pelas empresas Alcoa Alumínio S/A, Alcoa *World* Alumina S/A, BHPBilliton S/A(BHPB) e Rio Tinto Alcan Ltda (RTA).

Considerando uma visão comum das consorciadas para o alcance das metas definidas para o consórcio, assume-se como pressupostos na execução desse trabalho que:

- a) os Consórcios de empresas utilizam artefatos modernos da Contabilidade Gerencial em seu processo de tomada de decisão e são, em geral, os mesmos utilizados nas empresas consorciadas;
- b) as consorciadas e, em especial, a empresa líder, influenciam na definição dos artefatos utilizados pelo Consórcio.

O estudo tem como objetivo geral investigar o uso dos artefatos no Consórcio Alumar e suas consorciadas, que se enquadram nos estágios III e IV, segundo pesquisa do *Institute of Management of Accounting - IMA* (1989) e que são considerados artefatos modernos por Soutes e De Zen (2005).

Os objetivos específicos são:

1. Identificar os artefatos usados no Consórcios e nas empresas consorciadas;
2. Verificar as principais razões para o uso dos artefatos no Consórcio e nas instituições consorciadas.
3. Examinar a influência das consorciadas na definição dos artefatos utilizados pelo Consórcio.

As intenções principais desta pesquisa estão apresentadas em seus objetivos geral e específicos, porém, em nível acadêmico, será mais um subsídio para conhecer e aprofundar os conhecimentos relativos aos artefatos de contabilidade gerencial. Espera-se agregar valor tanto do ponto de vista teórico e acadêmico, quanto no âmbito prático, ao se analisar o uso de artefatos de contabilidade gerencial em uma unidade organizacional do tipo consórcio.

Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, com uma abordagem qualitativa, utilizando-se para isso dos procedimentos de pesquisa bibliográfica, documental e da técnica investigativa denominada estudo de caso. Vale ressaltar que este trabalho limita-se a estudar uma unidade específica – o Consórcio Alumar e suas consorciadas -, sendo assim, as conclusões aqui levantadas dirão respeito, exclusivamente, ao foco do estudo de caso, não podendo ser efetuada a generalização dos resultados para outros casos. Esta pesquisa poderá

ser considerada mais um instrumento que servirá de fomento para o debate e reflexão sobre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial nas organizações.

A presente dissertação está estruturada em seis seções. A seção inicial apresenta a contextualização sobre o assunto estudado, o problema, os pressupostos, os objetivos, a justificativa para a realização da pesquisa, uma breve descrição da metodologia aplicada na estruturação da dissertação.

A segunda seção trata do referencial teórico sobre a contabilidade gerencial, sua origem, conceitos, funções, sistemas gerenciais e os artefatos de contabilidade gerencial.

A seção três discorre sobre os consórcios de empresas, fazendo uma abordagem histórica, com a evolução da prática consorcial, a classificação de consórcios públicos e privados, a natureza jurídica dos consórcios e, também, discute os aspectos jurídicos e tributários.

A seção quatro descreve detalhadamente a metodologia utilizada para a investigação da problemática, já apresentada na introdução deste trabalho, e destaca a tipologia da pesquisa, o processo de coleta e de tratamento dos dados, bem como a apresentação das limitações da pesquisa realizada.

Na seção cinco é transcrita uma visão holística sobre o Consórcio Alumar, destacando os aspectos institucionais, a estrutura organizacional, as funções e responsabilidades, bem como os resultados da pesquisa efetuada junto aos gestores e usuários sobre o uso dos artefatos da contabilidade gerencial.

A seção seis destaca as conclusões oriundas dos resultados empreendidos na pesquisa, estabelecendo uma relação com os pressupostos, o problema e os objetivos definidos na introdução, sem a pretensão de ser exaustivo sobre o assunto.

2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade gerencial produz informações financeiras e não financeiras para os gestores, de forma orientada às necessidades internas de informação, com a finalidade em subsidiar decisões de operação e de investimentos na organização.

Segundo Jiambalvo (2002), planejar operações, avaliar subordinados e tomar uma série de decisões são atividades que fazem parte da vida profissional de um gerente, um diretor, um presidente ou um dono de empresa. A informação contábil é útil para essas atividades, seja por meio do balanço patrimonial, da demonstração de resultado, de lucros acumulados ou do demonstrativo do fluxo de caixa.

Portanto, essas informações são relevantes para os usuários externos como os acionistas e os credores, e para os usuários internos, os gestores e público interno da organização, que precisam de relatórios específicos, denominados, em geral, de informação contábil gerencial.

Para Atkinson *et al.* (2008), informações contábeis gerenciais são dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes de uma organização. Pode-se deduzir, então, que se trata de qualquer peça no campo das informações contábeis que tenha potencial para afetar a decisão do gestor.

Na visão de Maher (2001), apesar da contabilidade ser chamada de linguagem dos negócios, muitos contadores têm dificuldades em se comunicar com os administradores e fazer chegar, de forma clara, suas mensagens.

A Contabilidade também é uma forma de comunicação empresarial. Os contadores, para estabelecerem uma comunicação boa, precisam apresentar linguagem simples, evitar jargões técnicos, mostrar entendimento de questões estratégicas à empresa, como, por exemplo, de marketing e de produção, de modo a sensibilizar os gestores sobre questões financeiras e não financeiras das operações da empresa.

A partir da visão apresentada nos parágrafos anteriores, infere-se que a Contabilidade Gerencial pode evoluir, introduzindo mudanças e alinhando seu foco e objetivo, assim como sua influência, no fluxo processual do planejamento empresarial e, conseqüentemente, na tomada de decisão da empresa.

Nessa seção, apresentam-se os conceitos sobre a contabilidade gerencial sob a ótica de vários autores, sua evolução e classificação, segundo o *Institute of Management Accountants* – IMA (1998), por períodos e por artefatos utilizados em cada fase da sua evolução histórica. Além disso, essa seção analisa os aspectos da gestão estratégica, estrutura organizacional, planejamento e orçamento, controladoria e contabilidade, e o uso dos artefatos modernos de contabilidade gerencial de uma unidade empresarial para, a partir deles, inferir sobre o uso atual da contabilidade gerencial na organização.

2.1 Abordagens conceituais sobre a Contabilidade Gerencial

Segundo Iudícibus (1998, p. 21), a contabilidade gerencial representa “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito ‘sob medida’ para que a administração os utilize na tomada de decisões, entre alternativas conflitantes ou na avaliação de desempenho”.

Crepaldi (1998, p.18) entende que:

Contabilidade Gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial.

Para Louderback *et al.* (2000 apud FREZATTI, 2002), a contabilidade gerencial tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças tecnológicas, às necessidades dos gestores e às novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios.

Na visão destes autores, tanto a contabilidade financeira quanto a gerencial, convergem em relação ao tratamento dos eventos econômicos, das necessidades de mensuração de atividades econômicas e do enigma de se obter tais informações. Todavia, diferentemente da financeira, a contabilidade gerencial, por não ser normativa, pode ser entendida de maneiras diversas, dependendo da necessidade e do olhar do autor.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) apresentam uma comparação de conceitos e objetivos sobre contabilidade gerencial, na visão de vários autores, conforme apresentado no Quadro 1:

AUTORES	CONCEITOS E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização e assegurar o apropriado uso e accountability dos seus recursos.
Lourdeback et al. (2000)	a função da Contabilidade Gerencial é prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	ato de fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997),	o processo de identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000),	processo de medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem e Stratton (2004),	processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

Quadro 1 - Conceitos e objetivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007).

Atkinson *et al.* (2000) apresentam um resumo das características da contabilidade gerencial, como segue:

Público – Interno: funcionários, gerentes e executivos;

Objetivo – Informar para tomada de decisões internas feitas por empregados, gestores e executivos: *feedback* e controle do desempenho das operações;

Temporalidade – Corrente e orientada para o futuro;

Restrições – Sem regras estabelecidas: sistemas e informações determinadas por gerentes para encontro de necessidades estratégicas e operacionais;

Tipos de Informação – Financeiras mais medidas operacionais e físicas, sobre processo, tecnologias, fornecedores, clientes e competidores;

Natureza da Informação – Mais subjetiva e de juízos; válidas, relevantes, acuradas;

Escopo – Desagregado, de informações às ações e decisões locais;

Segundo Atkinson *et al.* (2000, p. 45), os objetivos dos sistemas contábeis, em termos gerenciais, são:

- a) Controle Operacional – Fornece informação (*feedback*) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas, ou seja, um conjunto de informações de custos, lucratividade, segmento de mercado, produtos e clientes, voltados para a melhoria contínua de custos, de qualidade e de racionalização dos tempos no processamento das atividades;
- b) Custeio do produto e do cliente – Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes. Trata-se de uma forma de mapear e quantificar os custos de um produto ou serviço, de uma área ou empresa, para as atividades realizadas e a identificação de como estas atividades se contrapõem à geração das receitas e ao consumo dos insumos, ou seja, se propõem a compor o valor que as atividades agregam para o resultado daquele negócio ou centro de custos.

O custeio do produto é o processo de avaliação dos custos das atividades de fabricação de determinado produto, ou apuração do custo do serviço. O custeio de cliente está relacionado ao processo de avaliar os custos de marketing até a venda, os custos de distribuição e administrativo aos clientes, com intuito de calcular o custo em atender cada um (custos relacionados ao cliente);

- c) Controle administrativo – Fornece informação sobre o desempenho dos gerentes e de unidades operacionais.

Atkinson *et al.* (2000, p. 37) ampliam este conceito, em nível organizacional, quando afirma que “a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades gerenciais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos”.

Fernandes, Klann e Figueiredo (2009, p. 4) afirmam que:

A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Considera-se que este modelo leva em conta cursos de ação futuros; informes sobre situações passadas ou presentes só são utilizados se apresentarem algum elemento que possa influenciar as ações futuras, como modelos comparativos, por exemplo.

d) Controle estratégico – Fornecem informação sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferência dos clientes e inovações tecnológicas.

Percebe-se que a contabilidade gerencial, em nível de escopo, é estratégica, posicionando-se nos níveis mais altos do processo de gestão. Quanto à abrangência, nota-se que toda organização pode se beneficiar das informações geradas.

Dos conceitos apresentados, denotam-se dois atributos congruentes sobre o controle gerencial:

- a) Deve colaborar para o alcance das estratégias e objetivos empresariais;
- b) Deve nortear o desempenho das pessoas para o propósito esperado.

Para Atkinson *et al.* (2000), a empresa contemporânea deve se comportar como um conjunto de acordos, formais ou não formais, entre os diversos atores, para atingir objetivos individuais e da própria organização. De forma holística, o controle gerencial deve fiscalizar as relações entre os vários agentes. Neste ambiente, as empresas devem criar formas de ampliar o ponto de equilíbrio entre os objetivos individuais e “*targets conditions*” da empresa.

Nesse processo, Atkinson *et al.* (2000) defendem que o papel do controle gerencial está baseado em dois pontos: a) informar se a organização não está atingindo de acordo com os objetivos previstos; e b) indicar as causas que estão levando ao resultado diferente do previsto e propor ações para resolver os problemas detectados. Estes autores afirmam ainda que as mudanças, no ambiente remoto ou externo de uma empresa, levarão a mudanças no sistema de contabilidade gerencial.

Macohon (2008, p. 85), citando o IFAC (1998), afirma que:

são os recursos centrais para o sucesso e à sobrevivência de uma organização num mundo em mudança, cada vez mais competitivo e rápido. Assim, a ênfase dada

dentro do processo da contabilidade gerencial ao uso eficaz destes recursos suporta e desenvolve as potencialidades necessárias para o sucesso e a sobrevivência organizacional.

Macohon (2008) comenta ainda que a contabilidade gerencial é apenas um elo do sistema gerencial da empresa, que fornece um foco e uma perspectiva distinta em uma dimensão estratégica da atividade organizacional. A contabilidade gerencial está ao lado de outras partes do processo da gerência e interage com estas partes conforme apresentado no Quadro 2.

DIMENSÕES ESTRATÉGICAS	PARTICIPAÇÃO/ENVOLVIMENTO
Ajuste organizacional dos objetivos, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - ajustar o objetivo; - formular e executar a estratégia; - avaliar e executar o projeto; - planejar o negócio; - distribuir os recursos; e - sustentar a decisão.
Estrutura organizacional, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - projeto organizacional e processos do negócio para suportar estratégias; - sistemas de projeto para suportar os processos; - potencialidades alinhadas com processos e sistemas; - tomada de decisão sobre a entrada e saída dos processos, das potencialidades e dos sistemas; - atribuição de responsabilidades para os processos, sistemas e potencialidades; e - desdobramento dos recursos aos processos, aos sistemas e às potencialidades.
Compromisso organizacional, uma perspectiva dos recursos	<ul style="list-style-type: none"> - estabelecer a visão de uma organização, e seus valores centrais; - estabelecer as potencialidades e as competências do núcleo da organização; - compreender a estrutura dos fatores e das potencialidades organizacionais chaves do sucesso; - motivação e confiança da estrutura por meio de todos os participantes da organização; - estabelecer e executar mecanismos para compartilhar dos ganhos e do sucesso; e - fornecer relatórios individuais, por equipe e sua relação com o desenvolvimento organizacional.

<p>Mudança organizacional, uma perspectiva dos recursos</p>	<ul style="list-style-type: none"> - focalizar a mudança na realização da estratégia; - estabelecer alvos e objetivos da mudança; - encaixar a mudança em processos organizacionais e do negócio; - reengenharia ou iniciativas contínuas da melhoria; - fornecer a informação ou o gabarito e relacionar-se às iniciativas da mudança; - monitorar os resultados de iniciativas da mudança; - perfilar as exposições do risco associadas com as estratégias e os processos organizacionais do negócio; - estabelecer parâmetros e controlar as exposições relacionadas ao risco; - estabelecer critérios e medidas de desempenho, relacionando o sucesso estratégico das organizações aos processos financeiros e operacionais; - sistemas de informação de projetos, operando como suporte para operações de uma organização, medidas de desempenho, controles e responsabilidades; e - instituir as responsabilidades relacionadas à gerência de risco, desempenho operacional e estratégico.
---	---

Quadro 2 - Dimensão estratégica da Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado de IFAC (1998 apud MACOHON, 2008).

Guerreiro e Molinari (2004) acreditam na inexistência de um modelo de contabilidade gerencial que se adapte a todas as empresas em todas as circunstâncias, pois as mudanças ocorrem nos sistemas de contabilidade em função do impacto de determinados tipos de ocorrências.

Acredita-se que a aplicação da contabilidade gerencial ao sistema de gestão das organizações proporciona um poderoso artefato de apoio aos tomadores de decisão, que podem prever e antecipar soluções aos problemas. Porém, tudo isto só será possível se o sistema de informação estiver conectado ao sistema de gestão, com informações importantes e necessárias ao gerenciamento do negócio.

2.2 Evolução histórica da Contabilidade Gerencial

Os sistemas contábeis têm uma história que se estende há 10.000 anos. As civilizações antigas construíram sistemas contábeis a partir do desenvolvimento do comércio, segundo Hansen e Mowen (2001).

O comércio cresceu, a indústria foi instalada, os meios de comunicação foram introduzidos, os modernos sistemas de tecnologia da informação se apresentaram como ferramenta indispensável e, tudo isso, levou à exigência de sistemas contábeis mais

sofisticados para atender a esta demanda de transações cada vez mais complexas (HANSEN; MOWEN, 2001).

Para Hansen e Mowen (2001), é atribuído a era Luca Paccioli, - monge italiano que viveu no século XIV - a proposição do método das partidas dobradas a partir da publicação do livro *Summa de Arithmetica, Deometria, Proportioni et Proportionalita*, sendo este o primeiro livro didático de contabilidade.

A partir daí e com a Revolução Industrial, que deslocou a manufatura da produção doméstica para as fábricas movidas por energia, aumentou a necessidade de sistemas contábil-financeiros mais robustos.

Johnson e Kaplan (1993) afirmam que o ambiente econômico contemporâneo coloca como desafio a exigência da excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial, ao mesmo tempo em que a enorme expansão da capacidade de computação dotou os atuais projetistas de sistemas de contabilidade gerencial de oportunidades nunca antes imaginadas.

A demanda por informações gerenciais é um fenômeno recente (pós-revolução industrial). Antes do início do século XIX, todas as transações de troca ocorriam entre empresários-proprietários e terceiros, e não existiam “níveis de gerência” e empregados assalariados. Com os processos de transformação, surgiu a demanda por indicadores para determinar o “preço”, eficiência, servindo também para motivar os gerentes (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

Após a forte influência da indústria têxtil, em meados do século XIX, os avanços nos transportes e na comunicação proporcionaram oportunidades adicionais de ganhos para as organizações.

Os avanços na tecnologia dos sistemas de contabilidade gerencial coincidem com o movimento da administração científica de Frederik Taylor, iniciado nas últimas duas décadas nas companhias metalúrgicas. Segundo Johnson e Kaplan (1993), nas primeiras décadas do século XX, em apoio ao crescimento das corporações diversificadas e de múltiplas atividades, houve grande evolução nos sistemas de contabilidade gerencial.

Borinelli et. al. (2005) comentam que, em 1987, quando o mundo passava por mudanças importantes do ponto de vista econômico, político e tecnológico, dois americanos H. Thomas Johnson e Robert S. Kaplan editaram o livro “*Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*”, onde sustentaram que os sistemas de contabilidade gerencial não estavam mais atendendo aquele cenário vivido pelas empresas, ou seja, a contabilidade gerencial tinha perdido sua relevância.

Na lista dos vários argumentos elencados por esses autores, que levam a contabilidade gerencial a este estado, pode ser considerado: crescimento e complexidade das organizações; influência das informações contábeis para usuários externos na contabilidade gerencial; maior importância à contabilidade de custos do que à gestão de custos; automação dos sistemas de informação; omissão acadêmica sobre o assunto; dentre outras razões.

Afirmam Johnson e Kaplan (1993) sobre a relevância perdida que, em 1925, possivelmente todas as práticas de contabilidade gerencial, hoje usadas, haviam sido desenvolvidas, como: cálculo de custos de mão de obra, matéria prima e despesas gerais; orçamentos de caixa, receitas e capital; orçamentos flexíveis, previsões de venda, custos padrões, análises de variância, preços de transferência e indicadores de desempenho divisional.

Guerreiro, Frezatti e Casado (2004, p. 10) chamam atenção para as transformações organizacionais:

Pode-se observar a existência de dois movimentos. Num primeiro sentido: o inconsciente de grupo (dimensão psicológica) estrutura as pressuposições básicas subjacentes (dimensão cultural) e estabelece os hábitos (dimensão institucional) que geram as rotinas da contabilidade gerencial. Em sentido inverso, a prática das rotinas (dimensão institucional) fortalece os hábitos do grupo e a aceitação das pressuposições subjacentes básicas (dimensão cultural) condicionando o comportamento inconsciente dos indivíduos e de grupos específicos dentro da organização.

Johnson e Kaplan (1996, p. 19-21) optaram por delimitar o início do século XIX, mais precisamente o ano de 1812, como marco inicial da contabilidade gerencial: “A contabilidade gerencial surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos, quando as organizações comerciais, em vez de dependerem dos mercados externos para trocas econômicas diretas, passaram a conduzir trocas econômicas internas”.

Anthony (1970, p.1) ressalta que “a contabilidade gerencial preocupa-se com a informação contábil que é utilizada para gerenciamento”. O autor (p. 19-21) ainda acrescenta que contabilidade financeira e gerencial não possuem uma descrição precisa das atividades que abrangem: “Toda contabilidade é financeira à medida que todos os sistemas contábeis se expressam em termos monetários, e gerenciamento é a responsabilidade pela essência do conteúdo dos relatórios da contabilidade financeira”

Anderson, Needles e Caldwell (1989) alegavam que a contabilidade gerencial, que é uma extensão da contabilidade financeira, aplica-se, inicialmente, às atividades internas da empresa e às decisões gerenciais que devem acompanhar a missão da empresa.

Visando recuperar essa relevância desde o início da década de 1990, vários autores desenvolveram pesquisas e trabalhos apresentando os vários artefatos que vêm sendo utilizados pela contabilidade gerencial. Ressaltam-se, no Brasil, as pesquisas realizadas por Soutes e De Zen (2005), Guerreiro; Frezatti e Casado (2004) e Macohon (2008). Entre os estudos desses autores, destacam-se as pesquisas que envolvem os temas: custeio baseado em atividades – ABC, gestão baseada em atividade – ABM, gestão econômica – Gecon, *balanced scorecard*, custeio meta, teoria das restrições.

Esses estudiosos, embasados no referencial teórico da matéria e em suas próprias pesquisas, alertam para o fato chamado de “estabilidade da Contabilidade Gerencial”, ou seja, para eles, a teoria e a prática não estão caminhando em passos sincronizados, dificultando o desenvolvimento da contabilidade gerencial.

Green e Amenkhienan (1992) e Bright *et al.* (1992), citados por Soutes (2006), afirmam que as inovações da contabilidade gerencial não acompanharam as significativas inovações do processo de manufatura e que muitas organizações ainda usam sistemas de custeios tradicionais.

Para Necyk (2008), as restrições neoclássicas observadas na década de 1970 fizeram surgir na contabilidade gerencial trabalhos de pesquisa onde foram utilizadas teorias organizacionais para estudar o desenvolvimento, a manutenção e a mudança das práticas gerenciais nas organizações, e cita os trabalhos de Covaleski et al. (1996), Chenhall; Langgfield; Smith (1999) e de Burns; Scapens (2000) com foco para as contribuições introduzidas por duas teorias: Teoria da Contingência e Teoria Institucional. A primeira tem como premissa básica de que não existem sistemas de informação contábil que sejam universalmente aplicados, enquanto a segunda defende a idéia de que as mudanças nas práticas contábeis ocorrem por meio de um processo de institucionalização.

2.3 A evolução da Contabilidade Gerencial segundo o IMA

A contabilidade gerencial teve seu marco inicial nos Estados Unidos, a partir do agrupamento de grande número de profissionais que hoje formam o *Institute of Management Accounting* (IMA). No entanto, têm-se informações que também na Inglaterra ocorreram contribuições teóricas e práticas significativas no campo da contabilidade gerencial.

Schmidt (2000 apud MACOHON, 2008, p. 77) traça um perfil histórico desse instituto:

surgiu após um núcleo do AAPA criar o American Institute of Accounting (AIA). Como o estatuto do AIA buscava o aprimoramento de seus membros, dois grupos de profissionais foram marginalizados nesse instituto: professores e contadores industriais. Essa situação deu origem, em 1916, à criação de um novo grupo representativo, a *American Association of Instructors in Accounting* (AAUIA), posteriormente denominada *American Accounting Association* (AAA). Por outro lado, os contadores de indústrias, em outubro de 1919, criaram uma organização própria intitulada *National Association of Cost Accounting* (NACA). A NACA, como apresenta Jordan (1993), passou a chamar-se *National Association of Accountants* (NAA) em 1957, e, finalmente, *Institute of Management Accounting* (IMA), em 1991. As contribuições dos contadores para o desenvolvimento do pensamento contábil gerencial são publicadas pela revista *Management Accounting*, que é órgão oficial do instituto.

O IMA, com sede nos Estados Unidos, é uma entidade de contadores gerenciais, composto de profissionais atuantes na contabilidade, finanças e tecnologia da informação, sendo uma das entidades americanas autorizadas a emitir normas contábeis. A maioria destes profissionais atua com o título profissional de finanças, *controllers*, analistas etc. A maioria dos seus associados atua no nível gerencial e os mais antigos em cargos executivos. Em agosto de 1999, o IMA publicou um estudo sobre a profissão do Contador Gerencial – As Mudanças na Profissão dos Contadores Gerenciais, com o título “*Counting More, Counting Less*”.

O *International Federation of Accountants* - IFAC (1998) apresenta a contabilidade gerencial por meio da descrição de alguns conceitos, categorizados conforme apresentado no Quadro 3.

CONCEITO	DESCRIÇÃO
Função	A função é descrita nos termos de produtividade do recurso, orientação do valor, orientação do processo de negócio e orientação da equipe.
Produtividade Dos recursos	O processo da contabilidade gerencial é focalizado no uso eficiente e eficaz dos recursos nas organizações. A atenção é focalizada na transformação dos recursos dentro e fora dos relatórios financeiros, e em testes padrões do desperdício e da geração do valor.
Orientação do valor	O uso dos recursos é julgado eficaz, quando se otimiza a geração do valor sobre o funcionamento, com consideração devida aos associados externos com as atividades de uma organização. Ineficaz: o desperdício, o consumo de recursos e desatenção aos interesses ambientais ou sociais.
Processo de negócios	O trabalho da contabilidade gerencial é centrado no núcleo, e em permitir processos de negócios de uma organização, de envolver clientes, fornecedores e outras partes interessadas.

Orientação da equipe	A contabilidade gerencial é desdobrada e, conduzida por meio de vários tipos de equipes estabelecidas para empreender nas firmas. As equipes podem ter um foco estratégico, gerencial ou operacional; podem ter uma orientação da tarefa, da atividade, do processo ou ser multifuncional.
Serviço público	Como a contabilidade gerencial pode ser avaliada nos termos de responsabilidade, critérios do desempenho, e <i>benchmarking</i> do desempenho.
Responsabilidade	Os resultados do processo da contabilidade gerencial são avaliados nos termos do valor que adicionam a uma organização, julgada em uma perspectiva dos usuários dos resultados.
Desempenho	O valor a ser adicionado pelo trabalho da contabilidade gerencial pode ser expresso nos termos de objetivos encenados do desempenho dentro uma organização.
<i>Benchmarking</i>	Os objetivos do desempenho são utilizados para expressar responsabilidades da contabilidade gerencial dentro de uma organização através de outras organizações.
Processo e tecnologia	A contabilidade gerencial tem uma relação com outros processos da gerência e é informada por uma modalidade distinta de pensar, que pode ser utilizada também para avaliar ou guiar o desenvolvimento das tecnologias do trabalho utilizadas na contabilidade gerencial.
Uso do recurso e da geração do valor	A contabilidade gerencial como uma modalidade distinta de pensar, focalizada na equação do tempo excedente, no uso do recurso e na geração do valor. Idealmente, o uso do recurso é medido pelo custo de oportunidade, ou pelas aproximações a isso. A geração de valor é medida pelas perspectivas dos clientes ou dos acionistas, e de suas respectivas funções de serviço público.
Relações da gerência	A contabilidade gerencial adiciona uma perspectiva de recursos a outros processos da gerência com o sentido de ajuste, estruturando a mudança e o controle organizacional.
Desenvolvimento E avaliação da tecnologia	As tecnologias do trabalho utilizadas no processo da contabilidade gerencial também podem ser avaliadas nos termos da equação entre o uso dos recursos e a geração do valor. O valor gerado por uma tecnologia do trabalho utilizada no processo da contabilidade gerencial deve compensar a relação com os recursos utilizados ou consumidos. As deficiências existentes nas tecnologias do trabalho, avaliadas a este critério relativo, devem alertar o desenvolvimento de novas tecnologias.
Potencialidades Da função	As potencialidades requeridas para o desempenho eficaz da contabilidade gerencial dentro do processo da gerência são centradas nas competências do núcleo, em uma cultura que incorpore a melhoria, a criação contínua de oportunidades e a capacidade de autoconsciência crítica.

Competências Do núcleo	O trabalho da contabilidade gerencial deve ser organizado e objetivado ao redor de um jogo de competências identificadas do núcleo, que refletem a melhor prática suficiente para fixar resultados eficazes. Estas competências do núcleo podem consistir na perícia da equipe de funcionários envolvida, os processos interativos do trabalho utilizados, os tipos de sustentação dos sistemas disponíveis, as tecnologias utilizadas em processos do trabalho, a legitimidade e o respeito, dedicados ao trabalho, a qualidade da gerência da função, e outros fatores relevantes.
Melhoria contínua	A função contabilidade gerencial é incorporar uma cultura de melhoria contínua. Esta cultura será representada em qualquer nível, para melhorar o trabalho da função.
Criação de oportunidades	Uma função da contabilidade gerencial é incorporar uma cultura de pró-ação, procurar fora da organização e encontrar oportunidades para a criação de valor dentro das organizações. Esta cultura será representada por respostas criativas aos desafios gerados externamente, pela antecipação e pela identificação das necessidades, por uma prontidão que capitalize oportunidades possíveis ou emergentes, e pela criação das oportunidades para a geração de valor.
Consciência crítica	O trabalho da contabilidade gerencial, incluindo as melhorias, deve ser sujeito a uma avaliação contínua nos termos da eficiência e da eficácia. Os resultados do trabalho devem receber uma avaliação crítica nos termos do valor que geram aos recursos utilizados

Quadro 3 - Conceitos específicos da Contabilidade Gerencial

Fonte: adaptado de IFAC (1998 apud MACOHON, 2008).

A estrutura apresentada no Quadro 3 reúne a descrição dos conceitos específicos da contabilidade gerencial, tendo como parâmetro a melhor prática mundial. Dessa forma, pode auxiliar e ser utilizado também como um farol para implementar e acelerar o progresso da prática da contabilidade gerencial nas organizações.

O IMA, em 1998, atualizou e divulgou trabalho feito inicialmente em 1989, o qual descreve a atividade conhecida até o momento como contabilidade gerencial, identificando quatro fases de evolução desta, considerando seus objetivos e denominando tais fases de estágios.

Macohon (2008, p. 82-83) apresenta os estágios evolutivos do IMA, conforme divulgação do IFAC (1998), como segue:

Os estágios evolutivos preconizados pelo IFAC (1998) demonstram como as mudanças que ocorrem no ambiente de negócios estão impactando o trabalho dos contadores gerenciais. No estudo, a contabilidade gerencial é caracterizada como instrumento estratégico para a tomada de decisão das organizações. Na seqüência, tem-se a evidenciação do IFAC (1998) sobre a mudança do papel da contabilidade gerencial no contexto organizacional:

a) no Estágio 1, viu-se a atividade técnica necessária para a perseguição de objetivos organizacionais;

- b) no Estágio 2, detectou-se como atividade de gerência, em um papel de equipe de funcionários; para finalidades do planejamento e do controle;
- c) nos Estágios 3 e 4, vê-se como parte integral do processo de gerência, enquanto a informação em tempo real se torna disponível à gerência diretamente, e como a distinção entre a equipe de funcionários e a linha de gerência se torna desvirtuada progressivamente. A função de focalizar o uso dos recursos (incluindo informações) e criação de valor é parte integral do processo da gerência nas organizações.

Na última década, que sucedeu a pesquisa do IMA, com a competição global, o crescimento do setor de serviços e os avanços na tecnologia da informação proporcionaram a implementação de novos artefatos, com destaque para a manufatura integrada por computador, a identificação das restrições limitantes do processo produtivo e o conceito de produzir, somente quando necessário, melhorias contínuas. A contabilidade gerencial (em seu estágio evolucionário atual) dirige-se às necessidades das organizações que operam em contextos dinâmicos e competidores. Para o IFAC (1998), nestes contextos, as organizações estão:

- a) construindo estruturas hierárquicas, com aumento de nível progressivo, contratando empregados na linha de frente, a fim de aumentar sua agilidade bem como o compromisso do empregado;
- b) removendo a especialização funcional (com o uso de equipes multifuncionais, assim como a eliminação de especializações tradicionais), mais claramente com o foco nos processos do negócio que suportam portfólios estratégicos de produtos/serviços;
- c) removendo as divisões entre fornecedores e clientes (por exemplo, alianças ou por parcerias), a fim de encontrar mais firmemente processos de negócio em correntes de valor relevantes;
- d) empreendendo experiências para compreender suas competências e sua identidade dentro das correntes de valor relevantes, progressivamente tornando-se mais adaptáveis aos ciclos de vida dos produtos/serviços;
- e) simultaneamente integrando seus sistemas de informação e destacando a disponibilidade da informação em tempo real, localizada em pontos de necessidade;
- f) fazer controles financeiros em tempo real, com indicadores não financeiros de desempenho;
- g) tratando a ambiguidade e o paradoxo como realidades para trabalhar, continuando os investimentos na informação e na racionalização; e
- h) objetivando a integração cultural através do foco das visões compreendidas e aceitas pela organização. A natureza evolucionária da contabilidade gerencial está

sendo requisitada para ajudar os seus clientes a desenvolver as competências que necessitam para sobreviver no futuro.

Em vez de meramente elaborar os livros contábeis, os profissionais da contabilidade gerencial são incitados a combinar a introspecção com integridade para ajudar na comunicação do retrato global da organização, com clareza e objetividade, a fim de agregar valor a seus clientes (IFAC, 1998).

Em cada estágio, ou fase definida pelo IFAC (1998), apresentam-se os artefatos utilizados pela contabilidade gerencial no período. Para Soutes e De Zen (2005), entende-se por artefatos as atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

Os estágios de evolução da contabilidade gerencial das organizações estão publicados no pronunciamento denominado *International Management Accounting Practice 1* (IMAP 1), divulgado pela *International Federation of Accountants – IFA* (1998), conforme descritos a seguir.

O primeiro estágio antecede a 1950, cujo ponto focal da contabilidade gerencial foi a determinação do custo e o controle financeiro por meio de orçamento. Nesta etapa, os principais artefatos em uso foram: orçamentos anuais, controle financeiro e operacional, custeio por absorção e custeio variável.

O segundo estágio compreende o espaço temporal de 1950 a 1965, onde crescia em importância e começavam a ocupar lugar de destaque as tecnologias de informação, o que remeteu à grande ênfase na análise de tomada de decisão e contabilidade por responsabilidade. Os artefatos e metodologias que se destacaram neste estágio foram: custeio padrão, custeio baseado em atividades (ABC), custeio RKW (*Reichskuratorium fürwirtschaftlichkeit*), descentralização da tomada de decisões.

O terceiro estágio, datado a partir de 1965 até 1985, foi a época em que as atenções foram voltadas para a redução de desperdícios de recursos econômicos, necessários nos projetos e no gerenciamento de custos, com base em administração estratégica. Os artefatos que se destacaram nesse período foram: Gestão baseada em valor, centros de responsabilidade, preço de transferência, custeio meta, método de custeio *kaisen* e custeio do ciclo de vida.

O quarto estágio, iniciado por volta de 1985, cujo epicentro de atenções foi a criação de valor para clientes, acionistas e inovação organizacional, teve como elo as novas tecnologias e o pensar diferente em todas as atividades da organização. Nesta etapa de

evolução, destacam-se como artefatos importantes: planejamento estratégico, *balanced scorecard*, método de avaliação de desempenho, EVA (*Economic Value Added*) e MVA (*Market Value Added*).

Os estágios da evolução da contabilidade gerencial, segundo o IMAP 1 (IFAC, 1998), podem também ser evidenciados graficamente (Figura 1).

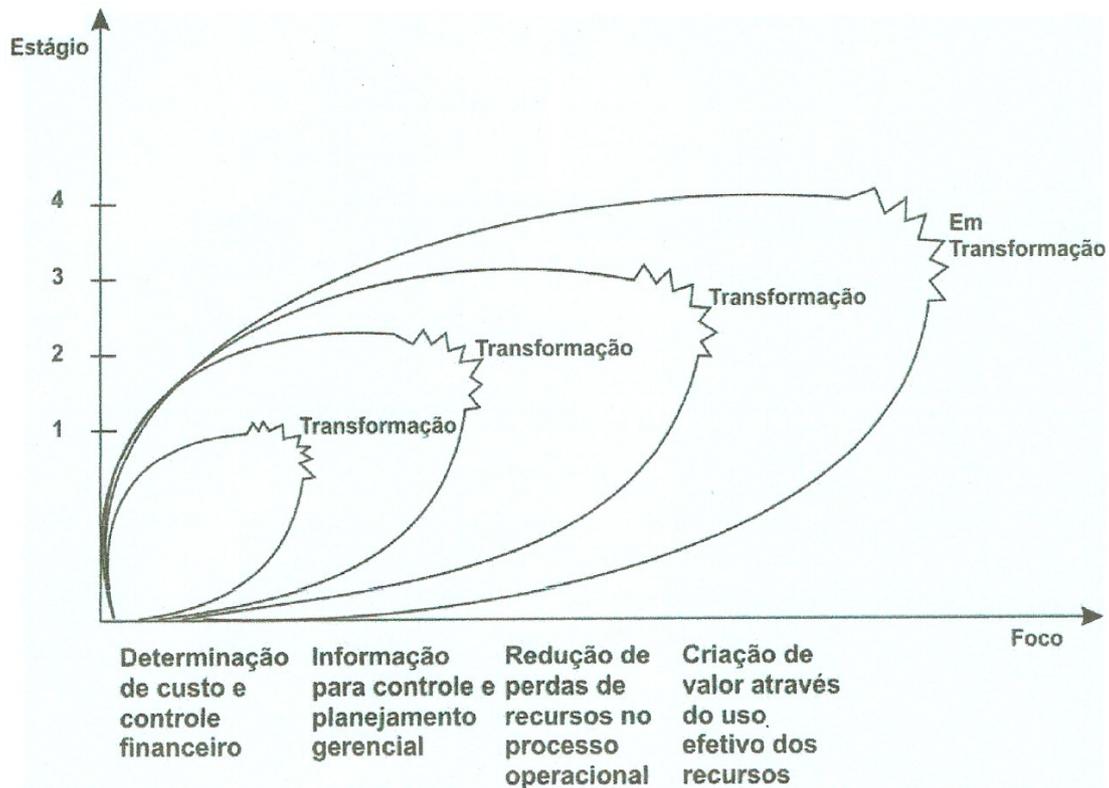


Figura 1 – Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial

Fonte: Adaptado do IMAP 1 (IFAC, 1998).

Necyk (2008), citando vários autores - (MOORES; YUEN, 2001), (GRANLUND; TAIPALEENMAKI, 2005), (AUZAIR; LANGFIELD; SMITH, 2005), (DAVINA, 2005), (MILLER; FRIESEN, 1984) -, afirma que a vida das organizações é feita de ciclos e que estes se modificam através de estágios motivados por processos ambientais, estratégicos e estruturais e de tomada de decisão.

Sulaiman e Mitchell (2005, p. 422 apud ZAN, 2006, p. 7) afirmam que “mudanças na contabilidade gerencial, atualmente, tem um foco em pesquisa cada vez mais utilizado, e não é um fenômeno uniforme”. O racional desse fato pode ser, entre outras razões, o próprio ambiente organizacional, os interessados, as pressões exercidas por mudanças.

Scapens (1994 apud ZAN, 2006, p. 42) afirma que “o estudo da evolução das práticas contábeis, como rotinas institucionalizadas, é potencialmente útil para analisar críticas como

as de Johnson e Kaplan (1991) sobre as falhas das práticas de Contabilidade Gerencial, e em responder às mudanças nos ambientes tecnológicos e de negócios”.

Os autores acima corroboram com o que mostra a Figura 2-Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial, ou seja, a evolução da contabilidade gerencial está associada ao foco que é dado em determinado momento.

2.4 Artefatos da Contabilidade gerencial, segundo o IMA

Nesta seção será detalhado cada um dos estágios apresentados pelo IMA, em um espaço temporal, com ênfase na atividade que caracteriza os artefatos utilizados nos referidos estágios.

2.4.1. Estágio I – Determinação dos custos e controle financeiro

O primeiro estágio definido pelo IMA é chamado de estágio de “Determinação dos custos e controle financeiro”, no qual a ênfase é basicamente na atividade do controle. Entre os artefatos que podem ser classificados neste estágio estão:

a) Custeio por Absorção

Megliorini (2001) afirma que o custeio por absorção é o método de aplicação de custos derivado dos princípios contábeis, onde todos os custos de produção, tanto os fixos como os variáveis, diretos e indiretos, são absorvidos pelos bens elaborados.

Para Crepaldi (2002), o custeio por absorção deriva-se da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, adotados e aceitos pela legislação fiscal e comercial no Brasil.

A Resolução do CFC N° 1.170/09 orienta que todo o custo indireto de fabricação do período seja alocado à produção, podendo-se fazer uso de critérios de alocação como mão de obra, volume, número de empregados, área etc. Para Martins (1998), a princípio, essa alocação deve ser razoavelmente objetiva para que um determinado produto, absorvendo mais as operações, tenha o custo refletido na mesma proporção, ou seja, com maiores custos tanto diretos como indiretos.

Guerreiro (1996), apesar de reconhecer a prevalência prática do custeio por absorção, considera que ele leva à decisão econômica inadequada, incentivando a redução dos custos unitários.

Por sua vez, Horngren (1989) considera que o custeamento por absorção tende a enfatizar a classificação funcional de custos.

Observa-se que os autores apresentam o custeio por absorção como o sistema que deve ser utilizado para a geração de demonstrativos financeiros para fins externos, por força da legislação, podendo não ser muito eficaz para finalidades internas, apesar de concordarem que tem sido usado nas decisões gerenciais.

b) Custeio Variável

O custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos do ciclo operacional interno aos portadores finais dos custos.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis”, ou seja, o processo de custeio que exclui os custos fixos.

Leone (1997) fundamenta-se na idéia de que somente os custos e as despesas, diretamente identificados com a atividade produtiva e relacionados a uma medida dessa atividade, devem compor o custo dos produtos.

Ressalta Kraemer (1995, p. 27) que:

defensores do custeio variável afirmam que os custos fixos estão mais estreitamente relacionados com a capacidade de produzir do que com o volume de produção, e que qualquer rateio destes aos produtos ou atividades é subjetivo e altamente questionável.

Destacam-se como as principais vantagens do custeio variável: a) apenas os custos variáveis são considerados; b) o resultado varia somente em função das vendas; c) não são utilizados métodos de rateio; d) os custos fixos são considerados como despesa e não como custo do produto; e) há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis; f) identifica a margem de contribuição unitária e global; e g) é considerado importante para a tomada de decisão de curto prazo.

Atkinson *et al.* (2000) ressaltam que a diferença entre o preço de venda e o custo variável por unidade é definida como margem de contribuição unitária.

Em relação à margem de contribuição, interpretando-a como quantia disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro, Maher (2001) a define como sendo a diferença existente entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários.

c) Custeio Padrão

A finalidade do custeio padrão é auxiliar a gestão em relação ao planejamento e controle de custos dos produtos ou serviços, sendo o seu objetivo permitir a comparação entre o que ocorreu no custo, ou seja, o custo realizado, e o que deveria ter ocorrido, o custo planejado.

