



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE FINANÇAS E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SHEYLA RAQUEL DE ARAUJO ALVES

**PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO SOBRE
O CONHECIMENTO E APLICAÇÃO PRÁTICA SOB A ÓTICA DOS GESTORES E
PROFISSIONAIS DA ÁREA**

**JOÃO PESSOA - PB
2023**

SHEYLA RAQUEL DE ARAUJO ALVES

**PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO SOBRE
O CONHECIMENTO E APLICAÇÃO PRÁTICA SOB A ÓTICA DOS GESTORES E
PROFISSIONAIS DA ÁREA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal da Paraíba, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Dra. Vera Lúcia Cruz

**JOÃO PESSOA - PB
2023**

Catálogo na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

A474p Alves, Sheyla Raquel de Araujo.

Princípios globais de Contabilidade Gerencial: um estudo sobre o conhecimento e aplicação prática sob a ótica dos gestores e profissionais da área / Sheyla Raquel de Araujo Alves. - João Pessoa, 2023.

77 f. : il.

Orientação: Vera Lúcia Cruz.

Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. 2. Contadores gerenciais. 3. Tomada de decisões. I. Cruz, Vera Lúcia. II. Título.

UFPB/CCSA


CDU 657

SHEYLA RAQUEL DE ARAUJO ALVES


**PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO SOBRE
O CONHECIMENTO E APLICAÇÃO PRÁTICA SOB A ÓTICA DOS GESTORES E
PROFISSIONAIS DA ÁREA**

Esta monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do TCC em Ciências Contábeis da Universidade Federal da Paraíba.


BANCA EXAMINADORA

Documento assinado digitalmente
 VERA LUCIA CRUZ
Data: 14/06/2023 08:41:10-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Presidente(a): Prof.(a) Dr.(a) ^a Vera Lúcia Cruz
Instituição: UFPB

Documento assinado digitalmente
 KARLA KATIUSCIA NOBREGA DE ALMEIDA
Data: 14/06/2023 16:13:46-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Membro: Prof.(a) Dr.(a) Karla Katiuscia Nobrega de Almeida
Instituição: UFPB

Documento assinado digitalmente
 SHEILA SAYURI KATAOKA
Data: 14/06/2023 16:32:24-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Membro: Prof.(a) Dr.(a) Sheila Sayuri Kataoka
Instituição: UFPB

João Pessoa, 07 de junho de 2023.

DECLARAÇÃO DE AUTORIA PRÓPRIA

Eu, Sheyla Raquel de Araujo Alves, matrícula n.º 20180067630, autor(a) do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado Princípios Globais De Contabilidade Gerencial: Um Estudo Sobre O Conhecimento E Aplicação Prática Sob A Ótica Dos Gestores E Profissionais Da Área, orientada pela professora Vera Lúcia Cruz, como parte das avaliações do Curso de Ciências Contábeis no período letivo 2022.2 e requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel(a), declaro que o trabalho em referência é de minha total autoria, não tendo sido copiado ou extraído, seja parcial ou integralmente, de forma ilícita de nenhuma fonte, além daquelas públicas consultadas e corretamente referenciadas ao longo do trabalho, obedecendo aos padrões nacionais para referências diretas e indiretas, ou daquelas cujos dados resultaram de investigações empíricas por mim realizadas para fins de produção deste trabalho. Afirmo que em hipótese alguma representa plágio de material disponível em qualquer meio, e declaro, estar ciente das penalidades previstas nos artigos 184 e 298 do Decreto-Lei n.º 2.848/1940 – Código Penal Brasileiro, como também declaro não infringir nenhum dispositivo da Lei n.º 9.610/98 – Lei dos Direitos Autorais.

Assim, se houver qualquer trecho do texto em questão que configure o crime de plágio ou violação aos direitos autorais, assumo total responsabilidade, ficando a Instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, ou pela veracidade e originalidade desta obra, cabendo ao corpo docente responsável pela sua avaliação não aceitá-lo como Trabalho de Conclusão de Curso da Universidade Federal da Paraíba - UFPB, no Curso de Ciências Contábeis, e, por conseguinte, considerar-me reprovado no Trabalho de Conclusão de Curso.

Por ser verdade, firmo a presente.

João Pessoa, 01 de junho de 2023.

Assinatura do(a) discente

Dedico este trabalho a minha amada família, principalmente aos meus pais, Severina de Araujo e Ronaldo dos Santos, por todo o esforço, dedicação e apoio em cada momento de minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por Seu amor e graça infinita, sem a certeza de que Ele está cuidando de mim em todos os momentos, nada poderia ter feito. O Seu amor me move e me trouxe até aqui.

Aos meus pais, Silvia e Ronaldo, por me dedicarem tanto amor, carinho e compreensão. Agradeço a minha mãe, por suas orações, por sua dedicação aos filhos, reconheço que todo o caminho que tracei até aqui só foi possível através do caminho antes traçado por ela, que me deu a oportunidade e liberdade de escolher o que quero para o meu futuro. Agradeço ao meu pai, pelas palavras de incentivo e apoio e pelos momentos em que a minha felicidade foi a dele.

Ao meu irmão Sérgio, que é meu exemplo de força e humildade, sempre um ombro amigo para me aconselhar, proteger e apoiar.

Ao meu noivo Thiago, que esteve ao meu lado em todos os momentos da graduação, me incentivou, me apoiou, me compreendeu e me direcionou, criando meios para que eu pudesse realizar esse sonho.

A todos os meus amigos, que durante essa fase estiveram ao meu lado, me dando força e motivação, dedico também para aqueles que chegaram por intermédio dessa profissão.

A querida Professora Orientadora Vera Lúcia Cruz, por toda confiança e orientação no desenvolvimento deste trabalho, foi uma honra ser sua orientanda.

A todos os professores que cruzei nesta jornada acadêmica e acrescentaram ou mudaram minha forma de enxergar certos aspectos da vida, em destaque Prof. Dr. Wenner Lucena por ter me acolhido em seu projeto de extensão e me aconselhado sempre que solicitado. Profa. Dra. Anna Paola, Profa. Dra. Adriana Fernandes, mulheres inteligentes e que marcaram minha graduação com sua forma de ensino.

A todos que fazem a Universidade Federal da Paraíba, que direta ou indiretamente estiveram ligados a esta graduação.

“A fé é a certeza de que vamos receber as coisas que esperamos e a prova de que existem coisas que não podemos ver.”

Hebreus 11:1

RESUMO

Os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) são um conjunto de diretrizes que reúnem as práticas gerenciais utilizadas na construção de informações para auxiliar na tomada de decisões. Com base nesse documento, esta pesquisa teve como objetivo investigar o conhecimento e a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial na perspectiva dos gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações dentro das organizações. A metodologia aplicada nesta pesquisa foi classificada como quantitativa em termos de abordagem, descritiva em relação ao objetivo e de levantamento em relação aos procedimentos, utilizando um questionário aplicado aos profissionais que desempenham funções relacionadas à contabilidade gerencial nas empresas. Após a análise dos dados, foram identificadas as características dos respondentes e a percepção deles em relação aos PGCG. Os resultados obtidos mostraram que mais de dois terços dos respondentes conhecem ou já ouviram falar dos PGCG. No entanto, ao analisar os dados relacionados à aplicação dos princípios, constatou-se que a maioria dos profissionais utilizou algumas das práticas recomendadas pelos princípios pelo menos uma vez no exercício de suas funções. Entretanto, menos de um terço dos profissionais utiliza os PGCG de forma contínua em suas atividades. Dentre as práticas abordadas, aquelas relacionadas aos princípios da relevância e confiabilidade apresentaram o maior percentual de aplicação. As áreas de atuação com maior índice de utilização foram a avaliação de investimentos e a gestão de controle. O estudo concluiu que a prática dos princípios está mais presente do que o conhecimento sobre eles por parte dos profissionais. Em outras palavras, embora alguns profissionais desconheçam os PGCG, a maioria utiliza as práticas recomendadas contidas no documento.

Palavras-chaves: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Boas práticas. Contadores Gerenciais.

ABSTRACT

The Global Principles of Managerial Accounting (PGCG) are a set of guidelines that gather managerial practices used in constructing information to aid in decision-making. Based on this document, this research aimed to investigate the knowledge and practical application of the Global Principles of Managerial Accounting from the perspective of managers and professionals responsible for information production within organizations. The methodology applied in this research was classified as quantitative in terms of approach, descriptive in relation to the objective, and survey-based in terms of procedures, utilizing a questionnaire administered to professionals in roles related to managerial accounting within companies. After analyzing the data, the characteristics of the respondents and their perception of the PGCG were identified. The results obtained showed that more than two-thirds of the respondents are familiar with or have heard of the PGCG. However, when analyzing the data related to the application of the principles, it was found that the majority of professionals have used some of the recommended practices at least once in their roles. However, less than one-third of the professionals continuously utilize the PGCG in their activities. Among the practices covered, those related to the principles of relevance and reliability had the highest application rate. The areas of operation with the strongest indications of utilization were investment evaluation and control management. The study concluded that the practice of the principles is more prevalent than the knowledge about them among professionals. In other words, although some professionals may be unaware of the PGCG, the majority of them utilize the recommended practices contained in the document.

Keywords: Global Principles of Management Accounting. Good habits. Management Accountants.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	29
Quadro 2 - Princípios, objetivos e características	35
Quadro 3 - Os 4 estágios evolutivos da contabilidade gerencial e as áreas de aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial	40
Quadro 4 - Aplicações práticas dos princípios globais de contabilidade gerencial	41

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Perfil dos Entrevistados	48
Tabela 2 - Localização dos Respondentes	50
Tabela 3 - Importância da instituição de princípios para a contabilidade gerencial	51
Tabela 4 - Conhecimento dos PGCG	52
Tabela 5 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão de Custos	55
Tabela 6 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão Financeira	55
Tabela 7 - Aplicação na Área de Atuação - Controle Interno	56
Tabela 8 - Aplicação na Área de Atuação - Controle e Gestão Orçamentária	57
Tabela 9 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão de Recursos	57
Tabela 10 - Aplicação na Área de Atuação - Tesouraria e Gestão de Caixa	58
Tabela 11 - Aplicação na Área de Atuação - Avaliação de Investimentos	58
Tabela 12 - Percentual de Aplicação Total por Área de Atuação	59

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial	32
Figura 2 - Princípios globais de contabilidade gerencial	35
Figura 3 - Dificuldades de implantação dos PGCG	53
Figura 4 - Utilização das práticas por princípios	61
Figura 5 - Comparativo entre conhecimento, aplicabilidade e confiabilidade	62

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CGMA	Chartered Global Management Accountant
PGCG	Princípios Globais de Contabilidade Gerencial
IFRS	International Financial Reporting Standards
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IMA	Institute of Management Accountants
IMAP 1	International Accounting Management Practice 1
IFAC	International Federation of Accountants
CEOs	Chief Executive Officer
CFOs	Chief Financial Officer

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA	16
1.2 OBJETIVOS	18
1.2.1 Objetivo Geral	18
1.2.2 Objetivos Específicos	18
1.3 JUSTIFICATIVA	18
2 REVISÃO DE LITERATURA	21
2.1 COMPETÊNCIAS DOS CONTADORES GERENCIAIS	21
2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL	27
2.3 PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	30
2.3.1 Os quatro princípios da contabilidade gerencial	33
2.3.2 Práticas gerenciais aplicadas aos princípios	35
2.4 ESTUDOS RELACIONADOS	41
3 METODOLOGIA	42
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	42
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA	43
3.3 COLETA DE DADOS	44
3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS	45
4 RESULTADOS E DISCUSSÃO	46
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA PESQUISADA	46
4.2 PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	49
4.3 PRÁTICAS RECOMENDADAS PELOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL	53
5 CONCLUSÃO	61
5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA	63
5.2 RECOMENDAÇÕES	63
REFERÊNCIAS	65
APÊNDICE A - Questionário	71

1 INTRODUÇÃO

O avanço tecnológico fomenta cada vez mais o crescimento das organizações, ocasionando o aumento exponencial da concorrência e a complexidade na gestão dos negócios, esse aspecto torna cada vez mais relevante a tempestividade e a clareza da informação contábil-financeira da empresa como ferramenta que propicia a sua continuidade dentro do mercado (SHMIDT, 2002). Para Gonçalves e Silva (1999), a sobrevivência das empresas nesse novo mercado pode ser condicionada a sua capacidade de planejamento e controle de gestão eficiente, isso é ofertado por meio de informações confiáveis sobre a situação econômica-financeira da empresa, que viabilizem a tomada de decisão.

Segundo Feldmann et al. (2019), para alcançar o diferencial competitivo ditado pelo mercado, as empresas devem associar as inovações tecnológicas com práticas gerenciais corretas e gestores com competências específicas que corroborem para criação de um modelo de gestão adequado para aquele negócio. Dessa forma, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial - CGMA (2016), afirmam que a contabilidade gerencial fornece às organizações uma perspectiva sobre gestão que a torna eficaz e possibilita o desenvolvimento e execução das estratégias de curto e longo prazo que a levam ao sucesso em um mercado que enfrenta constantes mudanças, para isso, no entanto, faz-se necessário a combinação de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas.

Em 1971, Horngren, em seu artigo *The Accounting Discipline in 1999*, já demonstrava a notoriedade da contabilidade como agente viabilizador da tomada de decisão dentro organizações, afirmando que nas próximas três décadas o conhecimento contábil deveria se relacionar com a Teoria da Decisão e o papel exercido pelo contador, não se limitaria apenas ao fornecimento de informações sobre eventos passados, pois caberia a este profissional “predizer as relações entre o sistema de informação, as previsões do tomador de decisão, o processo de escolha da ação e os eventos que ocorrerão.” (HORNGREN, 1971, p.8).

Para Borker (2016b), o contador gerencial é peça fundamental no processo de levar as instituições a caminhos bem sucedidos, por meio da criação de valor

para a organização e seus *stakeholders*, com o conhecimento multidisciplinar e habilidades que envolvem contabilidade, finanças, planejamento e outras disciplinas, são os profissionais capazes de identificar soluções estratégicas para a empresa. De acordo com o autor, o contador gerencial deve informar *insights* importantes para a organização, buscando e filtrando informações relevantes e necessárias para uma variedade de ações estratégicas e decisões operacionais que visam a perpetuidade do negócio, desempenhando o papel de administrador dos recursos organizacionais, fornecendo responsabilidade e credibilidade a todas as partes interessadas.

Karaian (2014), coloca o contador gerencial como o profissional com habilidades para tomar as melhores decisões embasado em dados e cita o epíteto “tritador de números” para reconhecer esse talento que se tornou essencial em um cenário onde o volume e a velocidade das informações se expandem exponencialmente, e as empresas buscam aproveitar os *insights* fornecidos por essas informações. Para a *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) (2014), o contador gerencial deve aprimorar a tomada de decisão da organização extraíndo valor das informações, pois, as decisões devem ser baseadas em evidências e o julgamento em informações, não em circunstâncias, para assim garantir que a organização continue crescendo de forma sustentável.

Nesse sentido, visando auxiliar as organizações por intermédio da capacitação e instrução dos profissionais por trás da tomada de decisão, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), entidade com sede nos Estados Unidos e responsável por realizar o exame de certificação dos contadores e o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), entidade global de contabilidade gerencial com sede no Reino Unido, observando as novas demandas vivenciadas por contadores e pelos gestores desses negócios, decidiram constituir em 2014 uma joint venture denominada de *Chartered Global Management Accountant* (CGMA), com o objetivo de auxiliar os CEOs, CFOs e os profissionais responsáveis pela gestão contábil dentro das organizações a criar um ponto de referência sobre as práticas e estratégias utilizadas na gestão contábil de seus negócios e a desenvolver melhorias em seus sistemas de contabilidade gerencial.

Essa junção resultou na publicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, incluindo o subtítulo Contabilidade Gerencial Eficaz: melhorando as

decisões e construindo organizações bem-sucedidas, o primeiro documento que reúne o conjunto global de princípios de contabilidade gerencial com o intuito orientar os contadores e gestores sobre boas práticas gerenciais que resultam em informações relevantes, por meio da observação detalhada dos fatos, propiciando a melhor tomada de decisão e o sucesso a longo prazo para as organizações (CGMA, 2014).

