ESAFIO ONLINE
ISSN 2317-949X

Disponível em
desafioonline.ufms.br
Desafio Online, Campo Grande, v.13, n.2, Mai./Ago. 2025
DOI: 10.55028/don.v13i2.19504

PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO SOBRE A ÓTICA DOS GESTORES E PROFISSIONAIS DA ÁREA

GLOBAL PRINCIPLES OF MANAGEMENT ACCOUNTING: A STUDY ON THE PERSPECTIVE OF MANAGERS AND PROFESSIONALS IN THE FIELD

Sheyla Raquel de Araújo Alves
Universidade Federal da Paraíba
sheylaaraujo58@gmail.com
https://orcid.org/0009-0003-7216-6843

Vera Lúcia Cruz
Universidade Federal da Paraíba
vera.cruz@ccsa.ufpb.br
https://orcid.org/0000-0001-7427-6673

Luiz Antonio Felix Júnior
Universidade Federal de Alagoas
luizantoniofelixjunior@gmail.com
https://orcid.org/0000-0001-7427-6673

Anderson Gois Marques da Cunha
Universidade Federal de Pernambuco
agmcunha10@hotmail.com
https://orcid.org/0000-0003-0128-2911

Vitória Cássia Oliveira Gomes da Silva
Instituto Federal da Paraíba
vitoria.gomes@academico.ufpb.br
https://orcid.org/0000-0001-8073-5039

Resumo

O objetivo deste estudo é o conhecimento e a aplicação prática dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) na perspectiva dos gestores e profissionais responsáveis pela produção de informações nas organizações. A pesquisa é de natureza aplicada, com abordagem quantitativa e descritiva. Foi realizado um levantamento por meio de questionário

Peer Review under the responsibility of Escola de Administração e Negócios da Universidade Federal do Mato Grosso do Sul ESAN/UFMS.
This is an open access article.

semiestruturado aplicado a profissionais da área de contabilidade gerencial ativos no LinkedIn, com base em Miranda (2010). Utilizou-se a técnica de amostragem não probabilística para a seleção dos participantes. Os resultados indicaram que mais de dois terços dos entrevistados conhecem ou já ouviram falar dos PGCG, e a maioria aplicou algumas das práticas recomendadas. No entanto, menos de um terço utiliza esses princípios de forma contínua. As práticas mais aplicadas foram as relacionadas aos princípios de relevância e confiabilidade, destacando-se nas áreas de avaliação de investimentos e gestão de controle. O estudo contribui academicamente ao discutir o conhecimento e a aplicação dos PGCG com base em dados empíricos, evidenciando que as práticas recomendadas melhoram as informações contábeis gerenciais e o desenvolvimento de competências dos profissionais. Conclui-se que a aplicação prática dos princípios é mais comum do que o conhecimento teórico sobre eles entre os profissionais.

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

Abstract

The objective of this study is to investigate the knowledge and practical application of the Global Management Accounting Principles (GMAP) from the perspective of managers and professionals responsible for producing information within organizations. The research is applied in nature, with a quantitative and descriptive approach. A survey was conducted using a semi-structured questionnaire administered to management accounting professionals active on LinkedIn, based on Miranda (2010). A non-probabilistic sampling technique was used for participant selection. The results indicated that more than two-thirds of the respondents are aware of or have heard of the GMAP, and the majority have applied some of the recommended practices. However, less than one-third use these principles continuously. The most applied practices were related to the principles of relevance and reliability, particularly in the areas of investment evaluation and control management. The study contributes academically by discussing the knowledge and application of the GMAP based on empirical data, demonstrating that the recommended practices improve management accounting information and the development of professional competencies. It concludes that the practical application of the principles is more common than theoretical knowledge about them among professionals.

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

1. Introdução

A tecnologia tem impulsionado o crescimento empresarial, aumentando a concorrência e a complexidade na gestão dos negócios. Isso torna a clareza e a tempestividade da informação contábil-financeira essenciais para a continuidade das empresas no mercado (Schmidt, 2002).

Para alcançar um diferencial competitivo, as empresas devem combinar inovações tecnológicas com práticas gerenciais adequadas e gestores capacitados (Feldmann et al., 2019). Nesta dinâmica, os princípios globais de contabilidade gerencial têm sido identificados para balizar tal campo de conhecimento e fornecer estrutura para a gestão eficaz com estratégias de curto e longo prazo (*Chartered Global Management Accountant* [CGMA], 2014), combinando pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas.

O contador gerencial tem desempenhado papel crucial no sucesso organizacional, criando valor para a organização e stakeholders com seus conhecimentos em contabilidade, finanças e planejamento (Borker, 2016b). A CGMA (2014) enfatiza que tais profissionais devem aprimorar a tomada de decisão baseada em evidências, garantindo decisões fundamentadas e informadas.

Em 2012, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e o *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) formaram uma *joint venture,* sem fins lucrativos, denominada de *Chartered Global Management Accountant* (CGMA), para ajudar os *chief executive officers* (CEOs), *chief financial officers* (CFOs) e outros profissionais a melhorararem a gestão contábil e desenvolver melhores práticas (CGMA, 2014). Isso resultou na publicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG), incluindo o subtítulo "Contabilidade gerencial eficaz: Melhorando as decisões e construindo organizações bem-sucedidas" (CGMA, 2014).

Os PGCG reúnem um conjunto global de princípios de contabilidade gerencial com o intuito de orientar os contadores e gestores sobre boas práticas e fornece diretrizes globais para contadores e gestores, promovendo uma tomada de decisão informada e sucesso a longo prazo (CGMA, 2014; Costa & Lucena, 2021).

No Brasil, a profissão de contador gerencial não é regulamentada, com normas e princípios voltados apenas para a contabilidade financeira, o que destaca a necessidade de

diretrizes específicas para garantir informações confiáveis e relevantes para os usuários internos (Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC], 2019).

Para garantir informações contábeis qualificadas, minimizando riscos e incertezas, esta pesquisa investiga o conhecimento e a aplicação prática dos PGCG por gestores e profissionais.

A relevância do estudo evidencia-se pela expansão da contabilidade gerencial desde 1980 (Nascimento *et al.*, 2010) e o aumento de estudos na área (Ribeiro & Tavares, 2014). Além disto, embora os PGCG tenham sido introduzidos em 2014, é tema recente. A perspectiva de Borker (2016a; 2016b) é utilizada nas análises para estabelecer relações entre contabilidade gerencial e aspectos sociais e culturais das entidades.