Para Matz, Curry e Frank (1978), trata-se do custo cientificamente predeterminado para produção de uma única unidade, ou número de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato.

Horngren e Foster (1987) afirmam que custos-padrão ajudam a elaborar orçamentos, medir com precisão o desempenho, obter custo de produtos e a economizar o custo de execução de lançamentos contábeis.

Segundo Nakagawa (1987), o sistema de padrões é o meio de representação dos eventos econômicos, considerando as condições atuais da operação e refletindo a situação de mercado na qual a empresa se encontra.

Ressalta Martins (2003) que esta é a forma mais eficaz de planejar e controlar custos, partindo da adoção do custo-padrão, que pode ser usado com o custeio por absorção ou variável. Na visão de Maher (2001), é o padrão de custo estimado para a manufatura e/ou venda de uma unidade de produto.

d) Retorno sobre o Investimento – ROI

Sabe-se que retorno é o lucro obtido pela empresa, enquanto investimento é a taxa mínima exigida do projeto em função do risco, ou seja, aplicação feita com expectativa de lucro.

O retorno sobre o investimento - ROI, *Return On Equity* - ROE (retorno sobre o capital investido pelos proprietários ou retorno sobre patrimônio líquido – TRPL, que convergem para o mesmo significado), são técnicas que ajudam a compreender os benefícios que a empresa terá com a decisão de implementar determinado projeto, ou seja, quanto tempo a empresa levará para auferir lucro do seu investimento.

Frezatti (1998 p.36), citando a revista Fortune (1998), afirma que “o ROI é citado por Rappaport (1998, p. 13) como o indicador mais utilizado pelas empresas americanas”.

Independentemente da origem dos recursos serem própria ou de terceiros, remete-se a idéia de custo implícito correspondente à expectativa de lucros dos acionistas, que não devem ser contrariados para não haver desinteresse em continuar apostando no negócio.

Os recursos integralizados de forma adicional e os lucros usados para fomentar o capital têm uma relação com custo de oportunidade, que deve satisfazer ao retorno que os proprietários teriam com esses mesmos recursos e com o mesmo risco em outro negócio ou, no mínimo, com a poupança.

Quando o acionista decide aumentar o retorno, também está implícito o aumento do risco, e o mesmo espera ser recompensado por intermédio do dividendo, e também pelo valor agregado às ações.

Para Kaplan (1982), a finalidade dessas informações é contribuir diretamente para as decisões mais eficientes de alocação interna de recurso, ou seja, embasamento para os processos de tomada de decisão sobre alternativas de investimento.

Martins (2003) explica que no cálculo do retorno não devem constar as despesas financeiras, porque derivam de financiamentos e não dos investimentos.

2.4.2 Estágio II – Informação para controle e planejamento gerencial

O segundo estágio definido pelo IMA é chamado de estágio de “Informação para controle e planejamento gerencial”, no qual a ênfase é ampliada da fase de controle para a fase de planejamento. Dentre os artefatos que podem ser classificados neste estágio destacam-se:

a) Preço de Transferência

Considera-se que “preço de transferência é um conjunto de ferramentas e métodos (regras) usados pela empresa para distribuir as receitas conjuntamente arrecadadas entre as unidades de negócio da empresa” (ATKINSON *et al.* 2000, p. 633).

Maher (2001) define preço de transferência como o valor atribuído a uma transação, quando bens ou serviços são transferidos de uma unidade de uma organização para outra.

O custeio meta pode ser utilizado para possibilitar a transferência de bens e serviços entre divisões, sem que sua autonomia seja prejudicada. Revela-se ainda como instrumento de motivação para que o corpo gerencial atue em prol do melhor para a organização empresarial.

Para Hansen e Mowen (2001, p. 333), preço de transferência é:

[...] os preços cobrados pelos artigos produzidos por uma divisão e transferidos para outra. O preço cobrado afeta as receitas da divisão que está transferindo e os custos da divisão que está recebendo. Como resultado a lucratividade, o retorno sobre o investimento e a avaliação do desempenho gerencial em ambas as divisões são afetados.

Soutes (2006, p. 70) comenta que “[...] o conceito do preço de transferência surge quando da adoção de contabilidade setorial, estando intimamente relacionado com a descentralização das empresas, e é necessário apurar valores para setores diferentes e específicos”.

O Quadro 4 evidencia as vantagens e desvantagens na utilização do preço de transferência.

<i>BASE</i>	<i>METODOLOGIA</i>	<i>PONTOS FORTES</i>	<i>PONTOS FRACOS</i>
Preço entre Gestores	O valor do produto ou serviço é determinado com base em valores negociados e aceitos pelas partes (gestores) envolvidas na transação, seja ou não a partir de parâmetros referenciais (custos, mercado).	Possibilita cumprir os critérios de congruência de objetivos, autonomia e avaliação acurada do desempenho. Provoca melhoria interna.	O valor do produto serviço é influenciado pela habilidade de negociação (interna) entre os gestores. O valor do produto ou serviço pode ser influenciado pelo poder “político e/ou econômico” dos gestores.

Quadro 4 – Vantagens e desvantagens na utilização do preço de transferência

Fonte: Adaptado de Reginato, Benetti e Wachholz (2005).

Peleias (2002) é da opinião que o preço de transferência permite apenas os resultados por eventos/transações e áreas de responsabilidade, e deve se basear no custo de oportunidade.

Para Reginato, Benetti e Wachholz (2005, p. 01), o preço de transferência e “a correta avaliação do resultado de cada divisão da empresa torna-se essencial e, para tanto, é necessário adotar um preço de transferência entre as áreas da empresa, o qual não deverá transferir ao preço as ineficiências do processo ou dos gestores”.

Observa-se que o mercado também adota como regra uma política de preço de transferência que deve considerar, no mínimo, o preço de mercado menos os descontos, e permitir que a divisão vendedora possa decidir se faz a transferência interna ou a vende para terceiros.

b) Moeda Constante e Valor Presente

Os profissionais da área contábil, executivos financeiros e gestores ocupam parte de seu tempo fazendo análises de variação (dias, meses, anos etc.) dos resultados alcançados com produção de materiais e serviços e do desempenho dos líderes.

Moeda constante poderia ser a solução para auxiliar esses técnicos em responder questões sobre o valor da empresa no passado e presente, explicar porque teve variação, faturamento de anos anteriores *versus* ano corrente, orçamentos, gastos com projetos etc.

Segundo Benadiba (2006), moeda constante significa a unidade monetária que, para efeitos de análise, é passível de comparação na linha do tempo em qualquer momento.

Acreditava-se que a moeda constante era o dólar americano, o que, segundo Sandroni (2000), apesar dos problemas, é a moeda mais forte e de maior circulação internacional.

Mayer *et al.* (1993) sustenta que a moeda é definida pela classe econômica a partir de suas funções como meio de troca, padrão de valor, padrão de pagamento e estoque de riqueza.

O princípio contábil intitulado Denominador Comum Monetário sustenta toda a arquitetura de mensuração contábil e suporta o registro contábil, que é efetuado em unidades monetárias e utilizado para demonstrar os diversos componentes patrimoniais.

Para Campos Filho (1999, p. 35) “a escolha da moeda forte depende de vários fatores como a nacionalidade da empresa, a moeda com a qual a empresa realiza a maioria das suas transações com o exterior e outros fatores”.

A essência da contabilidade em moeda forte está pautada no fato dos valores das demonstrações financeiras serem divulgados em moeda de poder aquisitivo da data do encerramento do exercício social. Afirma Kounrouzan (2000) que a apresentação das demonstrações financeiras, em moeda de poder aquisitivo constante, é o meio que as empresas têm para fazer avaliação gerencial com acuracidade da situação patrimonial e do desempenho dos lucros e retorno do capital investido.

O desenvolvimento do mercado de capitais impulsionou o processo de convergência das normas brasileiras às práticas e normas internacionais. A Lei nº. 11.638/07 e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamento Contábeis – CPC colocaram o Brasil na direção dessa convergência.

O Pronunciamento Técnico – PT nº 12, do CPC, aborda a questão do valor presente de ativos e passivos. Para Barboza, Carlin e Victor (2009), o conceito de valor presente (*presente value*) como artefato de mensuração contábil é creditado ao americano Irving Fisher, como sendo o precursor em mostrar a relação da contabilidade com o valor presente.

O Quadro 5 demonstra os elementos do ativo e passivo que devem ser ajustados ao valor presente e os que não devem ser ajustados.

AJUSTADOS A VALOR PRESENTE	NÃO AJUSTADOS A VALOR PRESENTE
<ul style="list-style-type: none"> - Operações de vendas a clientes e compras de fornecedores em prazos superiores ao ciclo operacional da empresa; - Operações de parcelamento de impostos com parcelas prefixadas; - Contingências passivas com liquidação em data futura. 	<ul style="list-style-type: none"> - Impostos diferidos; - Operações de vendas a clientes e compras de fornecedores em prazos condizentes com o ciclo operacional da empresa (30, 60, 90 dias); - Saldos credores de impostos, disponíveis para imediata compensação, mesmo que a realização seja prevista para data futura (ex., IR, IRRF, CSSL, PIS, COFINS, ICMS); - Operações de parcelamento de impostos cujas parcelas sejam atualizadas pela SELIC; - REFIS e outros parcelamentos com liquidação atrelada a faturamento futuro; - Financiamentos com o BNDES a taxas inferiores das praticadas por outros bancos em outras modalidades de empréstimos; - Operações de mútuos entre empresas ligadas.

Quadro 5 - Elementos do Ativo e Passivo

Fonte: Adaptado de La Rosa; Nowacki (2009, apud BARBOZA, CARLIN E VICTOR, 2009, p. 4)

c) Orçamento

O orçamento representa um artefato de gestão que explica as intenções da empresa em termos financeiros.

Orçamento “é a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da organização para um determinado período”, na visão de Horngren (2000, p. 125). O mesmo autor chama atenção em relação ao uso, quase mundial, desse artefato e afirma que os orçamentos forçam os gestores a olhar para frente, o que os põe numa posição mais adequada para aproveitar oportunidades.

Atkinson (2000) conceitua orçamento como uma ferramenta que induz a gestão a tomar decisão e destaca como exemplo, a situação onde o planejamento orçamentário sinaliza que o potencial de vendas excede seu potencial de produção e que a mesma pode trabalhar na direção do aumento da capacidade real de produção.

Sabe-se que os pontos críticos relacionados à preparação das peças orçamentárias são a preparação técnica dos atores principais e a própria gestão do negócio.

Frezatti (2000) afirma que há três pontos que devem ser considerados para o sucesso de um planejamento orçamentário: conhecimento do negócio, conhecimento da técnica de planejamento e controle e clareza quanto ao que esperar em termos de resultado.

Para Maher (2001), o orçamento está presente em toda a cadeia de valor, desde a etapa de P&D (pesquisa e desenvolvimento) até o atendimento ao cliente, dentro do objetivo de maximizar o que não agrega valor, podendo ser usado como artefato de incentivo aos empregados e gestores. Complementa afirmando que o mesmo se reveste como ponto focal na manutenção de campanha na direção correta em toda corrente de valor, sendo um artefato pelo qual a administração divulga suas idéias.

Infere-se, pela literatura referenciada, que o orçamento precisa ter o envolvimento dos colaboradores, vínculo próximo ao planejamento estratégico, desde a fase inicial até a execução.

d) Descentralização

Muitas empresas, para se tornarem mais ágeis, implantaram estruturas funcionais descentralizadas em centros ou células de responsabilidades, nos quais os gerentes possuem maior liberdade para tomar decisões pertinentes à unidade de negócio que estiver sob a sua responsabilidade (ATKINSON, 2008).

A redução dos níveis hierárquicos e da burocracia leva a um processo decisório mais ágil e libera a alta administração para trabalhar em atividades mais estratégicas, o que está sintonizado com os anseios do mundo empresarial global.

Na visão de Guerreiro (1991), a partir de um determinado nível de complexidade da organização, a descentralização deixa de ser uma opção e se torna uma exigência de gestão para a garantia da continuidade da organização.

Johnson e Kaplan (1991 apud PEREIRA, 2008) ressaltam que, em situações que o ambiente externo é instável e complexo, haverá uma demanda maior de controle e tomada de decisão mais descentralizada, em função da necessidade de conhecimento mais específico sobre variados assuntos.

2.4.3 Estágio III – Redução de perdas de recursos no processo operacional

O terceiro estágio definido pelo IMA é chamado de estágio de “Redução de perdas de recursos no processo operacional”, no qual dá-se ênfase, além do controle e planejamento, na

redução de perdas. Dentre os artefatos que podem ser classificados neste estágio, observam-se:

a) Custeio Baseado em Atividade (ABC)

O Custeio ABC, que também recebe o nome de contabilidade baseada em atividade, é uma proposta dos americanos Robert Kaplan e David Cooper, apresentada na década de 80, cujo objetivo primeiro é suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo dos recursos, produtos, serviços. Bastante utilizado por proporcionar a oportunidade de um melhor gerenciamento dos custos, auxilia as organizações a se tornarem mais competitivas num mercado onde é cada vez melhor o número de concorrentes.

Sabe-se que o custeio ABC foi auxiliado fortemente pelo desenvolvimento da tecnologia da informação, já que ele exige grande volume de dados a serem processados. Esta análise identifica as atividades estratégicas para que haja uma melhor compreensão de como os custos se comportam.

Martins (2003) destaca que o custeio ABC procura minimizar as distorções provocadas pelo rateio despótico dos custos indiretos.

Nakagawa (2001) afirma que se trata da combinação de pessoas, tecnologia, materiais, métodos, ambiente, de forma adequada, que tem como objetivo a produção.

Para Atkinson *et al.* (2000), o custeio ABC é uma prática que serve para medir os custos dos objetos como produtos, serviços e clientes, dentro de uma sequência, onde primeiro se atribui o custo dos recursos às atividades executadas pela empresa. Depois os custos são atribuídos aos produtos, serviços e clientes, que são beneficiados por estas atividades.

Horngren *et al.* (2000) afirmam que o ABC utiliza a idéia de direcionadores de custo para escolher os centros de custos indiretos a serem utilizados e o critério de alocação de preferência para cada centro de custo indireto.

Maher (2001) alega que para reduzir o custo de um produto, os administradores provavelmente precisam alterar as atividades que os produtos consomem e, nesta empreitada, o ABC pode ser muito útil.

Dentre as vantagens do custeio ABC, destaca-se uma informação mais limpa com a redução de rateios e a possibilidade de ser adotado em vários tipos de empresa. Há pontos negativos e, entre estes, ressaltam-se os gastos elevados com sua implantação, o número volumoso de dados a serem processados e a necessidade de reorganização da empresa.

b) Custeio Meta (*Target Costing*)

Iudícibus (1995) chama atenção para o fato que, no Brasil, até pouco tempo atrás, os desperdícios e ineficiências faziam parte do custo sobre o qual se acrescentava a margem de lucro.

Considerando que o preço é determinado pelo mercado e, em ambientes competitivos, o fator custo cresce em importância, nesse cenário, metodologias como o *target costing*, custo meta ou ainda custo alvo, se tornam estratégicos para a continuidade operacional dos negócios.

Para Beuren, Colauto e Rocha (2004), é um sistema focado para o mercado, onde o consumidor é um formador de opinião e este é usado como parâmetro para o desenvolvimento do processo de produção, agregando decisões de qualidade, custo e tempo na análise do custo de produção.

O custo meta, sob o olhar de Atkinson *et. al.* (2000), é o preço que os clientes estão dispostos a pagar por um produto menos o lucro desejado.

O custo-meta vislumbra integrar toda cadeia organizacional, desafiando o talento das pessoas e parte do desenho até o desenvolvimento do produto, passando inclusive pelo serviço de pós-venda. Martins (2003) destaca que a fase do planejamento é a responsável por mudanças substanciais na formação do custo do produto.

Maher (2001) ressalta que o custeio meta ou alvo representa uma abordagem metódica para a determinação do custo desejado de um produto.

Pode-se inferir que é o custo determinado com o qual um produto pode ser produzido e atingir os parâmetros de rentabilidade em longo prazo, ou seja, é o máximo do custo possível para aquele produto que a produção pode incorrer na geração do lucro.

c) *Benchmarking*

Os japoneses têm uma palavra chamada “*dantotsu*” que significa lutar para se tornar o “melhor do melhor”, com base num processo de alto aprimoramento que consiste em procurar encontrar e superar os pontos fortes dos concorrentes, com aplicação amplamente divulgada em companhias como a XEROX, FORD e a IBM.

O uso do *Benchmarking* é a procura por melhores práticas, em geral no setor industrial, que leva a um desempenho superior. É visto como um processo positivo e pró-

ativo, pelo qual uma empresa aprende como a outra faz uma atividade específica com a finalidade de melhorá-la, ou seja, uma comparação de desempenho entre dois sistemas.

Para Bogan (1996), é o método de identificar os melhores processos, as idéias inovadoras e os procedimentos de operação mais eficazes que conduzem a um desempenho superior.

Segundo Camp (1993), é a busca pelas melhores práticas que conduzem a uma empresa à maximização de performance empresarial. O autor, citando um executivo da *XEROX Corporation*, afirma que “*Benchmarking*” é o processo contínuo de medição de produtos, serviços e práticas em relação aos mais fortes concorrentes, ou às empresas como líderes em suas indústrias.

Cleto (2004, p. 2) define *Bechmarking* da seguinte forma,

um processo de identificação, compartilhamento e uso do conhecimento e das melhores práticas presentes em outras empresas, com o objetivo de possibilitar às participantes um desempenho superior em termos estratégicos, táticos e operacionais.

Continuando, o autor comenta que este artefato pode ser realizado com vistas à obtenção, documentação e informação das melhores práticas em quaisquer áreas de uma organização.

Observa-se que o *benchmarking* requer duas condições básicas: estabelecer metas usando padrões objetivos externos; e aprender de outros, aprender quanto e como.

O *benchmarking*, que analisa minuciosamente as melhores práticas de outras organizações, é conectado com o tempo atual e, imprescindível em momentos de renovação e transformação, o que leva uma organização a agregar valor e se diferenciar das demais no atual cenário econômico e social.

d) *Kaisen*

Kaplan (2000) define *kaisen* como termo japonês para melhoria contínua: melhora gradual, interminável; fazer melhor pequenas coisas; definir e alcançar padrões cada vez mais elevados. O mesmo autor ressalta que o objetivo,

não é a estabilidade do processo produtivo em relação a padrões de trabalho predeterminado, mas melhoria contínua dos processos críticos, fazendo os custos serem constantemente reduzidos em linha de produtos amadurecidos, sensíveis em termos de preço e não propensas a inovações de produtos (KAPLAN, 2000, p. 67).

O custeio meta e o *kaisen* são congruentes em relação ao objetivo: reduzir os custos durante o ciclo de vida do produto; a diferença reside no momento da aplicação.

Para Atkinson (2000), o custo meta é trabalhado nas fases de projeção e desenvolvimento do produto, e o *kaisen* é utilizado nas etapas posteriores de fabricação e serviços pós venda.

Na opinião de Maher (2001), o *kaisen* é o aperfeiçoamento contínuo de pequenas atividades, procurando continuamente reduzir custos de produção.

Complementando, Crosby (1990) afirma ser impossível compreender que a qualidade não custa dinheiro sem um método de mensuração capaz de avaliar custos como repetição do trabalho, sucata, garantia, inspeção e testes.

Fazendo uma ilação, os programas de qualidade, em sua concepção, se propõem a tornar as empresas competitivas, fazendo uso de melhorias contínuas em seus processos e necessitando materializar esses ganhos em termos econômicos.

e) *Just In Time* (JIT)

Além de técnica, como é conhecido no meio empresarial, o *just in time* trata de uma filosofia que aborda a gestão de materiais, gestão da qualidade, organização física dos meios produtivos, engenharia de produto, organização do trabalho e gestão de recursos humanos. Caracteriza-se pelo processo de “puxar” a produção a partir da procura, produzindo somente a quantidade exata nos momentos necessários. Popularizou-se como método *kanbam*.

A gestão da qualidade total passa pelo *just in time*, que enfatiza a estratégia de qualidade como um diferencial competitivo, segundo Pereira *et al* (2001).

Também conhecido como sistema Toyota de Produção, pode ser definido como um conjunto de estudos de trabalhos e de procedimentos de melhoras progressivas e permanentes no tempo e que mobiliza reflexão da coletividade para alcançar produtividade superior aos concorrentes. Pode ser visto simplesmente como processo de comprar ou produzir, nem mais nem menos, nem antes nem depois, e na qualidade desejada.

Nakagawa (1991, p. 27) ressalta que o “JIT tem como objetivo a redução de estoques não só da empresa em consideração, como também de seus fornecedores e clientes”, e que a *Total Quality Control* (TQC) está envolvida neste conceito.

Hansen e Mowen (2001, p. 529), em relação ao JIT e Qualidade Total, afirmam que os mesmos tratam de produzir artigos como se pretende que sejam e denominam isso de padrão robusto de defeito zero.

Na mesma linha de pensamento dos autores citados, Lubben (1989) esclarece que o planejamento de um sistema de manufatura JIT requer o entendimento dos objetivos e metas nas quais o JIT está baseado.

f) Teoria das Restrições

Baseado nas variáveis que envolvem a consecução da meta da organização empresarial Eliyahu Goldratt criou a Teoria das Restrições - TOC – *Theory of Constraints*, que se tornou de acesso público em 1984, com a edição do livro *A Meta*, do mesmo autor. CSILLAG (2001).

A Teoria das Restrições é um sistema de planejamento de produção, criado a partir da análise e reestruturação das restrições encontradas nas linhas de produção. Caracteriza-se por uma série de passos a serem implantados na organização, onde o planejamento, a execução e o controle são utilizados através da gestão das restrições, norteando-se pela premissa de que se deve atuar nas causas das restrições que impedem o sistema de alcançar sua principal meta, a maximização dos resultados e a rentabilidade do sistema como um todo (MOELLMA; ALBUQUERQUE; MARTINS, 2006, p. 89-105).

Goldratt e Cox (1986, p. 43) destacam que a Teoria das Restrições pode ser enquadrada dentro de uma visão sistêmica empresarial, desde que sejam reduzidas as metas de uma organização à questão de obtenção de resultados financeiros, quando dizem que a meta de uma empresa de manufatura é ganhar dinheiro.

Na visão de Dettmer (1997 apud SOARES *et al.*, 2006), a TOC é uma teoria prescritiva, ou seja, ajuda a identificar o que está impedindo uma melhor performance da organização e também o que deve ser feito e a forma de fazê-lo.

Conforme Cox e Spencer (2002), a TOC possui fundamentos que visam responder três perguntas fundamentais: o que mudar?; para que mudar?; e como provocar a mudança?

g) Planejamento Estratégico (PE)

Para gerir um empreendimento, são necessários instrumentos que torne a continuidade do negócio possível. Nesse cenário, o planejamento estratégico se coloca como aliado para cortar dificuldades e apoiar as empresas a ganharem destaque na administração.

Segundo Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001, p. 138), o planejamento estratégico:

[...] tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa do planejamento operacional. O

processo de planejamento estratégico contempla a análise das variáveis do ambiente externo (oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (pontos fortes e fracos).

Essa reunião de vetores estratégicos se propõe a proteger as organizações das ameaças e a capturar as oportunidades, fazendo uso dos pontos fortes e superando os pontos fracos.

Alday (2000) comenta o planejamento estratégico como metodologia que foi introduzida na segunda parte dos anos 1960, pelo professor Igor Ansoff, pesquisador membro do *Stanford Research Institute*, e pelos consultores do *McKinsey Consulting Co.* Em continuidade, ele traz um conceito proferido por Philip Kotler (1975, p. 98) que diz: “O planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação com o ambiente”.

Para Vergara e Corrêa (2004), exercitar o planejamento estratégico é uma espécie de procurar perceber mudanças atuais e potenciais no ambiente e na administração, e fazer a correta leitura para entender como estas afetam o sentido de direção.

Miranda (1993, p. 13) alerta:

Deve-se estar consciente de que um sistema estará sempre sujeito a desafios externos (descontinuidades, crises políticas, inflação, mudanças nos programas) e deve-se assumir tais transformações. Todo processo de planejamento é teleológico no sentido de que prevê novos cenários e é também flexível ao ponto de ajustar-se a desafios inesperados na sua implantação e/ou execução.

Anthony e Govindarajan (2001) dizem que há congruência entre os teóricos da administração contemporânea, no sentido de que a estratégia descreve o alvo geral em que uma organização deverá mover-se para atingir suas metas.

A palavra ‘estratégia’ tem sua origem no grego *strategía* e no latim *strategia*, e, segundo o Novo Dicionário da Língua Portuguesa (1986, p. 726), é a “arte militar de planejar e executar movimentos e operações de tropas, navios e ou aviões, visando alcançar ou manter posições relativas e potenciais bélicos, favoráveis às futuras ações táticas sobre determinados objetivos”.

Mintzberg (1994 apud OLIVEIRA; CAMEIRA; PROENÇA, 2004) apresenta uma postura contestadora ao afirmar que a abordagem tradicional, aplicada em criação de estratégias empresariais, sempre esteve atrelada à postura analítica do planejamento estratégico.

Segundo Porter (1986), há três estratégias: liderança no custo total; diferenciação; e enfoque.

A utilização da cadeia de valor e de informações de custos das atividades auxilia as organizações à captura de vantagens estratégicas no mercado em que atuam (MAHER (2001).

Maher (2001) é da opinião que atividades causam custos e, sendo assim, os gestores precisam tomar decisões pensadas, eliminando as atividades que não geram valor para a empresa.

Pode-se concluir que o planejamento estratégico nas empresas remete à possibilidade de aumentar os limites de segurança na tomada de decisão, por ser pautada num conjunto de indicadores internos e externos que influenciam de forma determinante o ambiente. Nesse cenário, para o administrador ou gestor, conhecendo os fatores operacionais e com uma correta execução do plano estratégico, fica mais fácil entender as necessidades de reação, antecipando e corrigindo os rumos da organização.

h) Gestão Baseada em Atividade (ABM)

A Gestão Baseada em Atividade (*Activity Based Management* – ABM) foi desenvolvida nos Estados Unidos, na década de 1990, e difundida mundialmente pelos trabalhos de Kaplan e Cooper.

A ABM se sustenta em três pilares: Gestão de Processo, Custeio Baseado em Atividade e Melhoria Contínua.

Para implantar a ABM, as organizações precisam ser estruturadas com foco em processo ou, no mínimo, entender quais são os principais processos e atividades que desenvolvem.

O custeio baseado em atividade (ABC) é o mais recomendado em função de sua metodologia, por quantificar os custos dos recursos usados pelas atividades e explicar como estes materiais e serviços são aproveitados no processo produtivo.

Segundo Ostrenga (1994), o custeio por ciclo de vida é a prática de se organizar os custos de acordo com estágios de vida de um produto ou serviço, e usar esse perfil para se tomar decisões a seu respeito.

Hansen e Mowen (2001, p. 73) afirmam que a “gestão baseada em atividade é o coração e a alma de um sistema contemporâneo de controle operacional”. A gestão baseada em atividade (ABM) foca na gestão de atividades e tem como objetivo melhorar o valor recebido pelo cliente e o lucro recebido pela organização ao fornecer este valor.

Player e Lacerda (2000, p. 25) definem o ABM como uma disciplina que se concentra na gestão de atividades como caminho para a melhoria do valor recebido pelo cliente e dos lucros alcançados com o fornecimento desse valor.

Sabe-se que o ABM usa uma visão de processo e se preocupa com os fatores que fazem com que os custos existam. Para Maskel (1996 apud MIRANDA; WANDERLEY; MEIRA, 2003), o ABM foi uma evolução natural do ABC. Pela primeira vez, os contadores gerenciais passaram a ter grande conhecimento dos processos da organização e dos custos a e associados.

O ABM objetiva o gerenciamento das atividades para aperfeiçoamento do processo de produção e inovação.

2.4.4 Estágio IV – Criação de Valor através do uso efetivo dos recursos.

O quarto estágio definido pelo IMA é chamado de estágio de “Criação de valor através do uso efetivo dos recursos”, no qual a ênfase acumula controle, planejamento, redução de perdas e amplia-se para criar valor através do uso efetivo dos recursos. Dentre os artefatos que podem ser classificados neste estágio destacam-se:

a) *Economic Value Added* (EVA)

O EVA é a medida de desempenho ligada diretamente à criação de riqueza ao acionista. Para Oliveira, Perez Jr e Silva (2007), é o indicador da tomada de decisão para a criação de valores para o dono do capital.

Trata-se de um modelo de gestão empresarial já praticado em muitas organizações, que foi patenteado por Stern Stewart & Company e que consiste na mensuração do lucro residual com o retorno sobre as taxas e o capital investido (ALVES, 2005, p. 67).

Stewart (1991) define “EVA” como uma forma de medida de renda residual da qual subtrai o custo de capital dos lucros operacionais que são gerados no negócio. O autor defende que o EVA seja usado como a base para implementar um sistema de administração financeira completamente novo e integrado.

Ehrbar (1999) disserta que o EVA não é simplesmente um desempenho; é mais do que uma simples medida de desempenho. É a estrutura para um sistema completo de gerência financeira e remuneração variável que pode orientar cada decisão tomada por uma empresa, do conselho de administração ao chão da fábrica.

Como pode ser observado, o conceito do EVA é uma forma útil de avaliação do desempenho empresarial, pois, com esta metodologia, espera-se que o administrador busque a remuneração tanto para o capital de terceiros, quanto para o capital dos proprietários.

b) Simulação

Roncálio e Bernard (2008, p. 2) definem simulação como sendo: “A simulação gerencial é também conhecida como jogos de empresas, jogos de negócio, ou simulação empresarial”. Prosseguindo, os autores destacam que o primeiro simulador empresarial foi desenvolvido nos Estados Unidos, com a finalidade de treinar executivos por volta de 1957, na Universidade de Washington, e que, no Brasil, as simulações são usadas por várias universidades como, por exemplo, a Universidade de São Paulo – USP e a Fundação Getúlio Vargas – FGV, desde 1965.

Para Santos (2007), os jogos de empresas representam uma das modalidades de simulação que, de forma holística, demonstram um modelo operacional e dinâmico de algum aspecto do mundo real. Esses modelos, desenvolvidos para operar de forma experimental, mas operativos e funcionais, tentam reproduzir uma situação real importante para o processo em curso.

Segundo Marques Filho, Pessoa e Aidar (2004), os jogos de negócio vêm do inglês *Business Game*, com similar na França, denominado de *Simulation de Gestion*, como uma espécie de simulador de um ambiente de negócio. Neste ambiente, os atores representam os executivos que analisam e avaliam os cenários fictícios de negócios e os impactos advindos das decisões tomadas.

Permite ainda que sejam feitas simulações ilimitadas do processo, atendendo desde grandes reposicionamentos de carteira ou simulando o impacto de ocorrências e desvios do processo fabril. Os processos de simulação possuem como características marcantes a velocidade em que são realizados, constituindo-se em poderoso artefato acessório à tomada de decisão.

Para minimizar os riscos envolvidos, o investidor deve ter a possibilidade de poder simular a operação a partir de um conjunto de premissas, de maneira a poder verificar, dentro de vários cenários, qual o melhor. Para a realização de uma simulação, é necessário o desenvolvimento de um modelo que represente o sistema a ser investigado. A simulação é uma seletiva representação da realidade, abrangendo apenas aqueles elementos da situação real que o autor considera relevante para seu propósito.

c) *Balanced Scorecard* (BSC)

O BSC é o núcleo de um modelo de gestão de estratégia. Trata-se de um instrumento que proporciona clareza, foco e alinhamento nas ações da organização; um processo gerencial que contribui para a transparência das informações gerenciais; um instrumento que descreve e comunica a estratégia para toda organização.

O BSC traduz a visão e a estratégia da organização em objetivos e medidas organizadas em quatro perspectivas: financeira, dos clientes externos, dos processos internos e do aprendizado e crescimento.

Kaplan e Norton (1997) ressaltam que as empresas da era da informação estão baseadas em um conjunto novo de premissas operacionais: processos interfuncionais; ligação com clientes e fornecedores; segmentação de clientes; escala global; inovação e trabalhadores do conhecimento.

Essa metodologia, criada por Kaplan e Norton (1997), é representada por um conjunto de indicadores (medidas) e mostradores (gráficos) de um quadro de controle da empresa.

Segundo Horngren (1985), para evitar problemas de implantação do BSC, deve-se considerar que as relações de causa e efeito não são precisas e, por isso, tentar executar ações que afetem diversos indicadores, simultaneamente, é inadequado.

Para Maher (2001, p. 751), o BSC “é um conjunto de metas e resultados que mostram o desempenho de uma organização no atendimento dos objetivos que se relacionam com seus *stakeholders*”.

Na visão de Crepaldi (2004), o BSC é um sistema de gestão estratégica que permite a tradução da visão, missão e desejos estratégicos da organização, em objetivos materiais e mensuráveis.

Revisando os primeiros conceitos de BSC, na década de 1990, e estabelecendo uma comparação com o momento atual das organizações, nota-se que o BSC mudou. Passou de um conjunto de indicadores que proporcionam aos gestores uma visão compreensiva do negócio, para um sistema de gestão que traduz a estratégia da empresa em um conjunto coerente de indicadores.

O nome desta ferramenta se dá pelo equilíbrio entre os indicadores, ou seja, por fazer um balanço entre os relacionamentos externos, com acionistas e clientes, e os relacionamentos internos, dos processos, capacitação, inovação e crescimento, devendo haver equilíbrio entre os indicadores de resultados.

d) Gestão Baseada em Valor – VBM

O conceito de *Value Based Management* (VBM), conforme definido por Copeland et al. (2000), trata a VBM como um processo de integração cujo foco principal é melhorar o processo de tomada de decisões estratégicas e operacionais na organização como um todo, tendo como ponto de partida a ênfase atribuída aos principais *value drivers* da empresa.

Maximizar valor para o acionista é o principal objetivo definido pela VBM, ou seja, elevar ao máximo o valor econômico agregado ao investidor.

Hansen e Mowen (2001, p. 495) afirmam que o valor para o cliente é “a diferença entre a realização e o sacrifício, onde a realização é o que o cliente recebe e o sacrifício é aquilo de que ele abdica”. Os mesmos autores ainda acrescentam que os custos, os quais adicionam valor, são os únicos em que uma organização deve incorrer.

Para Atkinson *et al.* (2000, p. 649):

Como o retorno sobre o investimento, o valor econômico adicionado avalia a receita relativa ao nível de instrumento requerido para ganhar aquela receita. Ao contrário do retorno do investimento, porém, o valor econômico adicionado não motiva os gerentes a rejeitar investimentos que possam ganhar mais que seu custo de capital. Sob o critério do valor econômico adicionado, é pedido aos gerentes que façam tudo que for necessário para tornar o valor econômico adicionado o maior possível.

A gestão baseada em valor poderá tornar viável a implantação de um enfoque que permita à empresa concentrar esforços nos seus elementos críticos para criar valor.

Ressalta-se que a aplicação integrada das metodologias do ABC com o EVA, leva a uma gestão baseada no valor, onde a tomada de decisão conduz a criação de valor.

Como se pode observar vários são os artefatos da contabilidade gerencial. Alguns deles utilizam sistemas de contabilidade gerenciais mais complexos e outros sistemas mais simples. Esses ambientes de aplicação, ora complexos ora mais simples, propiciaram uma nova classificação dos artefatos da contabilidade gerencial

A pesquisa de Soutes (2006), utilizando os trabalhos com os estágios apontados pelo IMA – Institute of Management Accountants, com a segregação apresentada por Sulaiman *et al.* (2004) e com a distribuição feita por Soutes e De Zen (2005), classificam os artefatos como tradicionais e modernos da seguinte forma:

- a) Artefatos tradicionais: aqueles relacionados aos estágios I e II, classificados segundo o IMA;
- b) Artefatos modernos: os artefatos relacionados nos estágios III e IV, segundo o IMA.

Nessa mesma linha, autores como Coad (1999), Soutes e Guerreiro (2007), propuseram a segregação dos artefatos utilizados pela contabilidade gerencial entre artefatos tradicionais e modernos.

Coad (1999) cita como abordagens modernas da contabilidade gerencial as seguintes ferramentas: ABC, gestão baseada em atividades (ABM), contabilidade de ganhos, custeio do ciclo de vida, gestão estratégica de custos para a cadeia de valor, avaliação contábil do posicionamento competitivo, medidas qualitativas de desempenho, *balanced scorecard*, custeio meta e custeio *kaizen*.

Soutes e De Zen (2005) também incluem como artefatos modernos de contabilidade gerencial o modelo de Gestão Econômica – GECON. Segundo Soutes (2006), o GECON apura o resultado econômico por centros de resultado, tendo como uma das variáveis o cálculo do custo financeiro dos estoques.

O Gecon, destacado como um artefato do estágio IV, conforme Soutes e De Zen (2005), é uma proposta de gestão de administrar por resultados econômicos que reúne conceitos interligados dentro de uma visão holística sistêmica. Tem ainda como objetivo a eficácia da organização empresarial e é composto de um modelo de gestão empresarial, um sistema de gestão empresarial, um modelo de decisão, mensuração e informação do resultado econômico, e tem como suporte um sistema de informações que é utilizado para a avaliação econômico-financeira.

Para Catelli (2001), o objetivo principal do Gecon é refletir, econômica e financeiramente, o que ocorre nas atividades operacionais da organização. Sendo assim, o principal foco do sistema está nas atividades, voltado, principalmente, para a eficácia empresarial.

Na visão de Peleias (2003), o Gecon apresenta uma questão de destaque na edificação do seu modelo que é conhecer a forma como os gestores decidem. A partir desses dados, identificam-se as informações que precisam e como devem ser mensuradas. O sistema Gecon prega a importância de oportunizar um sentimento organizacional embasado na motivação, na responsabilidade e na participação das pessoas, especialmente dos gestores.

Para Cavenaghi (1996), o Gecon identifica o indicador mais adequado para medir a eficácia da empresa e considera o valor real da empresa como a diferença entre o patrimônio líquido e a expectativa do fluxo de benefícios futuros esperados.

Ressalta-se a importância e a abrangência do trabalho do IMA - Institute of Management Accountants (IFAC, 1998), que foi a base que desencadeou novas pesquisas, com óticas diferentes, focos e preocupações que merecem ser mencionadas como, por

exemplo, no Brasil, a pesquisa de Soutes e De Zen (2005), que trabalharam com a segregação dos artefatos em tradicionais e modernos, conforme apontado a seguir.

2.5 Artefatos Modernos e Artefatos Tradicionais

Ittner e Larcker (1995), Chenhall e Langfield, Smith (1998), Coad (1999), Sulaiman (2004) e Soutes e De Zen (2005), citados por Soutes e Guerreiro (2007), propuseram segregações dos artefatos utilizados pela Contabilidade Gerencial.

Essas segregações têm fundamento nos enfoques tradicionais e não tradicionais dos sistemas de contabilidade gerencial, conforme,

[...] sistemas de contabilidade gerencial tradicionais, aqueles que fornecem informações financeiras agregadas relativamente infrequentemente, controle operacional baseado em orçamento padrão e sistemas de remuneração vinculados primeiramente, em performance financeira.

Em contrates, sistemas não-tradicionais, aqueles que fornecem medidas físicas de performance operacional mais oportunamente e sistemas de remuneração mais focados em medidas não financeiras. WIDENER (2004, P. 380 APUD SOUTES 2006, P. 38):

Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004, apud SOUTES, 2006) realizaram estudo para examinar o uso das técnicas de contabilidade gerenciais, consideradas tradicionais e modernas em quatro países asiáticos: Cingapura, Malásia, China e Índia. Na classificação destes autores, ferramentas como custeio-padrão, análise de custo/volume/lucro, retorno sobre os investimentos e orçamentos foram classificados como artefatos tradicionais. Gestão da qualidade total, ABC, custeio meta e *balance scorecard* foram considerados artefatos modernos. A pesquisa desses autores aponta ainda evidências de que há uma ausência do uso das ferramentas consideradas modernas nestes quatro países.

Para fins desse trabalho e de acordo com os estudos já mencionados, considera-se artefatos modernos e artefatos tradicionais da contabilidade gerencial aqueles apresentados no Quadro 6.

Artefatos Tradicionais	Custeio por absorção
	Custeio variável
	Custeio padrão
	Preço de transferência
	Orçamento
Artefatos Modernos	ABC
	Custeio meta
	<i>Benchmarking</i>
	<i>Kaizen</i>
	Teoria das restrições
	Planejamento estratégico
	ABM
	EVA
<i>Balanced scorecard</i>	

Quadro 6 - Artefatos Tradicionais e Modernos da contabilidade gerencial

Fonte: Soutes e De Zen (2005)

Casado, Frezatti e Guerreiro (2004) afirmam que as características marcantes do ambiente social e empresarial contemporâneo estão estruturadas em pontos que incentivam transformações, ou seja, as organizações são levadas a introduzir processos profundos de mudanças na sua forma de agir, na gestão de negócios, nos elementos gerenciais e na contabilidade gerencial.

Continuando, Casado, Frezatti e Guerreiro (2004, p. 23) afirmam:

A despeito da existência de fortes fatores motivadores, facilitadores e catalisadores para a modernização da contabilidade gerencial, ela pouco tem se modificado. Diversos autores e pesquisadores têm alertado para o problema do que se pode denominar de “estabilidade da contabilidade gerencial”, chamando a atenção para o fato de que a pesquisa contábil tem tido pouco impacto na prática empresarial e para as diferenças existentes entre o que diz a teoria e o que é feito na prática. Diversos trabalhos desde o início da década de 90, de forma direta ou indireta, abordam esse tema, destacando-se Otley (1985), Choudhury (1986), Johnson e Kaplan (1987), Edwards e Emmanuel (1990), Cohen e Paquette (1991), Brigh et al. (1992), Emore e Ness (1991), Green e Amenkhienan (1992), Ask e Ax (1992), Drury et al. (1993), Scapens e Roberts (1994), Scapens (1994), Covaleski et al. (1996), Evans e Ashworth (1996), Libby e Waterhouse (1996), Granlund e Lukka (1998), Burns (2000), Burns e Scapens (2000) e Granlund (2001).