Os princípios globais de contabilidade gerencial foram desenvolvidos para fornecer o suporte necessário aos profissionais envolvidos no processo de tomada de decisão dentro das organizações, por meio da produção de informação relevante com o objetivo de gerar valor em todas as esferas que compõem a entidade, que vão desde os gestores, que estão em posição de tomar decisões com o auxílio destas informações, até os funcionários que fazem parte da operação, passando pelo desenvolvimento sustentável, pela comunicação e pela interação entre todos os níveis da organização (GCMA, 2014; COSTA, LUCENA, 2021).

De acordo com a CGMA (2014), os princípios foram criados para orientar os profissionais responsáveis pela produção de informação que sustente o processo de decisão dentro das organizações, dessa forma, o objetivo é oferecer um comparativo por meio da análise das melhores práticas que são executadas no mercado atual, fornecendo uma estrutura adequada que embasa a tomada de decisão, mediante a capacidade de extrair valor das informações, a fim de que, esta informação cumpra seu papel de minimizar os riscos enfrentados pelas organizações. Diante disso, esse estudo buscou investigar a visão desses profissionais sobre os princípios e as práticas estabelecidas pelo *framework* do GCMA (2014), analisando se as práticas exercidas pelos profissionais condizem com as recomendações dadas pela CGMA (2014).

1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

No mundo globalizado e competitivo no qual as empresas estão inseridas, se a tomada de decisão não for eficiente, a sobrevivência das entidades tende a diminuir de forma significativa (GCMA, 2014). Ainda de acordo com a GCMA, em pesquisa realizada na Ásia, 47% dos gestores entrevistados relataram que a grande quantidade de informações disponíveis se tornou um problema atual pois dificulta a

tomada de decisão nas entidades. Diante disso é visto que, a profissionalização do processo decisório é uma preocupação cada vez mais presente entre os administradores. Para Teixeira et al. (2013), a disponibilidade de informações úteis e relevantes sobre as organizações são cruciais, pois permite que os gestores logrem de forma eficaz as propostas disponibilizadas pela contabilidade gerencial, isso torna mais assertivo e confiável a tomada de decisão, o planejamento, o controle, assim como outros procedimentos e técnicas operacionais que são tratados pela gestão contábil.

No Brasil, a profissão do contador gerencial e dos demais profissionais que possuem atividades ligadas a contabilidade gerencial não possuem regularização, as normas e princípios utilizados por contadores no exercício da sua função cabem apenas a contabilidade financeira, que visa fornecer informações aos usuários externos da contabilidade (CPC 00, 2019). Diante disso, abre-se uma lacuna sobre a necessidade de premissas que atendam a contabilidade gerencial, e que possam garantir maior confiabilidade e relevância à informação gerada para fornecer maior suporte aos usuários internos na tomada de decisão, assim como existe para a contabilidade financeira.

Nessa perspectiva, Kargin (2013), com a finalidade de verificar o efeito da adoção do IFRS em relação a relevância da informação contábil divulgada pelas empresas pesquisou de 1998 a 2011 o retorno dos valores das ações de acordo com as informações divulgadas na Demonstração de Resultado, essa relação foi exercida de forma estatística e demonstrou que a relevância da informação contábil aumentou no período de 2005-2011 que compreende o período pós adoção do IFRS. Alinhando ao que o CGMA (2014) afirma, os PGCG estão para contabilidade gerencial assim como as IFRS estão para a contabilidade financeira.

Em sua pesquisa, Xu et al. (2003), relataram em um estudo de caso as possíveis dificuldades na obtenção da informação contábil, os resultados demonstraram que a informação tende a ser contaminada por pessoas, sistemas, entidades e questões externas, o que aumenta a dificuldade dos gestores em obter qualidade na informação. Além disso, cada empresa detém uma necessidade diferente de gerenciamento contábil, os gestores apresentam dificuldades distintas em cada processo, por mais que os modelos de negócios sejam semelhantes,

existem variáveis que acarretam em diversas interpretações para um mesmo dado. A análise e julgamento sobre qual informação é relevante e vai ser útil para o processo de decisão das entidades, é um dos encaixos enfrentados pelos gestores no contexto atual, em que se dispõe de uma ampla gama de dados que são atualizados a todo o momento.

Já o estudo de Borker (2016), verificou os PGCG como um possível padrão internacional para contadores gerenciais em todo o mundo e seu potencial para tornar-se tão bem sucedido quanto as IFRS (*International Financial Reporting Standards*), partindo do entendimento de que a utilização das IFRS pelas empresas, trouxe maior qualidade às informações contábeis divulgadas pelas empresas (SODERSTROM; SUN, 2007). O estudo comparou os valores contábeis existentes nos dois documentos e concluiu que é razoável supor que os *framework* dos PGCG podem ser aplicados de maneira semelhante aos IFRS.

Com base no exposto e ao considerar que as informações de natureza contábil em uma entidade precisam seguir características que lhe tornem qualificadas, pois a relevância e a autenticidade dessas informações condicionam a confiabilidade que pode ser depositada no resultado desses dados (CPC 00, 2019) e visto que, desde 2014 os gestores e profissionais que interagem com a contabilidade gerencial possuem os PGCG como instrumento para direcionar e guiar a tomada de decisão com vista a minimizar os riscos e incertezas enfrentados pelas instituições e oferecer segurança, indicando funções eficientes de contabilidade gerencial para o crescimento e desempenho da estratégia da organização, esta pesquisa tem como questionamento: **Qual o conhecimento e a aplicação prática dos princípios globais de contabilidade gerencial sob a ótica dos gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações que auxiliam a tomada de decisão?** Com o propósito de responder a esse questionamento, foi construída esta pesquisa, cujo objetivo geral, e também seus objetivos específicos, apresentam-se na subseção 1.2.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Investigar o conhecimento e a aplicação prática dos princípios globais de contabilidade gerencial sob a ótica dos gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações dentro das organizações.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar a existência de conhecimento dos profissionais sobre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.
- b) Apresentar a importância dos princípios globais de contabilidade gerencial na ótica dos profissionais.
- c) Identificar práticas gerenciais de aplicação dos princípios globais de contabilidade gerencial, sob a perspectiva dos pesquisados.
- d) Apontar aspectos que dificultam a aplicação dos princípios globais de contabilidade gerencial.

1.3 JUSTIFICATIVA

As pesquisas em contabilidade gerencial têm adquirido espaço no âmbito científico, desde 1980 esse movimento foi visto com maior frequência, graças ao interesse dos pesquisadores sobre novos temas e periódicos relacionados a esse ramo da contabilidade (NASCIMENTO; JUNQUEIRA; MARTINS, 2010). Corroborando, Ribeiro e Tavares (2014), apontam que é possível observar uma crescente no desenvolvimento de pesquisas acadêmicas sobre o campo da contabilidade gerencial, essa mudança pode ser justificada pelo crescimento das organizações que demandam novas diretrizes e técnicas que garantam maior clareza no gerenciamento das entidades dentro desse novo cenário.

Tomasi e Medeiros (2016) afirmaram que a justificativa de uma pesquisa, dentre tantos, pode advir da aplicação de uma nova metodologia. Nesse sentido, em 2014, a CGMA elaborou um documento que instituiu os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, o primeiro conjunto universal com instruções que visam

orientar a prática da contabilidade gerencial e que tem como um dos objetivos, promover o reconhecimento do contador gerencial e ser o padrão internacional para a função da contabilidade gerencial dentro das organizações.

De forma complementar, ressalta-se a intenção da CGMA ao instituir os PGCG, trazer diretrizes para as características que devem ser atendidas pelos CEOs, CFOs e demais profissionais envolvidos na gestão contábil das organizações, como forma de aprimorar seus processos gerenciais, garantido o aumento do desempenho e a criação de informação útil e relevante, capaz de atender a dinâmica dos negócios e a constante demanda de qualidade no processo de decisão dentro das empresas (CGMA, 2014).

Ressalta-se ainda o fato de que na literatura nacional não foi encontrado estudo que evidencie a percepção do profissional da contabilidade gerencial diante a análise do conhecimento desses profissionais e das práticas utilizadas no exercício da profissão em relação aos princípios, assim, a pesquisa tenta justificar-se, já que buscou compreender o conhecimento desses princípios e as formas e viabilidade da utilização dos mesmos, por meio das práticas utilizadas pelos gestores e profissionais da área para suportar o processo decisório das organizações, buscando entender a análise dos profissionais da área sobre este tema. Este estudo se torna relevante e oportuno pelo tempo em que foi proposto, tendo em consideração que os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial foram divulgados em 2014 e a discussão em torno do tema ainda é recente, Borker, 2016a, afirmou que nos próximos anos os princípios poderiam prevalecer e serem utilizados por empresas em todo mundo, reafirmando a necessidade de pesquisas sobre o tema proposto.

A pesquisa busca justificar-se, por meio da geração de conhecimento, que visa servir como instrumento para ajudar no entendimento e aplicação de conceitos e resultados apresentados no estudo, orientando sobre a execução das práticas ou aperfeiçoamento destas, no que se refere aos PGCG. Este estudo se justifica também por fornecer referência aos CEOs, CFOs e demais membros da instituição que gerenciam e supervisionam o desempenho de suas organizações, para que apliquem de forma adequada os conceitos e resultados evidenciados no estudo, fornecendo referência sob a perspectiva profissional das práticas de contabilidade

gerencial contribuindo para a aplicação ou ajuste do que pode ou não funcionar de acordo com a visão dos profissionais da área.

Este estudo contribuiu com a pesquisa acadêmica, pois traz uma nova fonte de pesquisa para trabalhos relacionados ao tema, abrangendo o acervo de pesquisas de forma geral a contabilidade gerencial e específica aos princípios globais de contabilidade gerencial e ao *framework* apresentado por este documento, expandindo o acervo sobre o tema, cooperando com alunos e professores interessados no assunto. O estudo, contribuiu também, com a literatura dos negócios, pois fornece respostas sobre o conhecimento e a utilização dos princípios como forma de gerar informação confiável para tomada de decisão dentro das organizações, sob a ótica do público alvo da publicação que institui os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo será exposto as competências dos profissionais que atuam na contabilidade gerencial e a evolução da contabilidade gerencial em si, principalmente como instrumento utilizado no processo decisório das empresas, bem como o aperfeiçoamento das práticas de contabilidade gerencial propostas pelos PGCG.

Os PGCG serão percorridos e evidenciados quanto às áreas e práticas que compõem o *framework* do documento elaborado pelo CGMA, com o objetivo de elucidar a aplicabilidade dessas práticas como facilitador da produção de qualidade das informações geradas pela contabilidade gerencial e o processo decisório que permeia essa ação. O capítulo também apresenta alguns estudos relacionados ao tema da pesquisa.

2.1 COMPETÊNCIAS DOS CONTADORES GERENCIAIS

Para o melhor entendimento deste tópico, cabe enfatizar que a falta de regulação sobre a profissão do contador gerencial no Brasil dificulta a localização de profissionais que se descrevem como contadores gerenciais. Para Miranda (2010), diferentemente de países como o Reino Unido e os Estados Unidos que possuem

órgãos como a CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) e a IMA (*Institute of Management Accountants*) respectivamente, ao qual certificam e regularizam a profissão do contador gerencial, o Brasil se encontra há um passo atrás nesse aspecto, diante disso, a atividade exercida por esse profissional não está correlata a uma função unânime dentro das organizações. Observa-se no entanto, que as atividades do *Controller* e *Chief Financial Officer (CFO)* correspondem às funções atribuídas ao contador gerencial pelos órgãos que regularizam a função fora do país. Assim, nesse estudo, serão abordadas as competências que envolvem as funções do contador gerencial, mas também se estende a compreensão das funções do *Controller* e *CFO*.

De acordo com Isambert-Jamati (1997) a palavra competência era utilizada desde meados do século XV, no vocabulário jurídico para indicar a legitimidade e o poder que uma instituição tinha de deliberar sobre determinado assunto, essa compreensão foi ampliada e passou a descrever não somente as instituições, mas também aos indivíduos que detinham capacidade de articular sobre determinados assuntos, pois possuíam experiência e conhecimento sobre tal. Os autores Spencer & Spencer (1993), abordaram os estudos sobre as competências profissionais a princípio na psicologia e foram responsáveis por redigir um dicionário de competências com base em estudos práticos sobre diversas profissões.

Alguns autores relacionam sua definição de competência ao comportamento dos indivíduos, como é o caso de Levy-Leboyer (1996) que define competência como “repertórios de comportamentos que tornam as pessoas eficazes em determinada ação”. Para Lê Boterf (1998), o termo competência é descrito pelo saber, pois o conhecimento sobre determinado assunto demonstra a competência do indivíduo. Para Roque (2004), existe a extensão para além do comportamento e do saber, e a competência é definida como, a junção do conhecimento (saber), habilidades (saber fazer) e comportamento (saber ser) que mobilizados devem levar a um desempenho absoluto. O autor acrescenta que, o saber advém do conhecimento teórico e empírico, que foi obtido durante a educação formal ou informal. Quanto ao saber fazer, reflete na aplicação do saber, dos conhecimentos adquiridos que colocando em prática se torna uma habilidade capaz de agregar valor, pois na aplicação do conhecimento é momento em que o saber se realiza. Já o saber ser está relacionado às características que formam o indivíduo, seus valores

peçoais, culturais e seu comportamento diante dos cenários a serem vivenciados no momento do saber fazer, referindo-se às suas competências comportamentais.

Neste trabalho, o conceito de competência utilizado será o descrito por Roque (2004), entendido como uma junção de três saberes: os conhecimentos, as práticas e o comportamento tidos como necessários para desempenhar de forma satisfatória as atividades no trabalho. Ciente desse conceito, vamos abordar quais competências são consideradas necessárias para o desenvolvimento das atividades executadas por profissionais da área, de acordo com publicações científicas sobre o tema nos últimos anos.

Karaian (2014), em um artigo publicado em parceria com o *The Economist* explanou sobre as funções do CFO e sua influência dentro e fora da corporação. O artigo retrata a história de como a profissão do contador corporativo ganhou tamanha importância dentro das organizações, a partir da segunda metade do século XIX, quando a profissão passou a ser certificada e licenciada no Reino Unido, nos Estados Unidos e em países do Ocidente, os profissionais que inicialmente eram conhecidos como contadores corporativos, aqueles que trabalhavam para uma única empresa, passaram a responder ao nome de controladores ou *controllers* e devido aos métodos cada vez mais sofisticados que desenvolver para avaliar e monitorar o desempenho financeiro das empresas ganharam status de executivos e passaram a ocupar a função do CFO. Para o autor, a profissão do CFO derivou da profissão do *controller*, quando em 1962 o *Controllers Institute of America* mudou seu nome para *Financial Executives Institute*, adicionando um novo nível de habilidades que estavam acima das funções que eram desenvolvidas pelo controlador e reconhecendo o papel estratégico que o CFO deveria estabelecer no dia a dia da organização, passando de um consultor passivo para um operador ativo. Diante disso, mostra-se a importância de pesquisar sobre as funções atribuídas aos contadores gerenciais, *controllers* e CFOs.

O IFAC (2012), publicou um artigo que definia as competências que os contadores deveriam ter para o exercício da profissão, o documento descreve competência como a capacidade de desempenhar uma função de trabalho de acordo com um padrão definido com referência a ambientes de trabalho reais. As capacidades que formam a competência dos contadores seria um compilado que

envolve conhecimento, habilidades e valores profissionais que podem ser aplicadas em diferentes situações.

No mesmo estudo o IFAC (2012), apresentou quais competências cabe ao contador dentro das três categorias (conhecimento, habilidades e valores profissionais), os resultados mostraram um compilado de capacidades que reunidas formam a competência necessária para o exercício da função. Para os valores profissionais, o contador precisa competências pessoais que abarcam o comportamento ético, profissional, busca por excelência e o senso de responsabilidade social. No tocante ao conhecimento técnico, foram levantadas quatro áreas, conhecimento geral, conhecimento organizacional e de negócios, conhecimento de tecnologia da informação e conhecimento contábil e financeiro, quanto às habilidades intelectuais, espera-se que sejam desenvolvidas habilidade cognitivas analíticas e construtivas, habilidades técnicas, habilidades pessoais, habilidades interpessoais e habilidade organizacionais.