Os PGCG são como um guia para práticas contábeis gerenciais, com foco interno na organização, permitindo ampla compreensão do uso da informação contábil e da tomada de decisão pelos gestores e profissionais da área. Borker (2016a) sugere que, no futuro, os princípios possam prevalecer globalmente, destacando a necessidade de mais estudos na área.

2. Referencial Teórico

2.1 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Os PGCG são um esforço conjunto realizado pelo AICPA e o CIMA. Em união, criaram a CGMA, referência em contabilidade gerencial global, que opera reconhecendo profissionais de gestão contábil e guiando-os para atingir um maior nível de competências. Em consulta realizada aos cinco continentes, com mais de 400 pessoas ligadas à gestão das organizações, os PGCG foram instituídos para refletir a visão de *CEO*s, *CFO*s, estudantes, órgãos de regulação, governo e outros profissionais na amostra para entender as demandas existenciais na contabilidade gerencial. Seus propósitos buscam melhoria dos sistemas de contabilidade gerencial, com foco nas melhores decisões para os desafios enfrentados pelas organizações.

O sistema de contabilidade gerencial cria valor ao fornecer informações relevantes, que apoiam operações e decisões para tal sucesso (Atkinson *et al.,* 2019). Vale ressaltar que resultados positivos na gestão contábil decorrem da combinação de pessoas competentes, princípios claros, desempenho bem gerido e práticas robustas (CGMA, 2014) (Figura 1).

Figura 1. Componentes de uma função eficaz de contabilidade gerencial.

Fonte: Chartered Global Management Accountant [CGMA] (2014, p.4).

A eficiência da contabilidade gerencial é fator determinante para o sucesso organizacional trazendo competitividade a longo prazo (CGMA, 2014). Diante disso, os princípios tratam de quatro panoramas considerados fundamentais para a contabilidade gerencial. São eles: (a) comunicação, 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 (d) confiança, estabelecida através de bons valores e práticas em gerir os recursos e as relações com partes interessadas. Os PGCG não devem ser considerados de forma sequencial, mas de contínuos e correlatos 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, para ser eficaz, a contabilidade gerencial depende, essencialmente, de pessoas habilidosas que utilizam os princípios para aprimorar o 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. O aumento dos padrões competitivos de mercado desencadeou a necessidade de técnicas gerenciais idôneas que pudessem influenciar o comportamento de colaboradores a elevarem padrões de resultados para que estivessem alinhados com a organização. O sucesso das organizações pode ser, em partes, atrelado à capacidade dos líderes de gerir pessoas na dinâmica organizacional que produza resultados que reflitam o propósito e as metas traçadas pela entidade (Storey, 2007). 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. Quando aplicados ao desempenho, os princípios irão fornecer indícios sobre a aderência das práticas utilizadas às necessidades demandadas pela organização.

Assim, para que seja considerado eficiente, o CGMA recomenda que o sistema de gestão de desempenho 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 será utilizado para desenvolver, implantar e aperfeiçoar a execução estratégica da organização através de *feedback* contínuo 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 no Quadro 1.

Quadro 1. Princípios, objetivos e determinantes

Princípio	Objetivo	Determinantes
A comunicação provê ideias que influenciam	Conduzir melhores decisões sobre estratégia e sua execução em todos os níveis.	● O desenvolvimento e a execução da estratégia são um diálogo; ● A comunicação é feita sob medida; ● A comunicação facilita melhores decisões.
Relevância da informação	Ajudar as organizações a regular, planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução.	● A informação é a melhor disponível; ● A informação é confiável e acessível; ● A informação é contextual.
Impacto no valor através de análise de cenários e modelos	Simular diferentes cenários que demonstram a relação causa e efeito entre entradas *(inputs)* e resultados *(outcomes)*.	● Simulações fornecem visões sobre opções; ● As ações são priorizadas de acordo com seus impactos nos resultados.
Gerenciamento dos recursos e relações *(stewardship)* constrói confiança	Gerenciar os relacionamentos e os recursos para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos.	● *Accountability* e credibilidade; ● Sustentabilidade; ● Integridade e ética

Fonte: Adaptado de PGCG (2014)

Os PGCG 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 os colaboradores estejam envolvidos no processo e

tornem a comunicação ativa, de modo que a criação de valor dentro da organização parta desde o nível operacional até a cúpula dos tomadores de decisão (CGMA, 2014; Marques, 2018).

2.1.1 Práticas gerenciais aplicadas aos princípios

O *framework* dos PGCG, ao listar 14 áreas abrangentes que englobam a maioria das responsabilidades da contabilidade gerencial, tem como objetivo oferecer uma estrutura para os gestores, permitindo que cada organização estabeleça seu próprio padrão para a função de contabilidade gerencial (CGMA, 2014).

A aplicação prática dos PGCG é de responsabilidade dos *CFO*s. 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 e a 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 *CFO*s, a quem também podemos identificar perante as atribuições de sua função como gerente financeiro e/ou *controller* sobre as atividades-chave 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 a 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 (Quadro 2). 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.

Quadro 2. Síntese temática por áreas de atuação da CGMA

Área	Síntese
Custo de Transformação	Identificação e redução permanente de desperdícios para investir em inovação centrada no cliente.
Relatórios externos	Fornecimento de uma visão integrada do desempenho financeiro e não financeiro, modelo de negócio, riscos e estratégia da organização para avaliação do desempenho futuro.
Estratégia financeira	Identificação de estratégias para maximizar ativos, alocar recursos entre oportunidades concorrentes e monitorar a estratégia para atingir objetivos.
Controle Interno	Estrutura de políticas, sistemas e processos para gestão de riscos e criação de valor, com relatórios de supervisão.
Avaliação de investimentos	Decisão de investimento com base na estratégia, priorização, acessibilidade financeira e equilíbrio entre retornos e riscos.
Controle e gestão orçamentária	Monitoramento ativo do desempenho em todos os níveis organizacionais, incluindo custos, receitas e outras métricas.
Decisão sobre preço, desconto e produto	Escolha de produtos/serviços, determinação de preços e estruturas de desconto.
Gestão de projetos	Integração de componentes do projeto para garantir resultado esperado em tempo hábil, com eficiência e qualidade.
Aderência e conformidade à regulamentação	Cumprir obrigações legais e regulatórias para evitar penalizações e promover a reputação da organização.
Gestão de recursos	Alinhar recursos, sistemas e pessoal com objetivos estratégicos.
Gestão de riscos	Identificação, avaliação e resposta à incerteza para apoiar objetivos estratégicos.
Gestão tributária estratégica	Gerenciamento proativo da posição fiscal para cumprir requisitos legais.
Tesouraria e gestão de caixa	Lidar com questões financeiras, gerar recursos e gerenciar riscos e financiamento.
Auditoria interna	Fornecer garantia independente de que processos de gestão de riscos e controles internos funcionam corretamente.