Scherer (2006), citando vários autores - (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999), (WATTS; ZIMMERMANN, 1986) -, discute a questão da abordagem positiva da contabilidade, que direciona seu foco em prever o impacto de algumas práticas contábeis e em explicar sua aplicação pelas empresas.

Zan (2006), para diagnosticar eventuais problemas na implantação de artefatos de Contabilidade Gerencial nas organizações, trabalhou com a Teoria Institucional, fundamentada na obra de OLIVER (1991), SCOTT (2001) e DiMAGGIO, e POWELL (1991).

Scott (2001 apud ZAN, 2006) afirma que, do ponto de vista da perspectiva institucional, artefatos são transmissores dos valores institucionais, são produtos da ação humana, são ainda *hardwares*, *softwares*, tecnologias ou idéias.

Nesse contexto, muitas pesquisas abordando o tema foram aplicadas em várias partes do mundo, conforme pode ser visto na próxima subseção.

2.6 Pesquisas sobre os Artefatos da Contabilidade Gerencial

Diversas pesquisas sobre a utilidade e os benefícios dos artefatos já foram desenvolvidas no Brasil nos últimos anos. A seguir, são relacionados e comentados alguns dos principais resultados alcançados nesses estudos.

Soutes (2005), em sua pesquisa norteada para verificar se as empresas brasileiras utilizam artefatos modernos de contabilidade gerencial, observou as empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC/FIPECAFI-SERASA – Troféu Transparência e as 500 Melhores e Maiores empresas em vendas, ano base 2004. O resultado permitiu extrair as seguintes conclusões (SOUTES, 2005):

- a) 66% das empresas indicadas ao Prêmio ANEFAC/FIPECAF-SERASA e 52% das empresas listadas entre as 500 Melhores e Maiores utilizavam artefatos modernos de Contabilidade Gerencial;
- b) as empresas que utilizavam artefatos modernos apresentaram desempenho diferenciado em relação às empresas que apresentaram artefatos tradicionais.
- c) em relação ao porte, a média dos dois grupos de empresas, empresas com artefatos modernos e tradicionais, foram estatisticamente iguais; e

- d) não foi possível identificar relacionamento entre setor econômico e a utilização dos artefatos modernos, assim como não foi possível afirmar que existe relacionamento entre controle acionário e utilização de artefatos.

Miranda (2005) realizou pesquisa entre as organizações do Terceiro Setor na região Metropolitana do Recife, com o objetivo de analisar as práticas de Contabilidade Gerencial. Foi constatado que as práticas, em sua maioria, se resumem ao uso do conjunto de demonstrações financeiras, balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração de origens e aplicações de recursos, demonstrações das mutações do patrimônio líquido e notas explicativas. Esta pesquisa ainda revelou que 95% dos respondentes utilizam as informações contábeis para prestar contas a financiadores e para controle da organização, e 61,90% para fins fiscais, o que se pode inferir que estas empresas usam artefatos tradicionais de contabilidade gerencial, resultado diferente do encontrado por Soutes e De Zen (2005).

Soutes e De Zen realizaram pesquisa para identificar quais artefatos da contabilidade gerencial eram utilizados por um grupo de profissionais que estavam cursando MBA em Controladoria. Os principais resultados obtidos revelam que (SOUTES; DE ZEN, 2005):

- a) da amostra selecionada, 90% utilizavam orçamento anual e 43% usam o orçamento de capital. Em relação ao uso de artefatos, destacaram-se as técnicas quantitativas (previsões e simulações);
- b) 61% afirmaram que usavam custeio por absorção, 70% utilizavam a análise por centro de responsabilidade e, em relação à avaliação de desempenho, ficou constatado que o *benchmarking* é o mais utilizado.

Em 2005, Frezatti realizou estudos para responder a seguinte questão: Qual o nível de aderência que as empresas brasileiras de médio e grande porte têm em relação ao arcabouço dos elementos da contabilidade gerencial? O autor obteve como resposta que os agrupamentos de perfis da contabilidade gerencial são importantes no entendimento do *status quo* das organizações, e também pela tentativa de previsão de tendências ou, até mesmo, de oportunidades, e enumera alguns comentários (FREZATTI, 2005):

- a) a economia brasileira é composta de organizações que vivem diferentes estágios da contabilidade gerencial e que são significativas tais diferenças;
- b) há uma consistência forte entre as questões estratégicas e táticas;

- c) os elementos analisados podem ser segregados em tradicionais e modernos, também denominados de mais avançados.

Soutes e De Zen (2005), usando a pesquisa feita pelo IMA – *Institute of Management Accountants*, publicado pelo IMAP 1 – *Institute of Management Practices*, que identificou quatro estágios da contabilidade gerencial dentro de uma ordem cronológica, trabalharam com uma conotação de estágios de evolução e realizaram estudos entre profissionais da área contábil-gerencial, que cursavam pós-graduação no ano de 2004, sobre a situação das suas empresas.

Os principais resultados apontaram (SOUTES; DE ZEN, 2005):

- a) que as empresas em relação ao estágio I, denominado de Determinação dos Custos e Controle Financeiro, estão plenamente consolidadas;
- b) o segundo estágio, denominado de Informação para Planejamento e Controle Gerencial, embora usando número menor de artefatos, está próximo de ser consolidado;
- c) no terceiro estágio, denominado de Redução de Perdas e Recursos em Processos Organizacionais, alguns artefatos se revelaram plenamente consolidados como *benchmarking*, enquanto outros, com uso menor, não foi possível afirmar que o estágio está consolidado;
- d) no quarto estágio, denominado de Criação de Valor através do Uso efetivo de Recursos, apenas um percentual pequeno de empresas estava usando os artefatos listados neste grupo.

Outras pesquisas internacionais semelhantes citadas por Soutes e De Zen (2005):

- a) Estônia: por Haldma e Lääts (2002), em 62 empresas, onde os resultados apontaram em 54,8% o uso de custeio por absorção e 38% o uso de custeio variável;
- b) Singapura: por Williams e Seaman (2002), junto a 232 empresas de porte médio, onde a principal informação constatada é a melhoria indireta da performance dos departamentos em função do uso de práticas de informação gerencial;
- c) EUA: por Cagwin e Bouwman (2002), entre 204 empresas auditadas pela IIA – *Institute Internal Auditors*, onde ficou constatado que 47 utilizavam o custeio ABC.

Além destas, Soutes (2006) destaca pesquisas realizadas na Noruega, Inglaterra, Austrália, Nigéria, Nova Zelândia, Reino Unido, Malásia, China, Índia e Polônia. Com elas,

conclui-se que o uso de técnicas tradicionais permanece forte e que o uso de artefatos criados mais recentemente é menor.

Teixeira *et al.* (2009), usando a mesma metodologia aplicada por Soutes e Guerreiro (2007), realizaram estudos com as 200 maiores empresas do estado do Espírito Santo, segundo classificação da revista Findes, edição de 2007, considerando os dados financeiros do período de 2006 a 2007 e tendo como questão o uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial e a relação entre utilização de tradicionais e modernos artefatos com o êxito econômico. O questionário foi aplicado aos gestores das empresas que são responsáveis pelo processo de tomada de decisões. Os resultados apontaram para o uso de artefatos considerados tradicionais e não foram encontrados indícios de relação entre a utilização dos artefatos e o êxito econômico das empresas selecionadas na amostra.

Verifica-se, em quase todas as pesquisas, que não existe um consenso entre o uso e classificação dos artefatos da contabilidade gerencial. Desse modo, pode-se ainda inferir que o mais importante é o entendimento de que a contabilidade gerencial está em constante processo de evolução, com indicadores de mudança, de foco e objetivo.

Na seção seguinte, apresenta-se uma revisão da literatura, com escopo limitado em alguns aspectos sobre a formação dos consórcios de empresas, visando caracterizar esse tipo de entidade que é o objeto de análise dessa pesquisa.

3. CONSÓRCIOS

Os consórcios representam um instituto ligado ao aspecto de concentração de empresas que exige, além da soma de recursos, esforços de mais de uma empresa que atenda, ao mesmo tempo, os aspectos de concentração temporária, porque têm vigência durante o tempo do empreendimento e desfazem-se quando termina o interesse do objetivo comum.

A essência do consórcio está na autonomia de todos que se unem e comungam de um objetivo empresarial.

Esta seção apresenta o referencial teórico da matéria em voga, mostrando a evolução da prática consorcial, os tipos de sociedades preconizadas no Novo Código Civil, aspectos jurídicos sobre os consórcios, uma abordagem contábil e tributária, aspectos que caracterizam os consórcios públicos e privados, e, fechando a seção, os aspectos administrativos e operacionais.

3.1 Abordagem conceitual

No atual momento econômico mundial, onde a globalização dita regras, os grupos de sociedades, entre eles os consórcios, constituem-se em um processo estratégico importante nas organizações empresariais. Trata-se de um grupamento de entes empresariais, por meio da concentração, e orientados por uma direção compartilhada sem haver a necessidade da figura de fusão de bens, direitos e obrigações, e, ainda, mantendo a personalidade jurídica individual de cada membro. Estes grupamentos de empresas miram a realização de uma missão, através de uma visão comum e políticas acordadas. Dentre estes grupamentos, os consórcios assumem uma característica própria que é norteadada pelo processo de cooperação, onde sua marca mais forte é o fato das empresas serem obrigadas a estabelecer um período de existência, podendo, ao término, ser renovado.

No contexto da filosofia do associativismo, os grupos de sociedades se portam como uma das melhores alternativas entre as técnicas comerciais disponíveis.

A palavra Consórcio, que tem sua origem na palavra anglo-francesa *consortium*, pode ser entendida por vários significados: reunião, associação ou combinação. Trata-se de um mecanismo alternativo para aquisição, industrialização e ou comercialização de bens e serviços, tendo como pilares a união e confiança das empresas e pessoas, em grupo fechado, cuja operação convencionou-se chamar de consórcio.

O fenômeno denominado de “empresas multinacionais”, que se destacam pelo poderio de suas estruturas, denominado, na Alemanha, como *Konzern* e *Holdings*, e desenvolvido nos Estados Unidos, na força da economia de escala, tem necessidade de juntar-se para acelerar o desenvolvimento tecnológico, bem como incrementar seus processos produtivos. São conceitualmente chamados de grupos de sociedades.

Comparato (1983, p. 355-356) sustenta:

[...] não há como negar, entretanto, que os grupos econômicos foram criados, exatamente, para racionalizar a exploração empresarial, harmonizando, e mesmo unificando, as atividades das várias empresas que os compõem. É graças a essa racionalização administrativa que o lucro marginal é elevado, com a baixa do custo unitário da produção. Eles proporcionam a criação de economias internas de escala, já assinaladas pelos economistas desde o início do século... A empresa isolada é atualmente, uma realidade condenada, em todos os setores, máxime naqueles em que o processo está intimamente ligado à pesquisa tecnológica.

Machado (2009) afirma que, do ponto de vista jurídico e etimológico, consórcio significa a união ou associação de dois ou mais entes de mesma natureza. O consórcio não é um fim em si mesmo, trata-se de um instrumento, um meio, uma forma usada para resolução de problemas e a realização de objetivos comuns, através da utilização compartilhada de recursos humanos, materiais e financeiros.

Usando as palavras de Bulgarelli (1997, p. 303), um consórcio representa,

a união de empresas para determinados fins, conservando cada uma a sua personalidade jurídica e autonomia patrimonial, chamados grupos de coordenação, em que não se verifica o controle por parte de nenhuma das participantes sobre as demais.

A união de esforços das empresas objeto do consórcio, em função de um interesse econômico comum, traz benefícios a cada um dos parceiros, tornando a atividade mais célere.

Os consórcios de empresas configuram-se em fórmulas de concentração de característica temporal, com bastante flexibilidade, criando uma nova estrutura organizacional que representará esse agrupamento, sem, contudo, intervir na personalidade, ou seja, na identidade de cada consorciada, onde todas são juridicamente independentes.

Essa racionalização de esforços das empresas, com a formação dos consórcios, provoca várias vantagens por meio da mobilização de capacidades específicas, tornando-as mais eficazes na realização do objeto comum.

Para Moreira (2009), consórcio é o modo usado de organização empresarial que representa uma forma de integração empresarial que estabelece uma relação coordenada de

interesses autônomos, pautado em um fim específico e também comum, ou seja, destina-se a um objetivo certo e dirigido, na busca de benefícios às pessoas que o constituem.

Segundo Carvalhosa (2003, p. 386), o consórcio constitui “uma comunhão de interesses e de atividades que atende a específicos objetivos empresariais, que se origina nas sociedades consorciadas e delas se destacam”.

Importante destacar que, no Brasil, consórcio também é a forma de designar as associações ou fundos mútuos. Criados com a intenção de captar poupanças para aquisição de bens de qualquer natureza, sujeitos à disciplina de órgãos reguladores como, por exemplo, a Receita Federal do Brasil (antiga Secretaria da Receita Federal) – Decreto nº 70.951, de 1972 (temática que não se insere neste trabalho).

Carvalhosa (1977) classifica o movimento de concentração de empresas no Direito Brasileiro em dois grandes blocos, sendo o primeiro o que provoca a perda da autonomia individual das empresas, por fusão ou incorporação, ou seja, uma união absoluta. Já no segundo bloco estão as associações temporárias, onde se encontram os consórcios, modelo em que as consorciadas não perdem sua autonomia individual. A estrutura legislativa nacional adotou como base para os consórcios o modelo das *joint ventures* norte-americano.

Segundo entendimento de Sabage (2002), o grupo de sociedades pode resultar em três diferentes situações:

- a) Os grupos de fato – Estabelecidos entre sociedades coligadas ou entre a controladora e a controlada, onde a legislação brasileira (Lei das Sociedades por Ações - Lei n. 6.404/76, em seus artigos 247 e 250) propõe a garantia da transparência nas relações, através de regras próprias sobre as demonstrações financeiras;
- b) O grupo de direito – Conjunto de sociedades cujo controle é titularizado por uma organização brasileira, líder ou comandante, e que, mediante acordo, formalizam esta parceirização empresarial;
- c) Consórcio – Formado quando duas sociedades querem combinar esforços e recursos para desenvolver empreendimento comum.

As principais peculiaridades atribuídas a estes agrupamentos empresariais são: manutenção das personalidades jurídicas das empresas vinculadas, manutenção de seus patrimônios e direção unitária de interesses.

Existem várias razões de economia interna, de macro estratégia empresarial, ou até de ordem tributária (planejamento fiscal) que, muitas vezes, não recomendam a agregação do investimento sob a forma de uma sociedade comum, nem mesmo via empresa *holding*.

O contrato de consórcio é denominado de contrato consorcial ou ato consorcial, certo número de pessoas materializa um grupo de interesses, criando obrigações recíprocas e condições específicas para atingir uma finalidade empresarial comum.

Há duas modalidades de consórcio:

- a) Operacional – visa a agregação de meios para a realização de uma finalidade própria;
- b) Instrumental – para contratação de obras e serviços de terceiros.

A formação do consórcio é feita para um empreendimento específico e não para a realização de todas as atividades das empresas que o constitui.

Os consórcios ainda podem ser segregados em abertos ou fechados. São denominados abertos aqueles que permitem a entrada de uma nova sociedade que queira fazer parte do consórcio no decorrer do prazo de sua duração, e fechados são aqueles cujo contrato consorcial veta claramente o ingresso de novas empresas no grupamento empresarial.

Cabe destacar que as consorciadas não são extintas ao formarem um consórcio. Elas continuam livres para realizarem o negócio que desejarem ou quiserem fora do consórcio.

Os principais tipos de consórcio são constituídos para:

- a) Execução de grandes obras de engenharia;
- b) Atuação no mercado de capitais;
- c) Acordos exploratórios de serviços de transporte;
- d) Exploração de atividades minerais e correlatas;
- e) Atividades de pesquisa ou uso comum de tecnologia;

Licitações públicas.

A associação consorcial poderá ocorrer entre empresas de tipos societários diferentes, inclusive organizações brasileiras com outras estrangeiras. Nesse caso, a brasileira deverá ter a liderança se o consórcio estiver situado no Brasil.

Quando o ato consorcial se concretiza entre empresas cujo objeto social é igual, ele é chamado de homogêneo; e quando se processa entre empresas que atuam em segmentos diferentes, é denominado de heterogêneo.

O consorciamento é um tipo de sociedade horizontal, ou seja, não há hierarquia, nem subordinação entre as empresas contratantes do consórcio. As decisões são coletivas e previstas de forma específica no contrato celebrado entre as consorciadas.

Ressalta-se que a personalidade jurídica das consorciadas jamais se confunde com o consórcio, pois os objetivos das consorciadas são mais amplos e são caracterizados pela indeterminação de tempo de vida.

As responsabilidades são solidárias dos integrantes pelos atos praticados em consórcio, porém, há a figura da empresa líder, estabelecida e eleita conforme prescrito no contrato, a qual é a responsável pela administração do consórcio. A organização que gerencia, ou seja, a líder tem entre suas funções representar as demais consorciadas frente à Administração Pública e a terceiros, sendo também responsável pela escrituração contábil, prestação de contas e guarda dos livros e dos demais documentos comprobatórios das operações, conforme prazos legais.

3.2 Evolução histórica da prática consorcial

Conforme Sabage (2002), a economia capitalista marcada pela perene e agressiva concorrência é categórica para o aumento ou a redução do número de empresas. Este fato é uma das razões pela qual as organizações precisam priorizar a identificação de oportunidades capazes de garantir a inserção no mercado, melhorarem a produtividade, ascender dentro do país e conquistar outros mercados no âmbito internacional.

Corroborando nesse pensamento, Villarreal e Creuz (2005) afirmam que, por diversos motivos, razões e ocasiões, as empresas se unem para efetivar determinado empreendimento por meio de parcerias empresariais. Citando Borges (2004), Villarreal e Creuz (2005) observam que estas parcerias podem advir de diferentes formas societárias (sociedade em conta de participação e consórcios) e contratuais (distribuição comercial, representação comercial e agência, franquias empresariais, concessão comercial, mandato e comissão mercantil).

A idéia de consórcio tem sua base advinda do cooperativismo, que também procura somar esforços individuais para que todos possam se beneficiar. Para Hansen (1993, p. 18 e 19), “o objetivo principal do cooperativismo é corrigir o social através do econômico [...]”.

Não se sabe, ao certo, o lugar onde teve origem os consórcios; há fortes indícios dessa prática na Inglaterra por volta do século XVIII. Requião (1988, p. 285) afirma:

A evolução do capitalismo foi, entretanto, surpreendente. As empresas, sobretudo após a Primeira Grande Guerra, neste século, pelo dimensionamento, superaram a formação individualista do ‘capital da indústria’, para adotar sistemas de coligações de empresas. Passaram a se unir, sob a direção de órgãos coletivos e colegiados, os quais nem sempre são constituídos pelos detentores da propriedade dos capitais.

Lupatelli (1988) sustenta que, embora alguns autores afirmem que há indícios da existência do consórcio desde a antiguidade, de forma geral este fenômeno aparece mais associado à economia da livre concorrência.

Após a I Guerra Mundial, registrou-se uma evolução e um crescimento da economia, o que provocou alterações estruturais significativas no mecanismo de mercado e no instrumento da concorrência.

Durante a transição do capitalismo comercial para o capitalismo industrial, o movimento concentracionista tomou vulto e, associado à necessidade de limitação da concorrência, criaram um ambiente fértil para o surgimento dos cartéis e consórcios.

Esse ambiente de liberalismo econômico e a opção de poder contratar livremente possibilitaram a prática da livre concorrência, surgindo a figura jurídica dos acordos empresariais, numa defesa natural da sobrevivência e do fortalecimento das posições individuais, como reação da luta entre concorrentes onde os mais fracos são eliminados.

Observa-se, durante o século XIX, o fenômeno da internacionalização da economia, com impactos significativos para as empresas de países em desenvolvimento que precisaram enfrentar as grandes corporações de países industrializados e de atuação mundial.

A globalização exigiu das pequenas empresas, que têm limitações para competir de forma isolada, a adotar, em alguns casos, o instrumento do consórcio como recurso alternativo para unir esforços com objetivos amplos comuns, adquirindo uma inteligência criativa, pautada na segurança e solidez de um determinado segmento.

Na década de sessenta, o movimento concentracionista, ocorrido na economia brasileira, apoiou oportunamente o surgimento deste instituto de forma legalmente sistematizada e normalmente ligada à execução de obras públicas e de grandes investimentos.

No Brasil, são vários os casos de empresas que se uniram tornando-se Consórcios como, por exemplo, o consórcio de empresas liderado pela CSN – Companhia Siderúrgica Nacional, que venceu a privatização da CVRD – Companhia Vale do Rio Doce (atual Vale); o Consórcio Alumar, situado em São Luís e formado pela Alcoa Alumínio S/A, BHP Billiton S/A, Rio Tinto Alcan – RTA e AWA – Alcoa World Alumina, que se uniram para produzir alumínio primário; e o caso do Consórcio Jaraguá, através da Autoban, para fazer a exploração da Rodovia dos Bandeirantes.

Na área de reservas de petróleo e gás natural no Brasil, até meados de 1990, havia o monopólio da Petrobrás. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 09, regulamentada pela

Lei n. 9.478/97, permitiu que empresas não relacionadas ao governo pudessem explorar esse mercado. Uma das inovações desse instrumento legal foi a permissão para blocos econômicos, acomodados sob a instituição de consórcios públicos ou privados, poderem participar das concorrências para explorar esse mercado.

Cabe ressaltar, também, a parceria das empresas privadas com as universidades por meio de consórcios para incrementar o desenvolvimento de tecnologias e novos usos de materiais. Embora de forma muito tímida, o Brasil também dispõe de parceria dessa natureza, a exemplo da parceria formada entre o Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de SP - IPT e a Associação Brasileira de Alumínio - ABAL, denominado Consórcio Técnico.

Na área de ensino superior, encontram-se consórcios como o Consórcio de Rede Internacional de Educação à Distância - CREAD, integrado por vários países do Mercosul – Mercado Comum do Sul, com mais de 125 instituições consorciadas.

Lupatelli et al. (1998, p. 47) afirmam que, no contexto do crescimento da economia brasileira nas últimas décadas, principalmente nos anos 1960, situa-se a reiterada recorrência à figura do Consórcio de empresas, não raramente como pressuposto de solução emergente de dimensões inadequadas da empresa nacional, mediante às exigências do mercado, provocadas pela evolução da economia.

No Brasil, assim como em outros países, a parceria das empresas como forma de aliança estratégica, denominada pelo instituto do consórcio, também apareceu ligada à execução de obras públicas e aos grandes projetos de investimentos.

Sabage (2002) sustenta que, nos países europeus, estatísticas apontam que 70% do volume global de negócios da indústria ocorrem através de grupos de sociedades.

Teixeira (1979 apud COELHO, 1996, p.39) afirma que: “o instituto do consórcio responde a um imperativo da vida empresarial contemporânea”.

A introdução de novas filosofias da produção, a evolução da economia, a demanda acelerada dos processos de produção ditam o surgimento do consórcio como meio alternativo de associação não personificada.

Pelo exposto acima, deduz-se que o instituto do consórcio é típico empreendedorismo, onde os consorciados ou parceiros concentram capitais e esforços de forma cooperativa, minimizando riscos e potencializando lucros. Este contexto tem a finalidade de viabilizar o desenvolvimento de atividade específica sem os elevados custos de estrutura física, industrial ou comercial, com a instalação de estabelecimento na realização da empresa.

3.3 Tipos de Sociedades no Novo Código Civil – NCC

Para contextualizar os aspectos jurídicos sobre esta forma societária, destacam-se alguns aspectos conceituais sobre os tipos de sociedades relatadas no Novo Código Civil-NCC (Lei nº 10.406/02, que revogou a primeira parte do Código Comercial, que datava de 1.850 – “Do Comércio em Geral” e definia as sociedades comerciais).

O Novo Código Civil – NCC preocupou-se em ampliar e atualizar o conceito de Direito Comercial que estava restrito à disciplina das empresas que praticavam atos de comércio, com a finalidade de lucro para Direito Empresarial. Assim, procurou regulamentar a atividade das empresas que praticam quaisquer atividades econômicas, exceto a intelectual, para a produção ou circulação de bens e serviços.

As pessoas jurídicas, em relação aos aspectos econômicos, podem ser: Associações ou Sociedades. O NCC, no artigo 53, dispõe: “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizam para fins não econômicos”. São exemplos dessas associações:

- a) Sociedades Simples – É a pessoa jurídica que realiza atividade intelectual de natureza científica, literária ou artística, cujo contrato social é inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas;
- b) Sociedades Empresariais – Ashikaga (2003) define como sendo aquelas que se enquadram no conceito de empresa, devendo ter inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis (Junta Comercial).

Os tipos de sociedades são:

- a) Sociedade em nome coletivo – tipo de sociedade que exige que os sócios, com responsabilidade solidária e ilimitada, sejam pessoas físicas;
- b) Sociedades em Comanda Simples – Empresa de capital fechado, formada por sócios comanditados que participam da empresa com capital e trabalho, e respondem ilimitada e solidariamente; e também sócios comanditários que participam somente com capital e com responsabilidade ilimitada;
- c) Sociedade Anônima – Regulamentada pela Lei n. 6.404/76, é o tipo societário mais usado, principalmente por grandes empresas. O capital é formado por ações, onde o

acionista tem responsabilidade limitada e não solidária. Os acionistas controladores respondem pelos atos de gestão, inclusive abusos se houver;

- d) Sociedade em Comandita por Ações - regulamentada pela Lei n. 6.404/76 (artigos 280 e seguintes), é de pouco uso, podendo ser de capital aberto ou fechado, caracterizada também por possuir sócios comanditados, que respondem ilimitadamente e que podem gerir os negócios; e sócios comanditários, que respondem limitadamente ao capital social e não praticam atos de gestão;
- e) Sociedade Limitada – é largamente utilizada no Brasil, em função dos sócios responderem de forma limitada ao capital social (cotas) e solidariamente pela integralização do capital social. Foi o tipo de sociedade mais afetado pelo Novo Código Civil.

A estruturação das sociedades comerciais, ainda que considerada contemporaneamente na sua forma mais evoluída que são as das sociedades anônimas, parece não atender à necessidade de flexibilidade operacional pretendida pelas organizações. É nesse cenário que surge como alternativa os consórcios de empresas.

3.4 Abordagem Jurídica sobre Consórcios

No atual momento econômico, somado ao processo de globalização, os grupos empresariais e os consórcios se tornaram arranjos estratégicos e inovadores na forma de organizar os modernos negócios. Este cenário levou ao desenvolvimento de ideias e surgimento de técnicas dos grupos empresariais gigantes, provocando uma necessidade do Direito Empresarial para atender esta demanda, consequência da concentração econômica das organizações e de proposição de normas e leis que disciplinem este seguimento.

Existem várias classificações de consórcios. Montes (2008, p. 10 e 11) expõe as mais relevantes:

- a) Em relação ao grau de complexidade negocial, os consórcios podem ser de primeiro grau, ou seja, atuam limitados ao estabelecido no contrato; de segundo grau, quando criam organismo específico para controlar as atividades dos consorciados; e de terceiro, chamados de consórcios societários, em razão de serem gerenciados por uma sociedade;

- a) Quanto ao aspecto econômico, os consórcios podem ser horizontais, quando as empresas atuam no mesmo ramo econômico; e verticais, se as consorciadas atuam em processos sucessivos do ciclo econômico.

Sabage (2002) esclarece que esse fenômeno de formação de grupos econômicos, numa escala globalizada, provocou inquietação nos juristas que estavam diante de um novo desafio para prover um ordenamento jurídico, cuja finalidade é de disciplinar a concentração de empresas. Em alguns países como os EUA, Alemanha, França, Japão e outros, havia entendimento que esta engenharia de relações societárias tratava-se de um novo direito.

Hamiut (1966 apud SABAGE, 2002) esclarece que, na França, a captura de participações societárias permite realizar uma concentração vertical ou horizontal, sem recorrer ao procedimento oneroso da fusão. Comenta ainda que a lei alemã sobre o tema, de 1965, dedicou vários capítulos ao agrupamento de empresas, dotando-o de um instrumento jurídico capaz de inibir oligarquias.

Afirmam Lupatelli et al. (1988) que os primeiros ordenamentos jurídicos para regulamentar os contratos atípicos ou inominados, comumente utilizados por associações de empresas na atividade de exportação, inclusive contratos mais simples e menos burocráticos, surgiram na década de 1960.

Assim, foi a partir da Lei n. 6.404/76 – Lei das Sociedades Anônimas, que o instituto do consórcio passou a ser tratado pelo Direito Brasileiro, mesmo que de forma simples, pelos artigos 278 e 279. Possui terminologia ambígua e controversa em alguns pontos como, por exemplo, em relação à duração, domicílio e sobre os tipos de pessoas que podem formar consórcios. Uma crítica sobre esses capítulos, que perdura até hoje, está na lacuna de questões como a proteção aos terceiros que contratam com as instituições organizadas em forma de consórcio.

A falta de legislação e doutrina mais detalhada, em relação aos consórcios no Brasil, ocorre em função do assunto ser recente, ou seja, as principais questões ainda estão ocorrendo, não chegaram aos tribunais e o legislador ainda não teve oportunidade de viver as pressões e o clamor da sociedade para melhor regulamentar este fato no Brasil.

A idéia de consórcio de empresas tem origem na década de 1960, porém, foi considerada legalmente a partir da década de 1970, com a aprovação da Lei 6.404/76. As sociedades em conta de participação se assemelhavam a um consórcio, entretanto, embora existam em sua constituição operacional alguns princípios parecidos, as diferenças podem ser claramente percebidas em função da forma jurídica como cada uma é constituída. Guerreiro (2002) menciona que o instituto do consórcio, no Brasil, não foi tratado pelo NCC e que os

consórcios continuam à sorte dos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76 – Lei das Sociedades, por ações e várias outras legislações numa hierarquia legal menor, como as Instruções Normativas.

Os dispositivos legais no Brasil, sobre consórcios, são muito escassos, limitando-se, conforme já mencionado, aos artigos constantes da Lei 6.404/76. Os juristas e estudiosos concordam que a regulamentação desta prática empresarial chegou atrasada e continua com muitos pontos sem resposta. A Receita Federal do Brasil (RFB) tentou, por meio de Instrução Normativa, criar uma base de normas regulatórias de funcionamento e, ao que parece, minimizar a falta de instrumentos legais, criando, entretanto, algumas outras dúvidas e questionamentos para estas organizações empresariais.

Sabage (2002) esclarece que a falta de instrumentos normativos e reguladores deste tipo de agrupamento empresarial não é privilégio somente do Brasil. Poucos foram os países que regulamentaram juridicamente os grupos de sociedades, e destaca que a Alemanha, desde 1965, tratou de forma específica a matéria, onde estes grupos são chamados de *Konzerns*. Observa ainda que, no Japão, foram chamados de *zaibatsu*, nos EUA e França, de *holdings*.

O ordenamento jurídico no Brasil acomodou o amplo conceito anglo-saxão da *joint venture* ou *partnership* do Direito Inglês, para fixar as normas legais dessas parcerizações contemporâneas, sobre a estrutura e normas dos consórcios empresariais.

Observa-se que, nos últimos anos, tem surgido de forma tímida e fragmentada algumas determinações normatizadoras sobre a matéria em voga.

Comparato (1978) comenta que as comunidades mais avançadas comercialmente criaram o instituto e, no Brasil, como tantas vezes acontece, “a lei sociológica da repercussão retarda das idéias estrangeiras”. Antes mesmo que o legislador criasse normas, a prática mercantil já vinha adotando esses princípios que norteiam os consórcios, tanto que o Decreto nº 7651/66 já tinha previsão para o arquivamento no Registro do Comércio de atos consorciais.

Segundo Lupatelli (1998), a sistematização legal do consórcio possui caráter taxativamente contratual, assim sendo, pela configuração típica legal no que estabeleceu a natureza jurídica dos consórcios. No entendimento do autor, trata-se de contrato plurilateral inserido no contexto de contratos societários, não se qualificando como simples contrato de união societária ou como contrato típico societário.

A Lei 6.404/76, nos artigos 278 e 279, preconiza que as companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento. Empresas de diferentes ramos podem se unir sob a forma de

consórcio e atingirem os requisitos estabelecidos para a prestação de serviço, obra e afins. (BRASIL, 1976).

O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam às condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Segundo Comparato (2005, p. 290 - 291):

os grupos de sociedade e consórcio, mesmo não tendo personalidades jurídicas próprias, constituem verdadeiramente uma sociedade, visto que apresentam os três elementos fundamentais de toda a relação societária, a saber: contribuição individual com esforços e recursos, atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos.

Apesar da não caracterização dos consórcios como pessoa jurídica, o artigo 215 do Decreto n. 3.000/99 – RIR/99 (Regulamento do Imposto de Renda), prevê a necessidade de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Ainda determina o recolhimento de eventuais retenções na fonte, quando estiver obrigado a efetuar pagamentos que se encontram sob esse tipo de sujeição (regulamentado também pelo o artigo 14, § 3, inciso II, da IN SRF 021/2001 e art. 11 da IN SRF N° 568/05.

De acordo com o artigo 279 da lei 6.404/76, com nova redação dada pelo artigo 37 da Lei 11.941/09, o consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente, para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:

- I. A designação do consórcio se houver;
- II. O empreendimento que constitua o objeto do consórcio;
- III. A duração, endereço e foro;
- IV. A definição das obrigações e responsabilidades de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;
- V. Normas sobre o recebimento de receitas e partilha de resultados;
- VI. Normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver;
- VII. Forma de deliberação sobre assuntos de interesse comum, com número de votos que cabe a cada consorciado;
- VIII. Contribuição de cada consorciado para as despesas comuns se houver.

O contrato de consórcio e suas alterações serão arquivados no registro do comércio do lugar da sua sede, devendo a certidão do arquivamento ser publicada.

A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes. Os créditos que, porventura, tiver a falida, serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

Embora os consórcios não sejam dotados de personalidade jurídica, têm plena capacidade de contratar, de ser parte, de demandar e ser demandado, sem qualquer ressalva ou limitação, porém, a RFB não reconhece a capacidade dos consórcios contratarem mão de obra (CHOHFI, 2008).

A Lei 6.404/76 preconiza, em seu artigo 279, a definição de consórcio da seguinte forma: “O consórcio constitui um contrato associativo, sem personalidade jurídica. Tem, porém, personalidade que se expressa pela existência de uma representação e de uma administração com capacidade negocial ativa e passiva”. E continua, “a representação decorre de mandato das sociedades consorciadas, esse mandato é outorgado a uma das empresas consorciadas, como de resto é comum nos consórcios de participação pública”. (BRASIL, 1976).

O legislador, na exposição de motivos da lei, justifica a implantação do instituto denominado consórcio, afirmando: “Completando o quadro das várias formas associadas de sociedades, o projeto, nos artigos 278 e 279, regula o consórcio como modalidade de sociedade não personificada, que tem por objeto a execução de determinado empreendimento”. O legislador continua o texto observando que, “sem pretensão de inovar, apenas convalida em termos nítidos o que já está ocorrendo na prática, principalmente na execução de obras públicas e de grandes projetos de investimentos”.

O dispositivo acima citado realmente demonstra um avanço jurídico para a regulamentação da matéria, uma realidade presente na vida cotidiana que passa a ter regulamentação legal e, por isso mesmo, encontra-se no centro de inúmeros debates envolvendo as sociedades comerciais, por ser inovadora.

3.5 Aspectos Contábeis dos Consórcios

Para Barbosa e Caumo (2008), a Instrução Normativa nº 834/08, da Receita Federal do Brasil, sem prejuízo da consolidação contábil no consórcio, determina que cada empresa consorciada fica formalmente obrigada a registrar e apropriar parcelas das receitas, custos e despesas proporcionais à sua participação no empreendimento, aplicando-lhes o regime fiscal a que estiver submetida.

Quando se trata de consórcio, não há que se falar em distribuição de resultados líquidos. Também não existe a possibilidade de contabilizar, nas consorciadas, lucros ou prejuízos provenientes de consórcio. Como o consórcio de empresas não é contribuinte do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), não está obrigado a apurar resultados.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da Resolução CFC nº 1053/05 por meio da NBC T 10.20 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica), estabelece que consórcio de empresa, seja de uma entidade econômica que funciona como qualquer tipo de entidade que tem patrimônio, é objeto da Contabilidade. A diferença fundamental, no aspecto contábil, é que a conta capital é subsidiada por conta corrente de consorciados ou denominação semelhante, não existindo a figura do patrimônio líquido.

O consórcio de empresas deve registrar os atos e os fatos administrativos, mantendo contabilidade distinta das empresas consorciadas, em livros societários auxiliares. As transações devem ser registradas de forma analítica nos livros do consórcio e transferidas para as consorciadas pelo total do movimento do mês de cada conta. As receitas, despesas e custos apurados no consórcio de empresas devem ser transferidos às empresas consorciadas na fração ideal da participação de cada membro, previsto no contrato.

As transações operacionais de compra e venda entre as consorciadas e o consórcio, denominadas de intercompanhias ou intracompanhias, seja de materiais ou serviços, devem ser tratadas contabilmente como fornecedores ou clientes, considerando que o consórcio tem um CNPJ diferente da matriz de cada consorciada e por ser apenas um simplificador administrativo. Os ativos e os passivos remanescentes em casos de liquidação devem ser transferidos, baixados ou liquidados, de acordo com o contrato entre as consorciadas.

Ressalta-se que os bens adquiridos pelo consórcio compõem o ativo das consorciadas, proporcionalmente à participação de cada uma delas.

A Instrução Normativa 834/08 da RFB determina a obrigatoriedade de manter um registro contábil das operações em livro diário próprio do consórcio, devidamente registrado, cujas operações devem corresponder ao somatório dos valores das parcelas das pessoas jurídicas consorciadas, de modo individualizado e proporcional.

Assim, a escrituração das transações ocorridas no consórcio, na participação de cada consorciada, ente jurídico constituído, deverá ser efetuada nas respectivas contabilidades das consorciadas membros, em seus livros contábeis e fiscais.

A contabilidade do consórcio pode ser mantida em separado, porém, no final, ela deverá compor a contabilidade das empresas consorciadas, no percentual proporcional de sua participação no contrato.

A conta capital é suprida por conta corrente de consorciados ou denominação semelhante, não havendo a figura do patrimônio líquido. Também não há cálculos e contabilização de reservas no âmbito dos consórcios.

As empresas que integram o consórcio são contabilmente tratadas como fornecedores ou clientes, nos casos em que elas forneçam ou adquiram materiais ou serviços em transações operacionais com o consórcio.

A empresa consorciada líder, conforme contrato, é a responsável por garantir a escrituração contábil, guarda dos livros e dos documentos comprobatórios das transações realizadas no âmbito do consórcio e que suportam os demonstrativos contábeis.

Conforme a resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC n. 1.053/05, as notas explicativas que acompanham a divulgação dos referidos demonstrativos contábeis devem conter, no mínimo,:

- a) Síntese das condições operacionais do contrato;
- b) Metodologia adotada para o reconhecimento das receitas, custos e despesas dos contratos e a forma de sua distribuição;
- c) Características relevantes de parcerias dos empreendimentos do consórcio;
- d) Critérios a serem adotados quando do encerramento do consórcio.

Ressalta-se que se aplica ao consórcio de empresas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo CFC.

3.6 Aspectos tributários dos Consórcios

Os consórcios de empresas são desprovidos de personalidade jurídica própria, prevalecendo a autonomia jurídico-tributária de cada uma das consorciadas.

Individualmente, cada empresa consorciada deve registrar pela fração ideal suas receitas e despesas, conforme acordado no contrato do empreendimento, e oferecer ao fisco tais valores na determinação do lucro real, presumido ou arbitrado junto com as suas demais operações.

O ano-calendário adotado pelas consorciadas não precisa ser igual para todas, conforme entendimento corroborado pela RFB em processo de consulta n. 231/02.

O sistema de consórcio de empresas repercute em uma única fase tributária, em que pese a incidência de tributos somente após as receitas ou resultados auferidos por cada organização consorciada, permitindo que estas possam compensar de forma proporcional os tributos retidos na fonte, em função de pagamentos realizados em favor do consórcio.

Como não tem personalidade jurídica, o consórcio não recolhe tributos como ICMS, IPI, PIS, COFINS e IR. Quem o faz são as consorciadas de acordo com a fração ideal de

participação e na razão de suas atividades e arrecadações, quando atuam pelo consórcio. Os impostos recolhidos na fonte são objeto de contabilidade posterior de cada organização que o compuser, na forma que estiver descrito no contrato, compensando-se posteriormente por rateio entre as consorciadas.

Até o advento da Instrução Normativa n. 834/08 da RFB, por não haver uma legislação específica, os consórcios poderiam recolher tributos em seu próprio nome e emitir a Declaração dos Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), assim como na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Após a publicação do referido diploma legal que regulamentou a matéria, ficou claro que os recolhimentos federais devem ser efetuados em nome das consorciadas. Recomenda-se o recolhimento em nome das consorciadas, porém, transacionando financeiramente e contabilmente dentro das operações do consórcio, por entender que são componentes legítimas desta sociedade, operando em seu próprio nome. Em relação aos tributos municipais e estaduais, ainda não há nenhuma determinação similar ao previsto no âmbito federal.

A IN 834/08 da RFB determina que o consórcio constituído com base no disposto nos artigos 278 e 279 da Lei 6.404/76, e todas as consorciadas juridicamente constituídas, deverão, para efeitos do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, atender às seguintes orientações:

- a) Receitas, custos e despesas – Aplica-se o regime tributário a que estão sujeitas as pessoas jurídicas consorciadas para as parcelas advindas de operações do consórcio, ou seja, cada consorciada, independentemente das transações que ocorrem no consórcio, são tributadas com base na opção de Lucro Real, Presumido ou Arbitrado, escolhida para o ano fiscal vigente;
- b) A emissão de Nota Fiscal ou fatura referente ao faturamento das parcelas oriundas do consórcio deverão ser efetuadas em cada consorciada, proporcional ao percentual da fração ideal de sua participação, conforme contrato do empreendimento;
- c) Por legislação estadual, o ICMS poderá autorizar que o faturamento seja efetuado pelo consórcio, sem prejuízo do que foi determinado para os impostos federais. Neste caso, deverá constar como observação no corpo da Nota Fiscal, em texto, o dispositivo legal que autorizou, esclarecendo tratar-se de operações vinculadas a consórcio;
- d) A contribuição para o PIS/Pasep e COFINS das operações relacionadas às transações dos consórcios será calculada pelas consorciadas, ente jurídico, proporcionalmente à participação de cada membro no estabelecimento consorciado.