A IMA (*Institute of Management Accountants*), a principal organização profissional para contadores gerenciais, realizou um estudo em conjunto com a Gary Siegel Organization no ano de 1996, para analisar as competências dos contadores gerenciais. O estudo buscou identificar quais competências eram indispensáveis para a realização do trabalho dos contadores gerenciais, e quais competências os novatos da área precisariam possuir para exercer a profissão, para isso, foram elencadas 162 principais atribuições as quais resultaram em dez principais escolhas para cada questão, dentre as dez, seis eram comuns as duas questões. Foram citadas habilidades técnicas (utilizar planilhas eletrônicas; entender a relação entre o balanço, a receita e o fluxo de caixa), habilidades comportamentais (capacidade de resolver problemas; habilidade de ouvir e trabalhar com ética) e habilidades interpessoais de forma geral ao qual não foram especificadas na pesquisa. Ainda nessa pesquisa, foram listadas as práticas mais presentes no dia a dia do contador gerencial, sendo relatadas três como as principais delas apresentados em uma escala crescente de importância: consultoria interna, sistemas contábeis e elaboração de relatórios financeiros e a gestão contábil/financeira da empresa.

O estudo de Malmi et al. (2001), buscou a opinião de 300 contadores de todas as áreas sobre as principais habilidades de um contador gerencial. Para a escolha

dos contadores foram listadas 30 competências e entre elas se destacaram as competências que envolviam: resolução de problemas, visão macro que permite ao profissional compreender o significado das suas escolhas diárias no resultado da organização, habilidade de comunicação verbal e escrita e habilidades que envolvem conhecimentos técnicos como, ter a percepção dos custos na tomada de decisão entendendo o comportamento dos custos em todos os cenários e a capacidade de entender o processo dos negócios. No estudo também foram analisadas as atividades desenvolvidas na função do contador gerencial, e ficaram em evidência as seguintes: relatórios financeiros; desenvolvimento de sistemas de gestão contábil e sistemas de informações contábeis; gestão financeira; controle orçamentário e a realização do orçamento e planejamento anual.

Em concordância com o resultado desses estudos, Koliver (2005) assume que o *controller*, deve ser um profissional capaz de ter uma visão holística da organização, pois sua função está atrelada a toda extensão da organização e não se restringe a uma área específica. Ainda de acordo com o autor, na última década a função do *controller* passou a ter mais relevância dentro das organizações no Brasil e despertou o mercado que demanda profissionais com conhecimento interdisciplinar em gestão, contabilidade, finanças e planejamento, isso também despertou a academia e a oferta por cursos de pós-graduação e mestrado que abordem a profissão.

O The Economist em artigo publicado em 2016 transcorreu sobre a ascensão do cargo do *CFO* ou diretor financeiro e as novas funções atribuídas a esse profissional, definindo o *CFO* como executivos capazes de monitorar as organizações em sua totalidade, eles estão imersos em cada aspecto que forma a estratégia corporativa e analisam todos os cenários para escolher a melhor forma de alocar o capital e alcançar os objetivos que dão vida a essa estratégia, alinhando as decisões às expectativas de longo prazo da organização e contando os grãos que estão de acordo. As definições compelidas a esse profissional se misturam a definição dada por Weber (2011) para o *controller*, responsável pela execução da estratégia da empresa ele deve exercer funções de coordenação do planejamento e controle para a implementação e o alinhamento estratégico, alocação de recursos para novos investimentos, mensuração e avaliação de desempenho da organização e etc.

Para Küpper (2005), defende que o *controller* precisa deter conhecimento sobre todas as áreas que compõem o negócio e principalmente de suas intersecções. Para isso é necessário um conhecimento teórico amplo e reciclado, capaz de compreender os efeitos de suas escolhas que refletem em todos os outros aspectos do negócio. O autor retrata que para conseguir coordenar todas as confluências alcançadas é necessário que o *controller* também conheça instrumentos de aplicação que permitam que o conhecimento seja utilizado para abarcar as possibilidades de suas escolhas e as relações sequenciais a ela, de modo a guiar todas as hipóteses para que essas estejam alinhadas com os objetivos da instituição.

Küper (2005), exalta outro ponto como característica necessária para o *controller* são as teorias comportamentais, pois a ação do *controller* só terá efeito se a ação dos demais colaboradores convergir com desígnio da organização, para isso instrumentos de motivação deverão fazer parte das habilidades do profissional. Observa-se que conforme as definições do autor, as competências do controller precisam atender os três requisitos citados anteriormente, saber; saber fazer e saber ser.

Sobre as competências do CFO, o IFAC - International Federation of Accountants em 2013, elaborou um documento de reflexão nomeado de "the role and expectations of a CFO", que traz um conjunto de informações sobre as responsabilidades do profissional abordado. O IFAC define o CFO como líder organizacional chave, focado em ser um comunicador que detém de um conjunto de habilidades e capacidades específicas, executadas em diferentes papéis e responsabilidades, por meio de comportamentos profissionais éticos. No documento são elencadas 5 perspectivas principais que demandam do papel do CFO: ser um líder organizacional e membro chave da equipe de gestão; exercer supervisão e controle e ainda assim atender aos preceitos de *Business Partner*, mantendo bom relacionamento entre os setores e resultando na maior eficiência na gestão de pessoas; ser um gestor estratégico da organização, traçando os objetivos da instituição e identificando as oportunidades e ameaças, o modelo de negócio e os fatores críticos de sucesso; ser líder da função financeira e contabilística, com conhecimento amplo capaz de se adaptar conforme a organização e suas necessidades mudam e fornecer qualidades profissionais; ser um líder íntegro, de

forma que suas palavras estão espelhadas em suas ações. Novamente as competências estão em torno do conhecimento do indivíduo, da forma como é aplicado na prática e do seu comportamento profissional.

No âmbito nacional, Cardoso et al (2011), produziram um artigo que analisou quais competências deveriam ser atribuídas aos contadores gerenciais sob a ótica de 185 profissionais da área. Os resultados obtidos foram classificados em três categorias, que se designaram em competências técnicas, elencando conhecimentos como contabilidade e finanças, legal, ferramentas de controle, capacidade analítica e de planejamento como essenciais dentro desse tópico; competências comportamentais, que estão ligadas a forma como o profissional atua em suas relações com as partes interessadas internas e externas da organização, ressaltando competências como, autocontrole, capacidade de ouvir, gestão da informação, trabalho em equipe e relacionamento externo. O último fator foi denominado capacidade de postura, sendo essa a que mais difere o contador gerencial do contador geral, está relacionada a atitude de dono ou senso de empreendedor, que torna o profissional capaz de desenvolver soluções inovadoras aos contratempos da empresa e as rotinas de trabalho, mostrando a capacidade de tomar decisões estratégicas que atendam aos interesses da empresa, as competências que atendem a esse quesito são: capacidade de empreender e capacidade estratégica.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A contabilidade sempre exerceu o papel de fornecer informações para seus usuários. Como ciência social, ela esteve presente em toda a evolução da sociedade, os livros demonstram que, desde o tempo da caça, pastoreio e agricultura já haviam indícios de que a contabilidade era agente da organização dessas atividades, conforme o avanço civil ocorreu, a contabilidade transcorreu pela mercantilização, revolução industrial, tecnologia e permeia até hoje para a Era da informação e avanços tecnológicos constantes, podendo ser definida como um sistema de mensuração e informação (IUDÍCIBUS, 2020).

Nesse sentido, Johnson e Kaplan (1987), afirmam que a revolução industrial trouxe necessidades como condução e controle da produção, mensuração de custos

e gestão dos estoques e diante disso, surgiu a contabilidade gerencial, com o foco no controle e gestão do processo produtivo e tudo que ele remete. Ainda de acordo com os autores, o surgimento de grandes organizações ocasionou no aumento da competitividade, que se intensificou com a chegada da globalização, diante dessas mudanças, os administradores passaram a buscar diferencial competitivo e meios de sobreviver no cenário atual dos negócios. Para os autores esses foram os fatos que transmutaram a contabilidade gerencial da mera gestão dos custos para ser abordada como produtora de informação qualificada para apoio do processo decisório.

Nesse sentido, autores ao conceituar a contabilidade gerencial, citam que ela fornece informação, como uma das características principais da contabilidade interna (ATKINSON et al., 2015; RICARDINO, 2005; WARREN, REEVE; FESS, 2001; PIZZOLATO, 2000). Ainda de acordo com esses autores, a informação contábil gerencial deve fornecer o suporte necessário para o processo decisório das entidades, quando identificadas, mensuradas e analisadas de forma eficaz, contribuem de forma significativa para a melhoria do desempenho e alcance dos interesses das entidades.

O papel da contabilidade gerencial está pautado em garantir que os gestores detenham as melhores informações possíveis sobre a organização em nível operacional, de caráter financeiro ou não financeiro, que possam fomentar a tomada de decisão, para que esta alcance os resultados e soluções que a empresa busca (CGMA,2014). Para Soutes (2006, p. 9), o produto da contabilidade gerencial é o processo de produzir informações para os administradores, esse processo é orientado pela utilização de artefatos gerenciais que são definidos pela autora como, atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio, modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistemas de custeio que possam ser utilizados por profissionais da área no exercício de suas funções. Para isso, os artefatos gerenciais devem ser utilizados para instruir a produção de informação qualificada e relevante para a tomada de decisão, por meio da orientação para o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais (ALMEIDA; STARKE JÚNIOR; FREITAG, 2011), assim, é possível que as empresas obtenham melhorias contínuas das informações gerenciais aumentando a qualidade que reflete diretamente na tomada de decisão das organizações.

Soutes (2006), relata em seu estudo que os artefatos gerenciais se adaptam a necessidade informacional do momento e evoluem conforme novas demandas surgem por parte dos gestores e organizações. A autora ainda fragmenta os artefatos gerenciais em razão do período e os divide em duas categorias: artefatos tradicionais e artefatos modernos, de acordo com a ascensão da contabilidade gerencial. Em 1998 o *Institute of Management Accountants* (IMA) publicou o IMAP 1 (*International Accounting Management Practice 1*) (revisão da primeira publicação de 1989), um documento que relatava os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial por meio do conhecimento das finalidades, padrões, ferramentas e paradigmas utilizados em cada período. Segundo o IMAP 1, a evolução da contabilidade gerencial passou por quatro etapas que se desenvolveram conforme o foco informacional mudava, sendo possível observar a transformação da gestão contábil que nasceu para determinar custos e evoluiu para a função de fornecer informação que auxilie a tomada de decisão, reduzindo as perdas e gerando valor para as entidades (IFAC, 1998), como é possível observar no quadro 1.

Quadro 1 - Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial.

Estágio	Período	Essência da Contabilidade Gerencial
1º Estágio	Antes de 1950	Determinação dos custos e controle financeiro
2º Estágio	De 1950 a 1965	Fornecimento de informações para planejamento e controle
3º Estágio	De 1965 a 1985	Redução de desperdícios dos recursos utilizados nos processos dos negócios
4º Estágio	De 1985 até hoje	Geração de valor através do uso efetivo dos recursos

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

Chenhall e Langfield-Smith (1998), relata que os artefatos gerenciais, práticas e ferramentas que compreendem os objetivos dos estágios 1 e 2 do IMAP 1, estão alocados na categoria de artefatos tradicionais pois focam na gestão financeira e atividades internas, e os que alcançam os estágios 3 e 4 são categorizados como artefatos gerenciais modernos, estes possuem caráter estratégico e tratam do conhecimento financeiro e não financeiro das organizações.

Ribeiro e Espejo (2013) consolidam o que foi dito pelos autores ao relatarem que os estágios 1 e 2 são compostos por elementos tradicionais visando assegurar o controle da gestão e o fornecimento de informações que apoiam o planejamento e norteiam a tomada de decisão. Para Padoveze (2005), os estágios 3 e 4 englobam

os elementos modernos e tem enfoque na utilização de artefatos que gerem informações relevantes e objetivas para redução de desperdícios dos recursos disponíveis, e a busca por aprimorar o uso dessas práticas e gerar efetividade na utilização dos recursos, agregando valor na organização perante as partes interessadas.

A IMA apresenta duas definições para contabilidade gerencial em diferentes espaços de tempo, em 1989, a primeira versão da publicação traz a seguinte definição:

A processo de identificação, medição, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações (tanto financeiras quanto operacionais) usadas pela administração para planejar e avaliar o controle dentro de uma organização e assegurar o uso e a responsabilidade dos seus recursos. Padoveze (2000, p, 27):

Outrora, em 1998, após a revisão da publicação de 1989, a contabilidade gerencial foi definida como, o produto do processo de evolução por meio dos quatro estágios, isso se deve ao fato de que os estágios evolutivos representam a adaptação que as organizações precisaram aderir para continuar alcançando o desempenho esperado em um mercado competitivo, a contabilidade gerencial em seu estágio atual desperta a importância da utilização de todos os estágios anteriores de forma eficiente, buscando o aperfeiçoamento das práticas, artefatos gerenciais e ferramentas recomendadas nos estágios anteriores (IFAC, 1998).

Assim, a Contabilidade Gerencial tem sido reconhecida como um destacado alimentador das informações utilizadas pelos gestores empresariais (SOUZA; LISBOA; ROCHA, 2003, p. 41), além de criar uma estrutura básica para que os membros da organização possam acompanhar os eventos econômicos relevantes (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006, p. 12), apresentando-se como mecanismo pertinente na tomada de decisão e controle de uma organização (AGUIAR ROCHA; NOBRE; ARAÚJO, 2018).

2.3 PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Os PGCG são um esforço conjunto realizado pelo AICPA e o CIMA, em união criaram em 2011 a *joint venture* denominada de *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) que se posiciona como a referência em contabilidade gerencial

de maior impacto no mundo, criada para reconhecer profissionais de gestão contábil e os guiar para atingir o maior nível de qualificação e competência. Por meio de uma consulta realizada nos cinco continentes com mais de 400 pessoas ligadas a gestão das organizações, os PGCG foram instituídos para refletir a perspectiva desses CEOs, CFOs, estudantes, órgãos de regulação, governo e outros profissionais que foram usados como amostra para entender as demandas existenciais na contabilidade gerencial e possui o propósito de auxiliar na melhoria dos sistemas de contabilidade gerencial, com o auxílio de práticas que resultam em melhores decisões para os desafios enfrentados pelas organizações na geração e conservação do seu valor.

Para Borker (2016a) os PGCG simbolizam a ascensão mais representativa da atualidade no âmbito da contabilidade gerencial em termos de recomendação de práticas gerenciais e validação dos contadores gerenciais CGMA (2014) no escopo internacional. O autor relata ainda que os PGCG possuem alto nível profissional, são flexíveis quanto a adaptação para os diversos desafios e soluções postos pelas organizações e são pautados em confiança, transparência e credibilidade, garantindo a comunicação clara entre as organizações e os *stakeholders*, principais interessados na criação de valor das entidades.

A eficiência da contabilidade gerencial é relatada pelos princípios como um fator determinante para o alcance do sucesso nas organizações e variável competitiva a longo prazo. Atkinson et al. (1997) afirmam que um sistema de contabilidade gerencial congruente exerce a função de criar valor por meio de informações relevantes e tempestivas, que dão suporte às operações e decisões que levam uma organização ao sucesso. Diante disso, o CGMA (2014) afirma que resultados positivos na gestão contábil partem da combinação de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas. Como demonstra a figura 1.

Figura 1 - Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial



Fonte: CGMA, 2014.

Diante disso, os princípios instituídos pelo CGMA falam de quatro panoramas considerados fundamentais para a contabilidade gerencial, são eles: (a) comunicação, utilizada como ferramenta de influência sobre a estrutura organizacional. (b) relevância, da informação fornecida aos tomadores de decisão, (c) valor, que a organização consegue gerar e proteger por meio das análises dos diversos cenários possíveis para cada decisão tomada e a (d) confiança, estabelecida através de bons valores e boas práticas em gerir os recursos e as relações com as partes interessadas. Esses princípios não devem ser considerados de forma sequencial, a sua aplicação deve ser feita de forma contínua, correlato ao ciclo operacional e financeiro da organização.