Fonte: Elaborado pelos autores (2023) adaptado de CGMA (2014).

O CGMA sugere que as áreas de atuação recomendadas representam as atividades-chave da contabilidade gerencial eficaz. No entanto, a contabilidade gerencial não está restrita a essas áreas. As organizações devem avaliar e periodicamente adaptar a aplicação das práticas de contabilidade gerencial de acordo com suas necessidades específicas (CGMA, 2014).

Assim, os PGCG são 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 (Araujo et al., 2019) através da proteção e geração de valor (Borker, 2016b).

2.2 Estudos correlatos

Os PGCG têm sido amplamente estudados na literatura contábil e financeira, com contribuições em múltiplas dimensões ao longo dos anos. Estudos pioneiros de Borker (2016a;

2016b) destacam o efeito dos valores culturais e contábeis nas atividades gerenciais em diferentes nações. Propõe-se uma abordagem sociocultural para avaliar a aceitabilidade dos PGCG, utilizando um indicador específico para medir práticas contábeis baseadas em critérios socioculturais, fator crítico na implementação das IFRS devido às variações culturais.

Bostan *et al.* (2019) investigam a contabilidade gerencial com foco no engajamento sustentável das entidades. Os PGCG, junto com o fortalecimento institucional, promovem a sustentabilidade organizacional, usando um *balanced scorecard* para medir desempenho, destacam-se questões como: responsabilidade financeira e social, credibilidade e valores éticos.

Lebedev (2019) estudou empresas privadas de médio porte na Rússia, identificando uma falta de desenvolvimento nas práticas de contabilidade gerencial em comparação com os PGCG globais. O foco russo tende a ser operacional, limitando a eficácia das práticas de governança.

No Brasil, Costa e Lucena (2021) argumentam que o mercado exige nova visão da contabilidade gerencial, voltada à governança. Eles verificaram uma associação positiva entre o sucesso das entidades e a adoção dos PGCG em 342 entidades analisadas entre 2010 e 2016.

Oyewo (2017) investigou a influência de fatores como porte da entidade, setor de atuação e internacionalização nas práticas contábeis gerenciais em empresas nigerianas, destacando que um setor específico para contabilidade gerencial torna as entidades mais eficazes. Estudos posteriores de Oyewo (2020) reforçam essa visão, combinando práticas de contabilidade gerencial com uma perspectiva sustentável.

Outros estudos de Oyewo et al. (2020) evidenciam a necessidade de um perfil estratégico para a contabilidade gerencial, combinando estratégia empresarial e suporte tecnológico. Oyewo et al. (2022) investigam a busca por competitividade através das boas práticas dos PGCG. Enquanto Oyewo et al. (2019) exploram a influência dos *stakeholders* nas práticas de contabilidade gerencial, Jorge et al. (2023) investigam sobre *accountability* no terceiro setor sob a aplicação dos PGCG.

A literatura indica que a adoção dos PGCG é influenciada por fatores culturais, institucionais e operacionais, levando a uma maior eficácia e sustentabilidade organizacional. Tais estudos globais têm enfatizado aspectos da estrutura e do mercado como a governança das entidades (Costa & Lucena, 2021; Siqueira & Lucena, 2023), desempenho (Sousa et al., 2019) e enfoques voltados aos custos (Garcia et al, 2020), entretanto as abordagens pouco exploram o perfil e a ação dos profissionais e gestores da área, lacuna que este estudo se debruça.

3. Metodologia

O estudo é aplicado, pois gera conhecimento na área estudada (Gil, 2019). Quanto à abordagem, adota-se a pesquisa quantitativa para medir a opinião dos profissionais sobre os PGCG. Quanto aos objetivos, a pesquisa é descritiva, pois descreve informações e características da população e observa, registra e analisar variáveis por meio de parâmetros técnicos na coleta de dados, sem manipular resultados (Creswell & Creswell, 2022; Gil, 2019).

Quanto aos procedimentos técnicos utilizou-se o levantamento, balizado pela coleta de dados por meio de questionários semiestruturados, visando obter descrições quantitativas sobre aspectos do universo estudado (Creswell & Creswell, 2022). A pesquisa bibliográfica utilizou as bases de dados Scopus e Web of Science para buscar a string *Global Management Accounting Principle*. Foram selecionados apenas estudos no formato de artigos para garantir a revisão por pares. A busca resultou em 16 estudos nas bases, que após a triagem para excluir duplicações e averiguar a relevância temática, foram incluídos 10 estudos. Outros estudos foram incluídos pelo método de amostragem *snowball sampling* (Goodman, 1961), uma vez que na coleta inicial não foram identificados no processo automatizado de busca nas bases.

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 *CFOs* são correspondentes. Esses profissionais são, portanto, o objeto do estudo.

Neste estudo, as áreas investigadas se restringiram aos quatro estágios evolutivos da contabilidade gerencial conforme identificados pelo IMA, conforme divulgado pelo IFAC em 2001 e validado por autores como Ittner e Larcker (2001) e Siegel e Sorensen (1999).

O universo deste estudo foi composto por profissionais da área de contabilidade gerencial - *CFO*s, *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: *CFO*s, 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 à gestão contábil dentro das organizações, conforme Miranda (2010) e em acordo com o que recomenda o documento que institui os PGCG (CGMA, 2014).

A amostra neste estudo foi definida de forma não probabilística, selecionada pela facilidade de acesso na rede social LinkedIn. O questionário foi enviado para 254 profissionais que atendiam aos critérios mencionados e ficou disponível durante três meses. Destes, 65 aceitaram participar da pesquisa, representando 25,60% do total de questionários enviados.

O estudo reconhece as limitações, os vieses da amostragem por conveniência e a subjetividade na descrição de competências na rede LinkedIn. As informações da rede autodeclaradas, podem resultar em imprecisões nas descrições de funções exercidas ou outros atributos. A seleção não probabilística também pode limitar a generalização de resultados.