Para os casos cuja operação ocorre pelo regime não-cumulativo, os créditos relativos aos custos, despesas e encargos relacionados às transações, cuja origem é o consórcio, serão somadas na consorciada de acordo com o percentual de participação;

e) Em relação aos pagamentos decorrentes das operações do consórcio, abrangidas pela retenção na fonte nos casos em que o consórcio foi o tomador do serviço, a retenção na fonte do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a detenção e o pagamento serão efetuadas pela consorciada;

f) Para situações de receitas, cuja transação tenha ocorrido no consórcio e forem abrangidas pela retenção do IR, da CLSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, a retenção deverá ser processada em nome de cada uma das consorciadas.

A Instrução Normativa 834/08 da RFB prevê ainda que os dispositivos relacionados acima devem abranger também as transações de venda de bens e serviços de forma continuada, mesmo que sejam realizadas através das consorciadas.

Todos os créditos gerados pelas aquisições de matéria-prima, produtos intermediários e de material de embalagem, assim como os créditos referentes ao IPI, serão apurados e escriturados em cada uma das consorciadas, de acordo com o percentual de participação.

Os consórcios não estão obrigados ou autorizados a preparar e protocolar a Declaração de Informações Econômicas Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a Declaração dos Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), assim como o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON). Este entendimento está consubstanciado através do Ato Declaratório Normativo CST N° 21/84, da RFB.

É de responsabilidade de cada empresa consorciada, no momento da apresentação de suas correspondentes DIPJ, DCTF e DACON, compor as informações relacionadas aos tributos e as contribuições relativas às operações auferidas no consórcio, respeitando o percentual da participação de cada consorciada no estabelecimento objeto do consórcio.

Deve compor também a DIRF das consorciadas as retenções efetuadas e recolhidas ao fisco, que tenham vínculo ao empreendimento. Os comprovantes de rendimentos pagos e de retenção do Imposto de Renda deverão também ser processados em cada consorciada, na proporcionalidade de sua participação.

Algumas críticas são creditadas à RFB em relação à IN 834/08. Dentre elas, destaca-se a de Chohfi (2008, p. 3):

A Instrução Normativa n° 834 traz ainda outro ponto que merece destaque, pois não se coaduna com o regime jurídico aplicável aos consórcios. Ela reconhece a

capacidade contratual do consórcio. Todavia, sem qualquer fundamento válido, o faz somente para determinados objetos, dentre os quais não se inclui a capacidade de contratar mão-de-obra. Ao não abordar questões referentes à retenção do Imposto de Renda (IR) relativo à remuneração paga a pessoas físicas e o recolhimento da contribuição previdenciária, a Receita Federal acaba por não reconhecer a possibilidade o consórcio atuar como empregador.

Todavia, em que pese o esforço das autoridades fazendárias, tal propósito não foi validamente alcançado. Não bastasse a impropriedade do instrumento normativo utilizado, o que fere de morte o princípio constitucional basilar da legalidade, a instrução normativa traz entendimentos preocupantes.

Apesar da RFB permitir ao consórcio a emissão de nota fiscal de mercadorias, não permite a emissão de nota fiscal de serviço, o que leva a uma injustificada desigualdade entre fornecedores de bens e prestadores de serviço, e uma insegurança jurídica àquelas que dele se utiliza.

Continuando nessa linha de pensamento, a IN 834/08 ainda é questionada em relação ao fato de não tratar as questões referentes à retenção do Imposto de Renda – IR, relativo à remuneração paga a pessoas físicas. Sendo assim, a RFB acaba por não reconhecer a possibilidade de o consórcio atuar como empregador.

Xavier (2001, p. 20), analisando a natureza jurídica e regime tributário dos consórcios, os classifica como:

Um negócio típico nominado, representando o esquema, modelo ou tipo de regulamentação predeterminado na lei, construído para servir de instrumento jurídico idôneo a organizar a cooperação, temporária e limitada, entre empresas, sem diminuição da respectiva individualidade jurídica e independência econômica.

Sabe-se que a regulamentação introduzida pela IN834/08 é importante a partir da visão holística de padronização das normas, mesmo que alguns aspectos mereçam críticas.

Destaca-se ainda que para situações mais específicas e complexas, envolvendo operações de contribuintes industriais e notadamente em relação ao aproveitamento de créditos tributários, é salutar uma análise específica caso a caso.

Apesar da IN834/08 ser uma norma de caráter administrativo que tem o objetivo de orientar em relação a obrigações fiscais e acessórias, é cabível que os consórcios que não se adaptarem a essa regra poderão ser questionados pela Receita Federal.

3.7 Consórcios Privados e Consórcios Públicos

Em relação às partes que os formam, os consórcios podem ser classificados em públicos, quando dele participa os municípios, estados e/ou União; privados, quando são

constituídos por empresas regidas pelo direito privado; e ainda podem ser mistos, neste caso podem participar as pessoas de direito público e privado.

Os consórcios empresariais privados formam uma modalidade de sociedade não personificada que objetiva a execução de determinado empreendimento, regida pelas Leis n. 6.404/76 e 11.941/09 e normatizadas pela Instrução Normativa da SRF n. 834/08.

Sabage (2002) enumera as principais características que fundamentam os consórcios privados:

- b) O contrato entre as consorciadas decorre de atividades comuns, na junção de esforços;
- c) Tem caráter mercantil, porém, não distribui lucros e não dispõe de capital próprio;
- d) Não tem como finalidade a construção de uma nova pessoa jurídica;
- e) A personalidade jurídica das consorciadas jamais se confunde com o consórcio;
- f) São centros autônomos de relação jurídica e tem autonomia administrativa, com poder de agir em nome das consorciadas;
- f) As consorciadas não assumem legalmente solidariedade em função de suas obrigações no consórcio;
- g) Os contratos celebrados entre as consorciadas têm prazo determinado para encerrar, ou por cláusula do contrato ou pelo fim do empreendimento;
- h) Poderá haver o ingresso de novas consorciadas, desde que previsto no contrato;
- i) Todos os sócios são conhecidos pelos terceiros, porque constam no contrato;
- j) Cabe ao contrato definir a responsabilidade de cada consorciada;
- k) Quanto ao regime de bens, ele tem natureza de propriedade condominial;
- l) A aprovação do contrato é feita pelos representantes legais das consorciadas;
- m) Não há extinção do consórcio em caso de falência de uma das consorciadas;
- g) Não há restrição à constituição de um consórcio, exceto se restringir a liberdade de comércio.

Apesar da legislação brasileira só permitir a formação de consórcios vinculativos, onde é preservada a autonomia sem formar uma nova pessoa jurídica, em outros países existem os chamados consórcios societários, quando uma nova sociedade é formada com características de consórcio.

Além da atuação dos consórcios na entidade privada, a Lei n. 11.107/05 dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos. O consórcio público está definido como associações formadas por pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Distrito Federal ou

Municípios), com personalidade de direito público ou de direito privado, criados mediante autorização legislativa para a gestão associada de serviços públicos.

Os consórcios públicos estão previstos no artigo 241 da Constituição Federal (institucionalizado pela Emenda Constitucional n. 19/98) da seguinte forma:

a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

Di Pietro (2005) afirma que os consórcios públicos são, perante a Lei que os criou, associações formadas por pessoas jurídicas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Estas associações podem ser dotadas de personalidade de direito público ou de direito privado, criadas mediante autorização legislativa para a gestão associada de serviços públicos.

3.9 Alguns Aspectos Administrativos e Operacionais dos Consórcios

Nesta subseção, aborda-se a fundamentação teórica dos aspectos administrativos e operacionais dos consórcios, em linha com as categorias de pesquisa analisadas neste trabalho, como segue:

a) Gestão Estratégica e estrutura de comitês decisórios

Segundo Mintzberg (1998, p. 424), “estratégias podem se formar, assim como ser formuladas. Uma estratégia realizada pode emergir como resposta a uma situação em evolução ou pode ser introduzida deliberadamente, através de um processo de formulação seguido de implementação”.

Nos consórcios, em cumprimento ao acordado nos contratos, as consorciadas aprovam a missão do consórcio de forma conectada aos objetivos comuns que justificam o empreendimento e, alinhados com a visão, os valores e políticas, são considerados imprescindíveis para a continuidade do negócio. Nessa tarefa, há uma influência da empresa líder ou gerente do negócio.

Para Camatti e Macke (2008), a pesquisa sobre gestão estratégica, desde Ansoff (1965) até Mintzberg (2001), mostra o pensamento comum que a estratégia pode ser

desenvolvida ou conscientemente formulada (oportunidades e ameaças), e a capacidade interna das organizações (pontos fortes e fracos).

Desde a decisão da logomarca, passando por tudo que possa ser associado à imagem, o consórcio deverá estar suportado pela imagem das consorciadas. Deve haver revisão periódica, pelo menos anualmente, por ocasião da aprovação do plano operacional, de toda a base filosófica que sustenta os pilares da gestão, passando inclusive pela retrospectiva dos resultados acumulados e pelos indicadores de desempenho do sistema de gestão.

Segundo Drucker (1996, p. 174), “[...] a base da liderança eficaz é compreender a missão da organização, defini-la e estabelecê-la de forma clara e visual. A líder fixa as metas, as prioridades, e fixa e mantém os padrões”.

Nos consórcios, essa liderança é compartilhada e ocorre através de comitês. Há, pelo menos, três níveis hierárquicos de decisão, podendo variar de um grupamento para outro, levando em consideração a forma específica como estão organizados, onde o comitê de maior poder chama-se de comitê supervisor (*supervisory committee*). Este comitê é formado pela alta direção das consorciadas, normalmente o presidente, que deve se reunir pelo menos duas vezes ao ano, e tem como função principal encaminhar e decidir sobre os assuntos mais relevantes e estratégicos. Estes assuntos são, por exemplo, os investimentos, orçamentos e políticas diretivas.

O segundo comitê denomina-se de operacional (*operating committee*) e é formado por executivos do segundo nível, que devem se reunir, também, pelos menos duas vezes ao ano. Entre suas funções, destaca-se a tomada de decisão sobre os assuntos operacionais, condução do plano operacional, aplicação das políticas e estabelecimento de uma conexão entre as pessoas que executam e os que decidem estrategicamente.

No terceiro nível de decisão, encontram-se os comitês que tratam de assuntos específicos, por disciplinas, entre os consórcios e os pares nas empresas consorciadas. Entre esses, destacam-se: comitê financeiro, contábil, saúde, segurança e meio ambiente, engenharia, pessoas, clientes, relações institucionais, aquisições e logística. Esses comitês são representados pelos gerentes operacionais, que devem se reunir numa frequência maior, até mesmo pela intensidade com que as transações ocorrem na organização.

b) Orçamentos, Gestão de Pessoas e Riscos

Hornigren, Foster e Datar (2000, p. 636) afirmam que “sistema de controle gerencial é o meio de se obter e utilizar a informação, para ajudar e coordenar as decisões de

planejamento e controle em uma organização, e para orientar o comportamento do empregado”.

Nas organizações empresariais contemporâneas, o orçamento assumiu papel importante do ponto de vista estratégico. É baseado no orçamento que os gestores definem objetivos e formas de como atingi-los dentro das empresas. O orçamento deve alcançar as receitas, custos, despesas, lucro, investimentos, caixa, etc., sem perder de vista os planos de crescimento, desempenho e sustentabilidade.

Ressalta-se ainda que, o orçamento também é usado para avaliação individual e coletiva de gestores e empregados, um artefato de controle que pode ajudar os gestores a evitar erros e ainda como última etapa basilar do planejamento estratégico.

Trata-se de uma peça integrante do plano operacional e da gestão estratégica, em geral, coordenado pela área de Controladoria, que tem as informações de exercícios anteriores e recebe dos consorciados as premissas diretivas que devem suportar as estimativas futuras. Como órgão de linha ou de staff, a Controladoria centraliza todas as informações numa conexão com os demais departamentos, consolida, critica e apresenta, juntamente com as lideranças do consórcio, os indicadores financeiros e não financeiros.

Como em qualquer outra organização, a elaboração do orçamento passa pelas fases tradicionais:

1. Avaliação das variáveis internas e externas, de pontos fracos e fortes;
2. Definições dos objetivos estratégicos da organização de cada consorciada;
3. Definições dos objetivos específicos de cada área ou departamento;
4. Definição e divulgação das premissas financeiras e não financeiras que vão nortear o orçamento;
5. Definição dos planos de investimentos de curto, médio e longo prazo;
6. Definição do plano de resultado, cenário que vai auxiliar na decisão;
7. Acompanhamento, divulgação de resultados e cobrança das responsabilidades.

Em geral, após várias discussões, o orçamento é aprovado e documentado em ata de reunião do comitê supervisor. Durante o exercício, a área de Controladoria, que faz a gestão do sistema de informação nas organizações, deve apresentar, no mínimo mensalmente, a análise crítica entre o previsto e o realizado, com as explicações e planos de ação, se necessário.

Para Mintzberg (2003), a estrutura de uma organização pode ser definida simplesmente como a somatória das maneiras pelas quais o trabalho é dividido em tarefas e, depois, como a coordenação é feita entre essas tarefas.

Para Olivieri (2007 apud CASTAGINO, 2008, p. 01),

Num mundo de relações econômicas e sociais voláteis, em que os desejos e necessidades dos consumidores se alteram com muita rapidez e os ciclos de vida dos produtos são cada vez mais curtos, a sobrevivência das empresas é constantemente ameaçada.

As pessoas são contratadas pelo consórcio e seguem um processo normal de gestão, como recrutamento, seleção, treinamento, desenvolvimento, avaliações e demais desafios, como em qualquer outra organização, passando por todas as etapas que são esperadas de uma organização moderna. Na gestão de pessoas, o que diferencia um consórcio das demais empresas é o fato do mesmo, sem ter personalidade jurídica, poder contratar. Os recursos necessários para gestão são transferidos de cada consorciada na fração ideal de sua participação e as políticas empregadas seguem normalmente as mesmas que são aplicadas na empresa líder ou gerente do consórcio. Nos casos de desligamentos, a gestão também é efetuada pelo consórcio. Nos casos de litígios com os empregados, ou mesmo com terceiros, a empresa líder representa as demais sócias junto aos órgãos públicos e tribunais. Em casos onde uma das consorciadas não concordar com a decisão da líder, o autor deverá abrir processos individuais para cada uma das consorciadas.

A Gestão de Riscos, em português, ou *Risk Management*, do inglês, não é uma atividade autônoma separada das principais atividades e processos da organização. A gestão de riscos faz parte das responsabilidades da administração e é parte integrante de todos os processos organizacionais, incluindo o planejamento estratégico e todos os processos de gestão de projetos e gestão de mudanças. Sabe-se de sua prática a longos anos, porém, somente agora, vem assumindo um papel de destaque como “Gestão de Riscos”, na prática de gestão das organizações.

Para Delgado e Korps (2009, p. 01),

O termo risco é comumente utilizado com uma conotação negativa e associado à possibilidade de prejuízos. No entanto, de maneira simples, a sua melhor definição é incerteza. Ou seja, a probabilidade de que um evento futuro ocorra de forma diferente do esperado. Sendo assim, risco contempla não apenas a possibilidade de perdas, mas também as chances de ganhos superiores aos previstos. Decisões que não envolva tomada de risco não geram retornos acima do custo de capital e, portanto, não agregam valor.

Costuma-se associar Gestão de Riscos aos riscos atrelados aos ativos financeiros, seguros, créditos, taxa de câmbio, empréstimos, etc., porém, este foco vem sendo alargado para outros aspectos como riscos operacionais e, também, a gestão da Tecnologia da Informação (TI). A parte da TI está relacionada à segurança e disponibilidade de dados, disponibilidade integral e desempenho dos ativos de informação, e às conformidades regulatórias e legais.

A gestão de riscos nos consórcios é, normalmente, compartilhada e liderada pela empresa líder, porém, as empresas consorciadas são livres para fazer a gestão dos riscos relacionados a coberturas patrimoniais e operacionais. A decisão de, por exemplo, quais seguros são necessários e os que devem ser contratados em nome do consórcio ou, individualmente, pelas consorciadas para coberturas e franquias, respeitando o percentual de participação no empreendimento, deve ser pactuado nos contratos. Por questões estratégicas, financeiras e outros interesses, normalmente os contratos de consórcios deixam livres estes acordos.

b) Aquisição de ativos estratégicos e Produção

Para Meirim (2007), a atividade de aquisição e logística tem o papel de aperfeiçoar os fluxos de informações e materiais, desde o ponto de origem (aquisição) até o ponto de destino final (consumidor), visando assim, proporcionar níveis de serviço adequados às necessidades dos clientes/fornecedores e a um custo competitivo.

Muitas são as atividades logísticas necessárias para se atender aos objetivos acima. Tais atividades podem ser divididas em atividades primárias e de apoio. As atividades primárias são: Transportes, Manutenção de Estoques e Processamento de Pedidos; e as atividades de apoio são: Armazenagem, Manuseio de Materiais, Embalagem de Proteção, Obtenção, Programação de Produtos e Manutenção de Informação.

As aquisições de bens e serviços comuns são realizadas obedecendo às modalidades de compras estabelecidas entre as consorciadas, que vai desde a tomada de preço até concorrência, observando os limites de aprovação da empresa líder. As aquisições, cujos valores ultrapassam esses limites, deverão ser submetidas para aprovação das consorciadas dentro dos prazos estabelecidos, de modo a garantir, por meio de disputa justa entre os fornecedores, a contratação mais econômica, segura e eficiente.

Caso não haja nenhum interesse estratégico ou tributário, as aquisições são efetuadas em nome do consórcio. Nos casos em que houver incentivos fiscais de cada consorciada, que podem ser diferentes entre si, na formação de preço e nas vantagens em função de volumes

negociados, as consorciadas podem adquirir materiais em separado, desde que respeitados os percentuais sob sua responsabilidade e cronograma de uso no empreendimento.

Assim, por exemplo, nas compras de matérias primas estratégicas que integram e são bases do produto final, cada uma das consorciadas poderá comprar a sua e consumir também de acordo com o percentual de sua participação. As aquisições no mercado internacional para uso nas atividades do consórcio, por conservadorismo ou pela falta de legislação específica, são, em geral, efetuadas por uma das consorciadas por conta e ordem das demais.

Segundo Barney e Hesterly (1996, apud DE CAMARGO; HELAL, 2007), as alianças estratégicas têm a possibilidade de acontecer de duas formas: na forma contratual ou como *joint ventures*. Afirmam ainda que é comum a formação de alianças estratégicas contratuais, a exemplo dos consórcios para execução de projetos de longa duração, fornecimentos de longo prazo, licenciamentos e acordos de distribuição.

Nos casos de consórcios industriais, as consorciadas se juntam para somar esforços de produzir com os benefícios decorrentes dos níveis de escala, porém, a venda pode ser realizada individualmente pelas consorciadas, podendo até concorrer no mercado pelo cliente.

Quando a produção é finalizada, cada consorciada recebe o seu montante para decidir a melhor forma de colocar junto ao cliente, não havendo nenhum acordo comercial de reserva de mercado; seguem ainda as regras normais de concorrência, ou seja, a lei da procura e da oferta. Em relação ao custeamento da produção, as consorciadas podem acordar em alocar e custear dentro do próprio consórcio, ou podem receber os volumes produzidos e os custos acumulados no consórcio mensalmente, agregar os demais custos que cada uma realizou no esforço de produção e obter o seu custeamento. Nessa situação, ressalta-se que as unidades produzidas no mesmo local poderão ter custos finais diferentes entre as consorciadas.

c) Confidencialidade e Contencioso

Segundo Cavalcanti (2009), os Termos de Confidencialidade são compromissos utilizados no Direito Consuetudinário (*Common Law*) para proteger o conteúdo de informações confidenciais e segredos industriais que, por qualquer razão, tenham sido compartilhados entre as partes signatárias. Podem ser unilaterais ou bilaterais (mútuos), caso as informações sejam disponibilizadas por uma ou ambas as partes, ainda que a obrigação de sigilo vincule apenas uma delas.

Deve haver entre as consorciadas e os executivos, contratos de expectativas e de confidencialidade, evitando, dessa forma, que segredos comerciais ou industriais estratégicos

venham a ser divulgados e possam ser usados contra o consórcio e suas consorciadas, inclusive de concorrentes.

Todo contencioso deve ser avaliado pela área jurídica do consórcio e monitorado contabilmente por uma área, que pode ser a controladoria, com observação próxima tanto do departamento jurídico, como das controladorias corporativas das consorciadas. Todos os registros devem estar nos livros contábeis do consórcio, porém, se não houver acordo nos prazos e forma de constituir os passivos, estes podem ser realizados individualmente em cada uma das consorciadas.

e) Moeda Funcional e rateios

Afirma a Price Waterhouse Coopers (2004) que as demonstrações financeiras devem ser apresentadas na moeda do país. Empresas consolidadas, que operam em outros países, têm suas demonstrações financeiras e medidas utilizando a moeda funcional da respectiva empresa e, posteriormente, convertidas para a moeda do país.

A Resolução CFC nº 1.164/2009 determina os fatores que devem ser considerados para determinação da moeda funcional.

O ambiente econômico principal no qual uma entidade opera é, em geral, e com raras exceções, aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional: (a) a moeda:

- (i) que mais influencia os preços de bens e serviços (geralmente, é a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e acertado); e
 - (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos ou serviços;
- (b) a moeda que mais influencia mão-de-obra, material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

A resolução do CFC, referenciada acima, ainda enumera outros fatores que podem evidenciar a determinação da moeda funcional de uma organização, como a moeda na qual são acumulados valores recebidos de atividades operacionais e a moeda resultante das atividades financeiras.

No caso dos consórcios, quando uma das consorciadas se consolida no exterior, é necessário observar o critério de moeda funcional.

Quando o consórcio está obrigado a fazer a conversão de balanço em moeda estrangeira, deve ser discutida entre as consorciadas a adoção dos princípios de contabilidade norte-americana - USGAAP ou as normas internacionais – IFRS.

A moeda funcional do consórcio poderá ser diferente da matriz da consorciada, devendo receber os ajustes necessários durante o processo de consolidação na matriz.

A IN834/08 da SRF orienta que os consórcios deverão manter registro contábil das operações em Livro Diário próprio, devidamente registrado, como segue:

1. O registro contábil das operações no consórcio deverá corresponder ao somatório dos valores das parcelas das pessoas jurídicas consorciadas, individualizado proporcionalmente à participação de cada consorciado no empreendimento.
2. Independentemente da contabilidade mantida pelo consórcio, a escrituração das operações objeto do consórcio, relativas à participação das pessoas jurídicas consorciadas, deverá ser efetuada em suas respectivas contabilidades, em livros contábeis, fiscais e auxiliares próprios

O sistema de informação contábil, parte integrante do sistema de informação gerencial – SGI ou Tecnologia da Informação – TI, é composto por vários módulos como a contabilidade geral, que tem foco nos itens monetários de balanço; a contabilidade patrimonial, com ênfase nos itens considerados não monetários; a contabilidade de custos, com a movimentação integrada de almoxarifados, custos, despesas e rateios; e a contabilidade gerencial, com ênfase na gestão empresarial. Todos estes sistemas em consórcios precisam ser dotados de capacidades, inteligências ou customizações, com um conjunto de regras para efetuar os rateios pela fração ideal de cada consorciado.

Essa é uma particularidade da contabilidade dos consórcios em relação às demais organizações. Esse conjunto de critérios basilares para os rateios entre as consorciadas devem ser revisados, pelo menos, anualmente, pois são usados para efetuar os rateios entre as consorciadas para todas as contas do balanço, levando em consideração que o total das partes não pode ser superior a 100% do total da conta.

A forma de integrar essa parcela, rateada nos livros das empresas consorciadas, é definida em contrato e podem e devem ser constantemente revisadas.

Sabe-se que a implantação do Sistema de Processamento Eletrônico de Dados – SPED, que o estado brasileiro adotou, está gerando várias demandas de entendimento e conceitos para acomodar nos sistemas esta modalidade de sociedade.

Trata-se de assunto que merece atenção dos gestores do consórcio e que é alvo de preocupação constante dos auditores. Para os consórcios, cuja participação dos membros é igual em todo empreendimento, haverá um único percentual de participação para tudo o que for transacionado naquela instituição. Há consórcios onde a participação dos consorciados é diferente no investimento. Nessa situação, deve-se ter uma conta contábil que pode ser

denominada de ajuste de balanceamento, e que registrará a diferença entre o percentual de pagamento e o percentual de apropriação (conta de *funding*).

Para suportar toda a estrutura e a gestão de um consórcio, é necessário o uso de artefatos de contabilidade gerencial, visando o alcance de sua missão e conectores de plano operacional e indicadores de desempenho. Na seção seguinte, apresenta-se a metodologia do trabalho e, em seguida, a utilização dos artefatos da contabilidade gerencial para atender a gestão do consórcio, objeto da pesquisa e de suas consorciadas.

4 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A atividade acadêmica utiliza-se da metodologia científica e dos métodos para o desenvolvimento dos trabalhos científicos, que contribuem para a construção do conhecimento científico.

Demo (2000, p. 20) relaciona a pesquisa e o conhecimento científico da seguinte forma:

Reconstruir conhecimentos significa, portanto, pesquisar e elaborar, impreterivelmente. Pesquisa é entendida tanto como procedimento de fabricação do conhecimento, quanto como procedimento de aprendizagem, o princípio científico, sendo parte integrante de todo processo reconstrutivo de conhecimento.

Para Trujillo (1974, p. 8), ciência é “todo um conjunto de atitudes e atividades racionais, dirigidas ao sistemático conhecimento com objetivo limitado, capaz de ser submetido à verificação”.

A pesquisa se justifica frente a um problema que se apresenta sem conhecimentos científicos suficientes para obter-se uma solução. Para empreender um trabalho dessa

envergadura, exige-se do pesquisador a aplicação de procedimentos metodológicos que venham suportar a condição científica da averiguação.

Demo (2000) afirma que um trabalho, para ser reconhecido como científico precisa ser lógico, sistemático, coerente e, sobretudo, bem argumentado. Essa condição o diferencia de outros tipos de conhecimentos, como sabedoria popular, ideologias e senso comum.

Esta seção apresenta uma visão geral da metodologia que orienta esta pesquisa. Têm-se, com efeito, informações sobre a caracterização da pesquisa, o estudo de caso como estratégia de pesquisa, os componentes do projeto de estudo de caso, o processo de coleta de dados e o tratamento dos dados.

4.1 Caracterização da Pesquisa

O método é um instrumento do conhecimento que permite aos pesquisadores, em sua área de estudo, uma orientação direcionada que auxilia na fase de planejamento da pesquisa, na construção de hipóteses, na gestão das investigações, na execução de experiências e na análise dos resultados.

A seguir, apresentam-se as características da pesquisa realizada para o desenvolvimento desse estudo.

Trivinos (1992) afirma existir, em geral três tipos de pesquisa cujas finalidades são diferentes: exploratória, descritiva e experimental (ou explicativa).

Em resumo, Trivinos (1992) ainda explica que a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre as variáveis (MARTINS, 2000).

A pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o tema, com vistas a torná-lo mais explícito, aumentando a experiência em torno de um determinado problema (TRIVINOS, 1987)

De acordo com Cooper e Schindler (2003, p. 136), os estudos descritivos podem atender aos objetivos de descrever fenômenos ou características associadas à população.

Considerando os objetivos deste trabalho, o mesmo pode ser qualificado como uma pesquisa descritiva, haja vista que, por meio do levantamento da situação real, não havendo quaisquer tipos de manipulação, procura descrever as características do Consórcio Alumar e suas consorciadas sobre o uso de artefatos pelas entidades e classificados por Soutes e De Zen

(2005) como modernos, além de interpretar a forma como os executivos e gestores percebem o uso destes artefatos.

Em relação à natureza, as pesquisas podem ser segregadas como quantitativas e qualitativas. A diferença reside na sistemática de utilização e tratamento dos dados, e também pela forma como cada uma aborda o problema.

Richardson (2008, p. 70) conceitua como quantitativa as pesquisas que “caracterizam-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas de estatísticas, desde as mais simples às mais complexas”.

Em relação às pesquisas qualitativas, afirma Richardson (2008, p.80):

Em geral, as investigações que se voltam para uma análise qualitativa têm como objetivo situações complexas ou estritamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Quanto à natureza, esta pesquisa classifica-se como um estudo qualitativo pela tentativa de compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelas entidades, por meio dos entrevistados, em substituição às séries quantitativas de características ou comportamentos no objeto do estudo.

Segundo disserta Godoy (1995, p. 42),

[...] a abordagem qualitativa, enquanto exercício de pesquisa, não se apresenta como uma proposta rigidamente estruturada, ela permite que a imaginação e a criatividade levem os investigadores a proporem trabalhos que explorem novos enfoques.

A abordagem metodológica adotada é adequada ao objetivo do estudo à medida que a pesquisa qualitativa permite analisar aspectos subjetivos, como percepções, compreensão do contexto da organização e a dinâmica das interações do grupo, com relação aos artefatos da contabilidade gerencial.

-

Demo (1994) apresenta uma classificação com base nos procedimentos técnicos para analisar os fatos do ponto de vista empírico e confrontar a visão teórica com os dados da realidade em: pesquisa bibliográfica, documental, experimental, ex-pos-facto, levantamento, estudo de caso e pesquisa ação.

Com base na classificação deste autor quanto aos meios de investigação, esta pesquisa se qualifica como bibliográfica e estudo de caso. Bibliográfica por fazer uso de material

publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, ou seja, material que está disponível ao acesso do público em geral; e estudo de caso porque está voltada a uma ou poucas unidades, pelo estudo dos fenômenos em profundidade dentro de seu contexto real e, especialmente, por ser adequada ao estudo de processos.

O ponto forte da estratégia de estudos de caso está em sua capacidade de explorar processos sociais, à medida que eles se desenrolam nas organizações (HARTEY 1994 apud ROESCH, 2006).

O estudo de caso se propõe a responder o “como” e o “por que” na forma de questão de pesquisa, não exigindo controle sobre eventos comportamentais e focalizando nos acontecimentos contemporâneos (YIN, 2005, p. 24).

Há três propósitos para o estudo de caso (YIN, 2005, p. 22): (1) exploratório, em que o objetivo é desbravar uma área do conhecimento, desenvolver hipóteses; (2) descritivo, que exige a observação de um fenômeno e narração dos eventos; e (3) explanatório ou causal, no qual há a tentativa de relacionar causas e efeitos.

Esta estratégia de pesquisa permite, entre outras, uma análise processual contextual e longitudinal das várias ações e significados que se manifestam, e são construídas dentro das organizações (ROESCH, 2006, p. 201).

Yin (2005, p. 24) apresenta, conforme Quadro 7, uma comparação entre as várias estratégias de pesquisa.

ESTRATÉGIA	FORMA DE QUESTÃO DE PESQUISA	EXIGE CONTROLE SOBRE EVENTOS CONTEMPORÂNEOS?	FOCALIZA ACONTECIMENTOS CONTEMPORÂNEOS?
Experimento	Como, por quê	Sim	Sim
Levantamento	Quem, o quê, onde, quantos, quanto	Não	Sim
Análise de arquivo	Quem, o que, onde, quanto, quantos	Não	Sim / Não
Pesquisa histórica	Como, por quê	Não	Não
Estudo de caso	Como, por quê	Não	Sim

Quadro 7 – Situações relevantes para diferentes estratégias de pesquisa.

Fonte: Yin (2005, p. 24)

Vale ressaltar que, ainda segundo Yin (2005, p. 24-25), as questões do tipo “o que” podem ser derivadas em questões do tipo “quanto”, “quantos” ou “quais”, como acontece no estudo aqui realizado.

O estudo de caso, caracterizado como um tipo de pesquisa onde o objeto é uma unidade que é profundamente analisada e não deve ser confundido com “método do caso” (que é bastante utilizado como estratégia de ensino em cursos de administração), tem se tornado a estratégia preferida quando os pesquisadores procuram respostas às questões do tipo “como” e “por que”, quando determinados fatos ocorrem e, também, quando há pouca possibilidade de controle sobre estes fatos.

Roesch (2006) justifica que tal estratégia de pesquisa é especialmente adequada aos trabalhos de conclusão de curso e às dissertações de mestrado em Administração, em função dos estudantes focarem suas pesquisas em ambientes definidos por uma ou poucas organizações.

O estudo de caso permite a investigação de fenômenos e acontecimentos da vida real, preservando de forma holística e significativa suas características (YIN, 2005).

Lakatos (2009) afirma que a observação participante, nos estudos de caso, implica na participação real do pesquisador com a comunidade ou grupo. Para Mann (1970) trata-se de uma tentativa de colocar o observador e o observado ao mesmo lado.

A autora aponta ainda duas formas de observação participante: a natural, onde o participante participa da comunidade; e a artificial, onde o pesquisador integra-se ao grupo para obter informações (LAKATOS, 2009). Para efeito desta pesquisa, ressalta-se o uso da observação participante natural, junto ao Consórcio, considerando a atividade profissional do autor na área de Controladoria da Alumar.

4.2 Unidade de Análise

Para Yin (2005), a unidade de análise é um dos componentes que se relaciona com o problema e é primordial para se definir o que é um “caso”. Segundo Yin (2005), um “caso” pode ser um indivíduo, algum evento, entidade, decisões, programa, processos de implantação e mudança organizacional. “A definição da unidade de análise está ligada à forma como foi construída a questão de pesquisa. Definir corretamente as questões primárias da pesquisa traria como consequência a seleção da unidade de análise” (YIN, 2005, p.44).

Nesta pesquisa, a unidade de análise obedece ao processo de uso de artefatos de contabilidade gerencial, considerados modernos pelo IMA, no âmbito do Consórcio Alumar e

suas consorciadas, investigando as razões que levaram os gestores dessas organizações a adotá-los e a identificação de outros artefatos não relacionados pelo IMA.

Para a escolha da unidade de análise foi considerado o fato da acessibilidade aos dados primários do Consórcio Alumar e suas consorciadas, e da possibilidade da observação participante natural do pesquisador. A escolha destas organizações foi motivada também em função destas empresas representarem uma parcela relevante do mercado nacional e mundial de produção de alumínio primário.

O Consórcio de Alumínio do Maranhão – ALUMAR, empreendimento de refino de alumina e redução de alumínio, situado em São Luís, formado pelas empresas Alcoa Alumínio S/A e Alcoa World Alumina S/A, que juntas participam com 57% do empreendimento pela BHPBilliton S/A(BHPB), com participação de 38%; e pela Rio Tinto Alcan Ltda. (RTA), com participação de 4%.

4.3 Delineamento da Pesquisa

Para Yin (2009), o protocolo de estudo de caso é requisito importante para o processo de coleta de dados e o define assim: “O protocolo é uma das táticas principais para aumentar a confiabilidade da pesquisa de estudo de caso e destina-se a orientar o pesquisador ao realizar a coleta de dados a partir de um estudo de caso único” (YIN, 2009, p. 92).

Em conformidade com Yin (2009), elaborou-se um protocolo do estudo de caso, onde o mesmo é composto pelas seguintes seções: a) visão geral do projeto; b) procedimentos de campo; c) questões do estudo de caso; e d) guia para o relatório do estudo de caso.

4.3.1 Coleta de Dados

“As evidências para um estudo de caso podem ser de seis fontes distintas: documentos, registros em arquivo, entrevistas, observação direta, observação participante e artefatos físicos” (YIN, 2009, p. 109). Na visão de Cooper e Schindler (2003), as fontes de pesquisa podem ser classificadas em três hierarquias, sendo: a) fontes primárias, como trabalhos originais de pesquisa; b) fontes secundárias, que representam a interpretação de dados primários e se materializam pelo uso de livros, revistas, etc.; e c) fontes terciárias, como material disponível na internet.

Nesta pesquisa foram utilizadas as três fontes. Como dados primários, fez-se uso de questionários e entrevistas; como dados secundários, utilizou-se livros, revistas, periódicos, e outras publicações; e, como terciários, os materiais disponíveis para acesso público na internet e outras mídias similares.

Para atender o objetivo de verificar o uso dos artefatos modernos de contabilidade gerencial pelo Consórcio e suas consorciadas, foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com o uso de roteiro de entrevista e aplicação de questionários estruturados com perguntas fechadas, entre vinte e seis executivos integrantes das empresas, conforme Quadro 8 .

GRUPOS	ALUMAR	ALCOA/AWA	BHPB	RTA
<i>Controller</i>	1	1	1	1
<i>Assistant Controller</i>	0	1	1	1
Contador	1	1	1	1
Planejamento Financeiro	1	1	1	1
Central de Serviço	0	1	1	1
Supervisor de Controladoria	1	1	1	1
Outros Usuários da Informação	4	4	4	2

Quadro 8 - Participantes da pesquisa

Fonte: elaborado pelo autor.

Assim, além do questionário, também foi elaborado um roteiro de entrevista para contato com o *controller* do consórcio e das empresas consorciadas, com a finalidade de capturar outras informações como, por exemplo, se foi desenvolvido algum artefato novo não relacionado por Soutes e De Zen (2005).

A escolha desses profissionais (Quadro 8) para a realização da investigação, deu-se com o objetivo de identificar os artefatos e verificar a percepção sobre o seu uso na gestão das organizações, com visão de grupos com responsabilidades distintas. Cabe ressaltar que cada um desses grupos tem atividades que, apesar de correlatas, são distintas e associadas aos diferentes níveis hierárquicos de poder na tomada de decisão e influência sobre a gestão das empresas.

O grupo de *controllers*, juntamente com suas diretorias, tem a responsabilidade pela gestão dos controles estratégicos para as áreas de finanças, patrimônio, tributos, gestão estratégica de custos, estoques, capital, investimentos. O grupo de *assistant controllers*,

representado pelos assessores mais próximos dos *controllers* corporativos, tem entre suas responsabilidades a coordenação da consolidação de todas as informações financeiras, aplicação de políticas, planejamento operacional, entre outras.

Os contadores, um responsável em cada localidade, relaciona entre suas responsabilidades a garantia da aplicação dos princípios e normas de contabilidade, ações de controle interno e práticas de transparência e de prestação de contas relacionadas à governança corporativa.

O grupo da central de serviços (*shared service*) é responsável pela gestão de atividades comuns entre as plantas e que são executadas de forma centralizada, ou seja, as atividades de contas a pagar, contas a receber crédito, cobrança, tesouraria, ativo fixo, contábil, jurídico, e etc.. Trabalhos operacionais de rotina são executados por uma mesma equipe, que ganha em escala e reduz o custo de operação, além dos ganhos de padronização, tempestividade, auditoria centralizada entre outros ganhos.

Os supervisores de controladoria representam o grupo que está no *front* de execução e gestão das operações de fechamento, análises, atendimento ao fisco e auditorias, entre outras. Os analistas de controladorias executam as atividades operacionais e suportam os supervisores no cumprimento das tarefas.

Os usuários da informação são formados por pessoas internas da empresa e por pessoas das consorciadas interessadas nas informações e relatórios gerados pela organização.

Dessa forma, os respondentes são profissionais que conseguem identificar, usar ou, de alguma forma, ter percepção sobre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial na gestão do consórcio e suas consorciadas.

Na visão de Collins e Hussey (2005), existem várias formas alternativas para o envio dos questionários, podendo ser via correio, distribuição de grupos e distribuição individual.

Para efeitos desta pesquisa, considerando que os participantes da Alcoa, AWA e BHPB estão geograficamente distantes, foi utilizado o meio eletrônico, através de e-mail, como forma de envio e recepção dos questionários e roteiros de entrevista. Para os participantes da Alumar e da RTA, que estão situados em uma única localização, ou seja, nas instalações físicas da Alumar, foi possível a aplicação do método de distribuição individual dos questionários.

Richardson (1999) classifica os questionários conforme o tipo de pergunta: questionários de perguntas fechadas, onde as questões possuem respostas com alternativas pré-definidas; questionários de perguntas abertas, onde o participante tem liberdade para responder; e, por último, questionários híbridos, composto por perguntas dos dois tipos.

O questionário aplicado se qualifica como fechado (Apêndice C) e foi enviado a todos os participantes para coletar informações e percepções sobre as questões de gestão estratégica, estrutura organizacional, planejamento e orçamento, controladoria, práticas de artefatos modernos de contabilidade gerencial. Ressalta-se que os roteiros de entrevistas foram enviados em arquivo texto pelo e-mail somente aos *controllers* da Alumar, Alcoa/AWA, BHPB e RTA, para que possa ser identificado se há algum artefato novo desenvolvido pela própria empresa, e que possa contribuir e enriquecer o conhecimento e a prática de contabilidade gerencial.

Os questionários e os roteiros de entrevista foram enviados juntamente com uma correspondência de encaminhamento (Apêndice C). Assim, os questionários foram enviados a 35 pessoas, dos quais 26 foram devolvidos ao pesquisador nos meses de dezembro de 2009 e janeiro de 2010. O roteiro de entrevista foi enviado por e-mail aos 4 *controllers* e todos responderam. Os entrevistados responderam manualmente, de forma textual, a cada sugestão de questão proposta no roteiro de entrevista, conforme Apêndice D.

4.3.2 Tratamento e Análise dos Dados

Para Trujillo (1974, p. 132), a “análise ou explicação é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores. Essas relações podem ser “estabelecidas em função de suas propriedades relacionais de causa-efeito, produtor-produto, de correlações, de análise de conteúdo, etc.”

Segundo Yin (2009, p. 137), “análise de dados consiste em examinar, categorizar, classificar em tabelas, testar ou, do contrário, recombinar as evidências qualitativas e quantitativas para tratar as proposições iniciais de um estudo”.

A organização, análise e reflexão ocorreram, portanto, simultaneamente, ao longo do processo de levantamento dos dados.

Segundo Godoy (1995, p. 27), “nos estudos qualitativos em geral, e no estudo de caso, em particular, o ideal é que a análise esteja presente durante os vários estágios da pesquisa, pelo confronto dos dados com questões e proposições orientadoras do estudo”. Ainda sobre análise dos dados, pode-se trabalhar todo o material coletado por ocasião da pesquisa de campo, tendo em vista atingir os objetivos definidos.