A competência dos profissionais de contabilidade gerencial é colocada em evidência através dos princípios, o documento traz algumas capacidades que são demandadas em profissionais de finanças para que estes sejam considerados confiáveis, pois a contabilidade gerencial para ser eficaz depende essencialmente de pessoas habilitadas, que utilizam os princípios para aprimorar os desempenho organizacional através das práticas gerenciais, assim os profissionais devem: (a) aplicar as habilidades de contabilidade e finanças; (b) garantir que essas habilidades sejam aplicadas no contexto do negócio; (c) influenciar as decisões, ações e

comportamentos dos outros; e (d) liderar a organização em diferentes níveis (CGMA, 2014).

Além disso, é esperado que o contador gerencial tenha *know-how* em 4 esferas: técnica, de negócios, relacionamento interpessoal e liderança. Storey (2007) comenta que o aumento dos padrões competitivos de mercado desencadeou a necessidade de técnicas gerenciais idôneas, que pudessem influenciar o comportamento dos colaboradores a elevarem seus padrões de resultados para que estivessem alinhados com a estratégia da organização, pois o sucesso das organizações pode ser em partes atrelado a capacidade dos líderes em gerir pessoas dentro da dinâmica organizacional que produzam resultados que reflitam o propósito e as metas traçadas pela entidade. Diante disso, as pessoas possuem um papel fundamental no desempenho organizacional (CGMA, 2014).

O desempenho disposto nos princípios, é relacionado aos parâmetros que serão utilizados pela gestão para alcançar o sucesso ao longo do tempo das organizações, para o CGMA (2014), o bom desempenho deve alcançar as oportunidades de geração de valor em consonância com o controle dos custos e riscos que permeiam as atividades da entidade. Os princípios quando aplicados ao desempenho, irão fornecer indícios sobre a aderência das práticas utilizadas às necessidades demandadas pela organização.

Assim, o CGMA recomenda que o sistema de gestão de desempenho para que seja considerado eficiente, detenha 4 etapas, são elas: definir a estratégia da organização, traçar um plano para alcançá-la, dispor os recursos necessários para executá-la e por fim revisar os resultados e lapidar o processo para a melhoria contínua, esse conjunto de ações serão utilizadas para desenvolver, implantar e aperfeiçoar a execução estratégica da organização através de *feedbacks* contínuos sobre todos os aspectos de desempenho da organização.

Em relação às práticas, o *framework* dos PGCG elenca 14 áreas consideradas relevantes para a função de contabilidade gerencial em que a aplicação dos princípios resulta em maior desempenho e sustentabilidade para a organização através da geração de valor para os acionistas. Estes princípios estão detalhados na subseção 2.3.1

2.3.1 Os quatro princípios da contabilidade gerencial

A gestão das empresas é um tema continuamente discutido no mundo dos negócios, em um ambiente cujo o status quo muda continuamente, a necessidade por eficiência no gerenciamento das organizações tem tomado cada vez mais destaque, como dito por Espejo e Daciê (2016), a gestão contábil influencia diretamente a criação de valor dentro das instituições, quando existe transparência nas informações geradas pela contabilidade a credibilidade do negócio aumenta e propicia o aumento do desempenho na geração de valor.

Observando esse cenário, foram instituídos quatro princípios, com o objetivo de servir como um guia para os profissionais responsáveis por gerir as organizações e suas escolhas diárias. A CGMA (2014), afirma que os princípios serão os encarregados de estabelecer “os valores fundamentais, qualidades, normas e características que representam a contabilidade gerencial” (CGMA, 2014. p. 51).

Os princípios se apresentam em sua natureza como sendo contínuos e sua utilização não demanda de sequência, nesse sentido, os princípios somente alcançam seus objetivos quando utilizados de forma permanente nos processos das organizações (BORKER, 2016a). Objetivos esses que de acordo com a CGMA (2014) são os de auxiliar os gestores na tomada de decisão por meio da qualificação da informação gerada pela contabilidade para auxiliar esse processo, bem como na melhoria dos sistemas de contabilidade gerencial criando um ponto de referência sobre as melhores práticas utilizadas pelo mercado, tudo isso para que a organização possa responder de forma adequada aos riscos que continuem criando valor para as partes interessadas.

O escopo dos PGCG é apresentado conforme a Figura 2.

Figura 2 - Princípios Globais de Contabilidade Gerencial



Fonte: GCMA, 2014.

Desse modo os princípios estão relacionados a criação de valor da organização, por meio da comunicação de informações relevantes que possibilitem a tomada de decisão baseada em evidências com vista a melhorar o desempenho e agregar valor estabelecendo relações de confiança com as partes relacionadas. Os princípios serão apresentados de forma mais detalhada em seus objetivos e características, no quadro 2.

Quadro 2 – Princípios, objetivos e características.

“continua”

Princípio	Objetivo	Determinantes
A comunicação provê ideias que influenciam	Conduzir para melhores decisões sobre estratégia e sua execução em todos os níveis.	<ul style="list-style-type: none"> - O desenvolvimento e execução da estratégia são um diálogo; - A comunicação é feita sob medida; - A comunicação facilita melhores decisões.

“conclusão”

Princípio	Objetivo	Determinantes
Informação é relevante	Ajudar as organizações a regular planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução	<ul style="list-style-type: none"> - Informação é a melhor disponível; - A informação é confiável e acessível; - A informação é contextual.
Impacto no valor é analisado - através de análise de cenários e modelos	Simular diferentes cenários que demonstram a relação causa e efeito entre entradas (<i>inputs</i>) e resultados (<i>outcomes</i>).	<ul style="list-style-type: none"> - Simulações fornecem visões sobre opções; - As ações são priorizadas de acordo com seus impactos nos resultados.
Gerenciamento dos recursos e relações (<i>Stewardship</i>) constrói confiança	Gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos, para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos.	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Accountability</i> e credibilidade - Sustentabilidade - Integridade e ética

Fonte: Adaptado dos PGCG (CGMA, 2014)

Os princípios apresentam um *template* que busca orientar os gestores na utilização das boas práticas gerenciais, permitindo o conhecimento integral da organização de forma quantitativa e qualitativa. A recomendação é de que todos os colaboradores estejam envolvidos no processo e tornem a comunicação ativa, de modo que a criação de valor dentro da organização parta desde o colaborador de nível operacional até a cúpula dos tomadores de decisão que direcionam a estrutura organizacional da entidade (MARQUES, 2018; CGMA, 2014).

2.3.2 Práticas gerenciais aplicadas aos princípios

O *framework* do PGCG (CGMA, 2014) relaciona 14 áreas que abrangem a maior parte das responsabilidades da contabilidade gerencial, a intenção é fornecer uma base para os gestores que possibilite a cada organização definir seu próprio padrão para a função de contabilidade gerencial.

A aplicação prática dos PGCG é de responsabilidade dos CFOs, isso porque, para a CGMA (2014) o CFO é visto como o profissional responsável pela função de

contabilidade gerencial dentro da organização, e suas obrigações incluem a captação e alocação de recursos financeiros, elaboração de relatórios financeiros que demonstram como os recursos são levantados e utilizados para atingir o objetivo da organização.

Assim, a CGMA (2014) limitou a aplicação dos princípios aos CFOs, a quem também podemos identificar perante as atribuições de sua função como gerente financeiro e/ou *controller*, sobre as atividades-chaves que a função de contabilidade deve executar para garantir o sucesso financeiro sustentável das organizações.

Outros aspectos foram definidos pela CGMA para a aplicação plena dos princípios, o documento cita três fatores que devem ser observados: (1) Compreender a necessidade, da contabilidade gerencial e sua capacidade de contribuir para o sucesso sustentável da organização. (2) Ferramentas e técnicas, possuir capacidade em utilizar, adaptar e refinar conforme a necessidade, e por último (3) Diagnóstico, capacidade de identificar áreas de melhorias e avaliar eficácia das funções de contabilidade gerencial das pessoas, princípios, desempenho e áreas de atuação/aplicação.

Diante disso, são apresentadas as 14 áreas de atuação sugeridas pela CGMA (2014) em que os princípios de contabilidade gerencial podem ser aplicados e sua descrição. Como citado no texto anteriormente, essas são as atividades em que os princípios podem ser aplicados para obtenção de eficácia na função da contabilidade gerencial, contudo o documento ressalta que a sua aplicação não se obriga ou se limita a essa área, pois a individualidade de cada organização deve ser observada.

Custo de Transformação - Corte de desperdícios, mantendo ou aumentando o valor. Envolve identificar e reduzir permanentemente o desperdício em toda a organização, liberando recursos para investir em inovação centrada no cliente que determinará o valor futuro para as partes interessadas (*stakeholders*).

Relatórios externos - Fornecimento de uma visão integrada e abrangente do desempenho financeiro e não financeiro da organização, seu modelo de negócio, seus riscos e sua estratégia, que juntos criam a base para uma avaliação efetiva do desempenho futuro esperado.

Estratégia financeira - A identificação das possíveis estratégias que podem maximizar os ativos líquidos da entidade, alocar recursos de capital limitados de capital entre as oportunidades concorrentes e implementar e monitorar a estratégia escolhida para alcançar os objetivos estabelecidos.

Controle Interno - Uma estrutura documentada de políticas, sistemas, processos e procedimentos de gestão de riscos para a geração e preservação de valor, a implementação e operacionalização eficiente e eficaz dessa estrutura e relatórios de comunicação e supervisão baseados nessa estrutura.

Avaliação de investimentos - A decisão de prosseguir ou não com um determinado investimento com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, acessibilidade financeira e equilíbrio entre retornos aceitáveis e riscos inaceitáveis .

Controle e gestão orçamentária - refere-se a um sistema que monitora ativamente o desempenho comparando metas predeterminadas em todos os níveis organizacionais. Isso pode incluir projetos, pessoas, atividades, processos, volume de vendas e receitas, quantidades de recursos, custos e despesas operacionais, ativos, passivos e fluxos de caixa, bem como outras medidas não financeiras.

Decisão sobre preço, desconto e produto - Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.

Gestão de projetos - Integração de todos os componentes de um projeto, de modo que as informações e os recursos apropriados estejam disponíveis quando e onde forem necessários e, acima de tudo, garantir que o resultado esperado seja produzido em tempo hábil, com custo-efetividade e qualidade controlados.

Aderência e conformidade à regulamentação - O cumprimento das obrigações legais e regulatórias em relação à contabilidade, demonstrações e relatórios obrigatórios, impostos e outras conformidades regulatórias. O objetivo é evitar as sanções e outras penalizações e promover a reputação da organização como uma empresa cidadã.

Gestão de recursos - Quando as organizações consideram a disponibilidade de recursos como um fator importante na tomada de decisão, elas podem gerenciar com eficiência e eficácia melhorias transformacionais ou contínuas em processos e

produtos. Isso inclui alinhar os recursos, sistemas e funcionários com os objetivos e prioridades estratégicas da empresa.

Gestão de riscos - O processo de identificação, avaliação e resposta à incerteza decorrente das atividades da organização para apoiar a execução de seus objetivos estratégicos.

Gestão tributária estratégica - O papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, gerenciando proativamente a posição fiscal da organização, de modo que os requisitos legais sejam cumpridos.

Tesouraria e gestão de caixa - O tratamento corporativo de todas as questões financeiras da empresa, gerar recursos internos e externos, gerenciar o risco cambial e da taxa de juro, linhas de crédito bancário, financiamento e gestão de caixa.

Auditoria interna - O fornecimento de garantia, com independência, de que os processos de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma organização estão funcionando corretamente. É por vezes referida como a revisão dos controles de gestão.

Desse modo, as áreas de atuação recomendadas pelo CGMA elencam o que seriam as atividades-chave das funções de contabilidade gerencial eficaz, portanto, o entendimento trazido é de que a contabilidade gerencial engloba, porém, não se limita a essas áreas, as organizações deverão analisar e definir de forma periódica e de acordo com suas necessidades, quais áreas deverão ser abordadas e aplicadas as práticas de contabilidade gerencial recomendadas (CGMA, 2014).

Neste estudo, as áreas estudadas se limitarão aquelas que correspondem aos 4 estágios evolutivos da contabilidade gerencial, identificados pelo IMA, em estudo divulgado pelo IFAC em 2001, e confirmado através dos estudos dos autores Ittner e Larcker (2001) e Siegel e Sorensen (1999); e etc. O quadro 3 visa relacionar os 4 estágios evolutivos da contabilidade gerencial às áreas de aplicação práticas recomendadas pela CGMA para os PGCG através da contribuição de cada área prática na gestão contábil das instituições de acordo com a CGMA.

Quadro 3 - Os 4 estágios evolutivos da contabilidade gerencial e as áreas de aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial	Áreas de Atuação dos PGCG
Foco da determinação de custos e controle financeiro	<p>Gestão de custos: compreende os direcionadores de custo em toda a organização, auxilia na melhoria da eficiência na cadeia de valor e desenvolve metas de custo em conjunto com as partes relevantes envolvidas no negócio.</p> <p>Estratégia Financeira: utiliza fontes de financiamento de forma eficiente, avalia investimentos, projeta e implementa política de dividendos, controla o capital de giro e otimiza a estrutura de capital.</p>
Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle	<p>Controle Interno: gerencia, supervisiona e emite relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos</p> <p>Controle e Gestão Orçamentária: monitora e emite relatórios de desempenho financeiro e operacional comparando-os com objetivos planejados.</p>
Foco na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos das empresas	<p>Gestão de Recursos: Dá a devida importância à prioridade da disponibilidade de recursos escassos, produz mapas de recursos que destacam necessidades, retornos e opções e desenvolve entendimento sobre os custos de oportunidade e impactos de vantagem comparativa das diferentes alocações de recursos.</p>
Foco na geração de valor através do uso efetivo dos recursos	<p>Avaliação de Investimentos: executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização executar um determinado investimento, compreende todos os riscos que precisam ser levados em conta na avaliação e fornece opções reais para os tomadores de decisão sobre quais oportunidades devem ser exploradas ou evitadas.</p> <p>Tesouraria de Gestão de Caixa: fornece informações sobre as demonstrações do balanço patrimonial e fluxo de caixa, conforme exigido pelo pessoal da área de tesouraria, produz projeções de fluxo de caixa precisas e administra o risco financeiro.</p>

Fonte: Adaptado dos PGCG (CGMA, 2014) e IMAP 1 (IFAC, 1998).

O documento de que institui os princípios fornece um guia sobre como cada princípio pode ser aplicado dentro das áreas recomendadas, através de condutas que podem ser implantadas dentro da organização para que os princípios sejam atendidos e possam fornecer seu objetivo fim, oferecer aos gestores a clareza

necessária para conceber uma estrutura para a tomada de decisão, através da geração de informação que contém valor, os princípios visam ser um ponto de referência através das melhores práticas e estratégias utilizadas por outras empresas, fomentando a melhoria dos sistemas de contabilidade gerencial (MARQUES, 2018; CGMA 2014). O quadro 4, apresenta reúne as práticas recomendadas de acordo com as áreas de atuação demonstradas no quadro 3.

Quadro 4 - Aplicações práticas dos princípios globais de contabilidade gerencial.

“continua”

Princípios	Aplicações práticas
Comunicação	<ul style="list-style-type: none"> - As metas de custo são discutidas e desenvolvidas em conjunto com colegas e parceiros de negócios para obter aceitação e comprometimento. - Desempenho passado, presente e previsto é regularmente comunicado abertamente e de forma abrangente aos mercados. Isto objetiva garantir a confiança dos reguladores e a confiança e lealdade dos existentes e potenciais investidores, credores, fornecedores, clientes e empregados. - As políticas e procedimentos de controle são publicados e compartilhados com todos os funcionários relevantes para que eles possam usá-los em suas áreas de responsabilidade. - Recomendações investimentos são baseadas em evidências e permitem que os gerentes evitem projetos que possuem altas necessidades de recursos ou ignore atividades que estão sendo privadas de recursos
Relevância	<ul style="list-style-type: none"> - Os custos de anos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental/ funcional e de produto. - As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa, as quais são relevantes, precisas, confiáveis, estáveis, completas e oportunas. - As prioridades estratégicas chave são conhecidas e compreendidas e, deste modo, supridas eficientemente com recursos. - É estabelecido um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa.
Confiança	<ul style="list-style-type: none"> - Processos de custos de transformação são revistos regularmente para que as atividades continuem a ser relevantes para as necessidades das partes interessadas. - As operações de planejamento, destinação de recursos e elaboração de relatórios estão alinhadas para gerar valor para a organização. Isso ajuda a organização a decidir onde estão as suas prioridades e onde estão os riscos mais prováveis para a organização. - Os direcionadores de resultados são compreendidos no contexto do modelo de negócios e são gerenciados através de metas que se correlacionam com objetivos de resultados.