Ainda assim, o LinkedIn foi escolhido pela ampla acessibilidade a profissionais no trato do fenômeno estudado e pela capacidade de segmentação por funções. A amostra baseia-se nas políticas de ética e transparência balizadas na plataforma, que os usuários assumem ao adentrarem na rede. A triangulação de métodos e a identificação de dados na rede LinkedIn sobre os respondentes permitiu uma melhor caracterização destes profissionais mitigando tais assimetrias.

Assim, o questionário deste estudo aborda as práticas que compõem o documento dos PGCG, difundidas nos quatro 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 principais:

- Primeira seção: contém três questões que identificam atributos dos respondentes.
- Segunda seção: contém oito questões que abordam o conhecimento e a importância atrelados aos princípios pelos profissionais da área.
- Terceira seção: traz perguntas específicas sobre as práticas recomendadas pela GCMA para aplicação dos PCGC. A seção possui sete subseções com respostas pela escala Likert. Justifica-se tal escala por considerar um número maior de variação de atitude quanto às proposições apresentadas, pois, 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 (Likert, 1932).

As questões de 1 a 3 identificaram as características dos respondentes e da empresa. Já as questões de 4 a 10 tratam da utilização dos PGCG. As perguntas de 1 a 10 são fechadas. A 11ª questão continha perguntas específicas sobre as práticas dos PGCG divididas em 6

subseções com possibilidades de respostas através da escala Likert de 5 pontos (nunca, raramente, ocasionalmente, frequentemente, muito frequentemente).

O questionário foi estruturado no *Google Forms*. 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.

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. A seguir tem-se uma síntese das variáveis adotadas no estudo, detalhando elementos, forma de coleta e autores base que fundamentam sua utilização (Quadro 3).

Quadro 3. Variáveis da pesquisa e lentes de análise

Variáveis	Descrição	Perguntas / Forma de coleta	Lentes teóricas
Atributos dos respondentes	Demografia e dados profissionais	1 e 2 (Múltipla escolha) 3 (Dissertativa)	Miranda (2010)
Importância dos PGCG	Relevância dos PGCG na prática contábil	4 (Escala de preferências) 5 (Dissertativa)	CGMA (2014), Lebedev (2019)
Conhecimento dos PGCG na ação contábil	Familiaridade com os PGCG	6 (Escala de preferências) 7 (Dicotômica, sim e não) 8 (Escala de preferências) 9 (Dicotômica, sim e não) 10 (Múltipla escolha) 11(Escala de preferências)	CGMA (2014)
Práticas contábeis gerenciais e adoção dos PGCG	Recomendações pela CGMA	12a, 12b, 12c, 12d, 12e, 12f, 12g (Escala de preferências)	CGMA (2014)
	Contabilidade gerencial e cultura da entidade		Borker (2016a, 2016b)
	Porte, setor da entidade e internacionalização		Oyewo (2017), Oyewo (2021)
	Engajamento sustentável da entidade		Bostan *et al.* (2019)
	Suporte tecnológico		Oyewo *et al.* (2020)
	Impactos dos *stakeholders* na prática gerencial		Oyewo *et al.* (2021)
	Prática na gestão de custos		Garcia *et al.* (2020)
Desempenho profissional e governança	Práticas contábeis, governança e desempenho organizacional		Araujo *et al.* (2019), CGMA (2014), Costa e Lucena (2021), Jorge *et al.* (2023), Marques (2018), Siegel e Sorensen (1999), Sousa *et al.*, 2019
Funções exercidas	Cargos e funções dentro da área contábil		Miranda (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores (2024).

- Na sequência pautado no percurso metodológico e em dadas variáveis, são apresentados os resultados e a discussão do estudo, às luzes teóricas apresentadas.

4. Resultados

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 apontaram que 22% dos respondentes são mulheres, enquanto os homens ocupam 78% das posições. Os dados seguem a 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 62,6% eram ocupados por homens. A nível global, apresenta-se estudo sobre igualdade de gênero, realizado pelo Fórum Econômico Mundial em 2022, mostrando que até o ano 2021 as mulheres ocupavam um terço dos cargos de liderança em empresas no mundo. Isso demonstra que a amostra utilizada fica um pouco atrás dos padrões brasileiros e globais sobre a ocupação por gênero em cargos gerenciais e de liderança.

Quanto ao grau de instrução, observa-se que a maioria dos respondentes possui curso de especialização/pós-graduação, totalizando, aproximadamente, 74% da amostra (48 pessoas), enquanto 15%, apenas graduação. É possível destacar que 11% dos entrevistados possuem o título de mestre. Estudo divulgado em 2019, conduzido pelo Centro de Gestão e Estudo Estratégicos (CGEE) entre 2009 a 2017 e supervisionado pelo Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovações (MCTI), destacou um aumento de pós-graduandos no Brasil e um crescimento na quantidade de mestres no mercado de trabalho. Os dados indicaram que mais de dois terços dos participantes possuíam especialização ou pós-graduação, corroborando as conclusões do estudo do CGEE e comprovando a presença de profissionais com maiores graus de instrução em atividade no Brasil.

Para identificação dos cargos ocupados pelos respondentes, estes foram questionados sobre qual posto eles ocupam na empresa em que trabalham atualmente e algumas variações na nomenclatura dos cargos foram obtidas. Porém, com as descrições semelhantes, foram classificados em dois grupos, a fim de consolidar esses ofícios. Na posição de *CFO* estão aqueles que se designaram como *CFO*, 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 (Caldeira *et al.*, 2022). Para isso, utilizou uma população de 626 *CFO*s que trabalhavam em empresas de capital aberto no país. Esse dado representa um número reduzido de profissionais quando relacionado ao número de empresas abertas no Brasil que operam no mercado de capitais na Brasil, Bolsa e Balcão (B3), totalizando 2.309 empresas, segundo dados da B3. Observa-se que, deste total, apenas 27% delas possuem o profissional denominado de *chief financial officer*, corroborando, assim, com o número de respondentes encontrados em menor número que ocupam essa função na amostra pesquisada.