Com relação à interpretação das entrevistas, tomou-se o material transcrito, contextualizando-o dentro da sua realidade e submetendo-o à análise de conteúdo proposta por Bardin (2006), para se apreender sobre o uso dos artefatos da contabilidade gerencial.

A análise de conteúdo, segundo Bardin (2006, p. 24),

é um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam inferir conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Trata-se, portanto, de uma técnica de análise que apresenta determinadas características metodológicas: sistematização, objetividade e inferência e que, segundo Tobar e Yalour (2001, p. 105), tem como objetivo central “traduzir fatos sociais em dados suscetíveis de tratamento quantitativo ou qualitativo, organizando-os de modo tal que adquiram significação para a teoria, podendo generalizar-se e ordenar-se em um sistema de hipóteses”.

A análise temática constitui-se uma das técnicas da análise de conteúdo que se configuram como mais rápida, à medida que se limita à identificação de temas ou núcleos de significação dos enunciados, suprimindo-se a possibilidade de inferência. A análise temática permite descobrir os núcleos de sentido constitutivos de determinada comunicação, sendo apropriada ao estudo de motivações, opiniões, atitudes, valores, crenças ou tendências, seja no discurso individual ou grupal (BARDIN, 2006).

Assim, depois de coletar as informações por meio das várias fontes, realizou-se, de imediato, a transcrição das mesmas. Após leitura e análise repetida das informações e dados, foram identificados aspectos importantes e comuns que emergiram das respostas e dos documentos, realizando assim, a análise temática.

A análise dos dados permitiu a confirmação dos temas orientadores do questionário, estabelecendo-se a interface entre as categorias empíricas e os referenciais teóricos levantados na busca de responder aos objetivos propostos no estudo.

A principal categoria temática do estudo está representada pelos artefatos modernos da contabilidade gerencial e as categorias secundárias estão representadas pelo uso desses artefatos nas seguintes estruturas/atividades empresariais do consórcio: gestão estratégica, estrutura organizacional, planejamento e orçamento, controladoria e contabilidade, prática dos artefatos modernos de contabilidade gerencial.

A formatação das categorias em temas foi efetuada levando em consideração os objetivos definidos na pesquisa. Essa forma de categorização aplicada consiste em isolar os temas da mensagem e extrair as informações, em função do problema pesquisado.

Ressalta-se que o questionário aplicado foi subdividido em seções, respeitando os temas da pesquisa. A categorização do questionário foi efetuada ainda em função dos

objetivos delineados na pesquisa. As respostas dos questionários foram gravadas em arquivo, sendo um para cada respondente, e depois compiladas eletronicamente para totalizar, em cada linha e coluna, as respostas neles contidas, com a observação da predominância da resposta em cada quesito.

A apresentação dos resultados finais obtidos por meio das entrevistas e da aplicação do questionário foi efetuada basicamente por meio de relatos escritos, gráficos ilustrativos e tabelas, e são apresentados na seção 5 deste trabalho.

5 RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção serão apresentados os resultados, iniciando pela apresentação do perfil dos respondentes do questionário, a distribuição das empresas objeto do estudo, tempo da função dos respondentes do questionário, seguido da apresentação em números absolutos e demonstrados em gráficos as respostas para cada quesito ou bloco de quesitos relativo aos questionários, conforme apêndice C.

5.1. Perfil da Instituição – CONSÓRCIO ALUMAR

A Alumar está localizada no município de São Luís, Estado do Maranhão, e é constituída por um consórcio de empresas com tradição na área de mineração, refino e processamento de metais, com diferentes participações nas duas fábricas que compõem o complexo industrial.

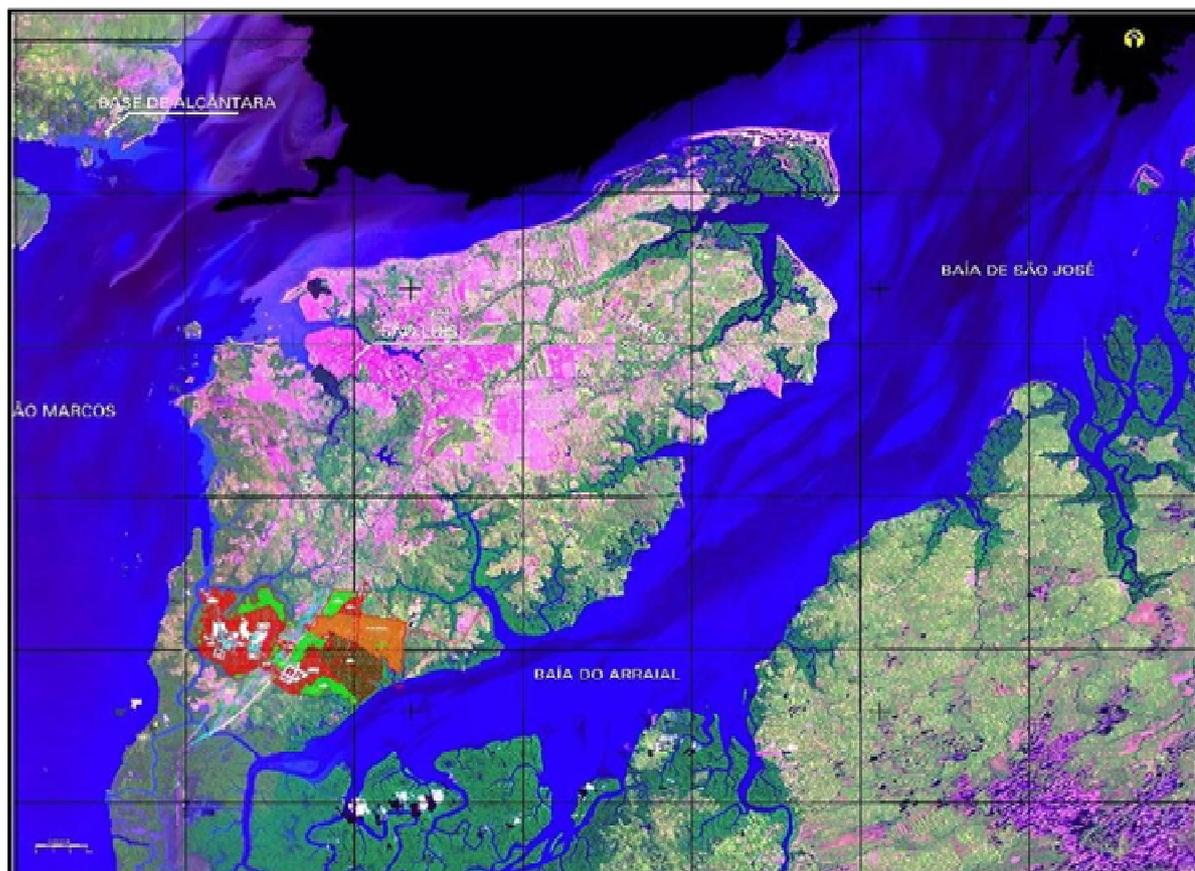


Figura 2 – Foto de satélite da Ilha de São Luis

Fonte: Alumar (2007)

Na área de refino de alumina (refinaria), o Consórcio é formado pela Alcoa Alumínio S/A – AASA, com 14,04%, e Alcoa World Alumina – AWA, com 39,96%, ambas subsidiárias da *Alcoa Incorporation*; Bhpbilliton S/A, com 36%; e Rio Tinto Alcan Ltda, com 10%.

Na fábrica de produção de alumínio (redução), reúne a Alcoa com 60% e a BHPB com 40%. Essa composição do Consórcio e a participação de seus membros têm se alterado ao longo da sua existência, de acordo com os investimentos aplicados na expansão das instalações.

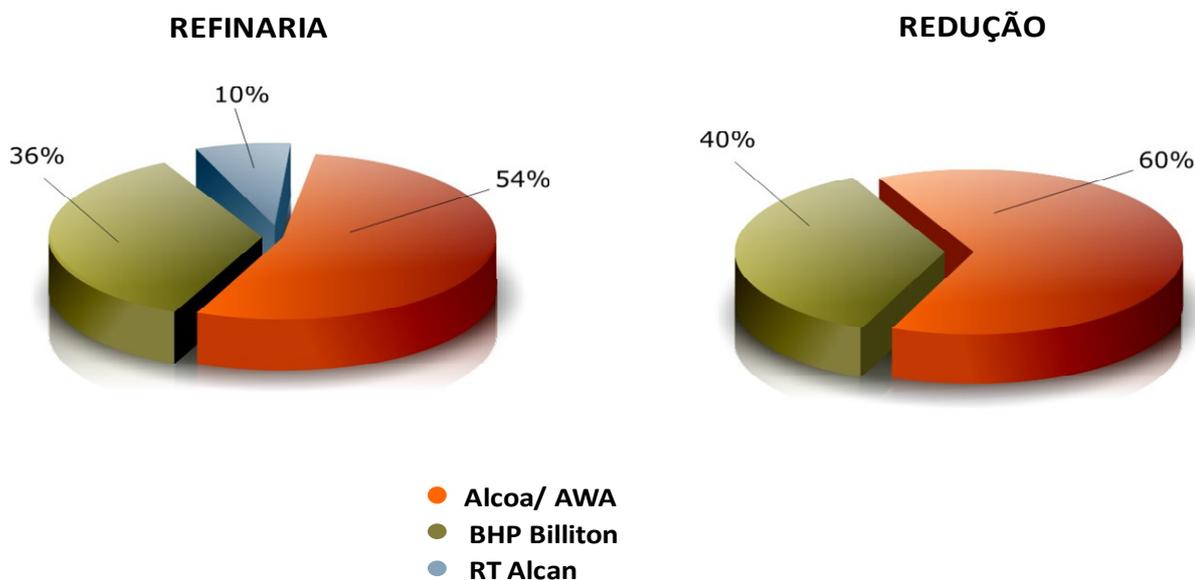


Gráfico 1 - Composição acionária do Consórcio Alumar
Fonte: Alumar (2007).

Desde o período da implantação até hoje, a administração e a gestão estão confiadas à Alcoa Alumínio S/A – AASA, como gerente do projeto.

O complexo industrial da Alumar ocupa uma área de 5,3 hectares e compreende um porto, as instalações da refinaria, as instalações da redução, além das instalações produtivas propriamente ditas. Há uma infraestrutura de apoio composta por prédios da administração e também um parque ambiental, usado para visitação e educação ambiental dos visitantes.



Área Total: 5.300ha
Área Industrial: 350ha
Parque Ambiental: 1.800ha

Figura 3 – Foto área da Alumar
 Fonte: Alumar (2007)

O porto da Alumar tem capacidade para receber navios de 50 mil toneladas. É via de entrada de toda matéria-prima utilizada na produção de alumina e alumínio e escoamento da alumina não utilizada na redução.

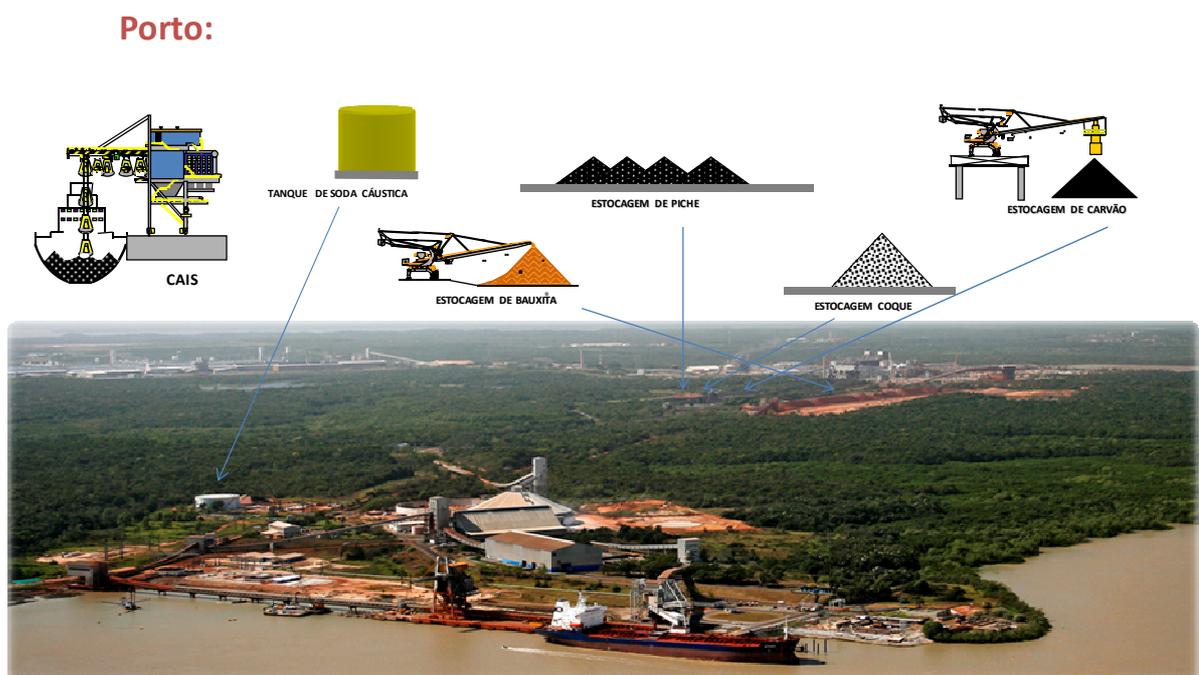


Figura 4 - Foto do Porto da Alumar
 Fonte: Alumar (2007)

Atualmente, a refinaria produz 3,5 milhões de toneladas/ano, enquanto a redução possui 710 cubas, com capacidade de produção de 440 mil toneladas/ano de alumínio.

Refinaria:

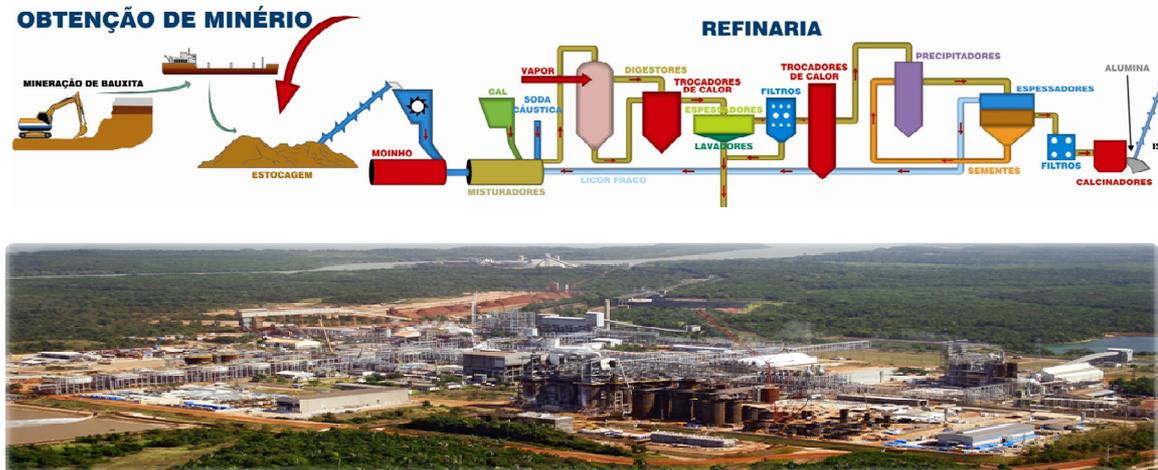


Figura 5 – Foto aérea da Refinaria
 Fonte: Alumar (2007)

Os produtos alumina e alumínio primário (lingotes, em pó e líquido) são utilizados em inúmeros mercados, incluindo o aeroespacial, automotivo, de embalagens, construção civil, transportes, máquinas e equipamentos.

Redução:

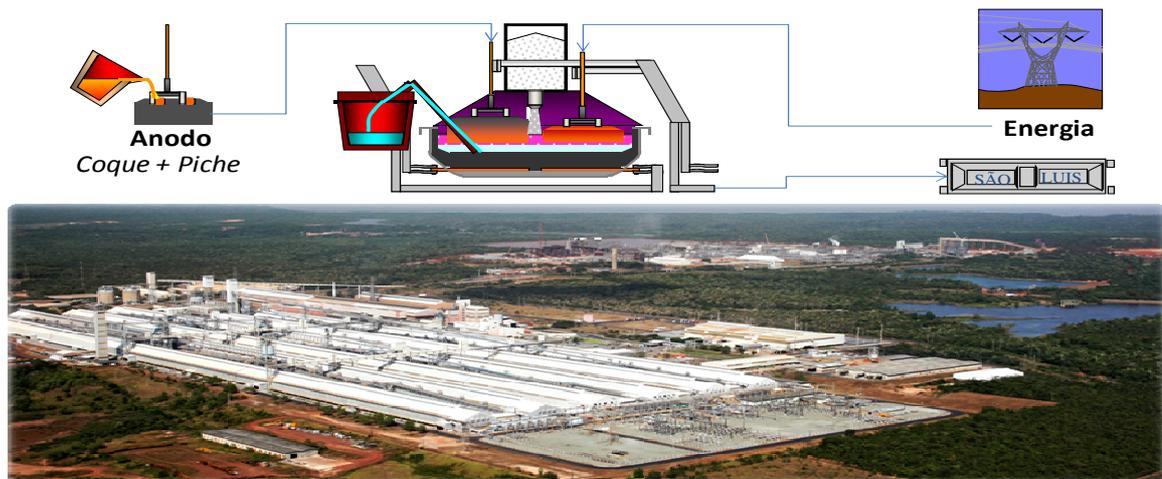


Figura 6 – Foto aérea da Redução
 Fonte: Alumar (2007)

O consórcio Alumar, na sua composição original no início das operações, era formado

pela Alcoa Alumínio S/A, que detinha 60% do investimento, e Billington Metais S/A (hoje, BHPBilliton S/A), com 40%. Ao longo de sua história, houve a entrada da Alcan S/A, hoje Rio Tinto Alcan Ltda, e depois a Abalco S/A (hoje, Alcoa World Alumina S/A – AWA). A seguir, são apresentadas as empresas que formam o Consórcio ALUMAR através de um breve perfil das atuais consorciadas.

Alcoa Alumínio S/A - presente em 44 países e com cerca de 123 mil empregados é líder mundial na produção e transformação do alumínio. Possui 9 refinarias e 26 reduções em todo mundo, sendo apenas três integradas, combinando, na mesma planta, refinaria e redução. São duas no Brasil: Poços de Caldas, em Minas Gerais, e São Luís, no Maranhão. A outra está localizada na Espanha.

BHPBilliton S/A – Sexta maior empresa mineradora em operação no Brasil, atua em todos os estágios da produção de alumina e alumínio, mineração de bauxita, refinaria e redução. Atua ainda em 25 países e conta com 37 mil empregados. Seus principais negócios envolvem alumina e alumínio, minério de ferro, petróleo, cobre, carvão metalúrgico e carvão energético, níquel, diamantes e ligas de ferro.

Rio Tinto Alcan Ltda - Participa com 10% na Alumar, com 12% na Mineração Rio do Norte. Atua na extração de bauxita e na produção de alumina e alumínio em lingotes, chapas, discos, folhas, extrudados e químicos, além de embalagens flexíveis. Presente em 61 países e possui cerca de 65 mil empregados.

A Alcoa World Alumina S/A – AWA – Uma *joint venture* entre a Alcoa Alumínio S/A e a australiana WMC – *Westen Mining Corporation*, que participa na Alumar com 39,96% da refinaria e é detentora de uma mina de bauxita em Juruti, no estado do Pará, e outras refinarias na Austrália, Europa e EUA, estando entre as maiores produtoras mundiais de alumina. Atua exclusivamente no seguimento de produção e comercialização de alumina. É a empresa que faz a gestão desse seguimento de negócio no grupo Alcoa Alumínio S/A.

5.2 Apresentação dos resultados

Esta subseção está subdividida em cinco blocos e nela são apresentados os resultados do questionário aplicado e da entrevista realizada.

5.2.1 Perfil dos respondentes

Na primeira parte do questionário, os respondentes forneceram informações pessoais:

empresa em que trabalha, área de atuação e o tempo na função.

Na Tabela 1, apresenta-se a distribuição dos respondentes nas funções por eles desempenhadas. Todos os respondentes atuam na área de controladoria, contabilidade ou em áreas afins.

Tabela 1 – Distribuição por área de trabalho

Área de Trabalho	Quantidade
Aquisições e Logística	1
Área Financeira	1
Área Tributária	2
Auditoria e Controles Internos	1
Contabilidade Custos/Gerencial	5
Contabilidade Financeira	5
Controladoria Corporativa	5
Controladoria de Negócios - BU	1
Controller de Planta	5
Diretoria Financeira	1
Planejamento Estratégico	1
Tecnologia da Informação	1
Total	29

Fonte: dados da pesquisa (2009)

A Tabela 2 apresenta a distribuição dos respondentes por empresa de origem.

Tabela 2 – Distribuição por empresa

Empresa	Quantidade
Alcoa/AWA	17
Alumar	8
BHPBilliton S/A	3
Rio Tinto Alcan S/A - RTA	1
Total	29

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Conforme pode ser observado, a pesquisa contou com um número maior de respondentes da empresa Alcoa Alumínio S/A, por ser a gerente de operações da Alumar e, conseqüentemente, uma maior interação com as pessoas do consórcio. A Tabela 3 apresenta a distribuição dos respondentes em relação ao tempo desempenhado na função, por faixa de anos.

Tabela 3 – Tempo na função e companhia

Tempo Função/Companhia	Alumar	Alcoa/AWA	BHPB	RTA	Total
Até 05 anos	2	5	3	0	10
De 6 a 10 anos	1	1	0	0	2
De 11 a 15 anos	2	5	0	0	7
Acima de 15 anos	4	5	0	1	10
Total	9	16	3	1	29

Fonte: dados da pesquisa (2009)

O resultado apresentado na Tabela 3 mostra uma equipe representada por mais de 50% dos respondentes, com 10 anos ou mais na função, porém com uma tendência de renovação, haja vista que 10 (dez) pessoas tem menos de 5 (cinco) anos na função.

Nas subseções seguintes (5.2.2 a 5.2.6), são apresentados os resultados da aplicação do questionário junto aos respondentes. Essas subseções descrevem sobre processos e artefatos da contabilidade gerencial, comuns às atividades dos respondentes com a finalidade de atender ao objetivo dessa pesquisa. A seção 5.2.7 apresenta a análise das entrevistas realizadas.

5.2.2 Gestão Estratégica

O questionário enviado aos respondentes, conforme apêndice “C”, composto por 61 (sessenta e uma) questões, teve o objetivo de identificar, para cada uma das questões: a) se o conteúdo se aplicava para aquela organização, podendo ser respondido com sim (S), não (N) ou não se aplica (N/A); b) qual o grau de importância; e c) qual a frequência de uso. As letras b e c, contêm as alternativas de respostas alta (A), média (M), baixa (B) e não se aplica (N/A).

Para avaliar a dimensão estratégica da contabilidade gerencial, focando nos aspectos de ajustes organizacionais, estrutura, compromisso organizacional, conforme preconiza o *International Federations of Accountants* (1998), o respondente foi questionado sobre a aplicação de algumas questões relacionadas à gestão estratégica. O objetivo deste bloco de perguntas é verificar o quão está formalizado o modelo de gestão das empresas, o grau de importância que esse assunto tem para a organização e com que frequência o tema surge na organização.

A questão de partida da pesquisa desejava saber se o planejamento estratégico é um artefato utilizado na Alumar e suas consorciadas. O resultado demonstra que, dos 29 respondentes, 26 responderam que sim, 25 afirmaram que é de importância alta e 21 informa-

ram que usam o planejamento estratégico com frequência alta, conforme o Gráfico 2.

Soutes (2006, p. 50) demonstra que, de 90 respondentes de sua pesquisa, 55 afirmaram que o planejamento estratégico é uma ferramenta utilizada na empresa. As duas pesquisas indicam que a maioria dos respondentes concorda que o planejamento estratégico é um artefato usado pelas organizações.

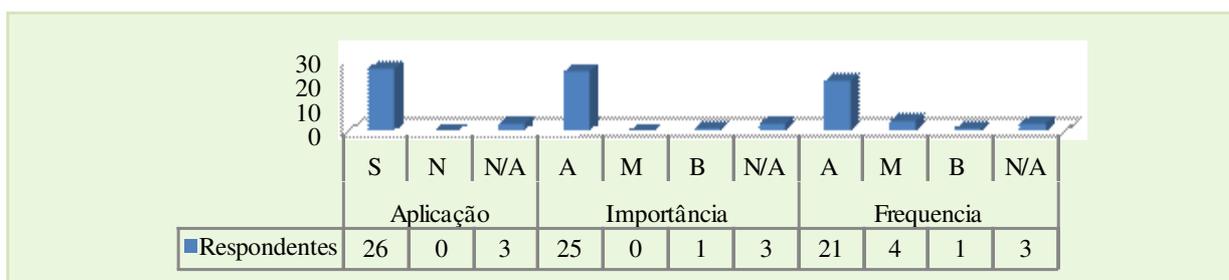


Gráfico 2 – Planejamento estratégico na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009).

Questionados se todos os gestores participam ativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos, 27 responderam que sim, 26 informaram que o assunto é de importância alta e 19 mencionaram que a usam com frequência alta (Gráfico 3). Soutes (2006, p. 50), obteve de 47 dos 90 respondentes que os gestores participam ativamente do planejamento estratégico.

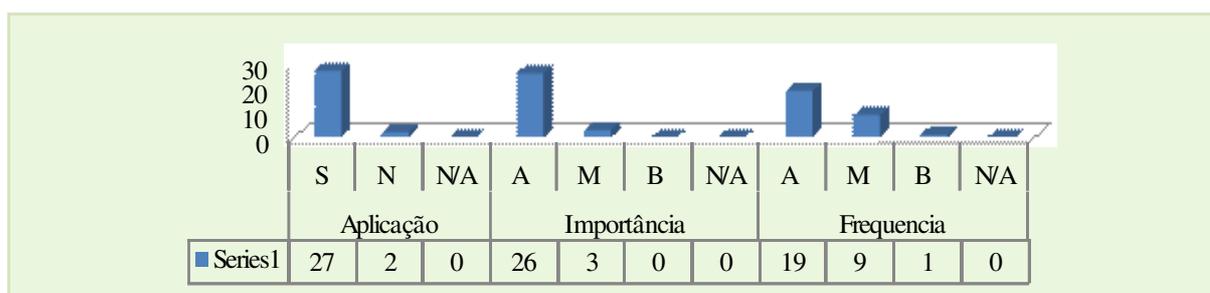


Gráfico 3 – Participação dos Gestores no estabelecimento dos objetivos Estratégicos

Fonte: dados da pesquisa (2009)

O questionário abordou ainda se os objetivos estratégicos orientam os gestores nas atividades operacionais. Vinte e nove responderam que sim, 26 disseram que o assunto era de importância alta e 20 afirmaram que o uso é de frequência alta, conforme observa-se no Gráfico 4. Soutes (2006, p. 50) demonstra que, de um total de 90 respondentes, 43 concordam totalmente e 36 concordam parcialmente. Nas duas pesquisas, a maioria dos respondentes concorda que os gestores são orientados pelos objetivos estratégicos.

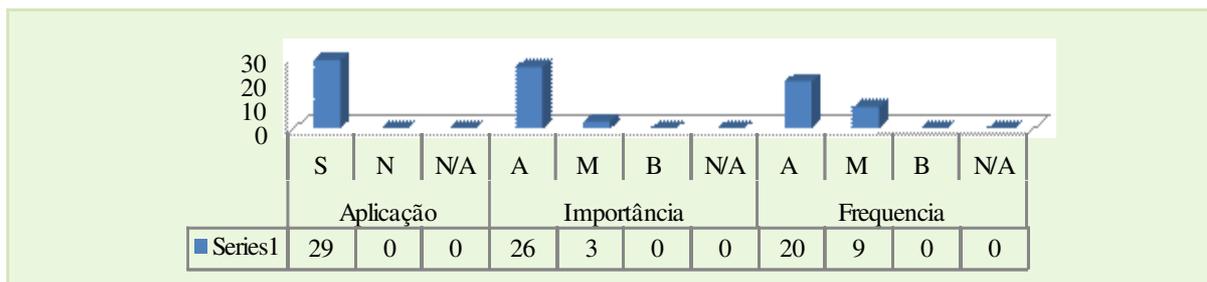


Gráfico 4 – Orientação dos objetivos Estratégicos nas atividades operacionais

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Em relação à formalização dos fatores críticos de sucesso, o Gráfico 5 mostra que 26 afirmaram que há, sim, essa formalização, pois 27 apontaram que o assunto é de importância alta e 21 afirmaram que o uso é de frequência alta. Soutes (2006, p. 50), para questão similar em sua pesquisa, encontrou 40 respondentes concordando plenamente e 36 concordando parcialmente quanto aos fatores críticos de sucesso estarem formalmente determinados na empresa. Nas duas pesquisas, há uma congruência de aceitação entre a maioria dos respondentes.

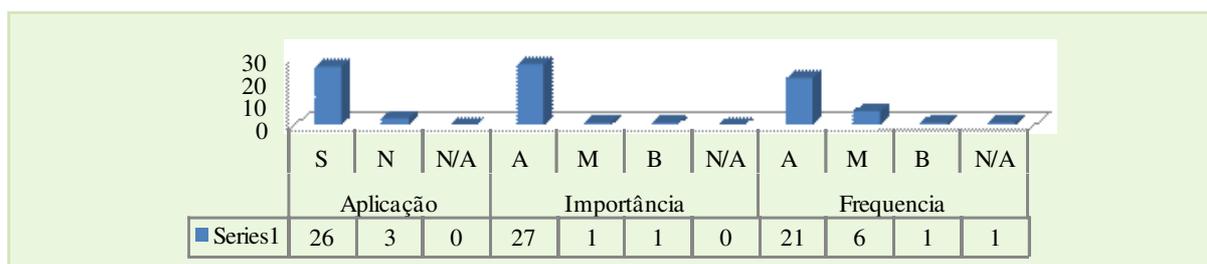


Gráfico 5 – Formalização dos fatores críticos de sucesso

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi também testado se as políticas de gestão das consorciadas são praticadas na Alumar. Dos 29 respondentes, 22 afirmaram que sim, 23 consideram que o assunto é de importância alta e 21 afirmaram que o uso é de frequência alta (Gráfico 6). Sendo a Alumar um consórcio e desprovido de personalidade jurídica, suas políticas são orientadas pelas políticas das consorciadas conforme demonstrou a pesquisa. Para esta questão, não foi encontrada pesquisa similar para comparação.

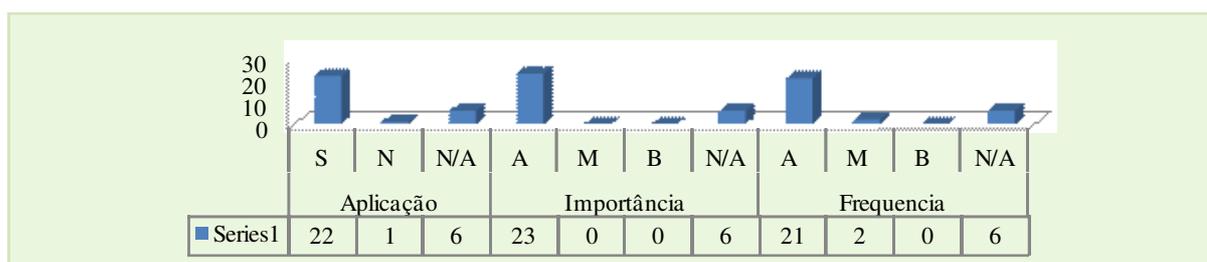


Gráfico 6 – Políticas de Gestão praticadas na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Considerando que a Alcoa é a gerente do consórcio, foi questionado se as políticas de gestão na Alumar seguem o modelo Alcoa. O resultado apresentou que 26 concordam com a aplicação, 25 entendem que o assunto é de importância alta e 24 afirmaram que o uso é de frequência alta (Gráfico 7). Por ser uma questão específica relacionada ao objeto da pesquisa, não foi encontrada pesquisa similar para efeito de comparação.

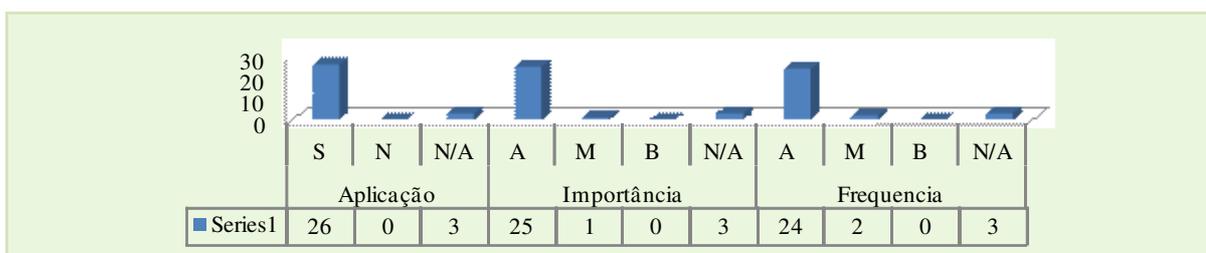


Gráfico 7 – Políticas de Gestão da Alumar e o modelo Alcoa

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Fechando este bloco de perguntas sobre gestão estratégica, foi verificado se o Consórcio desenvolveu e consolidou políticas próprias com base na política de todas as consorciadas. Nesta abordagem, o Gráfico 8 mostra o seguinte resultado: 21 concordam que sim, 18 acham que o assunto é de importância alta e 17 acham que o uso é de frequência alta.

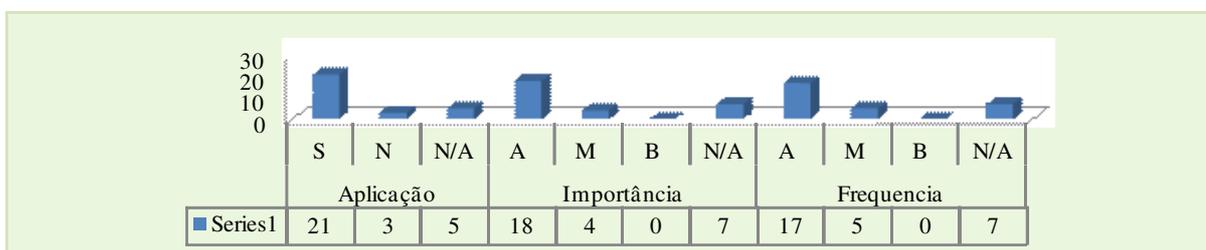


Gráfico 8 – Desenvolvimento de políticas próprias na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

O conjunto dos resultados demonstra que, no contexto da Alumar, a maioria apontou que os artefatos inseridos nas questões são aplicados nas empresas, que a frequência de uso é alta e que o uso é também de frequência alta. Esses números indicam que a Alumar e as consorciadas têm uma gestão estratégica suportada por artefatos considerados modernos do ponto de vista científico.

5.2.3 Estrutura organizacional

Neste bloco de questões, a pesquisa procurou buscar respostas aos quesitos relacionados à estrutura organizacional para identificar, por exemplo, se o modelo de estrutura organizacional da Alumar está preparado para obter os melhores resultados. Dos 29

respondentes, 25 indicam que a estrutura aplicada está adequada, 24 afirmam que o assunto é de importância alta e 21 acham que o uso é de frequência alta, conforme gráfico 9. Sendo esta uma questão específica sobre a Alumar, não foi encontrada pesquisa para comparar os resultados.

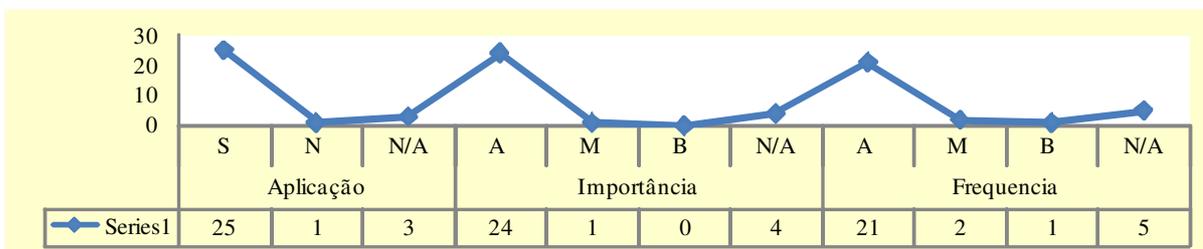


Gráfico 9 – Modelo de estrutura Organizacional da Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi questionado também se a estrutura organizacional da unidade é flexível e dinâmica para atender aos padrões de eficácia empresarial. O resultado, conforme o Gráfico 10 apresentou que 27 concordam com a aplicação do artefato, 25 apontaram ser um assunto de importância alta e 22 indicaram que a frequência de uso é alta.

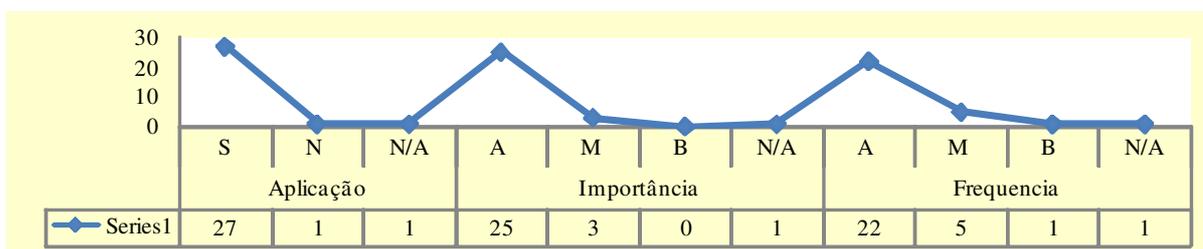


Gráfico 10 – Flexibilidade e Dinamismo na estrutura Organizacional da Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Para identificar se os fóruns de decisões, estruturados atualmente na Alumar para tomadas de decisão nos vários níveis e tipos de assunto, estão adequados, foram formuladas questões para discutir, em primeiro plano, o *Supervisory Committee*, que trata de questões mais estratégicas, onde 24 indicaram que concordam com a aplicação do artefato, 23 indicam ser um assunto de importância alta e 20 apontam que a frequência de uso é alta (Gráfico 11).

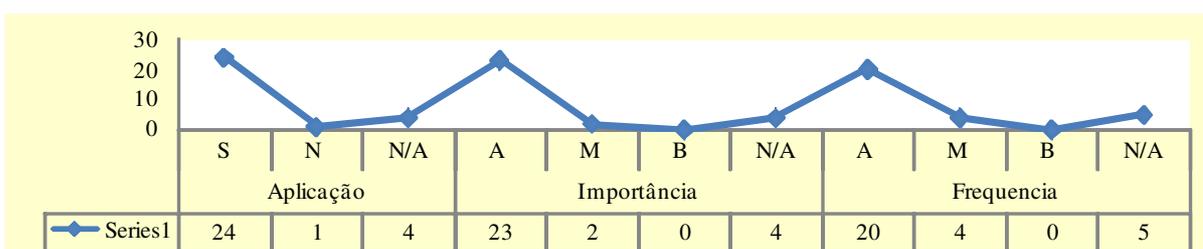


Gráfico 11 – *Supervisory Committee*

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Em relação ao *Operating Committee*, que tem como escopo os assuntos de operação/produção, as respostas indicam que 26 concordam com a aplicação do artefato, 25 indicam ser um assunto de importância alta e 21 disseram que o uso é de frequência alta (Gráfico 12).

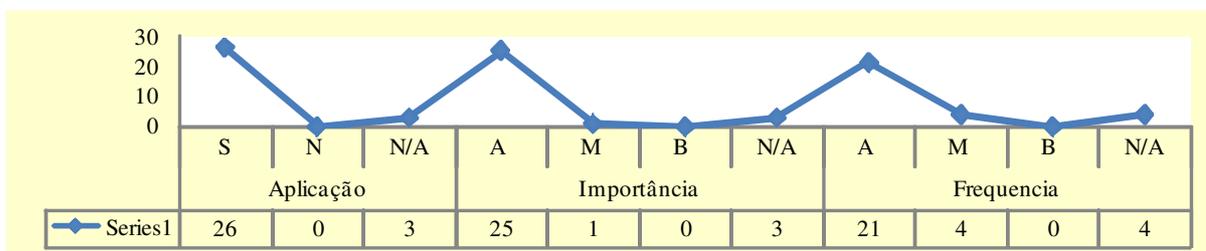


Gráfico 12 - *Operating Committee*
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Quanto ao *Accounting Committee*, que cuida das políticas contábeis e assuntos financeiros, conforme mostra o Gráfico 13, os respondentes afirmam que 26 concordam com a aplicação, 24 dizem que o assunto é de importância alta e 21 que o uso é de frequência alta.

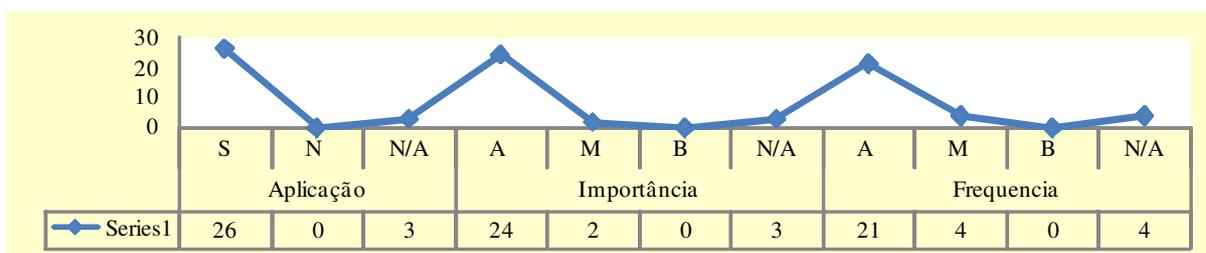


Gráfico 13 - *Accounting Committee*
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Conforme dados apresentados nos Gráficos 11, 12 e 13, os resultados demonstram que estes comitês atendem a opinião da maioria dos respondentes, de forma satisfatória aos desafios do escopo de cada um.

Os resultados apresentados nos gráficos que apresentaram a distribuição das respostas para as questões formadoras deste bloco, que tratam da estrutura organizacional da Alumar e suas consorciadas, indicam que existe uma concordância entre a maioria dos respondentes com a aplicação dos artefatos, que os assuntos tratados são de importância alta e com uma frequência de uso alta. Isso indica um alto grau de formalização do modelo de estrutura organizacional das empresas objeto deste estudo.