"conclusão"

Princípios	Aplicações práticas
Valor	<ul style="list-style-type: none"> - Incentivos a empregados são projetados a fim de direcionar o alinhamento dos comportamentos com os objetivos organizacionais e necessidades futuras projetadas - A estratégia financeira é transparente para com as partes interessadas. - Espera-se que os gerentes de negócios forneçam evidências que suportem suas projeções sobre resultados esperados e as premissas em que essas projeções de resultados foram baseadas. - A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade. A utilização de recurso é medida comparando-a com as metas planejadas, análises e informações fornecidas em relatórios

Fonte: Elaboração própria com base nos PGCG (CGMA, 2014)

Assim, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial foram apresentados como um conjunto de boas práticas com o objetivo de fornecer aos gestores um ponto de referência que os conduzisse à melhora dos seus sistemas de contabilidade gerencial (CGMA,2014), e a profissionalização do processo de decisão, garantindo o sucesso das organizações (ARAÚJO et al, 2016) através da proteção e geração de valor (Borker, 2016b).

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Costa e Lucena (2021) realizaram um estudo sobre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, com o objetivo de analisar a relação dos PGCG com o desempenho das empresas brasileira, sob a ótica operacional e econômica. Na conclusão os autores relatam que no âmbito operacional houve uma relação inversamente proporcional, onde o aumento da utilização de boas práticas de gestão diminui o desempenho operacional, porém, quando analisados sob a ótica econômica, o mercado respondeu de forma positiva e significativa sobre a utilização de boas práticas de gestão.

Garcia *et al* (2019) realizaram um estudo em organizações do terceiro setor e buscaram analisar a aderência dos PGCG sob a perspectiva dos custos. Os resultados apontaram que o princípio da influência obteve a melhor média geral e mostrou maior aderência as práticas recomendadas, principalmente nas empresas que possuíam tempo de constituição entre 5 e 10 anos, e o princípio que obteve menor influência foi o princípio da confiança.

Araujo *et al* (2016) abordou os PGCG no tocante a percepção dos docentes quanto a relevância de sua adoção. O estudo realizado pouco tempo após a publicação dos princípios, mostrou que os docentes não estavam familiarizados com o assunto, porém estes consideraram o tema relevante e estavam de acordo com a aplicação prática desses princípios, portanto, os resultados demonstraram que os PGCG foram aceitos por parte dos professores.

Quando observa-se o âmbito internacional, temos a produção de Borker (2016b), que foi amplamente citado nessa pesquisa, o estudo realizado em 2016 teve o objetivo de examinar os PGCG e o seu potencial para evoluir como um conjunto de padrões globais assim como o IFRS foi para a contabilidade financeira. O autor concluiu que era razoável supor que os valores contábeis que são discutidos nos PGCG poderiam ser aplicados de forma semelhante ao IFRS, na contabilidade gerencial, isso vai depender principalmente dos valores culturais e contábeis específicos do país.

Em 2016, Borker realizou um novo estudo sobre os PGCG, onde o objetivo foi analisar a aceitabilidade dos princípios por diferentes países. A conclusão relata que os resultados apresentados indicaram que critérios de valor com base sociocultural podem ser utilizados para diferenciar a aceitabilidade potencial dos PGCG nas organizações de vários países. Países que possuem valores culturais ligados ao alto profissionalismo, otimismo, flexibilidade e transparência, bem como visão a longo prazo e menores níveis de corrupção apresentam maior possibilidade de aceitabilidade dos PGCG.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa, quanto a sua abordagem foi classificada como quantitativa, visto que, buscou medir a opinião dos profissionais sobre determinados aspectos dos PGCG e para Mazanto e Santos (2012), a pesquisa quantitativa é utilizada quando se deseja medir opiniões, reações, sensações, hábitos e atitudes etc. de uma população por meio de uma amostra que a represente de forma estatisticamente

comprovada, analogamente, Richardson (1999), aponta que uma pesquisa se caracteriza como quantitativa pelo emprego da quantificação tanto no processo de coletar informações, quanto no tratamento dessas informações por intermédio de técnicas estatísticas.

No que diz respeito aos procedimentos, a pesquisa foi considerada como de levantamento, pois os resultados apresentados foram coletados por meio de questionário semi estruturado. Segundo Floyd (2011), o objetivo do levantamento é realizar descrições quantitativas ou numéricas sobre alguns aspectos do universo. Ainda, para o autor, a característica principal desse procedimento é o de coletar informações por meio de perguntas feitas às pessoas, considerando que suas respostas buscam constituir os dados a serem analisados.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa foi classificada como descritiva, visto que o objetivo foi descrever informações e características da população. De acordo com Mazanto e Santos (2012) e Gil (1999), a pesquisa descritiva busca observar, registrar e analisar as variáveis, através da utilização de parâmetros técnicos na coleta de dados, sem que haja intenção de manipular os resultados. A intenção da pesquisa descritiva é relatar de forma detalhada uma circunstância ou um fenômeno, para assim abarcar, integralmente, as características que correspondem ao objeto de estudo a fim de desvendar a relação entre os eventos abordados na pesquisa (SELLTIZ et al., 1965), sendo assim, os acontecimentos estudados foram analisados, e descritos da pesquisa exatamente como relatados pelos respondentes.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA DA PESQUISA

O documento que institui os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, cita contadores gerenciais como foco do seu estudo, pois seriam esses os profissionais diretamente ligados à contabilidade gerencial. Porém, no Brasil não existe órgão que certifique a função do contador gerencial, como a CIMA e IMA, entidades reguladoras da profissão no Reino Unido e Estados Unidos, respectivamente. Diante disso, ao analisar as funções exercidas por esses profissionais, observou-se que as atividades exercidas por *controllers* e *CFO (Chief Financial Officer)*, são correspondentes, sendo assim, esses profissionais o objeto do estudo.

O universo deste estudo foi composto por profissionais da área de contabilidade gerencial "*CFOs*", "*Controllers*" e "Diretores financeiros", no Brasil, por não existir a profissão denominada de contador gerencial, foram pesquisadas as funções que cumprem esse papel dentro das organizações, para Miranda (2010) são eles: *CFOs*, profissionais financeiros de alto nível e diretores não-executivos com a função estratégica e financeira de supervisão, *Controller*, Gerentes e diretores financeiros, assim o universo da pesquisa foi composto por profissionais que possuem perfil ativo na rede social *LinkedIn* e descrevem em suas atribuições e cargos profissionais as áreas correlatas a gestão contábil dentro das organizações conforme Miranda (2010) e em acordo com o que recomenda o documento que institui os PGCG (CGMA, 2014).

Conforme artigo publicado em 2016 pelo *The Economist*, as funções do *CFO* também nomeado de diretor financeiro podem ser confundidas com as funções do *controller*, assim, para conseguir abarcar os profissionais que trabalham na criação de informação que auxiliam a tomada de decisão dentro das organizações, o filtro do *LinkedIn* foi estendido para *CFOs* e *controllers*, e o questionário foi adaptado para que o respondente pudesse descrever sua função na empresa, assim, a população da pesquisa foi delimitada para o público-alvo do documento, com adaptações necessárias as variáveis da função existentes no país.

Para Malhotra (2001), em populações amplamente numerosas, ou em cenários de contínuas evoluções, é possível realizar o estudo a partir da coleta de dados de uma percentagem da população, nomeada por amostra, neste estudo a amostra foi definida de forma não probabilística, selecionada de acordo com a facilidade de acesso na rede social *LinkedIn*. O questionário foi enviado para 254 profissionais que atendiam aos filtros citados acima na rede social *LinkedIn*, e ficou disponível durante 3 meses para os respondentes, destes, 65 aceitaram participar da pesquisa, representando 25,60% do total de questionários enviados.

3.3 COLETA DE DADOS

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário estruturado, disponibilizado de forma online, em que consta uma sequência lógica de perguntas

que foram disponibilizadas ao respondente sem a presença do pesquisador (MARCONI e LAKATOS, 1996). Gil (1999, p. 121) define o questionário como “uma técnica composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações dos seus conhecimentos sobre o conteúdo das perguntas”.

Assim, o questionário que se encontra no anexo “A” deste estudo, aborda as práticas que compõem o documento dos PGCG, difundidas nos 4 princípios que descrevem como a contabilidade gerencial pode alcançar êxito pela adesão de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas. Nesse contexto, o questionário foi dividido em três seções. Na primeira seção existem 3 questões que buscam identificar as características dos respondentes, a segunda seção contém 8 questões que abordam o conhecimento e a importância atrelado aos princípios pelos profissionais da área. A terceira seção traz perguntas específicas sobre as práticas recomendadas pela GCMA para aplicação dos princípios, esta seção possui 7 subseções com possibilidades de respostas através da escala *Likert* de 5 pontos (nunca, raramente, ocasionalmente, frequentemente, muito frequentemente). Onde, as questões de 1 a 3 identificaram as características dos respondentes e da empresa, já as questões de 4 a 10, tratam da utilização do PGCG, as perguntas de 1 a 10 são fechadas. A décima primeira questão continha perguntas específicas sobre as práticas do PGCG divididas em 6 subseções com possibilidades de respostas através da escala *Likert* de 5 pontos (nunca, raramente, ocasionalmente, frequentemente, muito frequentemente). A escala *Likert* foi escolhida pois permite considerar um número maior de variação de atitude quanto as proposições apresentadas, pois para Likert (1932) a variedade de estímulos aos quais uma pessoa é submetida determinará o número de atitudes que ela pode ter em relação a uma situação específica.

O questionário foi estruturado no *Google Forms* e, para sua verificação e validação, o estudo aplicou um pré-teste com um grupo de três profissionais da área que correspondem aos critérios da pesquisa, com o objetivo de deixar as perguntas compreensíveis, buscando evitar a ausência de respostas pela falta de entendimento, após essa validação constatou-se que o questionário atendia os critérios da pesquisa e foi aplicado aos propensos respondentes.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Com o retorno das respostas, estas foram colocadas no programa Excel ®, onde foram elaboradas planilhas e tabelas que possibilitaram a análise e exposição dos resultados. Manzato e Santos (2012), relata que os dados devem ser elaborados através de três etapas: a seleção, a categorização e a tabulação, para que assim o pesquisador possa obter os resultados necessários para cumprir o objetivo da pesquisa.

A seleção também chamada de crítica dos dados, buscou filtrar os dados para detectar falhas ou informações confusas e incompletas que pudessem comprometer o resultado da pesquisa. A categorização foi o processo de codificação dos dados, ou seja, o agrupamento em categorias para transformar os dados em símbolos ou códigos que facilitaram sua contagem e tabulação. Já a tabulação, foi o processo no qual os dados foram exibidos em tabelas para favorecer a análise e facilitar a representação e verificação das relações entre eles, diante disso, os dados foram analisados conforme embasamento teórico.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Neste capítulo serão apresentados os resultados obtidos através da pesquisa de campo e a análise descritiva desses resultados. Inicialmente, apresenta-se o perfil dos profissionais entrevistados, e na sequência, são exploradas as questões sobre os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, quanto ao conhecimento e adoção das práticas recomendadas pelo documento.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA PESQUISADA

Os respondentes da pesquisa correspondem aos profissionais que ocupam cargos de *Controller*, *CFO* e Diretores Financeiros. Para o primeiro momento, buscou-se identificar o gênero, grau de instrução e o cargo dos participantes, os dados estão expostos na tabela 1.

Tabela 1 - Perfil dos Entrevistados

Características	Descrição	Frequência	Percentual (%)	Total acumulado (%)
Gênero	Masculino	51	78,46%	78,46%
	Feminino	14	21,54%	100,00%
Grau de Instrução	Mestrado	7	10,77%	10,77%
	Curso de especialização/Pós Graduação	48	73,85%	84,62%
	Graduação	10	15,38%	100,00%
Cargo	Chief Financial Officer (CFO)	19	29,23%	29,23%
	Controller	46	70,77%	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa (2023).

Os dados expostos na Tabela 1, mostram que 22% dos respondentes são mulheres, enquanto os homens ocupam 78% das posições. Esses dados estão de acordo com pesquisa divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2021, a participação de mulheres em cargos gerenciais correspondia a 37,4% em 2019, enquanto que 62,6% eram ocupados por homens, em nível mundial, apresenta-se um abrangente estudo sobre desigualdade de gênero no mundo, realizada pelo Fórum Econômico Mundial em 2022, mostrando que até 2021 as mulheres ocupavam um terço dos cargos de liderança em empresas no mundo. Esses resultados demonstram que, a amostra utilizada fica um pouco atrás dos padrões encontrados no Brasil e no mundo sobre a ocupação por gênero em cargos gerenciais e de liderança.

Quanto ao grau de instrução, é possível observar que a maioria dos respondentes possui curso de especialização/pós-graduação totalizando aproximadamente 74% da amostra (48 pessoas), enquanto 15% possuíam apenas a graduação, é possível destacar que 11% dos entrevistados possuem o título de mestres. Em estudo divulgado em 2019, realizado no período de 2009 a 2017 pelo Centro de Gestão e Estudo Estratégicos (CGEE), uma organização social monitorada pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI), que relata sobre o aumento do número pós-graduandos no Brasil e o aumento no número de

mestres no mercado de trabalho. É possível observar nos dados da amostra que mais de dois terços da amostra possui especialização ou pós-graduação, corroborando com os dados apresentados pelo estudo da CGEE, e comprovando a presença de profissionais com maiores graus de instrução em atividade no Brasil.

Para identificação dos cargos ocupados pelos respondentes, foram questionados qual posto o respondente ocupa na empresa que trabalha atualmente, obteve-se algumas variações na nomenclatura dos cargos, porém, as descrições eram semelhantes, diante disso, foram classificados em dois grupos principais afim de consolidar esses ofícios. Na posição de *CFO* estão aqueles que se designaram como *CFO*, *Chief Financial Officer*, diretor/gerente financeiro e chefe de finanças, já na posição de *controller* foram alocados aqueles descritos como *controller*, *business controller*, gerente de controladoria, coordenador de controladoria, diretor de controladoria e finanças.

Os dados representados na tabela 1 mostram que aproximadamente 29% dos respondentes ocupam a posição de *CFO* dentro das organizações e que aproximadamente 71% ocupam a função correlata ao *controller*. Em pesquisa realizada em 2021, a Insper buscou identificar o perfil do CFO no Brasil, para isso, utilizou uma população de 626 CFOs que trabalhavam em empresas de capital aberto no país, esse dado representa um número reduzido de profissionais quando relaciona-se ao número de empresas abertas no Brasil que operam no mercado de capitais (Bolsa Brasil e Balcão - B3) sendo essas 2.309 empresas, segundo dados da B3. Diante disso, é possível observar que de 2.309 empresas, apenas 27% delas possuem o profissional denominado de *Chief Financial Officer*, corroborando assim com o número de respondentes encontrados em menor número ocupando essa função na amostra pesquisada.

Os respondentes foram abordados pela rede social *LinkedIn* e durante o contato buscou-se identificar a região onde estavam localizados desses, visto que, o critério usado na ferramenta de busca estava ligado apenas a função que o respondente exercia. Diante disso, obteve-se retorno de 4 regiões do país, e 13 Estados diferentes, com maior número no Estado de São Paulo no Sudeste e no Estado do Ceará na região Nordeste, conforme os dados relatados na tabela 2.