Buscou-se identificar onde os respondentes estão localizados e o estudo levantou que o menor percentual de entrevistados está na região Centro-Oeste, com ausência de respondentes da região Norte. As regiões que mais apresentam respondentes representam juntas cerca de 78% do total da amostra. No Sudeste, o estado de São Paulo se sobressai, com 85% dos respondentes. No Nordeste, Pernambuco e Ceará se destacam, representando juntos 66% da amostra da região.

4.2 Princípios Globais de Contabilidade Gerencial

Após caracterizar a amostra, a pesquisa discorreu sobre o conhecimento dos profissionais em relação aos PGCG. A primeira pergunta trata da importância de instituir os PGCG aos profissionais. Os respondentes tinham de escolher entre muito importante, importante ou pouco importante. Na escolha da última opção, precisavam justificar (Tabela 1).

Tabela 1. Importância da instituição de princípios para a contabilidade gerencial

Problemática	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?	64,62%	30,77%	4,62%

Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

Os resultados mostram que 95% dos respondentes consideram importante ou muito importante a instituição de princípios como suporte à função da contabilidade gerencial. Porém, para 5% dos respondentes (três pesquisados identificados como 3, 37 e 39), os princípios possuem pouca importância no auxílio da atividade. Os que responderam que consideravam pouco importante correspondiam a 4,62% do total e precisaram justificar essa escolha. Dentre os relatos apresentados, o respondente 3 (*controller*/graduado) sinalizou sobre:

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.

O respondente 37 (*CFO*/mestre) esclareceu que a "*Contabilidade gerencial tem por objetivo auxiliar a gestão das organizações. Não há por que uma entidade externa normalizar e engessar a elaboração e análise de informações que a gestão da organização entender necessária.*". E o respondente 39 (*CFO/*pós-graduado) trouxe que "*A contabilidade atende a interesses específicos das empresas, geralmente contrária a determinadas normas e procedimentos, valendo a visão do gestor ou dono do negócio."*

O resultado mostra que a maioria dos profissionais reconhece a importância dos PGCG para orientar as atividades organizacionais, fornecendo as diretrizes necessárias na construção da informação e auxiliando na tomada de decisão e isso reforça os estudos de Feldmann *et al.* (2019), Atkinson *et al.* (2019) e Araújo et al. (2019) quanto a perfil decisório e competências profissionais necessárias. Porém, é possível observar, que alguns profissionais acreditam que a instituição de diretrizes e normas pode ir contra a visão do gestor, entendendo que esse processo engessa a elaboração de informações necessárias à entidade, e que o conhecimento obtido no exercício da função é suficiente para julgar e direcionar a tomada de decisão nas empresas.

O profissional da contabilidade, normalmente, demanda conhecimento prático acima do conceitual, e isso pode ser visto nas leis e normas que regularizam a função, que pouco abordam sobre a teoria e evidenciam a execução do tema discutido (El Hajj, 2016). Entretanto, a relevância da teoria contábil reforça a orientação profissional em questões complexas que demandam além do conhecimento empírico, rotineiramente vistas por *controllers*, contadores de custos, auditores independentes e pareceristas (Iudícibus *et al.*, 2022).

Para aprofundar a investigação sobre o conhecimento dos respondentes em relação aos PGCG, 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, apresentam-se os resultados expostos (Tabela 2).

Tabela 2. Conhecimento dos PGCG

Problemáticas	Muito	Pouco	Nenhum
Qual o seu conhecimento sobre Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?	69,23%	4,62%	26,15%
Qual a importância atrelada aos PGCG 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%

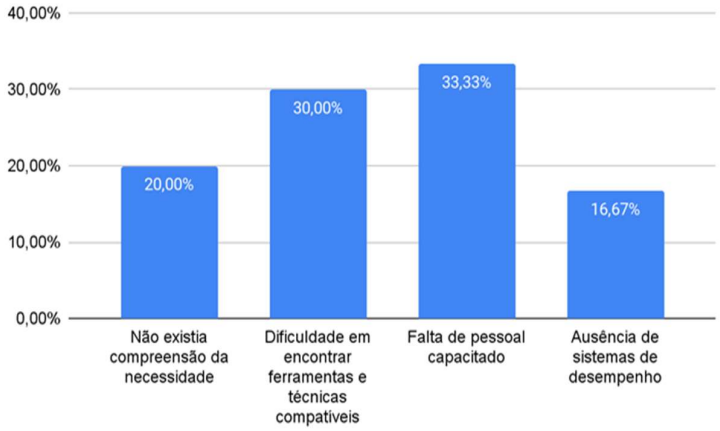
Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

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 seguem as práticas dos PGCG, 79% responderam "muito", indicando que acreditam que as informações são mais confiáveis, 9% responderam que existe pouco aumento da confiabilidade, e 12% responderam que não há aumento na confiabilidade da informação gerada. Esse resultado apresenta, aproximadamente, 10 pontos percentuais a mais quando comparamos a pergunta que fala sobre a importância dos princípios no dia a dia do profissional, mostrando que a credibilidade de informações obtidas com base nos princípios tende a ser maior até mesmo para os profissionais que atrelam pouca ou nenhuma importância à utilização desses princípios.

Quanto à implantação e às 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 com 65 respondentes, apenas 30 atendiam às determinações do filtro (Figura 2).

Figura 2. Dificuldades de implantação dos PGCG



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Evidenciou-se que 33% dos respondentes afirmaram que a falta de pessoal capacitado dificultou a implantação dos princípios nas rotinas (Figura 2). 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. O resultado corrobora com a pesquisa de Borker (2016b). O autor revela que, para os princípios alcançarem seus objetivos 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 os PGCG. Isso coincide com a necessidade de um perfil estratégico do contador sinalizado por Feldmann *et al.* (2019) e o suporte tecnológico discutido por Oyewo *et al*. (2020).

A falta de compreensão da necessidade dos PGCG foi a principal dificuldade de implantação para 20% da amostra. Outros 17% relataram a ausência de sistemas de desempenho como principal dificuldade. Isso reforça a governança, o envolvimento na prática e o foco no desempenho como descrito por Lebedev (2019), Siqueira e Lucena (2023) e Sousa *et al.* (2019).

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 3, que trata da aplicação na gestão de custos. Para as próximas tabelas, considere "MF" como muito frequente; "F", frequentemente; "R", raramente; "MR", muito raramente; e "N" como nunca.