5.2.4 Planejamento e Orçamento

Neste bloco, os quesitos são relacionados ao planejamento e ao orçamento, visando ide

tificar se os objetivos estratégicos das áreas são materializados em metas operacionais. O resultado aponta que 29 dos respondentes, ou seja, todos estão de acordo que há a aplicação, ou seja, os objetivos estratégicos são materializados em metas e são utilizados na companhia.

O Gráfico 14 mostra que o assunto é considerado por 28 respondentes como de importância alta e que a frequência de uso é alta para 21 deles. A pesquisa de Soutes (2006, p. 50) mostra que 49 concordaram totalmente e 39 concordaram parcialmente com a aplicação deste artefato, ou seja, um total de 77 dos 90 concordou com o uso do artefato. O resultado das duas pesquisas indica um alto número de respondentes que concordam com o uso do artefato.

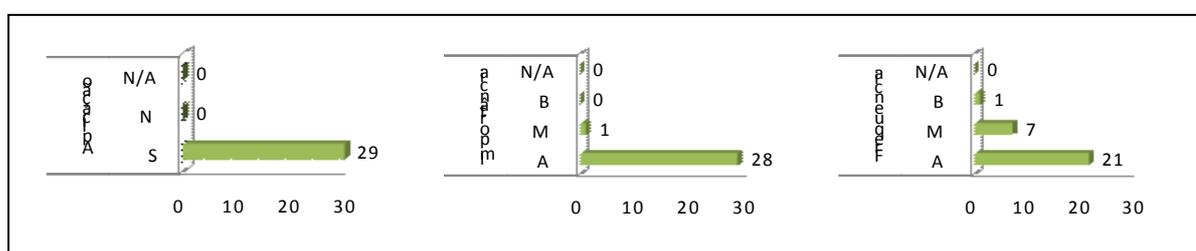


Gráfico 14 – Objetivos Estratégicos materializados em metas operacionais
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Quando questionados se as metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho, 28 respondentes afirmaram que sim, 25 apontaram ser um assunto de relevância alta e 21 entendem que o planejamento é usado para avaliação de desempenho com o uso de frequência alta (Gráfico 15). Na pesquisa de Soutes (2006, p. 50), o resultado indica 79 respondentes que concordam totalmente ou parcialmente com esta questão. O resultado das duas pesquisas indica que o artefato é usado para avaliação de desempenho.

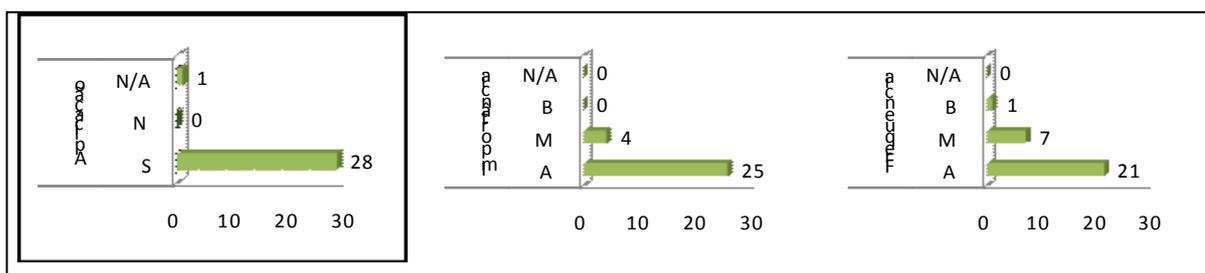


Gráfico 15 – Metas Operacionais e avaliação de desempenho
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi testado ainda se há reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e replanejamento das estratégias da empresa. Nesta questão, a exemplo das duas anteriores, o número dos que responderam “sim” para aplicação do artefato foi de 28, sendo que 17 respondentes afirmaram ser uma importância alta e 13 afirmaram que a frequência de uso é alt

conforme mostra o Gráfico 16.

Para questão similar, Soutes (2006, p. 50) afirma que 75, de um total de 90, concordam total ou parcialmente com a aplicação do artefato. Nesta pesquisa, apesar do expressivo número dos que concordam com a aplicação, destaca-se que 11 entendem que o assunto é de importância média e 11 também vêm o uso como de frequência média.

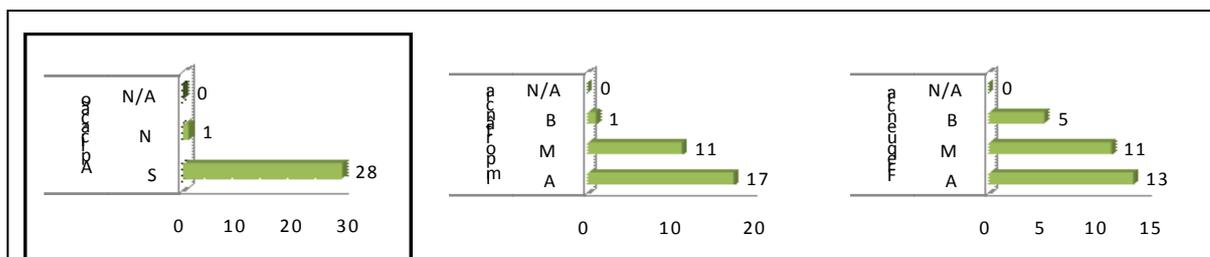


Gráfico 16 – Avaliação e replanejamento das Estratégias

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Dando prosseguimento, foi questionada a realização de reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos pela empresa. O resultado, conforme o Gráfico 17 demonstra um total de 27 respondentes concordando com a aplicação, 18 entendem que essas reuniões são de importância alta para a organização e 16, mais da metade dos respondentes, afirmaram que as mesmas são realizadas com média frequência.

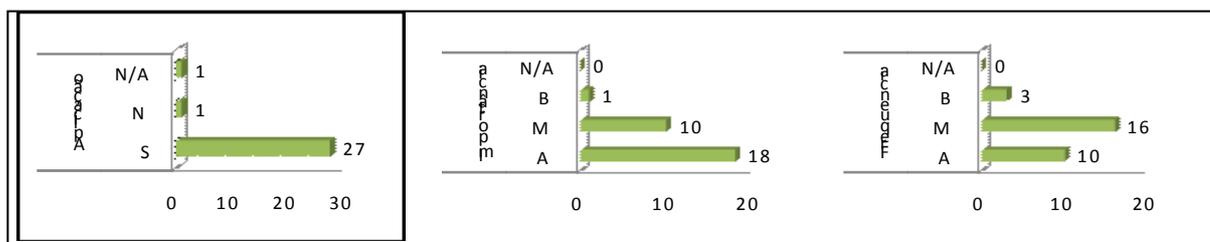


Gráfico 17 – Desempenho dos Gestores e os planos estabelecidos

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi verificado se o pagamento de bônus aos gestores está condicionado ao cumprimento de metas operacionais. O resultado, observado no Gráfico 18, mostra que 26 dos respondentes concordam com a aplicação, ou seja, é necessário cumprir as metas da empresa para ocorrer o pagamento do bônus aos gestores. Dos 29 respondentes, 15 julgam esse assunto de importância alta e 10 afirmaram que consideram a frequência de uso é alta. Soutes (2006, p. 50) apresenta o seguinte resultado para questão similar com um total de 90 respondentes: 67 concordam entre totalmente e parcialmente com a aplicação deste artefato. As duas pesquisas indicam que mais da metade dos respondentes estão de acordo com a aplicação dest

artefato como forma de incentivar o cumprimento das metas.

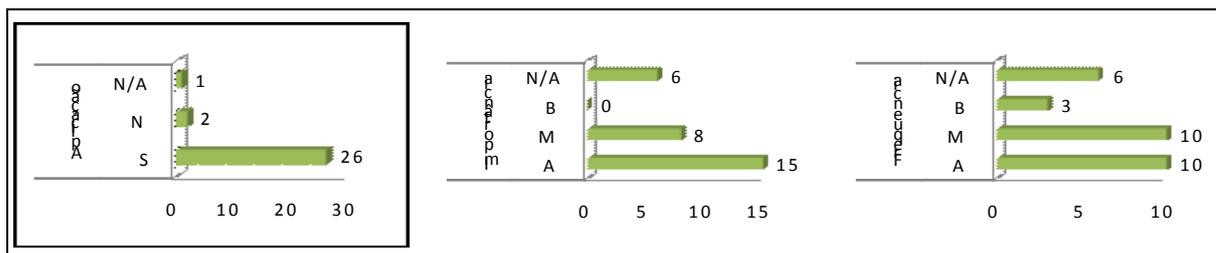


Gráfico 18: Pagamento de bônus e cumprimento de metas operacionais

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Uma das premissas que levou a união de empresas concorrentes a formar um consórcio para aperfeiçoar o processo foi o custo. Partindo desse raciocínio, foi questionado se a gestão compartilhada dos custos de produção na Alumar, entre as consorciadas, está associada às práticas modernas de gestão. O Gráfico 19 mostra que para 25 dos respondentes há a aplicação do artefato, sendo que 23 avaliam o assunto como de importância alta e 22 entendem que a frequência de uso é alta.

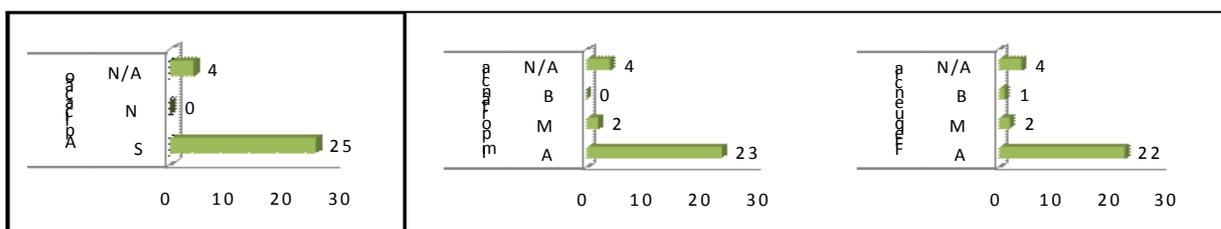


Gráfico 19 – Gestão compartilhada de custos de produção na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Por último, este bloco investigou sobre planejamento e orçamento, questionando a importância para o consórcio de um plano operacional, de orçamentos, metas, etc., pelo fato de não ser uma entidade jurídica de fato e de direito. As respostas, representadas no Gráfico 20, indicam que 27 concordam com a aplicação destes artefatos, 27 afirmam ser um assunto de importância alta e 26 indicam que a frequência de uso é alta. Sendo um assunto específico da Alumar, não foi encontrado pesquisa para fazer comparação de resultados.

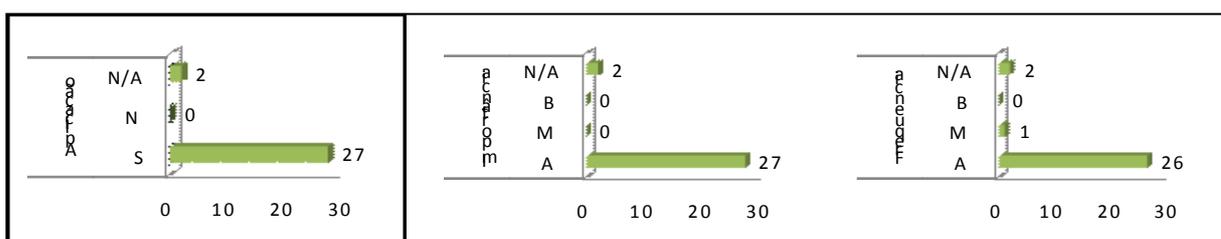


Gráfico 20 – Plano Operacional, orçamento e metas na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

A média de respostas deste bloco indica que 94% dos respondentes afirmam que os artefatos de planejamento e orçamento são usados no consórcio e seus consorciados, com 75,37% dos respondentes considerando o tema como de alta importância e 60,59% afirmando que o planejamento e orçamento são de alta frequência na organização, conforme demonstrado no Gráfico 21.

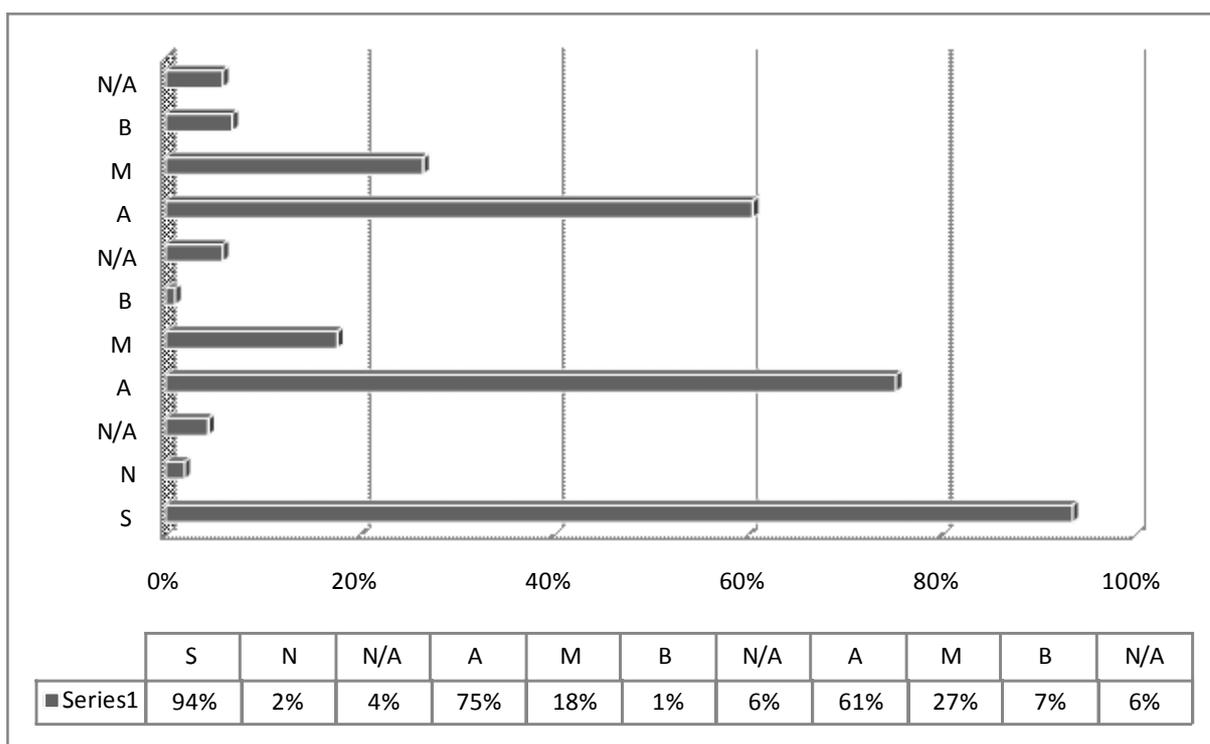


Gráfico 21- Artefatos de planejamento e Orçamento - Média
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Conclui-se que o consórcio e suas consorciadas operam de forma consistente com os artefatos de planejamento e orçamento preconizados pela literatura.

5.2.5 Controladoria e Contabilidade

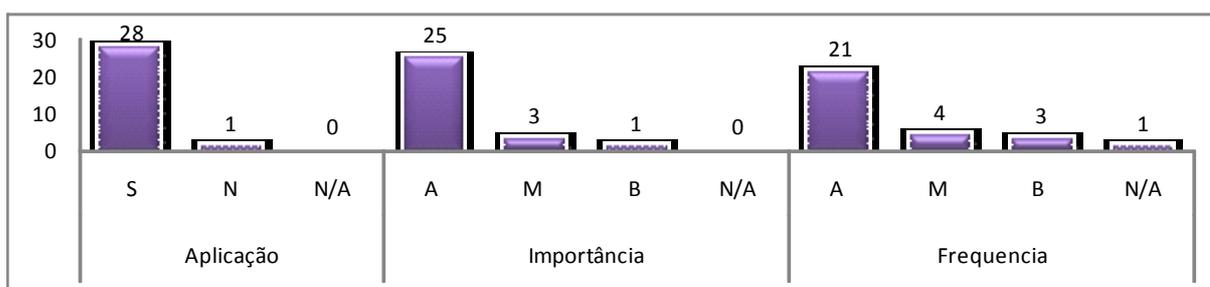
Este bloco teve a intenção de investigar a existência de um departamento de contabilidade gerencial, doravante denominado de CG, ou de um departamento que trate das informações gerenciais do consórcio. O questionário inicia este bloco questionando se a empresa, unidade ou filial, utiliza artefatos modernos de contabilidade gerencial. Para facilitar o entendimento dos respondentes, o questionário informava os artefatos considerados modernos por Soutes e De Zen (2005) e que são objeto de estudo dessa pesquisa. Os resultados apresentados no Gráfico 22 mostram que 28 respondentes concordam com a

aplicação, 25 entendem ser um assunto de importância alta e 21 têm o entendimento de que a frequência de uso é alta.

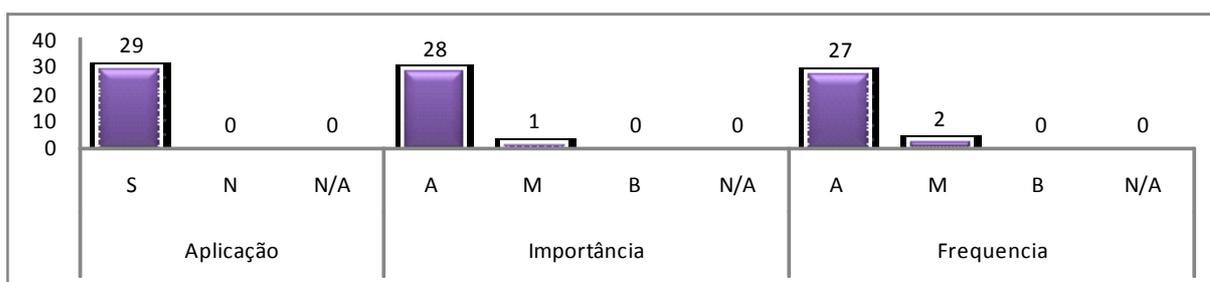
Gráfico 22 – Utilização de Artefatos Modernos de CG na Alumar e Consorciadas

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi questionado sobre a existência de um departamento formalmente constituído na



empresa, responsável pelas informações contábeis gerenciais. Conforme mostrado no Gráfico



23, todos os respondentes afirmaram positivamente sobre essa existência. Vinte e oito respondentes disseram se tratar de um assunto de importância alta para a gestão da organização e 27 informaram que a frequência de uso é alta. Soutes (2006, p. 47) fez o mesmo questionamento e o resultado apontou que, de 90 respondentes, 80 responderam que em algum grau concordam com a aplicação deste artefato. Comparado o resultado destas duas pesquisas, tem-se uma aplicação alta desse artefato.

Gráfico 23 – Existência de Departamento responsável por informações Gerenciais

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Questionados se na empresa a geração de informações gerenciais é uma das principais funções da área contábil gerencial, o resultado (Gráfico 24) mostra que 29, ou seja, todos os respondentes concordam com a aplicação, 27 indicaram que o assunto é de importância alta e 24 acham que a frequência de uso também é alta. Comparando este resultado com a pesquisa de Soutes (2006, p. 48), onde 70 de 90 respondentes concordaram totalmente ou pelo menos parcialmente com a aplicação do artefato, tem-se uma congruência entre as duas pesquisas.

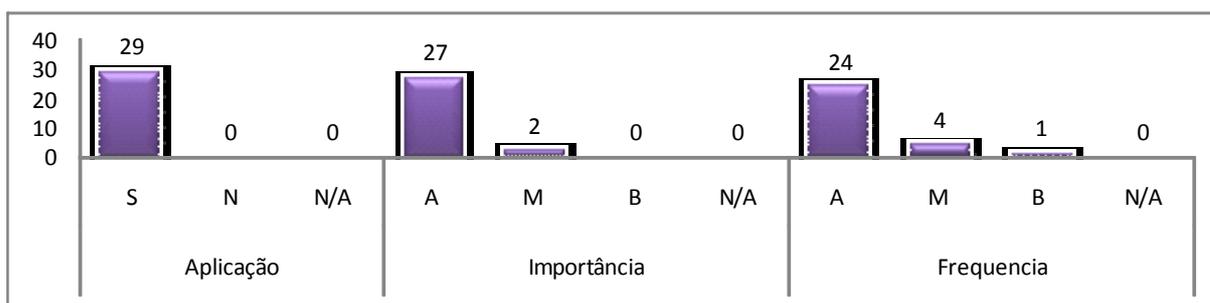


Gráfico 24 – Informação Gerencial na Alumar e funções da Contabilidade Gerencial
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Em relação ao cumprimento de metas planejadas, foi questionado se o controle do cumprimento destas seria uma das principais funções da contabilidade gerencial. O resultado, apresentado no Gráfico 25, aponta que 28 concordam que sim, 23 afirmaram ser assunto de importância alta para o cumprimento de metas da empresa e 20 disseram que o uso é de frequência alta. Para esta questão, a pesquisa de Soutes (2006, p. 47) mostra que 72, dos 90 respondentes, concordam total ou parcialmente com o resultado da pesquisa. Comparando os dois resultados, há uma indicação de alto grau de uso do artefato.

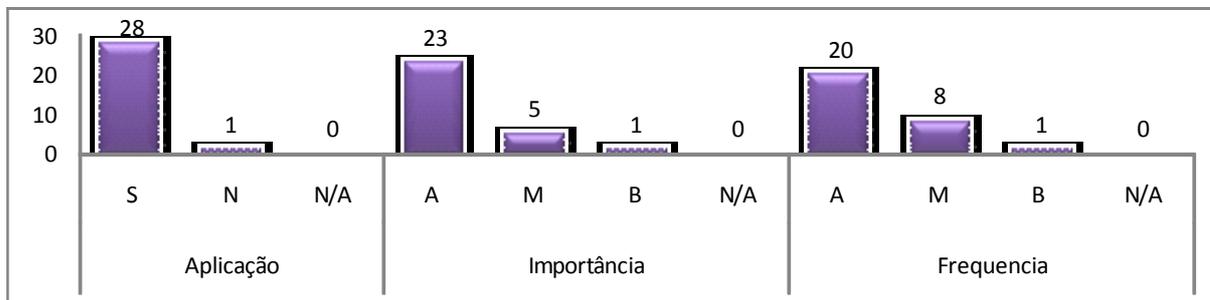


Gráfico 25 – Cumprimento das metas planejadas e a Contabilidade Gerencial
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Entre as várias funções da contabilidade gerencial, foi questionado se assegurar a otimização do resultado econômico da empresa fazia parte desta lista. O resultado, conforme Gráfico 26, mostra que 27 concordaram que a contabilidade gerencial tem essa função; 25 afirmaram ser um assunto de importância alta; e 22 afirmaram que o uso é de frequência também alta. Os números da pesquisa de Soutes (2006, p. 47) apontam que 73, de 90 respondentes, concordam total ou parcialmente com a aplicação deste artefato. O resultado das duas pesquisas aponta na direção de alto grau de uso deste artefato.

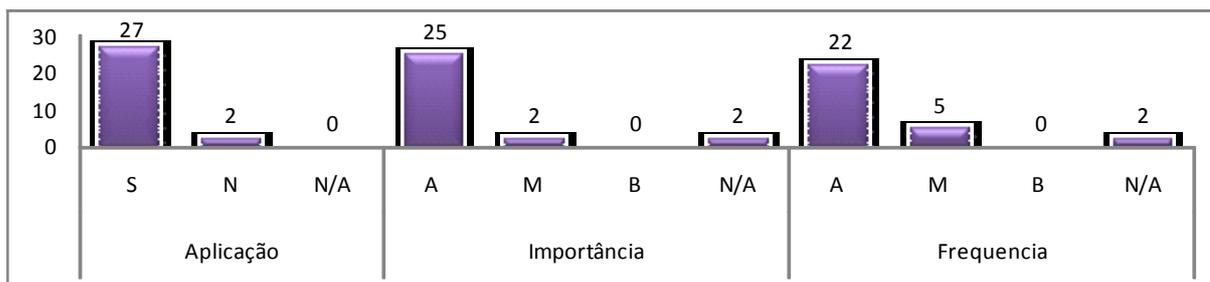


Gráfico 26 – Otimização do resultado econômico e as funções da Contabilidade Gerencial
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Sobre o processo de tomada de decisão gerencial, foi incluída uma questão para testar se a contabilidade gerencial era um artefato de assessoria aos gestores. O resultado apontou que 28 dos 29 respondentes concordam com a aplicação do artefato, 25 disseram que a importância do assunto é alta e 23 apontaram para uma frequência de uso alta. Os dados de Soutes (2006, p. 47) apontam que 82, de 90 respondentes, concordam total ou parcialmente com a aplicação deste artefato.

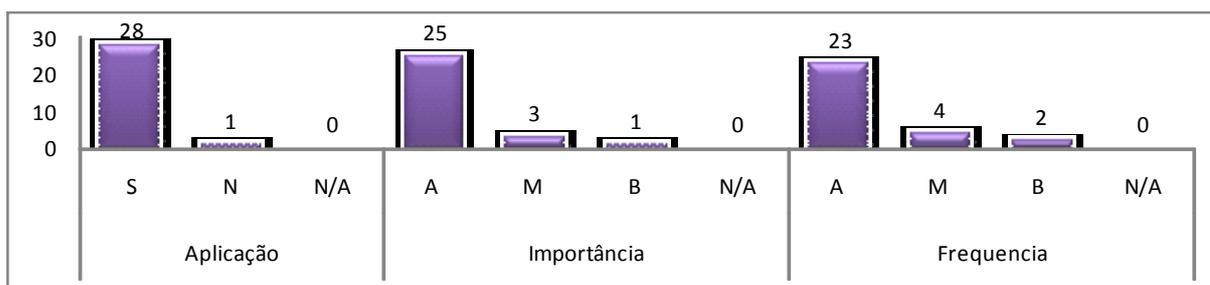


Gráfico 27 - Assessoria da Contabilidade Gerencial na tomada de decisões
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Questionados se a política de gestão de riscos, adotada na Alumar, estava inserida entre as práticas modernas de gerenciamento, os resultados apresentam que 22 respondentes concordaram com a aplicação, 21 avaliaram o assunto como de importância alta e 19 acharam que a frequência de uso também é alta (Gráfico 28).

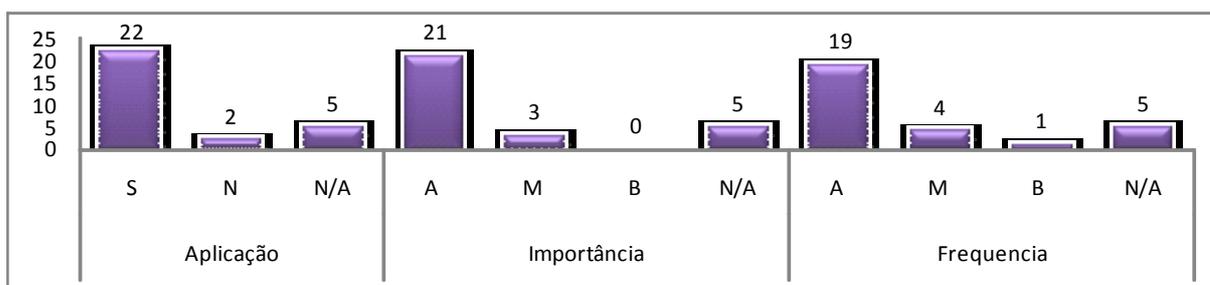


Gráfico 28 – Política de Gestão de riscos da Alumar
Fonte: dados da pesquisa (2009)

Foi investigado se os artefatos de contabilidade gerencial, usados na Alumar, atendem às demandas de informação dos consorciados. O Gráfico 29 mostra que para 25 dos respondentes isso é uma verdade; para 23 o assunto é de importância alta; e para 20 dos respondentes a frequência de uso é alta. Deve ser ressaltado que, do total de respondentes (29), apenas 8 são empregados da Alumar, o que proporciona credibilidade ao resultado por ser uma fonte externa.

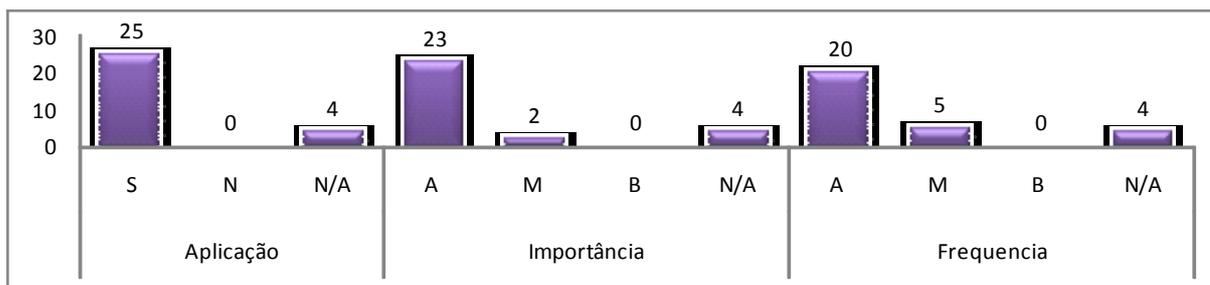


Gráfico 29 – Ferramentas de Contabilidade Gerencial usadas na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Em relação à moeda funcional adotada pela Alumar, foi questionado se a mesma está ancorada nas características principais do negócio da organização. Dos 29 respondentes, 24 concordaram com a aplicação, 23 avaliaram o grau de importância como alta e 22 disseram que a frequência de uso é alta (Gráfico 30).

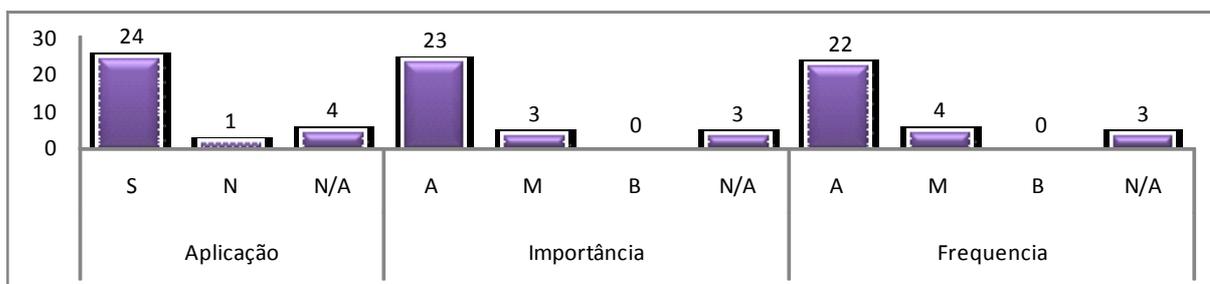


Gráfico 30 - Moeda funcional da Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Quanto à gestão dos ativos da Alumar, foi questionado se os mesmos estão suportados pelo uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial. O resultado apresentado no Gráfico 31 aponta que 26 dos respondentes concordam com a aplicação, 24 vêem o assunto como de importância alta e 21 consideram que a gestão de ativos está suportada pelo uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial, com frequência de uso também alta. Por ser questão específica da Alumar, não há resultados de outras pesquisas para comparar.

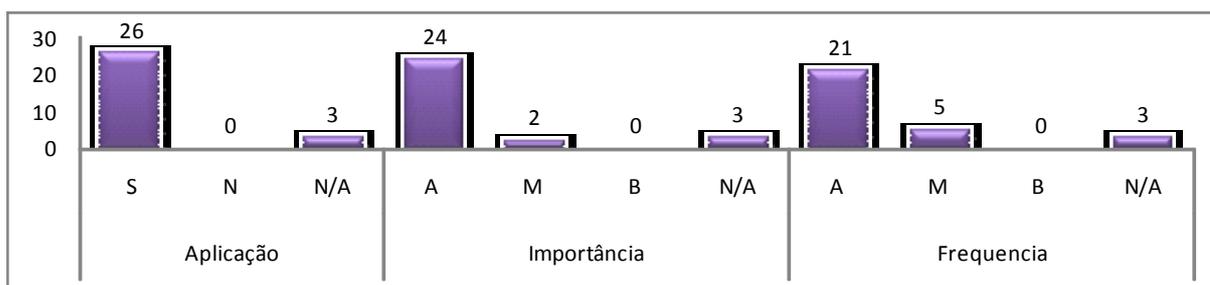


Gráfico 31 – Gestão de ativos na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

A última questão sobre a Controladoria e a Contabilidade investigou se os critérios de rateios, adotados na Alumar, são conhecidos por todos os usuários internos da Alumar e suas consorciadas. O resultado apresentado no Gráfico 32 apontou 24 respondentes que concordam com a aplicação, 25 que acham o assunto de importância alta e 25 que disseram que a frequência de uso é alta. O resultado indica que o sistema de controle interno, voltado para a análise de controle e riscos, está atento a uma das questões críticas na vida de um consórcio que é o rateio dos custos e pagamentos.

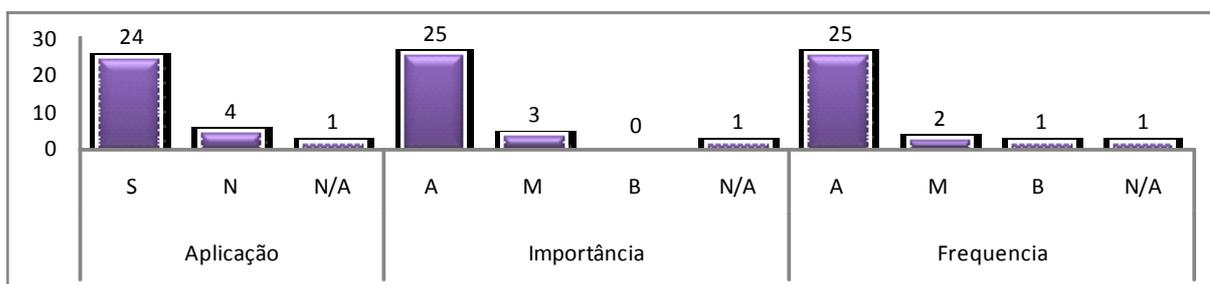


Gráfico 32 – Critérios de rateios adotados pela Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Fazendo uma média ponderada simples dos resultados deste bloco sobre contabilidade e controladoria, os resultados apresentados em números relativos mostram que 91% dos respondentes concordam com a aplicação destes artefatos, 84% acham que é um assunto de importância alta e 76% disseram que o uso é de frequência alta (Gráfico 33).

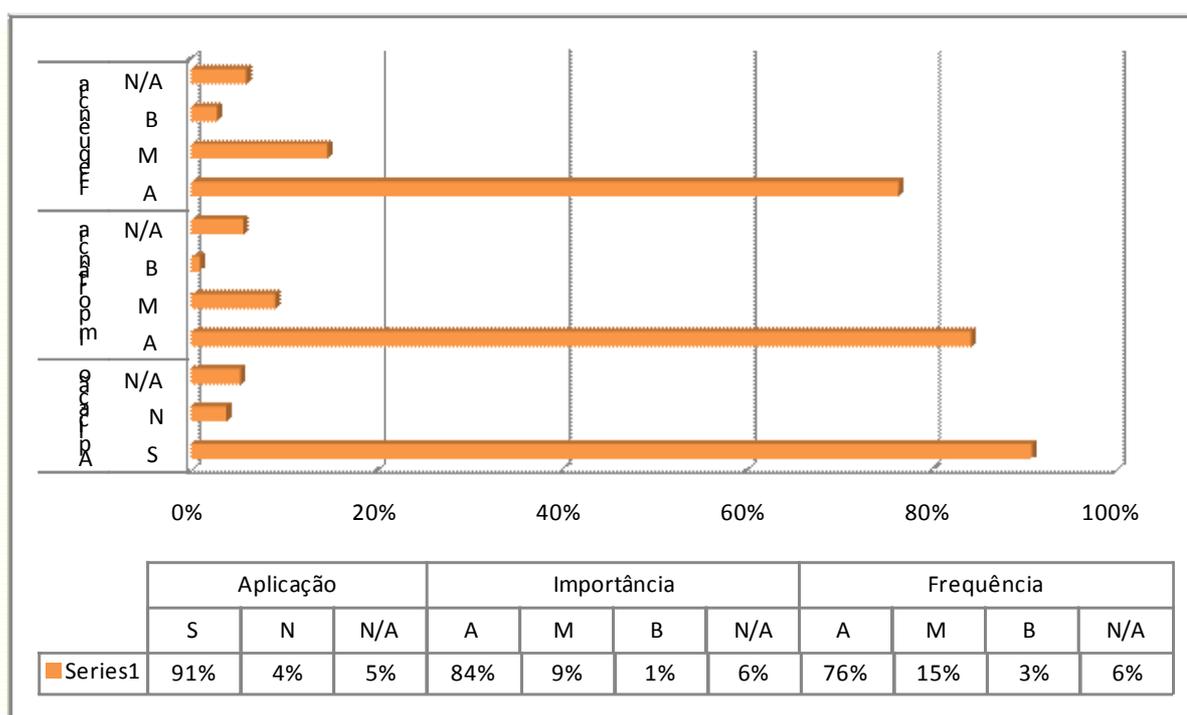


Gráfico 33 - Contabilidade e Controladoria - Resultados

Fonte: dados da pesquisa (2009)

Comprova-se com os resultados apresentados que as empresas possuem departamento de contabilidade gerencial ou equivalente, e que as funções investigadas são exercidas em todas as empresas deste estudo. Corroborando este resultado, o grau de importância desse assunto é alto para 84,33% dos respondentes, com uma alta frequência de uso dos itens questionados para 76,49% dos pesquisados.

O resultado desta pesquisa é compatível com o resultado obtido na pesquisa de Adelegan (2006, p.9 apud SOUTES, 2006, p. 47), a qual afirmou que a maioria (77%) dos respondentes de sua pesquisa considera que o fornecimento da informação requisitada pelos gestores, para a formulação de políticas, é uma função muito importante. Resultado semelhante foi obtido também por Soutes e De Zen (2005, p.7), cuja pesquisa revelou que “os dois objetivos prioritários são [...]: 1º) gerar informações relevantes para a tomada de decisão; e 2º) estabelecer padrões para a eficiência e medidas de desempenho e contribuir para o alcance das metas estabelecidas no plano estratégico.”

5.2.6 Uso dos Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial – CG

Este último bloco de questões investigou sobre o uso dos artefatos da Contabilidade Gerencial, composto por 31 (trinta e uma) questões, incluindo artefatos tradicionais e

modernos, segundo a classificação de Soutes e De Zen (2005), já apresentada na revisão de literatura dessa dissertação.

a) Orçamento

Iniciando a apresentação dos resultados deste bloco, foi questionado se os gestores utilizavam o orçamento como base para a tomada de decisão. O orçamento é considerado um artefato tradicional da CG. O resultado aponta a aplicação do orçamento para 29 respondentes (Gráfico 34). Dos 29 respondentes, 28 avaliam o orçamento como de importância alta para a tomada de decisão e 24 deles afirmam o uso como de frequência alta. Este resultado é consistente com o observado na pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.8), que apresentou índice de utilização de 90% para o orçamento anual, indicando que o orçamento é um artefato que possui alta adoção nas organizações. Tal afirmação é ratificada pelas palavras de Horngren (2000), que resume o orçamento como a quantificação de plano futuro para um determinado período.

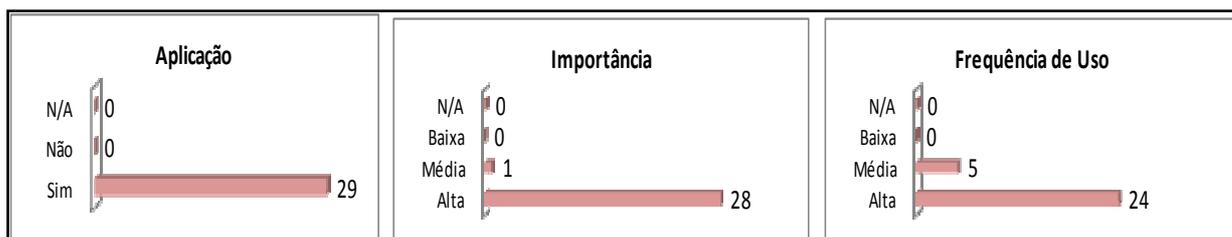


Gráfico 34 - Orçamento

Fonte: dados da pesquisa (2009)

b) Simulações

Sobre os jogos de empresas ou de negócios, ou ainda jogos empresariais como é conhecida e defendida por Roncálio e Bernand (2008), foram incluídas duas questões, sendo que a primeira procurou verificar se são realizadas simulações de rentabilidade dos produtos - receitas, custos e margem, e se a empresa possui algum aplicativo para fazer simulações de resultados.

O resultado aponta 24 respondentes que afirmaram aplicar simulações na empresa. Na pesquisa de Soutes (2006), o uso de simulações foi apontado por 58% dos respondentes. O Gráfico 35 mostra que existe aplicativo na simulação de resultados para 19 respondentes. Para 17 respondentes, a frequência de uso é alta nas simulações de resultados.

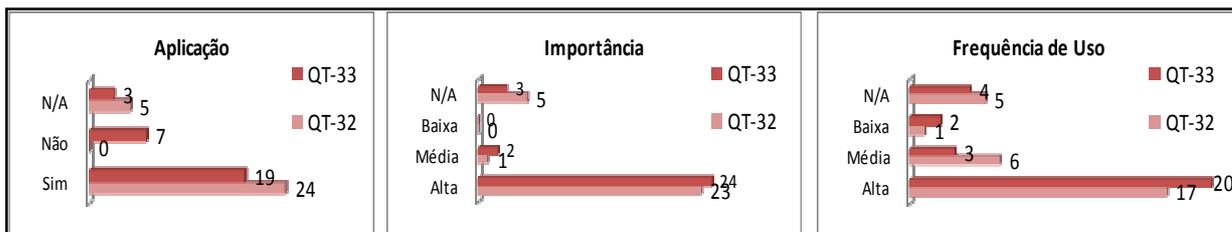


Gráfico 35 – Simulações

Fonte: dados da pesquisa (2009)

c) Custeio por Absorção

Em relação a este artefato, foi investigado se, para efeito gerencial, o custeio dos produtos é calculado com base no método de custeio por absorção, onde todos os custos são absorvidos pelos bens, sendo mais apropriado para a preparação de demonstrativos financeiros, como destaca Horngren (1989). O resultado desta pesquisa apresenta 24 respondentes que confirmaram o uso do custeio por absorção; 23 consideraram tema de importância alta; e 17 respondentes informaram o uso do custeio por absorção com frequência alta, conforme mostra o Gráfico 36. Esse resultado corrobora os resultados encontrados na pesquisa realizada no Brasil por Soutes e De Zen (2005, p.8), que foi de 60% do uso desse artefato. Esses resultados apontam na direção de que o custeio por absorção é um artefato bastante utilizado pelas empresas, conforme registros da literatura.