Tabela 2 - Localização dos Respondentes

Região	Estado	Quantidade por estado	Quantidade por Região	Percentual por Região
Sudeste	São Paulo	23	27	41,54%
	Rio de Janeiro	2		
	Minas Gerais	2		
Sul	Paraná	5	3	4,62%
	Rio G. do Sul	3		
	Santa Catarina	3		
Nordeste	Pernambuco	8	16	24,62%
	Ceará	8		
	Paraíba	4		
	Alagoas	2		
	Bahia	2		
Centro Oeste	Goiás	2	3	4,62%
	Mato Grosso	1		
Total		65		

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Observando na tabela 2, que os respondentes estão localizados em menor percentual na região Centro Oeste, bem como é possível notar a ausência de respondentes da região Norte. As regiões que mais apresentam respondentes concentram juntas aproximadamente 78% do total da amostra, na região Sudeste predomina o estado de São Paulo do qual alcança-se 85% dos profissionais entrevistados, já no Nordeste, observa-se dois estados com maior participação de respondentes, representando juntos 66% da amostra dessa região.

4.2 PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Após a caracterização da amostra, a pesquisa auferiu sobre o conhecimento dos profissionais em relação aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, a primeira pergunta fala sobre a importância da instituição dos princípios para esses profissionais, os respondentes tinham que escolher entre: muito importante, importante ou pouco importante, quando escolhiam a última opção, precisavam justificar a sua escolha, os dados são apresentados na tabela 3.

Tabela 3 - Importância da instituição de princípios para a contabilidade gerencial

Questão	Muito Importante	Importante	Pouco Importante
Quanto você considera importante a existência de princípios que fornecem diretrizes sobre a função de contabilidade gerencial tal qual os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?	65,11%	30,27%	4,62%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Os resultados mostram que 95% dos respondentes consideravam importante ou muito importante a instituição de princípios para auxiliar na função da contabilidade gerencial, mas para 5% dos respondentes os princípios possuem pouca importância no auxílio da atividade. Os que responderam que consideravam pouco importante correspondem a 3 do total de respondentes, precisaram justificar essa escolha, segue os relatos apresentados por eles:

Respondente 3 (*Controller*, graduado):

“Conhecimento. Apesar de a carga teórica auxiliar na gestão das empresas, a maior parte do conhecimento válido para auxiliar na tomada de decisão vem do conhecimento empírico alcançado quando se conhece o modelo de negócio exercido, nem todas as decisões são tomadas de acordo com os dados gerados pelo negócio, pois existem particularidades que somente os gestores e os colaboradores de maior nível conhecem e que não estão expostos nas informações que partem desses dados”.

Respondente 37 (*CFO*, mestre):

“Contabilidade gerencial tem por objetivo auxiliar a gestão das organizações. Não há porque uma entidade externa normalizar e engessar as elaboração e análise de informações que a gestão da organização entender necessária.”

Respondente 39 (*CFO*, pós graduado):

“A contabilidade atende a interesses específicos das empresas, geralmente contrária a determinadas normas e procedimentos, valendo a visão do gestor ou dono do negócio.”

Esse resultado mostra que a maioria dos profissionais reconhecem a importância de princípios para reger a atividade exercida pela contabilidade gerencial dentro das organizações, que tenham por objetivo fornecer as diretrizes necessárias na construção da informação que auxilia a tomada de decisão. Porém, é possível observar também, que alguns profissionais acreditam que a instituição de diretrizes e normas podem ir contra a visão do gestor, entendendo que esse

processo engessa a elaboração de informações necessárias a entidade, e que o conhecimento obtido no exercício da função é suficiente para julgar e direcionar a tomada de decisão nas empresas.

El Hajj (2016), aponta que o profissional da contabilidade normalmente demanda de conhecimento prático acima do conhecimento conceitual, e de acordo com o autor, isso pode ser visto nas leis e normas que regularizam a função, que pouco abordam sobre a teoria e sempre põe em evidência a execução do tema discutido. Entretanto, Ludícibus (2002), retrata a importância da teoria quando o assunto é contabilidade, e reforça sua função de orientar o profissional em questões mais complexas que demandam além do conhecimento empírico, rotineiramente vistas por *controllers*, contadores de custos, auditores independentes e pareceristas.

Para aprofundar a investigação sobre o conhecimento dos respondentes em relação aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial, nesse momento, foram apresentadas questões que abordavam o tema, e traziam reflexão sobre a percepção daqueles que conheciam os princípios no exercício de sua função e no aumento da confiabilidade da informação gerada com base neles. Diante das respostas obtidas, apresenta-se os resultados expostos na tabela 4.

Tabela 4 - Conhecimento dos PGCG

Questão	Muito	Pouco	Nenhum
Qual o seu conhecimento sobre Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?	69,23%	4,62%	26,15%
Qual a importância atrelada aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial no exercício de sua função?	66,15%	9,23%	24,62%
Você acredita que seguir os princípios e as práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial, traz maior confiabilidade às informações que são geradas pela contabilidade gerencial?	78,46%	9,23%	12,31%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

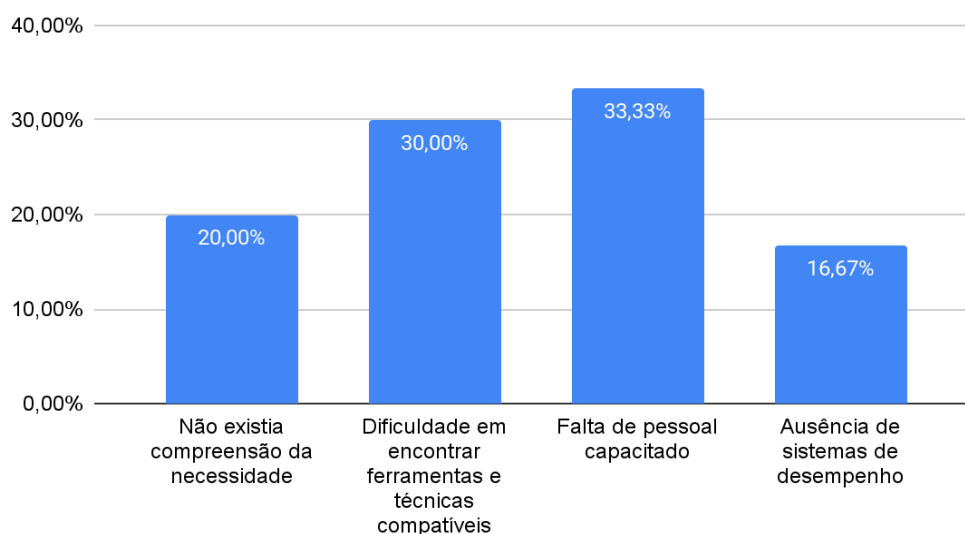
Na tabela 4, observa-se que, aproximadamente 74% dos respondentes conhecem ou já ouviram falar dos PGCG e possuem muito ou pouco conhecimento sobre o tema, contra 26% que não conhecem. A pergunta seguinte possuía um filtro, que permitia respostas apenas daqueles que não responderam “nenhum”, assim apenas aqueles que já conheciam os princípios estavam aptos a respondê-la. Diante

disso, sobre a importância atrelada aos PGCG por parte dos respondentes que conhecem os princípios, 66% responderam que consideram muito importante e aproximadamente 34% responderam que consideram que os princípios possuem pouca ou nenhuma importância no exercício da sua função.

Questionados sobre o aumento da confiabilidade das informações geradas, quando essas seguem as práticas recomendadas pelos PGCG, 79% responderam muito, indicando que acreditam que as informações ficam mais confiáveis, 9% responderam que existe pouco aumento da confiabilidade e 12% responderam que não há nenhuma aumento na confiabilidade da informação gerada a partir dos PGCG, esse resultado apresenta-se aproximadamente 10 pontos percentuais maior quando comparamos a pergunta que fala sobre a importância dos princípios no dia-a-dia do profissional, mostrando que a credibilidade de informações forjadas sobre os princípios tende a ser maior até mesmo para os profissionais que atrelam pouca ou nenhuma importância a utilização desses princípios.

Quanto à implantação e as dificuldades verificadas nessa situação, foram expostas 5 alternativas que correspondiam a um tipo de dificuldade que consta no documento que institui os PGCG, para essa pergunta, existia um filtro que selecionava aqueles que já tentaram em algum momento implantar os PGCG e encontraram dificuldade nessa etapa, do total da amostra que contém 65 respondentes, apenas 30 atendiam às determinações do filtro.

Figura 3 - Dificuldades de Implantação dos PGCG



Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

A figura 3, mostra que 33% dos respondentes afirmaram que a falta de pessoal capacitado dificultou a implantação dos princípios na rotina do profissional, logo atrás com 30% representando a deficiência de 30% da amostra temos a dificuldade em encontrar ferramentas e técnicas compatíveis com as práticas recomendadas pela CGMA. Esse resultado corrobora com a pesquisa de Borker (2006b), nela o autor revela que, para os princípios alcançarem seus objetivos em suas várias áreas de atuação é essencial a utilização de ferramentas e técnicas compatíveis e constantemente refinadas, bem como profissionais que possuam ampla gama de habilidades e sejam capazes de compreender e aplicar esses princípios.

Observa-se ainda que 20% da amostra considerou a falta de compreensão da necessidade dos princípios como principal dificuldade de implantação, e aproximadamente 17% relataram a ausência de sistemas de desempenho como principal dificuldade. Para esse item existia a alternativa que descrevia como dificuldade a identificação das possíveis áreas de atuação dos princípios, porém nenhum respondente apresentou essa dificuldade, isso pode estar relacionado ao fato de que o *framework* dos princípios traz uma lista sobre as principais áreas de aplicação que abarcam os âmbitos fundamentais das empresas.

4.3 PRÁTICAS RECOMENDADAS PELOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

Nessa etapa, a pesquisa aferiu sobre o conhecimento dos profissionais no que tange às práticas recomendadas pela CGMA (2014), para isso, foram apresentadas 4 práticas em cada área de atuação e o respondente escolhia em uma escala de *Likert* com qual frequência utilizava essas práticas no exercício de sua profissão. Para melhor visualização e interpretação dos dados, os resultados serão apresentados por área de atuação iniciando com a tabela 5 que trata da aplicação na gestão de custos.

Tabela 5 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão de Custos

Gestão dos Custos	Muito Frequentemente	Frequente mente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
As metas de custos são discutidas e desenvolvidas em conjunto com colaboradores e parceiros?	35,38%	53,85%	9,23%	1,54%	0,00%
Os custos de períodos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental e de produto?	35,38%	53,85%	9,23%	1,54%	0,00%
Processos de custos são revistos regularmente, através de medidas de desempenho?	40,00%	49,23%	7,69%	1,54%	1,54%
Existem políticas de incentivos a empregados que tenham como objetivo alinhar a postura do colaborador quanto aos objetivos da empresa?	36,92%	50,77%	10,77%	0,00%	1,54%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

A tabela 5 mostra que, as práticas voltadas a gestão de custos são utilizadas pelos profissionais com muita frequência ou com frequência regular, cabe destacar o baixo percentual de respostas nos itens que retratam a inexistência da utilização dessas práticas que representa 4 respostas em dois procedimentos dos 4 questionados na pesquisa, demonstrando assim a convergência entre o que os PGCG recomendam e as práticas exercidas pelos especialistas.

Tabela 6 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão Financeira

Gestão Financeira	Muito Frequentemente	Frequente mente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
O desempenho passado, presente e previsto é regularmente comunicado a colaboradores e parceiros da empresa?	33,85%	36,92%	21,54%	6,15%	1,54%
Os gestores possuem compreensão sobre quais investimentos a empresa deve realizar para alcançar seus objetivos?	24,62%	50,77%	21,54%	3,08%	0,00%
O impacto dos investimentos no resultado é analisado no curto e longo prazo?	26,15%	50,77%	21,54%	1,54%	0,00%
A estratégia financeira da empresa é transparente para com as partes interessadas?	38,46%	47,69%	13,85%	0,00%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

No que se refere a gestão financeira, é possível observar que aproximadamente 47% no total afirmaram utilizar as práticas recomendadas de forma frequente, também é possível verificar o aumento no percentual daqueles que responderam raramente, quando comparados com a tabela 5, aproximadamente 20% relatam que ocasionalmente essas práticas são utilizadas, e que apenas um profissional respondeu que nunca utilizou uma dessas práticas, fazendo com que o percentual de aplicabilidade dessas práticas seja de aproximadamente 100%.

Tabela 7 - Aplicação na Área de Atuação - Controle Interno

Controle Interno	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
As políticas e procedimentos de controle são compartilhados e incentivados com todos os colaboradores relevantes?	38,46%	43,08%	13,85%	3,08%	1,54%
A empresa entende e documenta as informações sobre a natureza, extensão e impacto dos riscos enfrentados?	30,77%	49,23%	15,38%	4,62%	0,00%
Os processos de controle interno são executados de forma eficaz?	20,00%	52,31%	20,00%	7,69%	0,00%
São desenvolvidas e implementadas políticas adequadas de controle, processos e procedimentos para áreas que correm maior risco?	23,08%	55,38%	18,46%	3,08%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Na tabela 7, observa-se novamente que o percentual de aplicação das práticas listadas é de 99,62%, isso quer dizer que 64 dos 65 respondentes já utilizaram todas as práticas utilizadas pelo menos uma vez no exercício de sua função. As práticas que permeiam os princípios da relevância, confiança e valor possuem confluência de 100%. As tabelas 8 e 9, por tratarem de controle e gestão de recursos e orçamento, foram tratadas em conjunto.

Tabela 8 - Aplicação na Área de Atuação - Controle e Gestão Orçamentária

Controle e gestão orçamentária	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
Gestores e equipes estão envolvidos nas atividades de planejamento e gestão orçamentárias?	24,62%	56,92%	15,38%	3,08%	0,00%
As prioridades estratégicas são conhecidas e compreendidas e deste modo supridas eficientemente com recursos?	30,77%	58,46%	9,23%	1,54%	0,00%
O desempenho de todas as atividades é gerenciado através de metas que se correlacionam com objetivos e resultados?	29,23%	50,77%	18,46%	1,54%	0,00%
Os resultados projetados são baseados em evidências e premissas confiáveis?	32,31%	53,85%	13,85%	0,00%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Tabela 9 - Aplicação na Área de Atuação - Gestão de Recursos

Gestão de Recursos	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
Há uma clara ligação entre a alocação de recursos e os planos, orçamentos e projeções?	30,77%	58,46%	9,23%	1,54%	0,00%
Informações sobre a obtenção de recursos, retornos e custo de oportunidade são entendidas e documentadas?	30,77%	49,23%	20,00%	0,00%	0,00%
A alocação de recursos é claramente alinhada com o modelo de negócio?	21,54%	44,62%	32,31%	1,54%	0,00%
A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade?	24,62%	55,38%	20,00%	0,00%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

A tabela 8 e 9, corresponde às áreas de controle e gestão orçamentária e a gestão de recursos, para as 4 proposições apresentadas em cada área foi identificado aderência de 100% as práticas utilizadas pelos profissionais. Importante

destacar que são áreas correlatas e que conversam entre si, porém as proposições sobre o controle e gestão orçamentária, apresenta maior número de respostas como muito frequentemente e frequência regular, aproximadamente 6 pontos percentuais a mais.

Tabela 10 - Aplicação na Área de Atuação - Tesouraria e Gestão de Caixa

Tesouraria e Gestão de Caixa	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
A gestão de caixa é eficiente e permite identificar lacunas de fluxo de caixa a tempo de reduzir os possíveis impactos na operação?	16,92%	49,23%	29,23%	4,62%	0,00%
A empresa possui um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa?	40,00%	47,69%	9,23%	3,08%	0,00%
Os tributos são considerados de forma estratégica e são planejados para bem antes da sua data devida?	23,08%	47,69%	23,08%	4,62%	1,54%
É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro?	38,46%	49,23%	10,77%	0,00%	1,54%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

A tesouraria e gestão de caixa, concentram a maior parte de suas respostas no item frequência regular, representando 48,46% dos respondentes, é possível observar que as proposições 1 e 2 que representam os princípios da comunicação e da relevância, obtiveram 100% de aplicabilidade.