Tabela 3. Aplicação da área de atuação na gestão de custos

Questões da gestão de custos	MF	F	R	MR	N
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)

Os resultados demonstram que as práticas voltadas à gestão de custos são utilizadas pelos profissionais com frequência ou regularidade (Tabela 3) e isso corrobora com os estudos de Garcia *et al.* (2020) que perceberam a aderência dos princípios no tocante à influência nos relatórios elaborados. 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 4. Aplicação da área de atuação na gestão financeira

Questões da gestão financeira	MF	F	R	MR	N
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)

Quanto a gestão financeira (Tabela 4), aproximadamente 47% do total afirmou utilizar as práticas recomendadas com frequência. Há um aumento no percentual dos que responderam "raramente" ao comparar com a Tabela 5. Aproximadamente 20% relataram que as práticas são

ocasionalmente utilizadas, e apenas um profissional respondeu que nunca utilizou uma dessas práticas. Assim, o percentual de aplicabilidade das práticas é de aproximadamente 100%.

Tabela 5. Aplicação da área de atuação no controle interno

Questões sobre controle interno	MF	F	R	MR	N
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 5, 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%. Por tratarem de controle e gestão de recursos e orçamento, as Tabelas 6 e 7 foram tratadas em conjunto.

Tabela 6. Aplicação da área de atuação no controle e gestão orçamentária

Questões sobre controle e gestão orçamentária	MF	F	R	MR	N
Gestores e equipes estão envolvidos nas atividades de planejamento e gestão orçamentária?	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 7. Aplicação da área de atuação na gestão de recursos

Questões sobre gestão de recursos	MF	F	R	MR	N
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)

As Tabelas 6 e 7 correspondem às áreas de controle e gestão orçamentária e gestão de recursos. Para as 4 proposições apresentadas, foi identificada uma aderência de 100% às práticas utilizadas pelos profissionais. Destaca-se que são áreas correlatas, e que se articulam. Porém, as proposições sobre controle e gestão orçamentária apresentam mais respostas, como "muito frequentemente" e "frequência regular", aproximadamente 6 pontos percentuais a mais.

Tabela 8. Aplicação da área de atuação na tesouraria e gestão de caixa

Questões na tesouraria e gestão de caixa	MF	F	R	MR	N
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 têm a maioria das respostas indicando "frequência regular," representando 48,46% dos participantes. Além disso, as proposições 1 e 2, que tratam dos princípios de comunicação e relevância, obtiveram uma aplicabilidade de 100%.

Tabela 9. Aplicação da área de atuação na avaliação de investimentos

Avaliação de Investimentos	MF	F	R	MR	N
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)

Na avaliação de investimentos, é notável uma aderência de 100%. Não houve nenhuma resposta na categoria "nunca". Todas as proposições foram atendidas pelos respondentes ao menos uma vez. Isso indica que as práticas recomendadas nessa área estão amplamente alinhadas com as práticas dos profissionais que responderam à pesquisa. Para uma análise geral e uma comparação mais abrangente entre as áreas, os dados foram resumidos na Tabela 10, que mostra os totais da aplicabilidade por área de atuação.

Tabela 10. Percentual de aplicação total por área de atuação

Áreas de atuação	MF	F	R	MR	N
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%
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%**

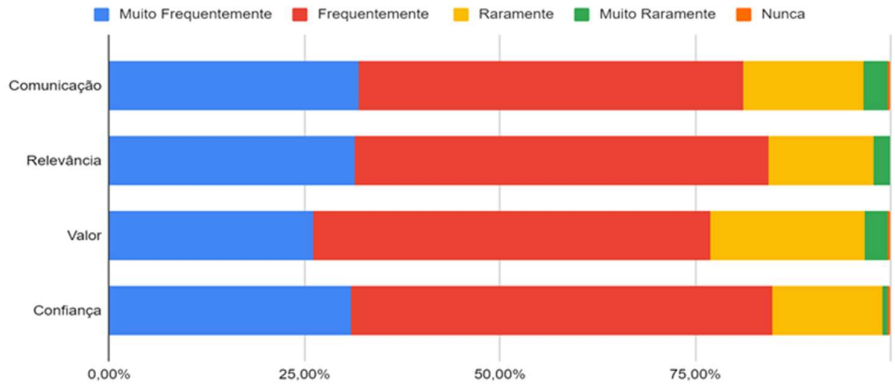
Fonte: Dados da Pesquisa (2023)

A observação da Tabela 10 aponta que as áreas de Controle e Orçamento, 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, o 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.

As áreas de Custos, Controle e Orçamento, Gestão de Recursos e Avaliação de Investimentos receberam percentual acumulado entre “muito frequentemente” e “raramente” de quase 100%, (Tabela 10) o que demonstra a preocupação dos gestores na alocação dos recursos e em sua eficácia. O alinhamento entre a estratégia e operações da empresa fornece o mapa para que a alocação de recursos seja feita de forma eficiente, realçando os estudos de Atkinson *et al.* (2019). Essa é a primeira preocupação dos gestores nas organizações.

Quando se observa o resultado daqueles que utilizam as práticas de forma contínua em sua rotina, o percentual alcança 30% da amostra (Figura 3).

Figura 3. Utilização das Práticas por Princípios



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

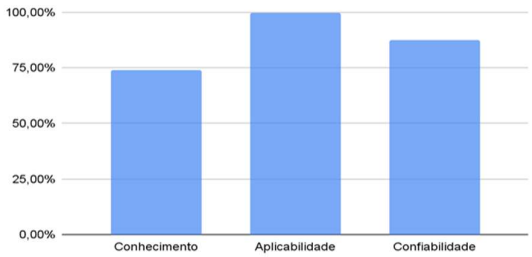
Para aqueles que já as utilizaram ao menos uma vez, esse percentual alcança 99,67% dos respondentes, o que mostra que todos os profissionais, em algum momento, já adotaram algumas das práticas recomendadas no exercício de sua função. Demonstrando um maior envolvimento dos profissionais ao aplicarem os PCGC, o que reflete os estudos de Marques (2018). Esse percentual também pode ser observado ao analisar os dados por média geral de utilização por princípios (Figura 3).

O princípio mais atendido pelos profissionais é o da relevância, que obteve 100% de aplicação prática (Figura 3). O CPC 00 retrata tal princípio como característica qualitativa fundamental para a elaboração de relatórios destinados a usuários externos (CPC, 2019). Os outros princípios possuem margem parecida com maior concentração na escolha "frequentemente". O princípio da confiança, recebeu copiosas respostas de "muito frequentemente" e "frequentemente". Esse princípio também é apontado como uma característica fundamental, mas refere-se à melhoria (CPC, 2019).