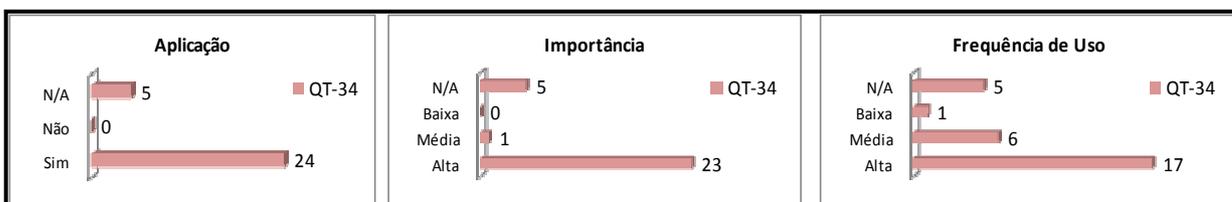


Gráfico 36 – Custeio por Absorção

Fonte: dados da pesquisa (2009)

d) Custeio Variável

Para efeito gerencial, foi questionado aos respondentes se o custeio dos produtos era calculado com base no método de custo variável, ou seja, excluindo os custos fixos, como ensina a literatura de Horngren, Foster e Datar (2000). Foi perguntado ainda se a empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos).

O resultado aponta o uso do custeio variável para 16 respondentes, sendo considerado como de importância alta. Quatorze respondentes afirmam frequência alta no uso do custeio variável. Quanto à utilização do conceito e margem de contribuição, 22 respondentes

afirmam que sim; 18 dizem que o assunto é de importância alta; e 16 informam que usam a margem de contribuição com frequência alta, conforme o Gráfico 37. O resultado da pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p.8) mostrou o uso do custeio variável para 48% dos respondentes. Chama atenção o fato de ser baixo o uso do custeio variável, porém 22 respondentes (76%) nesta pesquisa apontam que calculam margem de contribuição, assim como na pesquisa de Soutes (2006), cujo resultado foi de 82%.

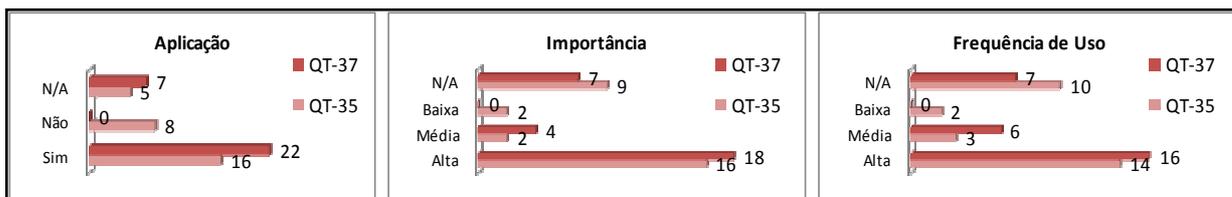


Gráfico 37 – Custeio variável

Fonte: dados da pesquisa (2009)

e) Descentralização

Para testar esta prática, foi questionado se a empresa calculava rentabilidade por cliente, canal de distribuição, unidade de negócio, região, entre outros, em linha com o pensamento de Guerreiro (1991), onde, dependendo da complexidade da organização, a descentralização deixa de ser opção para ser exigência da gestão.

Conforme Gráfico 38, do total de 29 respondentes, 19 afirmaram a aplicação da descentralização no cálculo da rentabilidade, 20 acharam que o assunto é de importância alta e 16 disseram ser usado numa frequência alta. Esse resultado parece consistente com os resultados encontrados por Soutes (2006, p. 70), com 72%, e de Soutes e De Zen (2005, p.8), com 70%, sobre o uso desse artefato.

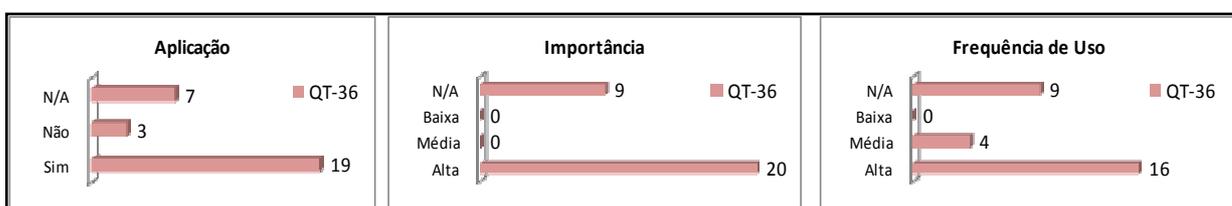


Gráfico 38 - Descentralização

Fonte: dados da pesquisa (2009)

f) Teoria das Restrições

Para verificar se as empresas utilizam ou não o conceito desta teoria, criada por Eilivahu Goldratt na década de 80, para administrar a produção e depois aplicada para administrar toda a empresa, foi questionado se a empresa avalia a margem de contribuição por

fator limitante de produção. Conforme mostra o Gráfico 39, o resultado aponta que 17 respondentes concordam que sim, 15 entendem ser um assunto de importância alta e consideram que os fatores limitantes de produção são utilizados com frequência alta

Soutes (2006, p. 74) apontou que os 52% entrevistados de sua pesquisa responderam que aplicam os conceitos da teoria das restrições. Esse resultado está muito próximo do resultado encontrado nesta pesquisa.

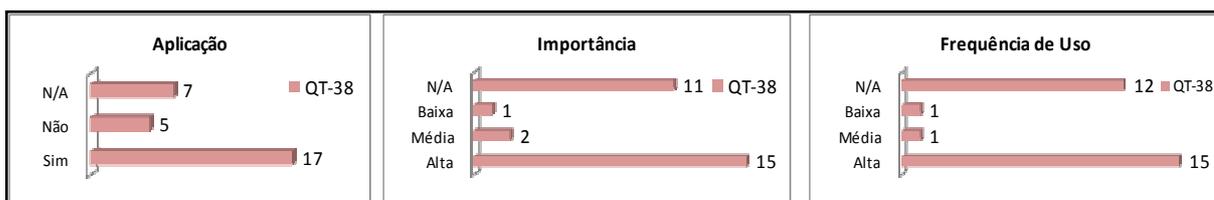


Gráfico 39 – Teoria das Restrições

Fonte: dados da pesquisa (2009)

g) Custeio Padrão

Com a intenção de verificar se as empresas utilizam algum artefato que possa auxiliar na medição do desempenho e na obtenção do custo do produto, conforme preconiza Horngren e Foster (1987) foi perguntado se a empresa utiliza o custeio padrão como instrumento de controle de custos. Foi questionado também se os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido.

O resultado da primeira questão apontou 16 respondentes com respostas sim, confirmando que o assunto é de importância alta. O Gráfico 40 mostra que, para 14 respondentes, a frequência no uso do custeio padrão é alta. Sobre o uso do custeio padrão, a pesquisa de Soutes (2006, p. 58) aponta um resultado de 34% dos respondentes e a pesquisa de Soutes e De Zen (2005, p. 8) apresenta resultado da ordem de 31%.

Em relação à questão 40, 22 respondentes afirmaram que são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido. Para 18 respondentes, esse fato é de importância alta e, para 16, essa cobrança ocorre com frequência alta.

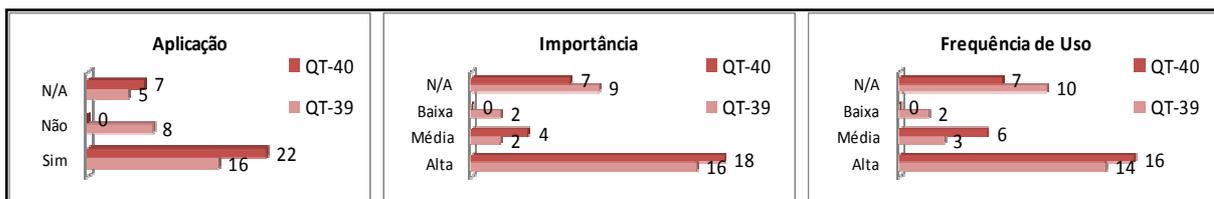


Gráfico 40 – Custeio Padrão

Fonte: dados da pesquisa (2009)

g) Custeio Baseado em Atividade – ABC

Para verificar a prática que serve para medir os custos dos produtos, serviços e clientes, numa sequência de atividades denominada de custeio ABC, conforme destaca Atkinson et al. (2000), foi questionado se a empresa utiliza o custeio baseado em atividade – ABC.

O resultado desta pesquisa apresentou 16 respondentes confirmando a aplicação do ABC, 14 entendem ser tema de importância alta e 13 dizem que o uso é de frequência alta na organização, conforme Gráfico 41.

O resultado desta pesquisa corrobora os resultados apontados na pesquisa de Soutes (2006) e de outros pesquisadores como Hughes e Gjerde (2003), que constataram que apenas 8% das empresas americanas utilizam este artefato, sendo o mesmo percentual encontrado aqui no Brasil, por Soutes e De Zen (2005, p.8).

Os números apresentados indicam que a utilização deste artefato, quando comparado com outros artefatos, não é tão grande.

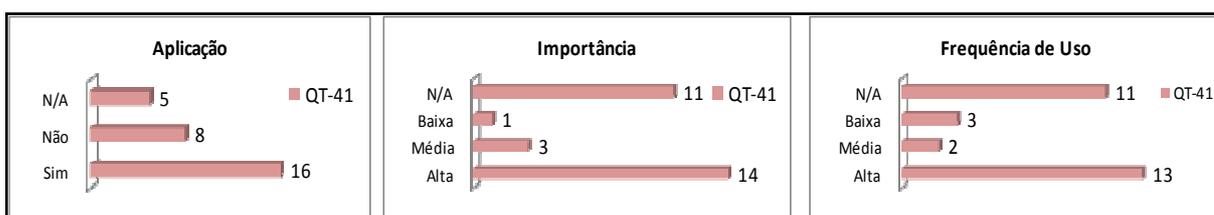


Gráfico 41 – Custeio ABC
Fonte: dados da pesquisa (2009)

i) *Benchmarking*

Para verificar se as empresas utilizam algum método de identificação dos melhores processos, idéias inovadoras e processos eficazes sob a denominação de *benchmarking*, segundo Bogan (1996), foi questionado se a empresa compara a evolução dos indicadores próprios com os de outras empresas do mesmo setor. Os escores obtidos nesta pesquisa apontam que 26 respondentes concordam que aplicam esse artefato, 15 avaliam como assunto de importância alta, contrapondo com 12 que dizem ser de média importância. Dezoito respondentes dizem que usam com frequência média e apenas 7 registram o uso com frequência alta (Gráfico 42).

O resultado desta pesquisa foi comparado com as pesquisas realizadas por Soutes e De Zen (2005, p. 8), que apresenta o uso do *benchmarking* para 66% dos respondentes e de Soutes (2006) que apresenta 83%. Os resultados apurados indicam que as empresas usam esta

técnica para avaliar seu próprio desempenho e fazer comparação com o mercado.

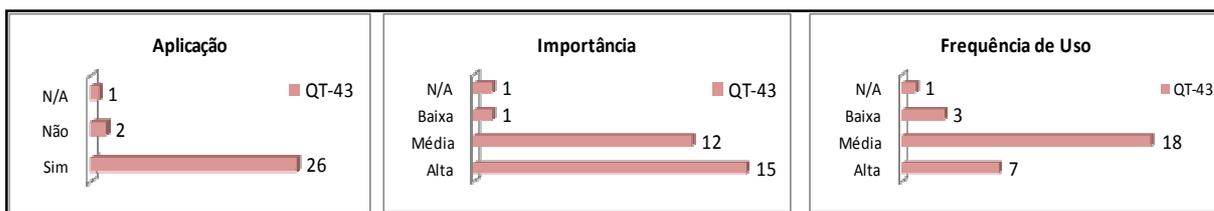


Gráfico 42 - *Benchmarking*

Fonte: dados da pesquisa (2009)

j) *Balanced Scorecard*

Na intenção de verificar se as empresas utilizam indicadores de performance monetário e não monetário, podendo ainda ser utilizados de forma combinada no atendimento aos seus objetivos de relacionamento com os *stakeholders*, conforme pensa Maher (2001), foi perguntado se a empresa utiliza o *Balanced Scorecard*. O Gráfico 43 mostra que 23 respondentes indicam que o artefato é aplicado na organização, sendo considerado assunto de importância alta por 21 respondentes, e 19 entendem que o uso é de frequência alta.

Os resultados obtidos por Soutes e De Zen (2005, p.8) apontam o uso desse artefato por 27% dos respondentes e 46%, na pesquisa de Soutes (2006, p. 77). Os dados indicam que as empresas usam este artefato.

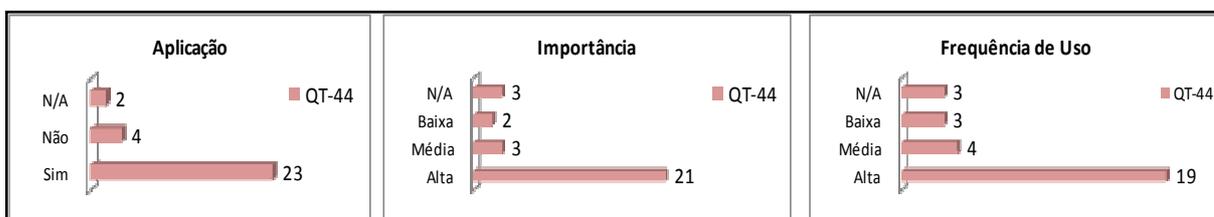


Gráfico 43 - *Balanced Scorecard*

Fonte: dados da pesquisa (2009)

1) *Economic Value Added – EVA*

Para verificar se as empresas adotam alguma medida de desempenho, ligada diretamente à criação de riqueza ao acionista, conforme defendido por Oliveira, Perez Jr e Silva (2007), foi investigado se a empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico. Para este questionamento, 17 respondentes indicam que aplicam o artefato, 14 entendem ser assunto de importância alta e 11 afirmam que usam com frequência alta

(Gráfico 44). As pesquisas de Soutes e De Zen (2005, p.8) apresentam o resultado de uso do artefato para 25% dos respondentes, e de Soutes (2006, p. 67), o resultado é de 50%; esse último está próximo ao resultado encontrado nesta pesquisa.

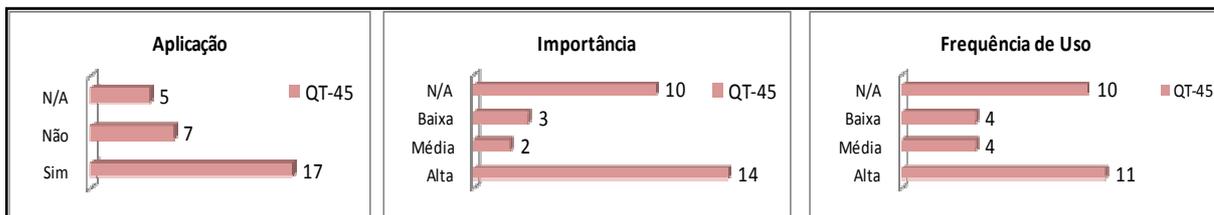


Gráfico 44 – *Economic Value Added* - EVA

Fonte: dados da pesquisa (2009)

m) Valor Presente e Moeda Constante

Para averiguar se as empresas preparam relatórios com informações acuradas e adequadas, perguntou-se aos respondentes se as empresas trabalham com o conceito de valor presente para custos e despesas e se os relatórios gerenciais são elaborados e interpretados em moeda constante.

Conforme o Gráfico 45, os resultados obtidos para a questão 47 são: 20 respondentes afirmam que aplicam o conceito de valor presente, 20 consideram de relevância alta e 17 afirmam utilizar o conceito com frequência alta. Sobre a questão 48, os resultados são: uso de moeda constante para 27 respondentes, que concordam que há aplicação do artefato, 25 consideram de importância alta e 22 disseram que usam com frequência alta. A pesquisa de Soutes (2006, p. 64) aponta, para estas mesmas questões, os escores de 44% e 52%, respectivamente.

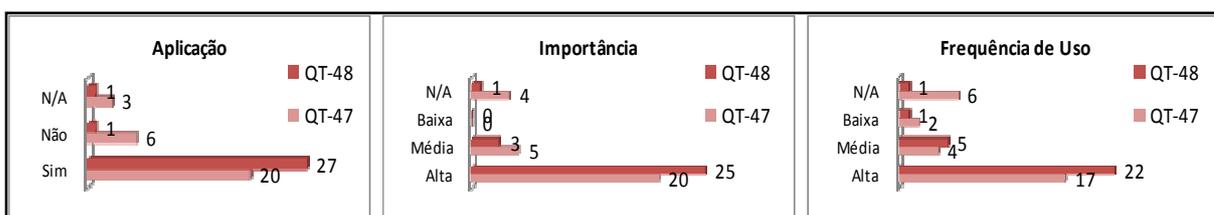


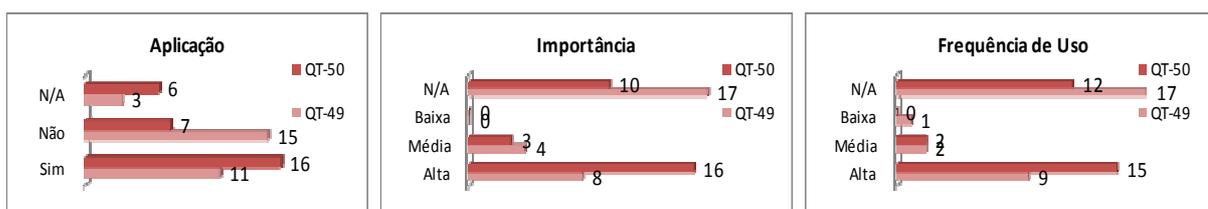
Gráfico 45 – Valor presente e Moeda constante

Fonte: dados da pesquisa (2009)

n) Preço de Transferência

Para medir, conforme Atkinson et al. (2000), se as empresas utilizam a ferramenta de preço de transferência para distribuir receitas entre as unidades de negócio, foi perguntado se, para efeitos gerenciais, as empresas utilizam o preço de transferência baseado em custos ou

em preços de mercado. O resultado aponta, na primeira indagação, 11 respondentes que afirmam o uso com base no custo, 15 não usam. Para apenas 8, o assunto é de importância alta contra 17 que afirmaram que não se aplica. Nove indicam usar com frequência alta, contra 17 que afirmam uso com frequência média. Para a segunda questão, os números foram: 16 aplicam o conceito de preço de mercado, enquanto para 7 não é aplicado; 16 consideram esse uso de importância alta e 10 entendem que não se aplica; 15 usam com frequência alta, enquanto 12 disseram que a frequência de uso não se aplica (Gráfico 46). Esses resultados



estão alinhados com o perfil das empresas por se tratar de consórcio, e a legislação não permite operações entre elas, pois são pessoas juridicamente diferentes.

Gráfico 46 – Preço de Transferência

Fonte: dados da pesquisa (2009)

o) *Just-in-time*

Para verificar se as empresas produzem conforme desejam que sejam os produtos, e ainda na quantidade necessária, segundo filosofia da TQC defendida por Hansen e Mowen (2001), foi questionado se as empresas adotam o conceito de JIT. O resultado aponta o uso do *just-in-time* para 23 respondentes, sendo de importância alta para 18 respondentes, que também usam com frequência alta, conforme apresentado no Gráfico 47. A pesquisa de Soutes (2006, p. 73) encontrou um percentual de uso na ordem de 31%.

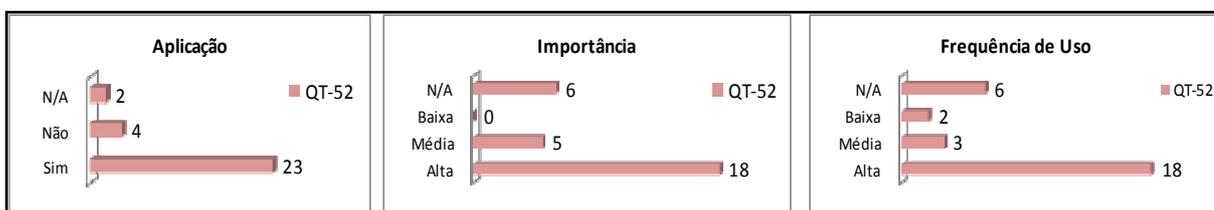


Gráfico 47 – *Just in time*

Fonte: dados da pesquisa (2009)

o) *Kaisen*

Para verificar se as empresas estão em aperfeiçoamento contínuo e tentando reduzir custos de produção, conforme define Maher (2001), foi questionado se as empresas utilizam a filosofia *Kaisen*.

O resultado desta pesquisa aponta o uso da filosofia *Kaisen* para 27 respondentes, sendo de importância alta e uso com frequência alta para 24 deles, conforme o Gráfico 48.

A pesquisa de Soutes e De Zen (2005) aponta que o índice de uso desse artefato por empresas brasileiras é de apenas 2%, enquanto a pesquisa de Soutes (2006, p. 72) aponta para 33%. Os resultados são muito diferentes entre as três pesquisas.

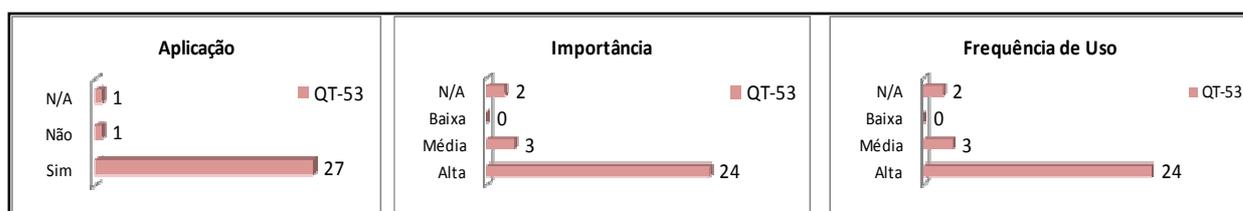


Gráfico 48 - *Kaisen*

Fonte: dados da pesquisa (2009)

p) Custeio Meta – *Target Costing*

Para testar se as empresas usam este artefato, que consiste, segundo Atkinson et al. (2000), no preço que os clientes estão dispostos a pagar por determinado produto subtraído do lucro desejado, foi questionado aos respondentes se os gestores das empresas acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto e se as empresas usam o conceito de custeio-meta.

Para a questão 54, o Gráfico 49 mostra que 18 respondentes concordam com o uso, 8 não concordam e 8 afirmaram que não se aplica. Dezesete consideram de importância alta e 8 afirmaram que não se aplica. Para 16 respondentes, o uso é de frequência alta, enquanto 9 entendem que não se aplica. Sobre o conceito de custeio-meta, 13 respondentes afirmam o uso do artefato, 8 acham que não se aplica. Para 12, o assunto é de importância alta e 13 entendem que não se aplica. Para 14, o uso é de frequência alta e para 15 não se aplica. Os resultados da pesquisa de Soutes (2006, p. 60) apontam que 31% dos entrevistados usam o custeio meta e 50% concordam que os gestores percebem redução de custo, a própria pesquisa verifica uma incompatibilidade entre as respostas. A pesquisa de Soutes e De Zen (2005) aponta um índice de uso deste artefato por empresas brasileiras na ordem de 17%.

Comparando-se as três pesquisas, os resultados direcionam para o entendimento que este artefato é de baixa aplicação.

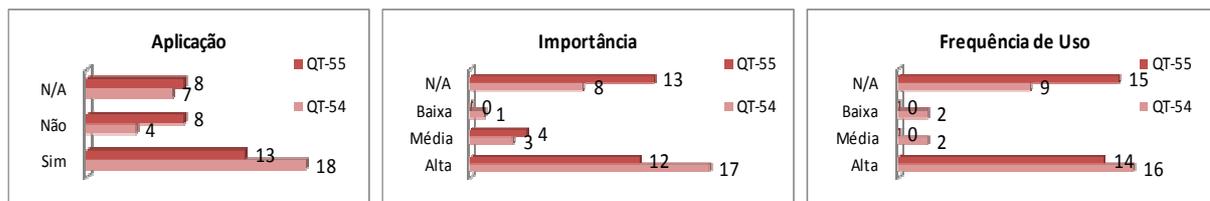


Gráfico 49 – Custeio meta
Fonte: dados da pesquisa (2009)

q) Outros artefatos

Este bloco reúne questões sobre outros artefatos, entre eles *Business Intelligence - BI*, onde foi questionado se a empresa gera relatórios através de ferramentas de BI; GECON, para o qual foi investigado se a empresa calcula o custo financeiro dos estoques e se a empresa utiliza o modelo GECON; Custos Logísticos, para o qual foi formulada pergunta se a empresa calcula custos de logística.

Para as questões 42, 51, 56 e 57, os respondentes afirmaram que é aplicado o artefato. Para as questões 22, 20, 2 e 2 respondentes, respectivamente (Gráfico 50). Chama atenção a questão 57, onde 27 entendem que não há aplicação ou não se aplica. Em relação ao grau de importância, os respondentes afirmaram em 18, 20, 18 e 2, respectivamente, que o assunto é de importância alta. Quanto à frequência de uso, os respondentes totalizaram em 16, 18, 17 e 2 respectivamente afirmando ser de frequência alta, consistentemente com as duas situações anteriores. Para a questão 57, 25 entendem que não se aplica.

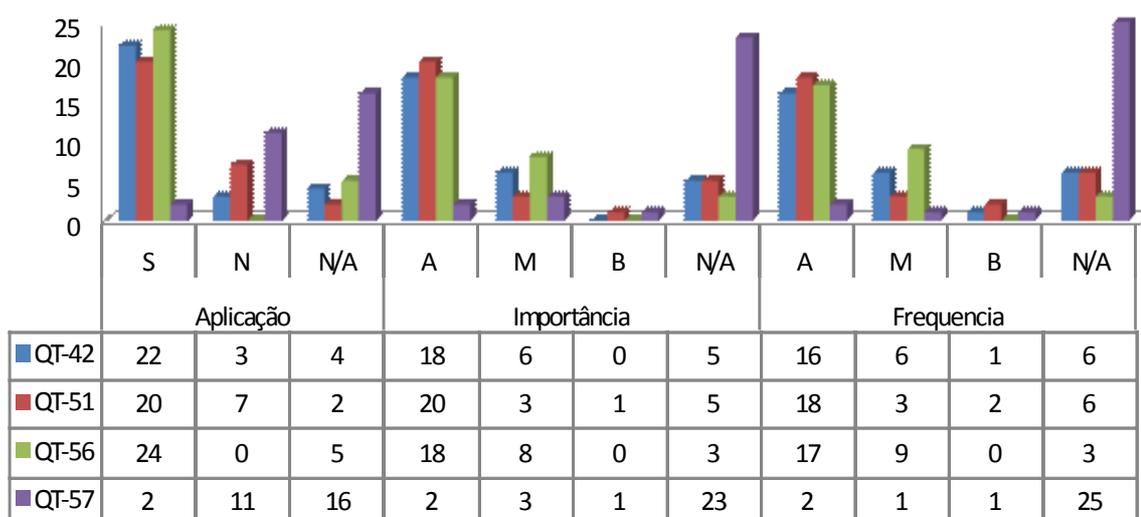


Gráfico 50 – Business Intelligence, GECON e Custos Logísticos
Fonte: dados da pesquisa (2009)

r) Aplicação dos artefatos na Alumar

Neste bloco, a intenção foi verificar o uso dos artefatos na empresa e, para isso, foi questionado o quanto os mesmos contribuem para a eficácia empresarial. Questionou-se ainda sobre o uso dessas ferramentas de CG na empresa e se os artefatos de CG, adotados na Alumar, contribuem para a eficácia do processo de controle interno e governança corporativa (QT-60). Por último, questionou-se se as pessoas acreditam na validade destes instrumentos de CG e se incentivam a criação de novos artefatos.

Os respondentes afirmaram para as questões 58, 59, 60 e 61 que o artefato é aplicado em 29, 3, 26 e 29, respectivamente; chama atenção para a questão 59, onde 24 afirmaram que o artefato não se aplica. Em relação ao grau de importância, os resultados foram 27, 3, 24 e 24, respectivamente. Porém, a questão 59 aponta que 7 respondentes afirmam que a importância é média. Quanto à frequência de uso, os resultados, conforme Gráfico 51, foram 22, 4, 21 e 20, respectivamente, e a questão 59 apresenta um número de 20 respondentes que entendem que não há frequência de uso.

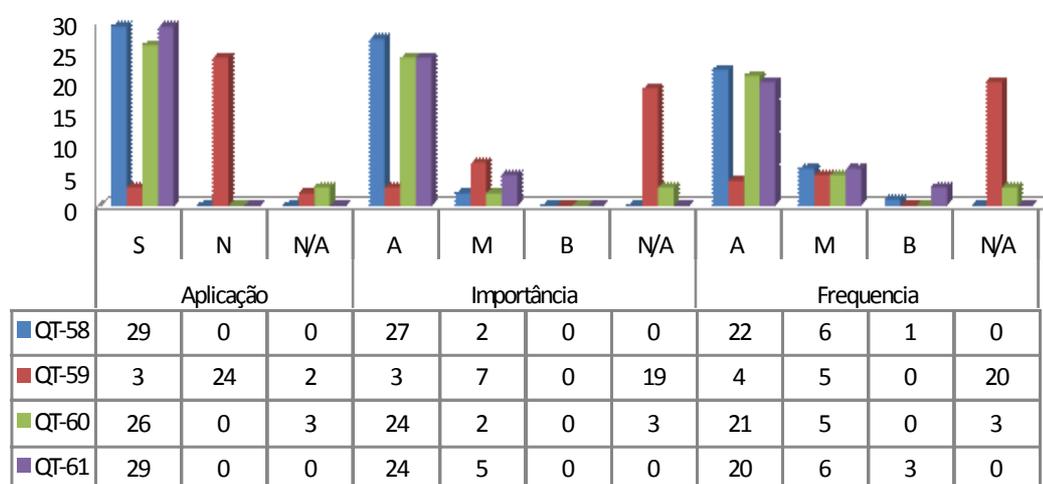


Gráfico 51 – Artefatos de CG e Governança Corporativa na Alumar

Fonte: dados da pesquisa (2009)

5.2.7 A contabilidade gerencial e seus artefatos na visão dos gestores da Alumar e de suas consorciadas

O roteiro de entrevista foi composto por dois temas e teve a intenção de coletar informações adicionais não incluídas no questionário. O primeiro tema tratou da contabilidade

gerencial e seus artefatos, e o segundo tema sobre o uso dos artefatos de contabilidade gerencial. Dentro do primeiro tema foi questionado sobre o nível hierárquico em que a CG está inserida na organização. Para todas as empresas, a CG está subordinada à diretoria financeira, como área formalmente organizada, prestando serviço de assessoria ao primeiro escalão das organizações. Foi questionado também sobre a contribuição da CG para a eficácia do resultado e a continuidade da organização. Os respondentes destacaram a questão da relevância, qualidade, acuracidade e tempestividade das informações, como importante no processo decisório. Para um dos respondentes, a CG é:

[...] a ferramenta que suporta a tomada de decisão do 1º escalão da companhia, ou seja a diretoria. Com isso entendo, que mesmo que haja uma classificação de nível hierárquica claramente definida, a ferramenta é de suma importância no processo de tomada de decisão.

Para averiguar o entendimento dos respondentes sobre o termo artefatos da contabilidade gerencial, foi questionado o que eles entendiam sobre artefatos de contabilidade gerencial. Os respondentes disseram que se trata de ferramentas e instrumentos desenvolvidos com base em teorias, estudos de caso e consultorias, para auxiliar na gestão financeira e contábil das organizações. Um dos gestores das empresas consorciadas afirmou que artefatos da contabilidade gerencial são: “... as ferramentas e instrumentos desenvolvidos a partir de teorias e estudos de caso ou consultorias que auxiliam na gestão financeira e contábil da empresa”

Fechando o tema sobre contabilidade gerencial e seus artefatos, foi questionada a opinião dos respondentes sobre o uso dos artefatos de CG para a sustentabilidade do negócio. As respostas obtidas afirmaram que os artefatos são primordiais ao negócio, indispensáveis na tomada de decisão gerencial, retrospectiva e prospectiva, para o planejamento estratégico e acompanhamento do negócio.

Para o segundo tema do roteiro de entrevista, que tratou sobre o uso de artefatos de CG, foi apresentado uma lista dos artefatos considerados por Soutes e de Zen (2005) como modernos. Esse bloco de questões teve o objetivo de investigar o uso desses artefatos ou de outros não relacionados por Soutes e De Zen (2005), e sua utilização (QT-05). Foram citados artefatos derivados do planejamento estratégico, artefatos relacionados à qualidade total integrada à produtividade, artefatos de gestão de custos como *Drive Costing*, artefatos de gestão como o *Alcoa Business System – ABS*, artefatos de auditoria e controle internos como *Alcoa Self Assesment Tool – ASAT*.

Dando prosseguimento, a entrevista buscou as razões que justificam o uso de artefatos de CG na empresa. Os respondentes afirmaram que as empresas, para se manterem no mercado, crescendo, competitivas, sustentáveis, com visão de futuro, gerando lucros e de caixa, precisam de pilares de administração cientificamente testados, com resultados comprovados. Um dos respondentes justificou as razões para o uso da CG da seguinte forma: “metodologia comprovadamente eficaz, que possibilita comparação com as melhores práticas empresariais, arcabouço teórico testado e com potencial para implantação prática no dia a dia.”

Um outro respondente afirmou que: “usar artefatos que a maioria dos concorrentes está usando com sucesso é mais vantajoso, prático e econômico”.

Associando o tema com o objeto da pesquisa, que é o consórcio Alumar, e por ser consórcio, é desprovido de personalidade jurídica, a pesquisa investigou se esse fato limita o uso de artefatos de CG. Os respondentes afirmaram que não existe limitação para o uso dos artefatos, pois o Consórcio, assim como qualquer outra atividade/entidade econômica, precisa tomar decisões gerenciais continuamente.

Sabendo que um consórcio representa as próprias empresas consorciadas, operando em nome próprio, a pesquisa investigou se os mesmos artefatos de CG, usados nas consorciadas, eram também usados na Alumar. Os respondentes afirmaram que a maioria dos artefatos, listados na pesquisa de Soutes e De Zen (2005), são usados, porém há artefatos como, por exemplo, o ABS – Alcoa Business System, que é específico de uma consorciada, assim como sistemas de gerenciamento de riscos, que também é específico de outra.

Questionados se haveria algum artefato de CG, usado nas consorciadas, e que poderia ser usado na Alumar, os respondentes afirmaram que sim, porém, afirmaram que, em função da política que foi estabelecida para a gestão do consórcio, onde a empresa líder gerencia e coloca todos os artefatos que usa também à disposição do consórcio, criam barreiras para que as demais consorciadas possam implantar ferramentas próprias de gestão. Outro fator limitante apontado na pesquisa é a questão da segurança de tecnologia da informação, que somente a empresa líder tem total e irrestrito acesso aos sistemas e plataformas do consórcio.

Fechando o segundo e último bloco, foi verificado se haveria algum artefato de CG, usado na Alumar, que também poderia ser utilizado nas consorciadas. Dois dos quatro respondentes afirmaram que, por estarem distantes do consórcio, não saberiam responder e os outros dois afirmaram que os mesmos artefatos de CG, usados nestas organizações, também são de uso comum no consórcio. Este fato tem explicação contratual na forma em que o

consórcio foi constituído, ou seja, há uma empresa líder em tecnologia que também faz a gestão operacional e financeira do consórcio.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo investigar o uso dos artefatos de contabilidade gerencial no Consórcio Alumar e suas consorciadas, que enquadram nos estágios III e IV, segundo pesquisa do *Institute of Management of Accounting – IMA*.

Na construção da revisão do referencial teórico foram ressaltadas as várias formas de agrupamento societário, com um aprofundamento maior em relação aos consórcios de empresas privadas, passando pelos aspectos jurídicos, societários, tributários, contábeis e operacionais. Nesse contexto, foi dado destaque à importância da Contabilidade Gerencial para as organizações, desde o planejamento econômico financeiro, passando pelo planejamento estratégico, tomada de decisão, análise de desempenho e criação de valor. Assim, foram listados todos os artefatos da contabilidade gerencial apresentados em 1989, pelo *Institute of Management of Accounting – IMA*, em forma de quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial, e depois organizados, aqui no Brasil, por Soutes e De Zen (2005) em dois grandes blocos denominados de artefatos tradicionais e artefatos modernos de contabilidade gerencial, que correspondem aos estágios 3 e 4 do IMA.

Em relação a dimensão estratégica da contabilidade gerencial a pesquisa focou nos aspectos dos arranjos organizacionais, estrutura de gestão estabelecida, os compromissos organizacionais, onde os resultados apontaram que a Alumar e suas consorciadas têm um modelo de gestão formalizado, sendo essa uma questão de importância alta, ou seja, um tema que ocupa espaço importante na organização com frequência alta.

Suportando ainda este bloco foi verificado que há forte uso do planejamento estratégico com a participação ativa dos gestores na definição dos objetivos estratégicos a serem atingidos, sendo estes orientadores das atividades operacionais. Esse aspecto é reforçado pela formalização dos fatores críticos de sucesso e pela prática das políticas de

gestão das consorciadas na Alumar, principalmente da Alcoa por ser a gerente do consórcio Alumar.

Quanto a estrutura organizacional a pesquisa aponta que neste aspecto a Alumar tem estrutura adequada para obter os resultados desejados, mostra-se ainda flexível, dinâmica e aliada a conceitos de padrão de eficácia empresarial.

A pesquisa evidenciou que as principais decisões são tomadas de forma colegiada, através dos comitês constituídos, sendo esta uma prática contínua na organização.

A resposta à indagação da pesquisa, que visa investigar o uso dos artefatos modernos da contabilidade gerencial no Consórcio Alumar e suas consorciadas, está fundamentada nos resultados da aplicação de questionário e entrevistas junto aos representantes do Consórcio e de suas consorciadas, que contemplou, entre outros, a gestão estratégica, a estrutura organizacional, o planejamento estratégico, a controladoria e a contabilidade e o uso de todos os artefatos da contabilidade gerencial nas empresas.

O primeiro objetivo específico trata de identificar os artefatos usados no consórcio. Os resultados confirmam o elevado uso da maioria dos artefatos, exceto o preço de transferência, custeio meta e GECON, que não obtiveram tantas confirmações de uso. Sobre os artefatos mais utilizados como, por exemplo, os artefatos relacionados aos métodos e sistemas de custeio, destacam-se o custeio por absorção. Em relação aos métodos de avaliação e medição de desempenho, destacam-se o Benchmarking, assim como os artefatos relacionados às filosofias e modelos de gestão. Nesse caso, o destaque é para Kaizen, BSC, JIT e orçamento. Os respondentes afirmaram que há um grau de importância alta para eles e também que o uso é de alta frequência. Ressalta-se que os artefatos usados no Consórcio são os artefatos considerados modernos, segundo a literatura base para esse estudo.

O segundo objetivo específico tratou de identificar os artefatos usados nas empresas consorciadas. Os resultados obtidos se apresentaram uniformes para as quatro empresas, com destaque também para uma pontuação muito baixa para o uso do preço de transferência, o que indica que, pelo fato da transferência ser realizada com um consórcio, esse artefato não é necessário ser praticado. Isso se justifica, pois a produção elaborada no consórcio, já é custeada em cada consorciada pelos valores de custos originados do consórcio, assim como o custeio meta e GECON, também não praticados nas consorciadas.

No terceiro objetivo específico foram investigadas as principais razões para o uso dos artefatos no Consórcio e nas instituições consorciadas. Para atender este objetivo, além do vasto questionário, foi trabalhado um roteiro de entrevista com questões abertas e direcionadas aos *controllers* de cada uma das consorciadas, onde ficou evidenciado que as

principais razões afirmadas pelos respondentes estão focadas no uso eficaz de metodologias cientificamente comprovadas, arcabouço teórico testado e potencialmente pronto para uso no dia a dia.

No tocante a planejamento e orçamento a pesquisa revelou que os objetivos estratégicos das diversas áreas são transformados em metas operacionais, sendo estas utilizadas para avaliação de desempenho dos gestores. Foi verificado também que há reuniões formais dos gestores para revisão do planejamento e avaliação dos resultados obtidos comparados aos planos estabelecidos pela organização. Os resultados apontaram que este aspecto é incentivado pelo pagamento de bônus condicionado ao cumprimento das metas operacionais.

Um aspecto importante que a pesquisa evidenciou e que merece ser destacado é o plano estratégico de gestão de custo levou empresas concorrentes a uma união nesse projeto para a realização de produção conjunta, utilizando quadro de pessoal e ativo comuns, numa organização subsidiada por um plano operacional, orçamento e metas comuns.

Os dados levantados pela pesquisa indicam que o consórcio Alumar e suas consorciadas utilizam de forma consistente os artefatos de planejamento e orçamento preconizados pela literatura e praticados pelas organizações.

No bloco da pesquisa que tratou sobre a existência de uma controladoria e o uso de contabilidade gerencial, a pesquisa trouxe dados que indicam que a Alumar faz uso desses meios para geração de informações gerenciais e também para controle do cumprimento das metas planejadas, assegurando assim a otimização do resultado econômico e assessorar no processo de tomada de decisão gerencial, na gestão de riscos e no atendimento à demandas de informação das consorciadas.

A pesquisa indicou ainda no que diz respeito aos artefatos de contabilidade gerencial, segmentados em tradicionais e modernos ou mais recentes, o que supõe-se mais avançados, para os quais a pesquisa foi voltada que o uso dos mesmos está incorporada no dia a dia da empresa.

Pelos resultados expostos, conclui-se que o consórcio e suas consorciadas usam os artefatos de contabilidade gerencial para assessorar os gestores na tomada de decisão, na gestão das empresas em todas as suas fases, e para agregar valor aos interessados na informação, tanto internamente como externamente.