Tabela 11 - Aplicação na Área de Atuação - Avaliação de Investimentos

“continua”

Avaliação de Investimentos	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
----------------------------	----------------------	----------------	-----------	-----------------	-------

"conclusão"

Avaliação de Investimentos	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
Os resultados dos cálculos de avaliação de investimentos são apresentados aos tomadores de decisão em um formato simples e transparente antes da decisão de investimento?	43,08%	46,15%	9,23%	1,54%	0,00%
As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa, as quais são relevantes, precisas, confiáveis, estáveis, completas e oportunas?	27,69%	61,54%	9,23%	1,54%	0,00%
As opções de investimentos são desenvolvidas e avaliadas com a devida referência aos objetivos da organização, posição competitiva e ambiente operacional e regulatório?	23,08%	60,00%	15,38%	1,54%	0,00%
São realizadas análises pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados?	23,08%	64,62%	10,77%	1,54%	0,00%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Quanto a avaliação de investimentos é possível verificar a aderência de 100%, a pesquisa não retornou nenhuma resposta no item nunca, todas as proposições já foram atendidas pelos respondentes ao menos uma vez. Observa-se que essa é a área de atuação de mais recebeu respostas de frequência, mostrando que quando trata-se a avaliar investimentos as práticas recomendadas majoritariamente de acordo com as práticas utilizadas pelos profissionais respondentes. Para analisar em um panorama geral e aumentar a capacidade de comparação entre as áreas, os dados foram compilados na tabela 12 e revelam os totais da aplicabilidade por área de atuação.

Tabela 12 - Percentual de Aplicação Total por Área de Atuação

"continua"

Áreas de Atuação	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
Gestão dos Custos	36,92%	51,92%	9,23%	1,15%	0,77%
Gestão Financeira	30,77%	46,54%	19,62%	2,69%	0,38%

"conclusão"

Áreas de Atuação	Muito Frequentemente	Frequentemente	Raramente	Muito Raramente	Nunca
Controle Interno	28,08%	50,00%	16,92%	4,62%	0,38%
Controle e gestão orçamentária	29,23%	55,00%	14,23%	1,54%	0,00%
Gestão de Recursos	26,92%	51,92%	20,38%	0,77%	0,00%
Tesouraria e Gestão de Caixa	29,62%	48,46%	18,08%	3,08%	0,77%
Avaliação de Investimentos	29,23%	58,08%	11,15%	1,54%	0,00%
Total	30,11%	51,70%	15,66%	2,20%	0,33%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

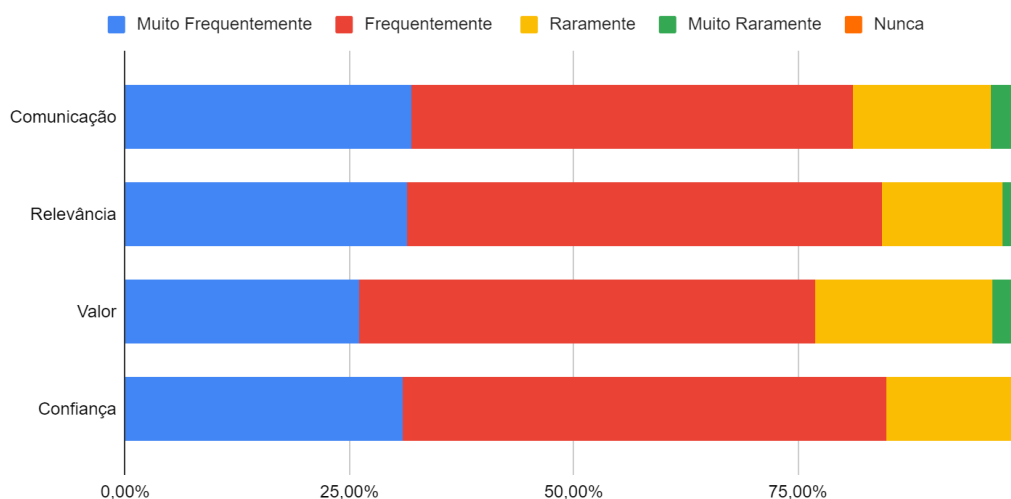
A observação da tabela 12 aponta que, as áreas de Controle e Gestão Orçamentária, Gestão de Recursos e Avaliação de Investimentos apresentam 100% de aplicação, ou seja, todos os respondentes afirmam terem utilizado as práticas constantes nos PGCG, porém essa última dentre as três é a área que recebeu o maior percentual de respostas como muito frequentemente e frequentemente, totalizando 87,31% dos respondentes que corresponde a 57 respostas. Entre as proposições apresentadas no questionário, pelo menos um respondente relata que nunca utilizou nenhuma das práticas nas áreas de Gestão de Custos, Tesouraria e Gestão de Caixa, Gestão Financeira e Controle Interno.

A tabela 12 também mostra que as áreas de Gestão de Custos, Controle e Gestão Orçamentária, Gestão de Recursos e Avaliação de Investimentos receberam percentual acumulado entre muito frequentemente e raramente de quase 100%, o que demonstra a preocupação dos gestores na alocação dos recursos e na eficácia dessa alocação. Como afirmou Kaplan e Norton (2008), o alinhamento entre a estratégia da empresa e suas operações fornece o mapa para que a alocação de recursos seja feita de forma eficiente, essa é a primeira preocupação dos gestores dentro das organizações.

Quando se observa o resultado daqueles que utilizam as práticas de forma contínua em sua rotina o percentual alcança 30% da amostra, ou já as utilizaram ao menos uma vez, esse percentual alcança 99,67% dos respondentes, o que mostra que todos os profissionais em algum momento já adotaram algumas das práticas recomendadas no exercício de sua função. Esse percentual também pode ser

observado ao analisar os dados por média geral de utilização por princípio, conforme demonstra a figura 5.

Figura 4 - Utilização das Práticas por Princípios



Fonte: Dados da Pesquisa, 2023

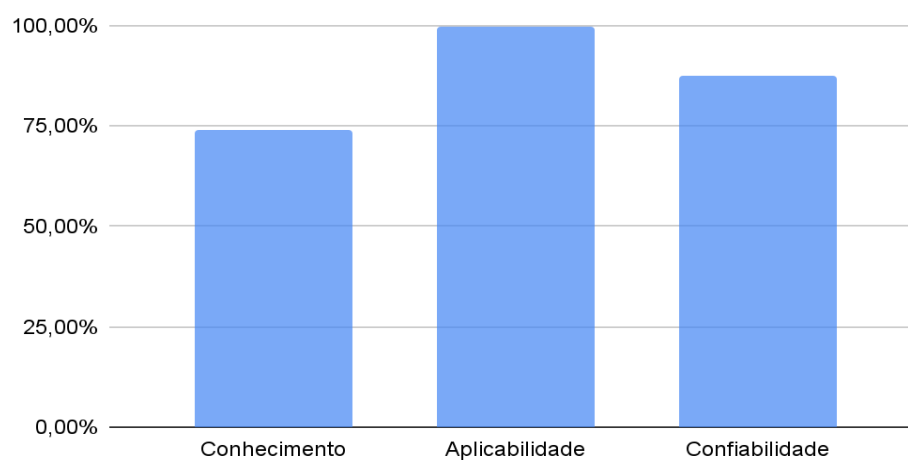
A figura 4 mostra que o princípio mais atendido pelos profissionais é o da relevância, que obteve 100% de aplicação prática. O CPC 00 (2019) retrata o princípio da relevância como uma característica qualitativa fundamental para a elaboração de relatórios financeiros destinados a usuários externos. Todos os outros princípios possuem margem parecida com maior concentração na escolha “frequentemente”. Outro ponto, o princípio da confiança, recebeu copiosas respostas de “muito frequentemente” e “frequentemente”, esse princípio também é apontado no CPC 00 (2019) como uma característica fundamental, mas refere-se à melhoria.

A existência de normas contábeis que já são conhecidas e praticadas em ampla escala no Brasil pela sua obrigatoriedade, pode justificar a maior aplicabilidade dos princípios que são correlatos aos existentes nesta norma. Borker (2016a), quando estudou o nível de aceitabilidade dos PGCG por países concluiu que os países que indicavam maior índice de aceitação eram aqueles que possuíam forte orientação aos IFRS.

Ao analisar e correlacionar os resultados obtidos a pesquisa revelou que embora muitos não conheçam o documento que instituem os Princípios Globais de

Contabilidade Gerencial, a maioria dos respondentes quando apresentados as proposições que apresentam as práticas recomendadas pelos princípios relatam já terem aplicado algumas dessas recomendações para auxiliar sua rotina e ainda existem aqueles que consideram que a informação quando gerada seguindo essas recomendações aumenta a sua confiabilidade. A figura 5 faz comparativo entre aqueles que conhecem, aplicam e consideram importantes nesse processo os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

Figura 5 - Comparativo entre Conhecimento, Aplicabilidade e Confiabilidade



Fonte: Dados da Pesquisa, 2023.

Para o conhecimento aos PGCG foram consideradas todas as respostas, exceto aqueles que responderam “nenhum”, assim como para a confiabilidade, já para a aplicabilidade foram considerados aqueles que responderam entre Muito Frequentemente e Raramente, excluindo os que responderam “nunca”. Diante dessa análise comparativa, é possível observar que embora aproximadamente 26% dos respondentes tenham relatado que não conheciam os PGCG, quase 100% deles responderam que já utilizaram alguma prática constante no documento em sua rotina, isso mostra que embora não exista o conhecimento do documento que instituiu os princípios e as práticas recomendadas para a contabilidade gerencial, existe a aplicação dessa prática mostrando que algumas dessas práticas são correlatas ao bom desempenho do papel do contador gerencial.

A análise ainda mostra que, no que se refere ao aumento da confiabilidade da informação gerencial, quando essa é gerada a partir dos princípios,

aproximadamente 88% dos respondentes concordam com a maximização do elemento confiança. Esse dado mostra que, como Borker (2016b) relatou em seu estudo, assim como as IFRS os PGCG se esforçaram para encontrar soluções inovadoras que agreguem valor às organizações, aumentando a confiabilidade da informação que é centro da tomada de decisão, porém para os usuários internos.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve como objetivo identificar o conhecimento dos contadores gerenciais em relação aos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Para isso, em sua metodologia utilizou a abordagem quantitativa, por meio de procedimentos de levantamento, com o objetivo descritivo. Foram questionados 65 (sessenta e cinco) profissionais que exercem funções correlatas ao cargo de Contador Gerencial no Brasil, e contou com participantes de 4 regiões, exceto o Norte.

Os dados obtidos nessa pesquisa, mostraram que grande parte dos *controllers* e *CFOs* respondentes possuem algum conhecimento sobre os PGCG, representando aproximadamente 74% da amostra. Além do conhecimento, a pesquisa investigou qual a importância que esses profissionais atrelam aos princípios como fonte de auxílio no exercício de suas funções dentro das organizações, aproximadamente 75% desses profissionais observaram algum nível de importância, mostrando que a grande maioria reconhece a relevância a instituição dos princípios como dispositivo útil na elaboração das informações que auxiliam a tomada de decisão. Para aprofundar esse ponto, aproximadamente 88% dos respondentes concordaram que, seguir as práticas recomendadas pelos PGCG aumenta a confiabilidade da informação gerada.

Paralelo a isso, foi observado a aplicabilidade das práticas recomendadas pelos PGCG, nesse quesito os resultados se elevam consideravelmente e mostram que dentre as práticas abordadas, 99,67% já foram utilizadas por esses profissionais em algum momento durante o exercício de sua função dentro das organizações que atuam. Esse dado mostra que, apesar de aproximadamente 1/4 da amostra afirmar que não conhece ou nunca ouvir falar sobre os PGCG, todos eles já fizeram uso de algumas das práticas sugeridas por seu *framework*.

Quando questionados sobre a dificuldade de implantação dos PGCG, os respondentes apontam que a maior delas é a falta de pessoal capacitado para executar os princípios e suas práticas e em conjunto a isso também relataram a dificuldade em encontrar ferramentas técnicas que sejam compatíveis com a realização dessas práticas. Os respondentes também afirmaram que a falta de compreensão sobre a necessidade dos princípios no auxílio de suas funções foi outro fator que ocasionou em objeção na implantação dos PGCG.

A pesquisa mostrou que o número de profissionais que conhecem o *framework* que apresenta os princípios e suas práticas é menor que o número dos profissionais que aplicam as recomendações na sua rotina, e menor que o número daqueles que consideram importantes a sua utilização, demonstrando que as recomendações encontradas nos princípios fazem parte da vida desses profissionais mesmo de forma não intencional.

Com base no objetivo da pesquisa, o estudo demonstrou que o conhecimento e a aplicação prática dos princípios globais de contabilidade gerencial sob a ótica dos gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações dentro das organizações existem mas em proporções diferentes, enquanto pouco mais da metade dos respondentes conhecem ou já ouviram falar dos PGCG, a maioria dos profissionais utilizam as práticas recomendadas no exercício de sua função e consideram a informação produzida a partir dessas práticas mais confiável, resultando em melhorias no desempenho das funções da contabilidade gerencial.

Assim, conclui-se que, embora os princípios não estejam no conhecimento de todos os profissionais, a maioria deles já utilizaram em algum momento uma ou mais práticas recomendadas pela GCMA para obter eficácia na função da contabilidade gerencial, mostrando que a utilização dos princípios é feita de forma tácita e o conhecimento existente é em partes baseado na experiência e na observação que direcionam esses profissionais as melhores práticas para sua função.

Para buscar mudança nesse cenário, é necessário que empresas e profissionais que, no Brasil ocupem áreas correlatas ao contador gerencial dentro das organizações, atentem-se para o que os órgãos internacionais que regularizam a profissão estão produzindo e apresentando ao mercado profissional, visto a ausência nacional de uma instituição que realize esse trabalho, para que as práticas

utilizadas pelas empresas na função de contabilidade gerencial sejam sempre as que tragam maior eficácia e resultado sustentável para as empresas.

5.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

A principal limitação para a realização desse estudo foi a dificuldade de identificar profissionais que executam a função de contabilidade gerencial dentro das organizações, isso decorre da ausência de um órgão que regularize a profissão, como existe internacionalmente, ligado a isso, há o fato de não existir função definida para esse profissional denominado de contador gerencial dentro das organizações.

Outra limitação ligada a profissão foi a dificuldade de acesso aos profissionais, visto que essa pesquisa foi feita por meio digital, os respondentes retornavam o contato afirmando não ter tempo hábil para participarem da pesquisa e a maior parte não chegou a retornar o contato.

5.2 RECOMENDAÇÕES

É esperado que os resultados aqui apresentados motivem outras produções acadêmicas sobre esse tema através do ponto de vista da operacionalização dentro das organizações. Esse mesmo trabalho pode ser feito em regiões específicas para que os resultados sejam inerentes ao porte e desenvolvimento econômico dessas localizações. Recomenda-se ainda, a incorporação de outras áreas de atuação, conforme expõe a CGMA (2014).

REFERÊNCIAS

- ALMATROOSHI, B.; SINGH, S. K.; FAROUK, S. Determinants of organizational performance: A proposed framework. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 65, n. 6, p. 844–859, 2016.
- ALMEIDA, L. B.; STARKE JUNIOR, P. C.; FREITAG, V. C.. Um Ensaio sobre as forças que modelam a dinâmica da Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviços. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPEC)** v. 5, n. 3, p. 117-140, 2011.
- ARAUJO, G. A.; Carraro, W. H.; Da Silva, F. M.; Souza, Romina. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: Percepções de Docentes quanto à Relevância de sua Adoção. **Revista de Gestão, Sustentabilidade e Negócios**, [s. l.], v. 9, n. 1, p. 131–150, 2016.
- ATKINSON, A. A.; KAPLAN, R. S.; MATSUMURA, E. M.; YONG, S. M.. **Contabilidade Gerencial: Informação Para Tomada de Decisão e Execução de Estratégia**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. M. **Management accounting**. 2 ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- BORKER, D. R. Gauging the Impact of Country-Specific Values on the Acceptability of Global Management Accounting Principles. **European Research Studies**, [s. l.], v. 19, n. 1, 2016. a.
- BORKER, D. R. Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. **The Business and Management Review**, [s. l.], v. 7, n. 3, 2016. b.
- CARDOSO, R. L.; RICCIO, E. L.; MENDONÇA NETO, O. R. de; OYADOMARI, J. C. Entendo E Explorando As Competências Do Contador Gerencial: Uma Análise Feita Pelos Profissionais. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [S. l.], v. 3, n. 3, p. 353–371, 2011.
- CENTRO DE GESTÃO E ESTUDOS ESTRATÉGICOS - CGEE. **Brasil: Mestres e Doutores 2019**. Brasília, DF. Disponível em: <https://mestresdoutores2019.cgee.org.br> Acesso em: 22/04/2023.
- CGMA. Chartered Global Management Accountant. **Global Management Accounting Principles** ©. [S.l: s.n.], 2014.
- CHENHALL, R. H.; LANGFIELD-SMITH, K. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 23, n. 3, p. 243-264, 1998.