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. Quando estudou o nível de aceitabilidade dos PGCG por países, Borker (2016a) concluiu que os países que indicavam maior índice de aceitação eram aqueles que possuíam forte orientação aos IFRS.

A pesquisa revelou que, embora muitos desconheçam o documento que institui o PGCG, a maioria dos respondentes, ao serem apresentados às práticas recomendadas pelos princípios, relata já terem aplicado algumas dessas recomendações para auxiliar sua rotina. Além disso, outros sinalizaram que a informação gerada aumenta a confiabilidade. A Figura 4 compara aqueles que conhecem, aplicam e compartilham os PGCG importantes no processo.

Figura 4. Comparativo entre Conhecimento, Aplicabilidade e Confiabilidade



Fonte: Dados da pesquisa (2023).

Para o conhecimento dos 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". Assim, foi 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 haja conhecimento do documento que instituiu os princípios e das práticas para a contabilidade gerencial, existe a aplicação destas práticas, que corroboram com o 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, mas para os usuários internos. O que reforça o foco no desempenho, conforme apontado por Sousa *et al.* (2019) por meio de mecanismos de governança (Oyewo *et al*., 2021; Siqueira & Lucena, 2023).

5. Conclusão

O presente estudo buscou identificar o conhecimento dos contadores gerenciais sobre os PGCG. Utilizando uma abordagem quantitativa e procedimentos de levantamento, com objetivo descritivo, foram obtidos 65 retornos de profissionais atuantes como contadores gerenciais em diversas regiões do Brasil, exceto o Norte.

Os dados revelaram que 74% dos *controllers* e *CFOs* possuem algum conhecimento sobre os PGCG. Além disso, 75% dos participantes reconhecem a importância desses princípios para suas funções organizacionais, evidenciando que a maioria vê os princípios como

fundamentais para a elaboração de informações que auxiliam a tomada de decisão. Aproximadamente 88% dos respondentes concordaram que seguir as práticas recomendadas pelos PGCG aumenta a confiabilidade das informações geradas.

O estudo também examinou a aplicabilidade das práticas recomendadas, indicando que 99,67% dos respondentes já as utilizaram em suas funções, mesmo que um quarto da amostra não conheça formalmente os PGCG. Os dados sugerem que os PGCG são aplicados de maneira tácita, com base na experiência e observação, direcionando profissionais para boas práticas.

Entre as dificuldades de implementação dos PGCG, os participantes apontaram a falta de pessoal capacitado e de ferramentas técnicas compatíveis. Também relataram uma falta de compreensão sobre a necessidade dos princípios, o que impede sua implementação efetiva.

Foi identificado que há uma diferença entre o número de profissionais que conhecem o framework e aqueles que aplicam as recomendações ou consideram sua utilização importante. Embora nem todos os profissionais estejam cientes dos princípios, muitos já utilizam práticas recomendadas pela GCMA para melhorar a contabilidade gerencial, indicando que o conhecimento existente é parcialmente baseado na experiência prática.

O estudo reconhece as limitações, os vieses da amostragem por conveniência e a subjetividade na descrição de competências na rede LinkedIn. As informações da rede autodeclaradas, podem resultar em imprecisões nas descrições de funções exercidas ou outros atributos. A seleção não probabilística também pode limitar a generalização de resultados.

Ainda assim, o LinkedIn foi escolhido pela ampla acessibilidade a profissionais no trato do fenômeno estudado e pela capacidade de segmentação por funções. A amostra baseia-se nas políticas de ética e transparência balizadas na plataforma, que os usuários assumem ao adentrarem na rede. A triangulação de métodos e a identificação de dados na rede LinkedIn sobre os respondentes permitiu uma melhor caracterização destes profissionais mitigando tais assimetrias.

Embora não esgote as possibilidades de investigação sobre os PGCG, sugere-se para pesquisas futuras, incluir variáveis como porte e tipo da entidade, nível de internacionalização e tempo de experiência dos profissionais. É relevante analisar o perfil dos respondentes e não respondentes para entender o engajamento e suas predisposições.

Espera-se que os resultados estimulem novos estudos sobre o tema, considerando a dinâmica organizacional e a incorporação de outras áreas de atuação conforme sugerido pela CGMA (2014). Sua contribuição acadêmica é desvelada ao discutir dados empíricos sobre o

conhecimento e a aplicação dos PGCG, demonstrando que as práticas melhoram as informações contábeis gerenciais e o desenvolvimento de competências profissionais.

Por fim, para promover mudanças nesse cenário, é necessário que empresas e profissionais se atentem também às diretrizes de órgãos internacionais reguladores da profissão, dada a ausência nacional de uma instituição que desempenhe tal papel. Assim, o uso dos PGCG pode ser aprimorado, garantindo eficácia e resultados sustentáveis para as organizações.

6. Referências

Araujo, G. A., Carraro, W. H., Silva, F. M., & Souza, R. (2019). Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: Percepções de Docentes quanto à Relevância de sua Adoção. *Revista de Gestão, Sustentabilidade e Negócios [RGSN]*. 7 (1), 131-150. https://www.saofranciscodeassis.edu.br/rgsn/arquivos/RGSN13/artigos/RGSNv7n1jun2019.pdf

Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E.M., & Young, S. M. (2019). *Management Accounting: Information for Decision-Making and Strategy Execution.* Cambridge Business Publishers.

Borker, D. R. (2016a). Gauging the impact of country-specific values on the acceptability of global management accounting principles. *European Research Studies*, 19(1), 149-164. DOI: 10.35808/ersj/511

Borker, D. R. (2016b). Global management accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. *The Business & Management Review*, 7(3), 258-267. https://cberuk.com/cdn/conference_proceedings/conference_25407.pdf

Bostan, I., Bîrcă, A., Tabără, N., & Muntean Jemna, L. (2019). Analysis of the Relationships between Sustainable Management Control and Performance Appraisal System. *Postmodern Openings*, 10(4), 8-28. DOI: 10.18662/po/91

Caldeira, C., Brunieri, F., Schlesinger, F., Malfi, G. F., Alves, R., & Levin, R. (2022). August 10). *O Perfil do CFO no Brasil 2022.* Instituto de Educação de Pesquisas - INSPER. https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2022/08/Pesquisa-O-Perfil-do-CFO-no-Brasil-2022-V.Insper-Final.pdf

Chartered Global Management Accountant. (2014). Princípios globais de contabilidade gerencial: Contabilidade gerencial eficaz: Melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso. Nova York: AICPA; CIMA

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. (2020). *CPC00 (R2) Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.* http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf

Costa, I. L. S., & Lucena, W. G. L. (2021). Global Management Accounting Principles: Relationship between Management Practices and the Performance of Brazilian Companies. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 23(3), 503-518. DOI: 10.7819/rbgn.v.23i3.4112

Creswell, J. W., & Creswell, D. (2022). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches.* SAGE Publications.