Em síntese, os dados demonstram que os achados desta pesquisa corroboram os pressupostos apresentados, ou seja, o consórcio Alumar e suas consorciadas usam artefatos modernos de contabilidade gerencial em seu processo de tomada de decisão e são, em geral,

os mesmos utilizados nas empresas consorciadas; e as empresas consorciadas, em especial a empresa líder ou gerente do consórcio, influenciam na definição dos artefatos utilizados pelo consórcio.

Entende-se que o estudo em voga possa ter agregado conhecimento científico de alguma forma, ou seja, é material para a ampliação do conhecimento acadêmico, porém ainda pode ser aprofundado. Portanto, sugere-se a realização de testes para identificar vantagens e desvantagens entre empresas e grupos do mesmo seguimento, ou verificar o impacto sobre a carreira e satisfação das pessoas envolvidas em relação aos aspectos técnicos, comportamentais e oportunidades de mercado na área da contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

ALDAY, H. E.C. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. **Revista da FAE**, Curitiba- PR, v.3, n.2. 2000.

ALMEIDA, Lauro Brito de, et. al, Uma análise crítico-reflexiva da compensação da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa – A contribuição de abordagens organizacionais. RCO – **Revista de Contabilidade e Organizações – FEARPO/USP**. v. 3, n. 5, p. 25-43, jan/abr. 2009.

ALVES, João Murta. **O sistema Just in Time Reduz os custos do Processo Produtivo**. Instituto Técnico Aeroespacial - CTA, São José dos Campos - SP, 2005.

ANDERSON, H.R.; NEEDDLES, B.E.; CALDWELL, J., C. **Managerial accounting**. Boston: Houghton, 1989.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade Gerencial**. 1ª ed. Atlas, ulo, 1970.

ANTHONY, R.N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTHONY, R.N.; Welsch, G. **Fundamentals of management accounting**. 13th ed. Homewood: Irwin, 1981.

ASHINKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **As sociedades no novo código civil**. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n.80, set, 2003. Disponível em: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4255>>. Acesso em: 15 mai. 2009.

ATKINSON, A. et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução André Olímpio Mosselmann Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2008.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARBOSA, Luiz Roberto; CAUMO, Renato Henrique. **Receita federal Regulamenta Procedimentos Fiscais para Consórcios, março/2008 anexo Biblioteca n. 2001**. Disponível em <<http://www.pinheironeto.com.br>>. Acesso em: 05 set. 2009.

BARBOZA, Marco Aurélio G; CARLIN, D.O.; VICTOR, Fernanda Gomes. **O ajuste a valor presente e o fortalecimento da teoria contábil**. Revista Eletrônica do CRC. Rio Grande do Sul, v.1., 2009.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Editora Edições 70, 2009.

BARNEY, J.B.; Hesterly, W. **Economia das organizações**: Entendendo a relação entre organizações e a análise econômica. In: CLEGG, S.R.; HARDY, C.; NORD, W.R. Handbook de estudos organizacionais: Ação e análise organizacional. São Paulo: Atlas, 1996.

BARROS, Joaquim dos Santos. **Auditoria interna no contexto da governança corporativa**: um estudo nas empresas listadas nos mercados diferenciados da Bovespa. Dissertação de mestrado - UFC, 2007.

BENADIBA, M. **Moeda constante**. Revista Ecco, v.1, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; COLAUTO, Romulo Douglas; ROCHA, Wellington. **O custeio variável e o custeio-alvo como suportes às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos**. 2004. Universidade Regional de Blumenau - FURB. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/25.pdf>>. Acesso em: 10 mai. 2009.

BOGAN, C.; ENGLISH, J. M. **Benchmarking**: aplicações práticas e melhoria contínua. São Paulo: Mark Books, 1996.

BORGES, Alice Gonzalez. **Consórcios Públicos, Nova Sistemática e Controle**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, 2004, Salvador – BA.

_____, Alice Gonzalez. **Consórcios Públicos, Nova Sistemática e Controle**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, 2005, Salvador – BA.

BORINELLI, Márcio L. et. al. **Relevance Lost**: Uma Releitura. In: IX Congresso Internacional de custos. Anais. Florianópolis, 2005.

BRASIL. **Decreto n. 7.0951 de 1972 regulamenta a Lei N. 5.768/1971**. Da Distribuição Gratuita de Prêmios.

_____. **Decreto n. 7.651 de 1966** - Registro de atos consorciais na junta Comercial.

_____. **Decreto n. 3.000 de 1999** – Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.

_____. **Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. 17 de dezembro de 1976.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa n. 834 de 2008.**

_____. **Lei n. 8.934 de 18 de novembro de 1994.** Dispõe sobre o registro público de Empresas mercantis e atividades afins e dá outras providências. Brasília.

_____. **Lei n. 11.107 de 2005.** Dispõe sobre normas gerais de contratação de consórcios públicos.

_____. **Lei n. 9.478 de 1997 - Política Energética nacional e atividades relativas ao monopólio do petróleo.**

_____. **Resolução CFC nº. 1170/09 de 29/05/2009.** Aprova a NBC T 19. 20 – Estoques.

BRIGTH, J. et al. *The deployment of costing techniques and practices: a UK study.* Management Accounting. v. 3, p. 201, 1992.

BULGARELLI, Waldírio. **Manual das sociedades anônimas.** 9ª. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BURNS, J.; SCAPENS, R. W. **Conceptualizing management accounting change: an institutional framework.** Management Accounting Research, v. 11, p. 3-25, 2000.

CAMATTI, T.B. MACKE, J. **A gestão estratégica para as construtoras de habitação de interesse social: um estudo aplicado de mapeamento estratégico.** In: XV SIMPEP-, 2008. Bauru – SP.

CAMP, R.C. **Bechmarking, o caminho da qualidade Total.** São Paulo: Pioneira. 1993
Disponível em: <http://numa.org.br/conhecimentos/port/pag_conhec/Benchmarking.htm>. Acesso em: 12 mai. 2009.

CAMPOS FILHO, Ademar. **Demonstração dos Fluxos de Caixa.** 1ª. ed. Ed. Atlas – São Paulo, 1999.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de Sociedades Anônimas.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003 4.v. tII.

_____. **A nova lei das sociedades anônimas.** ed. Paz e terra 2a. Ed. Rio de Janeiro, 1977.

CATELLI, A (org) **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** 2a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CAVALCANTE, Henrique Haruki Arake. **Os acordos ou termos de confidencialidade.** Jun/2009. n. 2184 Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp>>. Acesso em: 18 ago. 2009.

CAVENAGHI. V. **O modelo de gestão econômica (Gecon) aplicado à área de produção.** Revista Contabilidade e Finanças. São Paulo N. 14 p 1-30. São Paulo - Julho/dezembro, 1996.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade - **Resolução CFC no. 1.164.** Brasília, 2009.

CHENHALL, R.H.; LANGFIELD-SMITH K. **Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study.** Management Research, n. 9 p 1-19, 1999.

_____. **The implementation of innovative management accounting systems.** Australian Accounting Review, v.9. nº 3, p. 37-46, 1999.

CHOHFI, Rodrigo. M. Dias. **O consórcio de empresas e a Receita Federal.** Disponível em: <<http://renato-gomes-oliveira.blogspot.com/2009/01/oconsorcio-de-empresasereceita.htmls>>. Acesso em: 28 jul. 2009.

CLETO, Marcelo G. **Método proposto para realização das atividades de benchmarking: uma experiência no setor automotivo.** Universidade Federal do Paraná - Depto de Eng. Mecânica, 2004.

COAD, Alan F. **Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountant.** Management Accounting Research. n. 10, 1999.

CÓDIGO CIVIL. **Lei n. 10.406 de 2002.** Dispõe sobre os tipos de sociedades comerciais.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação,** 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

COMPARATO, Fábio Conder. **Ensaio e Pareceres de Direito Comercial,** 1ª. Ed. Forence, Rio, 1978.

_____. **O poder de Controle na Sociedade Anônima.** 3ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1983.

_____. **O poder de Controle na Sociedade Anônima.** Editora Forense. 4ª. ed. São Paulo, 2005.

COOPER, D.R.; SCHINDLER, P.S. **Métodos de pesquisa em administração.** Tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 7ª. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COPELAND, T; KOLLER, T; MURRIN, J. **Avaliação de Empresas - Valuation -** Tradução: Maria C.S.R. Ratto. SP: Makron Books, 2000.

COVALESKI, M. A.; DIRMITH, M. N.; SAJAYS. S. **Managerial accounting research the contribution of organizational and sociological theories journal of Management Accounting.** V. 8, 1996.

COX, Jeff e Spenser, Michael S. **Manual da Teoria das Restrições.** Porto Alegre: Bockman, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática.** 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CREPALDI. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 2º ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Contabilidade gerencial: Teoria e Prática.** 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CROSBY, Philip B. **Qualidade é investimento**. 3ª. Ed. Rio de Janeiro RJ: José Olympio, 1990.

DELGADO, Renato e Korps, Augusto. **Gestão de riscos e valor para o acionista: estudos empíricos**. Criação de valor - Stern Stewart & Co - Capital Aberto N. 29. fev/2009.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DETTMER, H. William; Goldratt's **Theory of Constraints**. ASQC Quality Press, 1997.

DI PIETRO Maria Sylvia Zanella. **O Consórcio Público na Lei 11.107, de 06.04.2005**. **Revista Eletrônica sobre Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, nº 06, junho/julho/agosto de 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 14 abr. 2009.

DRUCKER, Peter Ferdinand. **Administrando em tempos de grandes mudanças**. 3ª. ed. São Paulo: Pioneira, 1996.

_____. **O melhor de Peter Drucker: O homem, a Administração, a sociedade**. São Paulo: Pioneira, 2001.

EHRBAR, A.I. EVA - Valor Econômico Agregado. **A verdadeira Chave para a criação de Riqueza**. Tradução por Bazaú Tecnologia e Lingüística. Rio de Janeiro. RJ ed, Qualitymark, 1999.

FERNANDES, Francisco Carlos; KLANN, Roberto Carlos; FIGUEIREDO, M.S. **A utilidade da informação contábil para a tomada de decisão: uma pesquisa com gestores, alunos**. In: congresso Anpcont, São Paulo, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário da língua portuguesa**. São Paulo, 1986. Disponível em: <<http://www.academia.org.br>>. Acesso em: 16 mai. 2009.

FREZATTI, F.; NASCIMENTO, Artur do; JUNQUEIRA, Emanuel R. **Demandas Metodológicas, monoparadigma e o desenvolvimento da contabilidade gerencial**. 2002. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br>>. Acesso em: 16 mai. 2009.

FREZATTI, Fábio et al. **Análise dos fatores que fornecem a institucionalização da value based management - VBM à luz dos argumentos de terceiros da vertente New Institucional Sociology (NIS)**. **Revista universo contábil**. ISSN 1809-3337. v. 4. No. 2. Blumenau, 2, 2005.

FREZATTI, Fábio. **A implantação do ROI (Return on Investment) Um case**. 1998. Disponível em: <<http://www.guiarh.com.br/p7.htm>>. Acesso em: 10 mai. 2009.

_____. **I. Orçamento Empresarial**. 2a. Ed. São Paulo. Atlas, 2000.

FREZATTI, Fabio; AGUIAR, A.B., GUERREIRO, R., 2007. Diferenciações entre contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista de Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 44, p. 9-22, mai-ago, 2007.

FUCAPE - Fundação Instituto capixaba de Pesquisas em Contabilidade. **A utilização de Ferramentas de Contabilidade gerencial nas empresas do estado do Espírito Santo.**, 2009. Disponível em: <<http://www.fucape.br>>. Acesso em: 14 set. 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006

GODOY, Arida Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n.3 mai/jun, 1995.

GOLDRATT, Eliyahu M. **A Meta**. Ed. Nobel, 2003.

GOLDRATT E & COX, J. **A meta**. São Paulo, IMAM, 1986.

GREEN, F.B; AMENKHIENAN, F.E. **Accounting innovations**: a cross sectional survey of manufacturing firms. *Journal os Cost Management for the Manufacturing Industry*, Spring, 1992

GUERREIRA, José Alexandre Tavares. Regime Jurídico do Consórcio - O Código Civil e a Lei de Sociedades por Ações - **Revista de Direito Mercantil n. 138** - Seção: Atualidades Brasília. Dez 2002 - Pág. 202.

GUERREIRO, Reinaldo. **Um modelo de Sistema de informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. FIPECAFI/FEA - USP, Caderno de Estudos, 1991.

_____. **A meta da empresa**. São Paulo, Atlas, 1996.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F; CASADO, T. **Em busca do entendimento da formação dos hábitos, rotinas e instituições da contabilidade gerencial**. São Paulo: Congresso Universidade de São Paulo, 2004.

_____. **Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial - conceitos da Psicologia, cultura organizacional e Teoria Institucional**. Revista Contabilidade & Finanças - RCF. São Paulo: Edição Comemorativa. Set/2006.

HAMIAUT, Marciel. **La reforme des sociétés commerciales**. Librairie Dalloz. Paris, 1966.

HANSEN, D. Rubens; MOWEN, M.M. **Gestão de custos**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

_____, D. Rubens. **Gestão financeira em cooperativas de produção agrícola: O agregado Cooperativo Líquido “como medida de Eficiência Econômico-Financeira da Empresa Cooperativa”**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Brasília, 1993.

_____, D. Rubens.; MOWEN, Maryanne M. **Cost management**. 2ª. ed. Cincinnati, Ohio: South-Western Cooge Publications, 1997.

_____, D. Rubens; MOWEN, M.M. **Gestão de custos**. Tradução Robert Brian Taylor; rev. técnica Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HARTLEY, J.F. **Case studies in organizational research**. In: CASSEL, C.; SYMON, G. Ed. *Qualitative methods in organizational research: a practical guide*. Londres: Sage, 1994.

HORNGREN, C. T. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

_____, Charles T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: ed. Prentice Hall do Brasil, 1985.

_____, Charles T. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____, C. T. et al. **Contabilidade de Custos**. 9a. ed. São Paulo: LTC, 2000.

_____, C.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de Custos**. 9a. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

_____, Charles T; SUNDEM, Gary L & Statton, William O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Pretence Hall, 2004.

_____, Charles T. FOSTER, George; DATAR, S.M. **Cost Accounting a Managerial Emphasis**. NJ, USA: Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, 6th Edition, p. 188, 1987. IFAC - International Federation of Accountants. **International Management Accounting practice 1 imap1**, 1998.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D.F. (1995) **Total Quality management and the choice of information and reward systems**, *Journal of Accounting Research*, 333 (Supplement).

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **A gestão estratégica de custo e sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade**: uma análise sucinta. In Congresso Internacional de custos. IV, 1995. Campinas. Anais Eletrônicos... Campinas SP Unicamp, 1995. Disponível em : <<http://libidin.unicamp.br/document/list>>. Acesso em: 10 mai. 2009.

_____, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 7. ed. São Paulo, Atlas, 1998.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Tradução Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro: LTC Livros técnicos e Científicos, ed. S.A. 2002.

JOHNSON, T.; Kaplan, R. **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting** Boston: Havard Business School Press, 1991.

_____. **A relevância da contabilidade de custos**. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, H. Thomas. **Relevance Lost**. Editora Haverd Business, 1993. Tradução: Edson de Oliveira Pamplona. Disponível em: <http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/prodcusotos_posgraduacao.htm>. Acesso em: 10 mai. 2009.

_____, Robert S. **Advanced management accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1982.

_____, Robert S.; ROBIN, Cooper. **Custo & Desempenho**. ed. Futura, São Paulo, 2000.

_____, R.S.; NORTON, D.P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. São Paulo: Campus, 1997.

KOUNROUZAN, Márcia Covaciuc. **Moeda Forte e Moeda Fraca**, 2000. Disponível em: <<http://www.oswaldocruz.br/download/artigos/social25.pdf>>. Acesso em 25 jul 2009.

KRAEMER, Tania Henke. **Discussão de um sistema de custeio adaptado as exigências da Nova competição global**. Dissertação. 1995

KRAEMER, Maria Elizabeth Pereira, 2004. **Implicações da Teoria das restrições na Contabilidade Gerencial**. Disponível em: <<http://www.gestiopolis.com>>. Acesso em: 16 mai. 2009.

LAROSA, Rodrigo; Nowacki, Michel. CPCs – você está preparado para ele? **Registro da Palestra proferida na Semana Acadêmica 2009/01 do Curso de Ciências Contábeis**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 29 de maio de 2009. Porto alegre.

LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**/Marina de Andrade Marconi. 6a. Ed. São Paulo Atlas, 2009

LEONE, G.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LOUDERBACK, J.G; HOLMEN, J.; DOMINIAK, G. **Managerial accounting**. 9th ed. Cincinnati: South-Western College Publisher, 2000.

LUBBEN, Richard T. **Just in Time: uma estratégia avançada de produção**. São Paulo. McGraw-Hill, 1989.

LUPATELLI, Alfredo Jr. e Martins, Eliane Maria Octaviano. Consórcios de empresas e Mercosul. **Revista de Derecho del Mercosul**, Buenos Aires, La Ley, ano II n. 4, 1998.

_____, Alfredo Jr. **Consórcios de empresas**. Aspectos funcionais e jurídicos. Disponível em: <<http://www.iobonline.com.br>>. Acesso em: 21 mai. 2008 - publicado em 1988

MACHADO, Antonio L. Itriago; **Las redes como instrumentos de transformación social**. RITS, Caracas, 1999. Disponível em: <<http://www.rits.org.br>>. Acesso em: 21ago. 2009.

MACOHON, Edson Roberto. **Reflexos da institucionalização de hábitos e rotinas organizacionais nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial**. Blumenau, 2008. Dissertação de mestrado. Universidade regional de Blumenau.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARQUES filho, et. al. **Jogos de Empresas e a aprendizagem de gestão: Uma aplicação com indicadores de desempenho de valor agregado.** XI SIMPEP, Bauru São Paulo, 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações.** 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____, Eliseu. **Contabilidade e Custos.** Atlas, São Paulo, 6ª ed. 1998.

MASKELL, B.H. **Making the Number Count: the accountant as change agent on the world class team.** Portland: Productivity Press, 1996.

MATZ, Adolf; CURRY, O.E., FRANK, G. **Contabilidade de Custos.** 2ª São Paulo. . Atlas, 1978.

MAYER, Thomas; DUESEMBERRY, James S. e ALIZER, Robert Z. Moeda. **Bancos e a Economia.** 3ª ed. Editora Campus, 1993.

MEIRIM, Hélio. **As atividades Primárias da logística.** Artigo. Disponível em: <<http://www.admnistradores.com.br/jul/2007>>. Acesso em: 11 out. 2009.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** 1ª. ed. São Paulo: Mackron Books do Brasil Editora Ltda. 2001.

MIRANDA, Ana, Carolina. **Práticas de contabilidade gerencial em organizações do terceiro setor: um estudo na região metropolitana do Recife - PE.** Dissertação de mestrado. Universidade federal de Pernambuco, 2005.

MIRANDA, Antonio. **Os conceitos de organização baseada na informação e no conhecimento e o desenvolvimento de serviços bibliotecários.** Universidade de Brasília. CI. Inf. Vol 22, N.3, 1993.

MITZBERG, H. **The rise and fall os strategic planning.** New York: prentice Hall, 1094.

MINTZBERG, H. **A criação artesanal da estratégia.** In: MONTGOMRY, Cynthia A.; PORTER, Michael E. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva.** Rio de janeiro: Campus, 1998.

_____. **Criando Organizações Eficazes: estrutura em cinco configurações.** ed. Atlas, 2003.

MOELLMANN, A.H.; ALBUQUERQUE, A.S. MARTINS, F.A.S. **Revista Gestão Industrial** -Aplicação da teoria das restrições e do indicador de eficiência global do equipamento para melhoria da produtividade em uma linha de fabricação. Universidade Tecnológica Federal do Paraná - UTFPR. Campus Ponta Grossa - Paraná Brasil V02. N.01 p - 89-105 - Jan - mar 2006.

MOLINARI, Sarah K.R.; GUERREIRO, Reinaldo. **Teoria da contingência e contabilidade gerencial: um estudo de caso sobre o processo de mudanças na Controladoria do banco do Brasil.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4 ed., São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2004.

MONTES, Priscila Silva. **Aspectos Jurídicos dos consórcios no Brasil.** UNESP. Artigo disponível na internet em <<http://www.franca.unesp.br/artigos/2008>>. Acesso em: 08 ago. 2009.

MOREIRA, Egon Bockmann. **Os Consórcios Empresariais e as Licitações Públicas (considerações em torno do art. 33 da Lei 8.666/93).** Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 3, 2005. Disponível em: < <http://www.direitoestado.com.br>>. Acesso em: 16 mai. 2009.

NAKAGAWA, Massayuki. **Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação.** São Paulo: Atlas, 1987.

_____. **ABC Custeio baseado em atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NECYK, George Anthony. **O desenvolvimento da contabilidade gerencial nas empresas: uma perspectiva de ciclo de vida.** Dissertação de Mestrado. USP, 2008.

OLIVEIRA, Luis Martins de.; PEREZ jr., José Hernandez e SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica,** 4^a ed. 2^a. Reimpressão São Paulo, Atlas 2008.

OLIVIERI, Francisco. **Competitividade. Série de artigos - Instituto Mauá de Tecnologia.** Embanews, ago/2007. Disponível em: <http://www.maua.br>. Acesso em: 10 ago. 2009.
OSTRENGA, M. et. al. **Guia da Ernest & Young para gestão total dos custos.** Rio de Janeiro 2^a. ed. Record, 1994.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Gestão Eficaz utilizando padrões.** Atlas, 2003.

PEREIRA, Tatiane Mendes Rodrigues. **Descentralização em unidades de negócio. A experiência das maiores empresas brasileiras.** Dissertação de mestrado COPEAD. Rio de Janeiro RJ - 2008. UERJ.

PEREIRA, A.R.; LIMA, Edson P. de; COSTA, Sérgio E.G. da. **Estudos das diferentes lógicas de planejamento e controle: uma contribuição do gerenciamento estratégico de operações.** Dissertação de mestrado PUCPR - 2001.

PLAYER, P.B.; LACERDA, Roberto. **Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM: estudos de casos.** São Paulo: Editora Futura, 2000.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência.** Tradução de Elizabeth M de Pinho Braga, 7^a. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PRICE WATERHOUSE COOPERS. **Semelhanças e diferenças**. Normas contábeis internacionais (IFRS), norte-americanas (US GAAP) e as práticas contábeis adotadas no Brasil. São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.pwc.com/pt_br>. Acesso em: out. 2009.

RAPPAPORT, A. **Creating Shareholder Value: a Guide for Managers and Investors**. 2ª ed. New York: The Free Press: 1998.

REQUIÃO, Rubens. **Direito comercial**. 18ª. ed. São Paulo: ed. Saraiva, 1988.

RICHARDSON, Roberto. Jarry. **Pesquisa Social – Métodos e Técnicas**. Editora Atlas: São Paulo, 3ª ed. 1999.

_____. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROESCH, Sylvia Azevedo. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudos de caso**. 3 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

ROI: Um indicador Financeiro de longo Prazo. **Revista de Administração**. Artigo Revista fortune 1998, p. 13

RONCÁLIO, M.P.; BERNANARD, R.R.S. **Um modelo de simulação para o ensino de contabilidade pública no Brasil**. In: XXXII EnAPAND, 2008, Rio de janeiro. Resumo e anais dos trabalhos do 32º. Encontro ANPAD.

SABAGE, Fabrício Muniz. **Grupo de sociedades e Consórcios**. Jus Navigandi, n.6. jan/2002. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto>>. Acesso em: 20 jul. 2007.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 5ª ed. Editora Best Seller, 2000

SANTOS, Magda Raquel Guimarães. **Os jogos de empresas como recurso Didático na Formação de Administradores**. CINTED-UFRGS - Novas Tecnologias na Educação. V.5. N.2. Dez/2007. Disponível em: <<http://www.cinted.ufrgs.br>>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____, A.R.; CROZATTI, J.; ALMEIDA, L.B. **Considerações sobre o processo de institucionalização de área organizacional de controladoria: uma abordagem de interação da visão da psicologia humana, cultura organizacional à teoria institucional**. In: EnANPAD, Rio de janeiro, 2007.

SOUTES, Dione. O.; DE ZEN, M. J. DE C.M. **Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras**. ANAIS DO 5º CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, São Paulo, 2005.

_____, Dione. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. Dissertação mestrado. USP: São Paulo, 2006.

_____, Dione. O.; GUERREIRO, R. **Uma investigação do uso de artefatos de contabilidade gerencial em empresas brasileiras**. In: XXXI EnANPAD, 2007, Rio de janeiro. Anais do XXXI EnANPAD. Rio de janeiro, EnANPAD, 2007.

SCAPENS, Robert W. **Never mind the gap:** towards in institucional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*. V5 p.301 – 321, 1994.

SCHEIN, E.H. **Organizational culture and leadership**. San Francisco: Jossey-Bass, 1985.

SHERER, Luciano Márcio. **Valor Adicionado:** Análise empírica de sua relevância para as companhias abertas que publicam a demonstração do valor adicionado. Dissertação de mestrado, USP, 2006. São Paulo.

SCHMIDT, P. **História do pensamento contábil**. Bookman: Porto Alegre, 2000.

STEWART III, G. Bennett. **The Quest for Value:** A Guide for senior manager. Ed. Harper Business. New York, 1991.

SULAIMAN, M bt; AHMAD, N.N.; ALWI, N. **Management practices in selected Asian countries:** A review of the literature. *Managerial Auditing Journal*; N.19, v4. p 493 - 508, 2004.

SULAIMAN, S.; MITCHELL, F. **Ütilising a typology of management accounting change:** an empirical analysis" *Management Accounting Research*, v.16, 2005.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. vol. II Editora José Bushatsky, p.793, 1979.

TEIXEIRA, et al. **A utilização de Ferramentas de Contabilidade gerencial nas empresas do estado do espírito santo**. Fucape - Fundação Instituto capixaba de Pesquisas em Contabilidade, 2009. Disponível em: <<http://www.fucape.br>>. Acesso em: 20 set. 2009.

TOBAR, F.; YALOUR, M. R. **Conselhos e idéias para formular e redigir teses e informe de pesquisas**. Rio de Janeiro: Fiocruz, 2001.

TRUJILLO, Ferrari, Alfonso. **Metodologia da ciência**. 3ª ed. Rio de Janeiro; Kennedy, 1974.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant e Correa, Vera Lucia de Almeida (organizadoras). **Propostas para uma Gestão Pública Municipal Efetiva - Coleção Prática** - FGV. ed. FGV, Rio de janeiro, 2a. Ed. 2004.

VILLARREAL, Gabriel Herman Facal e Cruz, Luis Rodolfo Cruz e. Benefícios fiscais do consórcio de empresas. **Revista jus Vigilantibus, julho de 2005**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/16438>>. Acesso em: 28 jul. 2009.

XAVIER, Alberto. **Revista dialética de direito tributário**, nº. 64, 2001.

WACHHOLZ, Carla; BENETTI, Cristiane; REGINATO, Luciane. **O preço de transferência interdivisional baseado no custo de oportunidade:** uma contribuição à gestão de custos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis, São Leopoldo: ABC, 2005

WIDENER, Sally K. **An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system.** Accounting, Organizations and Society, n.29, 2004.

YIN, R. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2ª ed. Porto Alegre, 2005.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos** 3ª Ed. Tradução Daniel Grassi. Ed. Bookman, Porto Alegre 2009.

ZAN, Adriano. **Mudanças na contabilidade gerencial de uma organização: estudo de caso com diagnóstico institucional.** Dissertação mestrado. USP: São Paulo, 2006.

APÊNDICES

APÊNDICE A

APÊNDICE A – PROTOCOLO DE PESQUISA

1 VISÃO GERAL DO PROJETO DE ESTUDO DE CASO

1.1 Título

Artefatos da contabilidade gerencial: um estudo no consórcio Alumar

1.2 Questão de Pesquisa

Qual o uso dos artefatos modernos da contabilidade gerencial no Consórcio Alumar e suas consorciadas?

1.3 Objetivo do Estudo

Identificar se os artefatos usados no consórcio e suas consorciadas se enquadram nos estágios III e IV, segundo pesquisa do *Institute of Management of Accounting – IMA* (1989), considerados modernos por Soutes e De Zen (2005)

1.4 Objetivos Específicos:

- 1) Identificar os artefatos usados no Consórcio;
- 2) Identificar os artefatos usados nas empresas consorciadas;
- 3) Investigar as principais razões para o uso dos artefatos no Consórcio e nas instituições consorciadas.

2 PROCEDIMENTOS DE CAMPO

2.1 Metodologia da pesquisa

Pesquisa descritiva, utilizando-se de procedimentos bibliográficos e de estudo de caso único, com abordagem qualitativa.

2.2 Unidade de Análise

Empresa Consórcio de Alumínio do Maranhão – ALUMAR

2.2.1. Subunidades de Análises

Controladoria Corporativa
Controladoria de Unidade de Negócio
Controladoria das plantas
Contabilidade
Planejamento Financeiro
Central de Serviços - GBS

2.4 Fontes de Evidência

Documentos, resposta aos questionários instrumento de coleta, observação simples, observação participante, roteiro de entrevista.

3 QUESTÕES DO ESTUDO DE CASO

Uma das estratégias utilizadas para aumentar a confiabilidade da pesquisa foi a utilização de várias fontes de evidências. Assim, nesse estudo foi utilizado roteiro de entrevista com a alta gestão, *controller* corporativo, *controller* da unidade de negócio – BU, *assistant controller*, supervisores de planejamento, *controllers* da plantas e usuários e lideranças da Central de Serviços – GBS (Apêndice D). Além de questionário (Apêndice C) para identificar se o artefato é usado ou não, o grau de importância e a frequência de uso do mesmo.

As questões do estudo de caso que se encontram nesses instrumentos de pesquisa visam obter informações sobre:

1. Gestão estratégica
2. Estrutura organizacional
3. Planejamento e orçamento
4. Controladoria e contabilidade
5. Uso dos artefatos modernos de contabilidade gerencial.

4 GUIA PARA O RELATÓRIO DO ESTUDO DE CASO

Para fazer um relatório de estudo de caso deve ser seguida a estrutura analítica linear recomendada para trabalhos acadêmicos. Esta pesquisa contém a seguinte estrutura:

- a) Introdução: Apresentação do contexto da pesquisa, as questões de estudo, os objetivos, a justificativa, a relevância e a metodologia da pesquisa.
- b) Referencial teórico: Formado por duas seções. A primeira seção apresenta o tema Contabilidade Gerencial, ressaltam a sua importância, principais conceitos e marcos teóricos, mostrando um breve histórico sobre a evolução do tema no mundo e no país, as pesquisas desenvolvidas sobre os artefatos de contabilidade gerencial, sua organização em estágios e grupos de tradicionais e modernos. Na segunda seção apresentam-se a base conceitual sobre consórcios de empresas, aspectos jurídicos, tributários, contábeis e operacionais.
- c) Metodologia: Caracteriza a pesquisa e apresenta os procedimentos metodológicos adotados no estudo.
- d) Resultados da pesquisa - Serão apresentados os resultados encontrados e a correlação com a literatura sugerida.

- e) Conclusão: Será apresenta a conclusão do estudo.
- f) Referências: Contém o material bibliográfico citado na pesquisa.
- g) Apêndices: Contém o material produzido pelo pesquisador que servirá de apoio para a coleta de dados. Nesta pesquisa serão utilizados os seguintes Apêndices: (A; B; C; D).

APÊNDICE B

APÊNDICE B – CORRESPONDÊNCIA DE ENCAMINHAMENTO DE QUESTIONÁRIO

Senhor Gestor,

A Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade (FEAAC) da Universidade Federal do Ceará (UFC) oferece o curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria (MPAC), recomendado pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), o órgão do Ministério da Educação que regulamenta a pós-graduação *stricto sensu* no Brasil.

Para conclusão do curso, os mestrandos precisam elaborar suas dissertações que, em geral, necessitam da obtenção de informações junto às empresas públicas e/ou privadas.

Atualmente, como mestrando do curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria (MPAC) e orientando da **Prof^ª. Dr^ª. Márcia Martins Mendes De Luca**, estou elaborando uma dissertação com o objetivo de coletar informações sobre **o uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial na Alumar e suas consorciadas**. Informo ainda que os *Controllers* da Alumar, Alcoa/AWA, BHPB e RTA manifestaram-se favoráveis a realização deste projeto.

Dessa forma, solicito a colaboração de V.Sa. no sentido de responder ao questionário anexo que servirá como instrumento de coleta de dados para o estudo de caso, objeto da dissertação. Vale ressaltar que a pesquisa é de cunho acadêmico e os seus resultados serão tratados e apresentados de forma agregada, preservando-se o absoluto sigilo das informações individuais, ou seja, as respostas individuais serão tratadas confidencialmente e, em nenhuma hipótese, serão divulgadas.

Contando com a vossa colaboração, antecipo os meus sinceros agradecimentos e coloco-me à disposição para dirimir eventuais dúvidas sobre esta pesquisa.

Atenciosamente,

Francisco Moreira Soares
Mestrando do MPAC
Telefone: (98) 3218-1338
Celular: (98) 8136 - 1338
e-mail: franciscom.soares@oi.com.br
Francisco.soares@alcoa.com.br

APÊNDICE C

APÊNDICE C- Questionário da pesquisa

Universidade Federal do Ceará - UFC

Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Márcia Martins Mendes De Luca

Mestrando: Francisco Mbreira Soares

IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE

Área de Trabalho _____

Empresa		Tempo na Função	
<input type="checkbox"/> Alumar	<input type="checkbox"/> B-PBlliton	<input type="checkbox"/> 00 - 05 Anos	<input type="checkbox"/> 11 - 15 Anos
<input type="checkbox"/> Alcoa / AWA	<input type="checkbox"/> Rio Tinto Alcan	<input type="checkbox"/> 06 - 10 Anos	<input type="checkbox"/> > 15 Anos

Observações:

a) Artefatos são atividades, ferramentas, instrumentos, filosofias de gestão, filosofias de produção, modelos de gestão e sistemas que possam ser utilizados pelos profissionais da contabilidade gerencial no exercício de suas funções.

b) Os artefatos classificados por Soutes e De Zen (2005) como modernos são: Custeio ABC, Custeio Meta, Benchmarking, Kaizen, Teoria das restrições, planejamento estratégico, ABM, EVA, Balanced Scorecard.

Por favor, na caixa de seleção escolha resposta que melhor represente sua opinião.

Nº Questão	Questões	Legenda 1	Legenda 2	Legenda 3
		S=Sim	A-Alta	A-Alta
		N=Não	M-Média	M-Média
		N/A=Não se Aplica	B-Baixa	B-Baixa
		-	N/A=Não se Aplica	N/A=Não se Aplica
(I)	Gestão Estratégica	Aplicação?	Grau de Importância do assunto?	Qual a frequência de uso?
1	O planejamento estratégico é um artefato utilizado na Alumar e suas consorciadas?			
2	Todos os gestores participativamente no estabelecimento dos objetivos estratégicos?			
3	Os objetivos estratégicos orientam os gestores nas suas atividades operacionais?			
4	Os fatores críticos de sucesso estão formalmente determinados?			
5	As políticas de gestão das consorciadas são praticadas na Alumar?			
6	As políticas de gestão praticadas na Alumar seguem o modelo Alcoa?			
7	O Consórcio desenvolveu e consolidou políticas próprias com base na política de todas as consorciadas?			
(II)	Estrutura Organizacional	Aplicação?	Grau de Importância do assunto?	Qual a frequência de uso?
8	O modelo de estrutura organizacional da Alumar está preparado para obter os melhores resultados?			
9	A estrutura organizacional de sua unidade é flexível e dinâmica para atender aos padrões de eficácia empresarial?			

(III)	Planejamento Orçamento	Aplicação?	Gaude importância obarruto?	Qual a frequência de uso?
13	Os objetivos estratégicos das áreas são objetivamente materializados em metas operacionais?			
14	As metas estabelecidas no planejamento operacional são utilizadas para avaliação de desempenho?			
15	São realizadas reuniões formais periódicas pelos gestores para avaliação e re-planejamento das estratégias da empresa?			
16	São realizadas reuniões formais para análise e avaliação de desempenho dos gestores em relação aos planos estabelecidos?			
17	O pagamento de bônus aos gestores está condicionado ao cumprimento das metas operacionais?			
18	A gestão compartilhada dos custos de produção na Alumar entre as consorciadas está associada a práticas modernas de gestão?			
19	É importante que o consórcio tenha um plano operacional, orçamento, metas, etc?			
(IV)	Contabilidade e Contabilidade	Aplicação?	Gaude importância obarruto?	Qual a frequência de uso?
20	Sua empresa/unidade/filial utiliza artefatos modernos de contabilidade gerencial ?			
21	Existe na empresa, formalmente constituído, um departamento responsável pelas informações contábil-gerenciais?			
22	Em sua empresa, a geração de informações gerenciais é uma das principais funções da área de Contabilidade Gerencial?			
23	O controle do cumprimento das metas planejadas é uma das principais funções da contabilidade gerencial em sua empresa?			
24	Assegurar a otimização do resultado econômico da empresa é uma das principais funções da contabilidade gerencial em sua empresa?			
25	Em sua unidade você considera que a Contabilidade gerencial assessorar os gestores na tomada de decisão?			
26	A política de gestão de Riscos adotada pela Alumar/Consoiciadas está inserida entre as práticas modernas de gerenciamento?			
27	As ferramentas de contabilidade gerencial usadas na Alumar atendem as demandas de informação das consorciadas?			
28	A rede funcional adotada na Alumar está bem suportada pelas características de seu negócio?			
29	A gestão dos ativos da Alumar está suportada pelo uso de artefatos modernos de contabilidade gerencial?			
30	Os critérios de rateios adotados na Alumar são conhecidos por todos os usuários internos da Alumar e consorciadas?			

(M)	Uso dos Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial	Aplicação?	Grau de Importância do assunto?	Qual a frequência de uso?
31	Os gestores utilizam o orçamento como base para a tomada de decisão?			
32	São realizadas simulações de rentabilidade dos produtos (Receitas, Custos e Margem)?			
33	A empresa possui aplicativo específico para fazer simulação de resultados?			
34	Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custeio por Absorção?			
35	Para efeito gerencial, o custo dos produtos é calculado com base no método de Custo Variável?			
36	A empresa calcula rentabilidade por cliente, canal de distribuição, unidade de negócio, região, entre outros?			
37	A empresa utiliza o conceito de margem de contribuição (receita menos custos e despesas variáveis dos produtos)?			
38	A empresa avalia a margem de contribuição por fator limitante de produção?			
39	A empresa utiliza o custeio padrão como instrumento de controle de custos?			
40	Os gestores são cobrados pelas variações registradas entre o custo padrão e o custo real obtido?			
41	A empresa utiliza o custeio baseado em atividade (ABC)?			
42	A empresa gera relatórios através de ferramentas de BI (Business Intelligence)?			
43	A empresa acompanha a evolução dos indicadores como os de outras empresas do mesmo setor (Benchmarking)?			
44	A empresa utiliza o Balanced Scorecard?			
45	A empresa utiliza o EVA para avaliar seu desempenho econômico?			
46	Índices econômico-financeiros tais como ROI, Retorno sobre PL, índices de liquidez entre outros são constantemente utilizados na empresa?			
47	A empresa trabalha com conceito de valor presente para custos e despesas?			
48	São elaborados e analisados relatórios gerenciais em moeda constante?			
49	Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em custos?			
50	Para efeitos gerenciais, a empresa utiliza o preço de transferência baseado em preços de mercado?			
51	A empresa calcula o custo financeiro dos estoques?			
52	A empresa adota o conceito de Just-in-time?			
53	A empresa utiliza a filosofia Kaizen?			
54	Os gestores da empresa acreditam que a redução do custo é obtida na fase de projeto de um novo produto?			
55	A empresa utiliza o conceito de custeio-meta?			

APÊNDICE D

APÊNDICE D – ROTEIRO DE ENTREVISTA

Universidade Federal do Ceará – UFC
Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado
Executivo.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Márcia Martins Mendes De Luca

Mestrando: Francisco Moreira Soares

Identificação do Respondente

Função atual:

Tempo na função atual:

Área/Departamento:

Empresa: () Alumar () Alcoa/AWA () BHPB () RTA

TEMA 1 – Contabilidade Gerencial e seus artefatos

- 1 – Qual o nível hierárquico em que a Contabilidade Gerencial está inserida em sua empresa?
- 2 – Qual a sua opinião sobre a contribuição da Contabilidade Gerencial para a eficácia do resultado e continuidade da organização?
- 3 – O que você entende por artefatos de contabilidade gerencial?
- 4 – Qual a sua opinião sobre o uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial para a sustentabilidade do negócio?

TEMA 2 – Uso de Artefatos de Contabilidade Gerencial

Comentário:

Soutes e De Zen (2005), classificaram os artefatos a seguir como modernos: Custeio Baseado em Atividade – ABC, Custeio Meta, Benchmarking, Orçamento, Simulação, Kaisen, Just in Time – JIT, Teoria das Restrições, Planejamento Estratégico – PE, Gestão baseada em valor, Gecon, Balanced Scorecard, Gestão Baseada em Atividade – ABM.

- 5 - Na sua empresa é usado algum outro artefato não relacionado no comentário acima? Se a resposta for sim, qual?

Qual a sua utilidade?

6 – Quais as razões que você poderia citar para justificar o uso de artefatos de contabilidade gerencial em sua organização?

7 – Alumar por ser um consórcio, você entende que isso limita o uso de algum artefato de contabilidade gerencial?

8 – Em sua opinião o consórcio Alumar usa os mesmos artefatos de contabilidade gerencial usados em suas consorciadas?

9 – Qual (is) o(s) artefato(s) de contabilidade gerencial que sua empresa usa e que você gostaria de ver sendo usado também na Alumar?

10 - Em sua opinião há algum artefato de contabilidade gerencial usado na Alumar que poderia também ser usado nas consorciadas, em especial na sua empresa? Se a resposta for sim, qual e por quê?

Respostas:

Favor responder as questões em seqüência, caso não seja de seu interesse responder algumas das questões, ou não se aplique a sua empresa, ou você desconhece o assunto favor responder com N/A = Não se aplica.