COSTA, I. L. S., LUCENA, W. G. L. Princípios globais de contabilidade gerencial: a relação entre as práticas gerenciais e o desempenho de empresas brasileiras. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 23(3), p.503-518, 2021.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 00 (R2)** – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília, 10 de Dezembro de 2019.

DE AGUIAR ROCHA, J. F.; NOBRE, C. J. F.; DE ARAÚJO, R. J. R.. A contabilidade gerencial no processo de tomada de decisão e o conhecimento das empresas sobre sua importância. **Refas-Revista Fatec Zona Sul**, v. 5, n. 2, p. 65-76, 2018.

EL HAJJ, Z. S. **Teoria da contabilidade I**. Rio de Janeiro: Fundação Cecierj, 2016.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; DACIÊ, F. P. Redução da assimetria informacional sob a ótica do controle gerencial: discussão sobre práticas em empresas transparentes. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 27, n. 72, p. 378-392, 2016.

FELDMANN, P. R.; JACOMOSSI, R. R.; BARRICHELLO, A.; MORANO, R. S.. A relação entre a Inovação e a Competitividade Global: o papel mediador das Práticas de Gestão avaliadas por modelagem de equações estruturais. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios [online]**, v. 21, n.2, p. 195-212, 2019.

FLOYD, J.; FOWLER, JR. **Pesquisa de Levantamento**. Tradução Rafael Padilha Ferreira; revisão técnica: Dirceu da Silva. Porto Alegre: Penso, 2011.

FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL. **Índice Global de Diferença de Gênero 2022. Geneva, 2022**. Disponível em: www.weforum.org. Acessado em 22 mar, 2023.

GARCIA, J. F.; DE SOUZA, Ângela R. L.; CARRARO, W. B. W. H.; JORGE, F. dos S. Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva dos custos: uma análise das Organizações do Terceiro Setor. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. I.], 2019.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, R. C. M. G.; DA SILVA, A. C.. Controles Gerenciais e Controles Estratégicos Aplicados à Indústria Couro-Calçadista de Franca. In: **Congresso Brasileiro de Custos-ABC, VI**. 1999. São Paulo, Anais.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. SPE, p. 7-21, 2006.

HORNGREN, C. T. The accounting discipline in 1999. **The Accounting Review**, v. 46, n. 1, p. 5-10, 1971.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**. Tradução Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Estatísticas de Gênero Indicadores sociais das mulheres no Brasil**. Brasília, DF: IBGE, 2021.

INTERNATIONAL FEDERATIONS OF ACCOUNTANTS. **International Management Accounting Practice 1 (IMAP1)**, 1998.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **The role and expectations of a CFO – A global debate on preparing accountants for finance leadership**. Estados Unidos, 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Education Pronouncements 2012 Edition**. New York, 2012. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 08 mai 2023.

INSTITUTO DE EDUCAÇÃO DE PESQUISA - INSPER. **O Perfil do CFO no Brasil 2022**. São Paulo, SP. Disponível em: <<https://www.insper.edu.br>> Acesso em: 22/04/2023.

ISAMBERT-JAMATI, V.. **O apelo à noção de competência na revista L'orientation scolaire et professionnelle – da sua criação aos dias de hoje**. In: ROPÉ, Fraçoise & TANGUY, Lucie (orgs.) **Saberes e Competências: o uso de tais noções na escola e na empresa**. Campinas: Papirus, 1997.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C.. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S. D. **Contabilidade Gerencial - Da Teoria à Prática**. São Paulo: Grupo GEN, 2020. 9788597024197. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024197/>> Acesso em: 11 mai. 2022.

ITTNER, C. D.; LARCKER, D. F. Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. **Journal of Accounting and Economics**, v. 32, p. 349-410, 2001

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. The rise and fall of management accounting [2]. **Strategic Finance**, v. 68, n. 7, p. 22, 1987.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. The Execution Premium: Linking strategy to operations for competitive advantage. **Harvard Business Press**, 2008.

KARAIAN, J.. **The chief financial officer: What CFOs do, the influence they have and why it matters**. 1º Edição. Inglaterra: Profile Books Ltd, 2014.

KARGIN, S. The impact of IFRS on the value relevance of accounting information: evidence from Turkish firms. **International Journal of Economics and Finance**, v. 5 (4), p. 71-80, 2013.

KOLIVER, O. A Contabilidade e a Controladoria, tema atual e de alta

relevância para a profissão contábil. **Revista CRC-RS**, Porto Alegre, 2005.

KÜPPER, P. **Controlling: konzeption, aufgaben und instrumente**. 4. ed. Berlin: MSG, 2005.

LE BORTEF, G. **De la compétence: essi sur um attracteur étrange**. Paris: Editions D'Organizations, 1994.

LEVY-LEBOYER, C. **La gestion des compétences**. Paris : Edition d'Organization, 1996.

LIKERT, R. A technique for the measurement of attitudes. **Archives of Psychology**, United States, v. 22,n. 140, p. 1–55, 1932.

MALHOTRA, N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MALMI, T.; SEPPALA, T. RANTANEN, M. The Practice of Management Accounting inf Finland - A Change? **Journal of Business Economics**, v. 50, n. 4, p. 480-501, 2001.

MANZATO, A. J.; SANTOS, A. B. **A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa**. Departamento de Ciência de Computação e Estatística–IBILCE–UNESP, p. 1-17, 2012.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração e interpretação de dados**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARQUES, C. J.. **Práticas de contabilidade gerencial e os princípios da relevância e da confiança: um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná**. Orientador: Reinaldo Rodrigues Camacho. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Universidade Estadual de Maringá, Paraná, 2018.

MIRANDA, C. de S. **Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências**. 2011. Orientador: Reinaldo Rodrigues Camacho. 2010. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E.; MARTINS, G. A. Pesquisa acadêmica em Contabilidade Gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 6, art. 7, p. 1113-1133, 2010.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria: estratégica e operacional**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Makron Books, 2000. P. 193 - 209.

RIBEIRO, H. C. M.; TAVARES, V. C. M. Comportamento e Particularidades da Produção Acadêmica do Tema “Contabilidade Gerencial” Divulgada na Base de Dados do ISI WEB of Science Core Collection de 1985 a 2014. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [S. l.], v. 11, n. 1, 2017.

RIBEIRO, R. R. M.; ESPEJO, M. M. S. B. **Evolução das pesquisas em Contabilidade Gerencial**: uma análise das opções temáticas em teses e dissertações no Brasil. Enfoque: Reflexão Contábil, Maringá v. 32, n.1, p. 49-63, 2013.

RICARDINO, Á.. **Contabilidade gerencial e societária origens e desenvolvimento**. São Paulo: Saraiva, 2005.

RICHARDSON, R. J. e colaboradores. **Pesquisa Social, Métodos e Técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROQUE, G. O. B. **Uma proposta de um modelo de avaliação de aprendizagem por competências para cursos à Distância baseados na web**. Dissertação (Mestrado em Informática) - Instituto de Matemática, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, p.156. 2004.

SCHMIDT, P.. **História do pensamento contábil**. São Paulo: Bookman, 2000.

SHMIDT, P. (org). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002. Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, v. 6, n. 23, p. 44-50. 2004.

SELLTIZ, C.; WRIGHTSMAN, L. S.; COOK, S. W. **Métodos de pesquisa das relações sociais**. São Paulo: Herder, 1965

SIEGEL, G.H.; KULESZA, C.S. **The Practice Analysis of Management Accounting**. **Management Accounting**. v. 70, n.10, p. 20-28. 1996. .

SIEGEL, G. Sorensen, J. E. **Counting more, counting less transformations in the mangement accounting profession, the 1999 practice analysis of management accounting**. Institute of Management Accountants, Nova Jersey, 1999.

SODERSTROM, N. S.; SUN, K. J.. IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review. **European Accounting Review**, vol. 16, 675-702, 2007.

SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**, 2006. 116 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo (SP).

SOUZA, M. A. de; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 14, n. 32, p. 40-57, 2003.

SPENCER, L.M.Jr .,& SPENCER,S.M. **Competence at work: models for superior performance**. New York: John Wiley, 1993.

STOREY, J. 'What is human resource management?' in Storey, J. (ed) **Human Resource Management: A Critical Text**. Londres, 2007.

TEIXEIRA, A. J. C.; ANDRADE, L. C. M.; FORTUNATO, G.; NOSSA, V. Determinantes para a utilização de práticas de contabilidade gerencial estratégica: um estudo empírico. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 14, n. 1, p. 98-125, 2013.

THE ECONOMIST. **O CFO imperial**, 18.06.2016. Disponível em: <https://www.economist.com/business/2016/06/18/the-imperial-cfo>. Data de acesso: 22 ago. 2022.

TOMASI, C.; MEDEIROS, J. B. **Redação de Artigos Científicos: Métodos de Realização, Seleção de Periódicos, Publicação**. São Paulo, Atlas, 2016.

XU, H. et al. Key issues of accounting information quality management: **Australian case studies**. **Industrial Management + Data Systems**, v. 103, n. 7, p. 461- 470, 2003.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

WEBER, J. O desenvolvimento das tarefas do controlador: explicando a natureza da controladoria e suas mudanças. **Journal of Management Control**, v. 22. 1. p. 25-46, 2011.

APÊNDICE A - Questionário
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

QUESTIONÁRIO

Este instrumento de pesquisa visa auxiliar a elaboração de um Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) sobre “Princípios Globais De Contabilidade Gerencial: Um Estudo Sobre O Conhecimento E Aplicação Prática Sob A Ótica Dos Gestores E Profissionais Da Área.”, que está sendo desenvolvido pelo(a) aluno(a) Sheyla Raquel de Araujo Alves do curso de Ciências Contábeis da UFPB, sob orientação do(a) Prof(a) Vera Lúcia Cruz.

Solicitamos a sua colaboração para responder o presente questionário, como também a sua autorização para apresentar os resultados deste estudo no TCC mencionado. Esclarecemos que a sua participação é voluntária e as respostas serão analisadas conjuntamente, preservando-se o sigilo da fonte.

Caso concorde em participar, por gentileza, responder às questões propostas.

Desde já, agradeço-lhe pela colaboração.

Contato: sheylaraujo58@gmail.com

1 Parte: Perfil do colaborador

1 - Gênero:

Feminino Masculino Outro: _____

2 - Grau de Instrução:

- Superior Incompleto
 Superior Completo
 Curso de especialização / Pós-graduação
 Mestrado
 Doutorado
 Pós-doutorado

3 - Função

Parte 2: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

5 - Você considera importante a instituição de princípios que fornecem diretrizes sobre a função de contabilidade gerencial para os profissionais que atuam e interagem com essa área?

- Muito Importante
 Importante
 Pouco Importante

5 - Caso tenha respondido “não” na questão anterior, justifique sua resposta.

6 - Você conhece ou já ouviu falar dos “Princípios Globais de Contabilidade Gerencial”?

- Muito Pouco Nenhum

7 - Caso tenha respondido “não” na questão número quatro 4, responda: Caso conhecesse os “Princípios Globais de Contabilidade Gerencial” você hesitaria em utilizá-lo como ferramenta auxiliar na prática da sua profissão?

() Sim () Não

8 - Caso tenha respondido “sim” na questão número 3, responda: Você utiliza alguma prática recomendada pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial no exercício da sua profissão?

() Muito () Pouco () Nenhum

9 - Caso tenha respondido “não” na questão anterior, responda: Você já tentou implantar e aplicar alguns dos princípios ou práticas ao exercer suas atividades e encontrou dificuldade?

() Sim () Não

10 - Caso tenha respondido “sim” na questão anterior, responda: Quais foram as dificuldades encontradas para aplicação dos princípios?

[] Não existia compreensão da necessidade

[] Dificuldade em encontrar ferramentas e técnicas compatíveis

[] Falta de pessoal capacitado

[] Dificuldade em identificar as possíveis áreas de atuação dos princípios

[] Ausência de sistemas de desempenho

[] Outro _____

11 - Você acredita que seguir os princípios e as práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial, traz maior confiabilidade as informações que são geradas pela contabilidade gerencial?

() Muito () Pouco () Nenhum

Parte 3 - Práticas recomendadas pelos princípios

12 - Proposições específicas sobre práticas de contabilidade gerencial recomendada as empresas pelos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. (obs: Classifique cada afirmação de acordo com as práticas gerenciais que mais se aproxima da empresa em que você atua.)

a) Sobre a gestão de custos

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
As metas de custos são discutidas e desenvolvidas em conjunto com colaboradores e parceiros?					
Os custos de períodos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental e de					

produto?					
Processos de custos são revistos regularmente, através de medidas de desempenho?					
Existem políticas de incentivos a empregados que tenham como objetivo alinhar a postura do colaborador quanto aos objetivos da empresa?					

b) Sobre a estratégia financeira

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
O desempenho passado, presente e previsto é regularmente comunicado a colaboradores e parceiros da empresa?					
Os gestores possuem compreensão sobre quais investimentos a empresa deve realizar para alcançar seus objetivos?					
O impacto dos investimentos no resultado é analisado no curto e longo prazo?					
A estratégia financeira da empresa é transparente para com as partes interessadas?					

c) Controle interno

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
As políticas e procedimentos de controle são compartilhados e incentivados com todos os colaboradores relevantes?					
A empresa entende e documenta as informações sobre a natureza, extensão e impacto dos riscos enfrentados?					
Os processos de controle interno são executados de forma eficaz?					
São desenvolvidas e implementadas políticas adequadas de controle, processos e procedimentos para áreas que correm maior risco?					

d) Controle e gestão orçamentária

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
Gestores e equipes estão envolvidos nas atividades de planejamento e gestão orçamentárias?					
As prioridades estratégicas são conhecidas e compreendidas e deste modo supridas eficientemente com recursos?					
O desempenho de					

todas as atividades é gerenciado através de metas que se correlacionam com objetivos e resultados?					
Os resultados projetados são baseados em evidências e premissas confiáveis?					

e) Gestão de recursos

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
Há uma clara ligação entre a alocação de recursos e os planos, orçamentos e projeções?					
Informações sobre a obtenção de recursos, retornos e custo de oportunidade são entendidas e documentadas?					
A alocação de recursos está claramente alinhada com o modelo de negócio?					
A necessidade de um consumo sustentável de recursos é compreendida e a alocação de recursos é planejada em conformidade?					

f) Tesouraria e Gestão de Caixa

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
A gestão de caixa é eficiente e permite identificar lacunas de fluxo de caixa a tempo de reduzir os possíveis impactos na operação?					
A empresa possui um sistema de gerenciamento de caixa eficiente que contempla o crescimento futuro da empresa, minimiza os saldos de caixa ociosos e oferece uma visibilidade global dos saldos de caixa?					
Os tributos são considerados de forma estratégica e são planejados para bem antes da sua data devida?					
É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro?					

g) Avaliação de Investimentos

Perguntas	Muito Frequentemente	Frequentemente	Ocasionalmente	Raramente	Nunca
Os resultados dos cálculos de avaliação de investimentos são apresentados aos tomadores de					

<p>decisão em um formato simples e transparente antes da decisão de investimento. Isto ocorre durante o ciclo de vida do ativo e após o investimento</p>					
<p>As avaliações de investimentos são baseadas em informações do fluxo de caixa, as quais são relevantes, precisas, confiáveis, estáveis, completas e oportunas. Os vieses são considerados e os ajustes necessários são realizados.</p>					
<p>As opções de investimentos são desenvolvidas e avaliadas com a devida referência aos objetivos da organização, posição competitiva e ambiente operacional e regulatório.</p>					
<p>São realizadas análises pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados.</p>					