El Hajj, Z. S. (2016). *Teoria da contabilidade I.* Fundação CECIERJ. https://canal.cecierj.edu.br/recurso/17378

Feldmann, P. R., Jacomossi, R. R., Barrichello, A., & Morano, R. S. (2019). 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 de Negócios,* 21(2), 195-212. DOI: 10.7819/rbgn.v21i2.3970

Fórum Econômico Mundial. (2022). *Índice Global de Diferença de Gênero 2022*. Genebra. https://www.weforum.org/reports/global-gender-gap-report-2022

Garcia, J. F., Jorge, F. S., Carraro, W. B. W. H., & Souza, A. R. L. (2020). Princípios Globais de Contabilidade Gerencial sob a perspectiva dos custos: Uma análise em organizações do terceiro setor. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 14(2), 51-66. DOI: 10.9771/rc-ufba.v14i2.35942.

Gil, A. C. (2019). *Métodos e técnicas de pesquisa social (*7th ed.). Editora Atlas.

Goodman, L.A. (1961). Snowball Sampling. *The Annals of Mathematical Statistics*, 32, 148-170.

Iudícibus, S., Silva, J. P., Niyama, J. K., & Beuren, I. M. (2022). Influência da teoria da contabilidade no objetivo do relatório financeiro de finalidade geral. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, *19*, 107-121. DOI:10.5007/2175-8069.2022.e79548

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001) Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-Based Management Perspective. *Journal of Accounting & Economics,* 32, 349-410. DOI: 10.1016/S0165-4101(01)00026-X

Jorge, F. S., Carraro, W. B. W. H., & Vendruscolo, M. I. (2023). Accountability no terceiro setor através da aplicação de práticas recomendadas pelos princípios globais de contabilidade gerencial. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, *28*(1), 133-148. DOI: 10.12979/rcmccuerj.v28i1.63300.

Lebedev, P. (2021). Management Accounting Maturity Levels Continuum Model: a Conceptual Framework. European Journal of Economics and Business Studies. 5(1), 24-36. DOI:10.26417/ejes.v5i1.p24-36.

Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. Archives of Psychology. 22(140), 44-53.

Manzato, A. J., & Santos, A. B. (2012). *A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa.* Departamento de Ciência de Computação e Estatística - IBILCE, UNESP. https://www.inf.ufsc.br/~vera.carmo/Ensino_2012_1/ELABORACAO_QUESTIONARIOS_PESQUISA_QUANTITATIVA.pdf.

Marques, C. J. (2018). *Práticas de contabilidade gerencial e os princípios da relevância e da confiança: um estudo de caso em uma empresa da região central do Paraná* [Dissertação de mestrado, Universidade Estadual de Maringá]. http://repositorio.uem.br:8080/jspui/handle/1/6197.

Miranda, C. S. (2011). *Ensino em contabilidade gerencial: uma análise comparativa de percepções de importância entre docentes e profissionais, utilizando as dimensões de atividades, artefatos e competências* [Tese de Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo]. DOI:10.11606/T.12.2011.tde-04032011-163936.

Nascimento, A. R., Junqueira, E., & Martins, G. A. (2010). Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. *Revista de Administração Contemporânea*, 14(6), 1113-1133. DOI:10.1590/S1415-65552010000700008.

Oyewo, B. (2017). Predictors of the Effectiveness of Management Accounting Function in Nigerian Firms. *Scientific Annals of Economics and Business*, 64(4), 487-512. DOI: 10.1515/saeb-2017-0026.

Oyewo B.M., Ajibolade S., & Obazee A. (2019). The influence of stakeholders on management accounting practice. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 9(4), 295–324. DOI: 10.1080/20430795.2019.1619336

Oyewo, B. M. (2020). Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (GMAP) approach. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 11(4), 1-35. DOI:10.1080/20430795.2020.1738141.

Oyewo, B., Tauringana, V., Omikunle, B.M. and Owoyele, O. (2022). The global management accounting principles (GMAP) and the relationship between organizational design elements. *Accounting Research Journal*, 35(5), 637-659. DOI:10.1108/ARJ-07-2020-0202.

Oyewo, B., Vo, X. V., & Akinsanmi, T. (2020). Strategy-related factors moderating the fit between management accounting practice sophistication and organisational effectiveness: the Global Management Accounting Principles (GMAP) perspective. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(2), 1-37. DOI:10.1080/02102412.2020.1774857.

Schmidt, P. (2002). *Controladoria: Agregando valor para a empresa.* Porto Alegre: Bookman. Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 6(23), 44-50.

Siegel, G., Sorensen, J. E. & Institute of Management Accountants. (1999). *Counting more counting less: transformations in the management accounting profession: the 1999 practice analysis of management accounting.* Institute of Management Accountants.

Siqueira, D. D., & Lucena, W. G. L. (2023). Fatores contingenciais organizacionais e individuais e práticas gerenciais: um estudo à luz dos princípios globais de contabilidade

gerencial. *Revista Catarinense Da Ciência Contábil*, *22*, e3364. DOI: 10.16930/2237-766220233364.

Sousa, T. L. S, Valero, I. C. F., & Lucena, W. G. L. (2019). *Princípios Globais de Contabilidade Gerencial: Um estudo nas companhias abertas no Brasil.* In XIII Congresso Anpcont. https://anpcont.org.br/pdf/2019_CCG362.pdf.

Storey, J. (2007). What is human resource management? In Storey, J. (Ed.), *Human Resource Management. A Critical Text.* (3rd. ed.). Thomson.

Zadorozhnyi, Z., Muravskyi, V., Semanyuk, V., & Humenna-Deriy, M. (2022). Global management accounting principles in the system of enterprise resource potential. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*, 3(44), 63–71. DOI:10.55643/fcaptp.3.44.2022.3765.