

Série Ensino, Aprendizagem e Tecnologias

# **Destques da Contabilidade Gerencial**

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Ariel Prates

Guilherme Albertão de Araújo

Filipe Martins da Silva



UNIVERSIDADE  
FEDERAL DO RIO  
GRANDE DO SUL

---

Reitor

**Rui Vicente Oppermann**

Vice-Reitora e Pró-Reitora  
de Coordenação Acadêmica

**Jane Fraga Tutikian**

---

EDITORA DA UFRGS

Diretor

**Alex Niche Teixeira**

Conselho Editorial

**Álvaro Roberto Crespo Merlo**

**Augusto Jaeger Jr.**

**Carlos Pérez Bergmann**

**José Vicente Tavares dos Santos**

**Marcelo Antonio Conterato**

**Marcia Ivana Lima e Silva**

**Maria Stephanou**

**Regina Zilberman**

**Tânia Denise Miskinis Salgado**

**Temístocles Cezar**

**Alex Niche Teixeira, presidente**

Série Ensino, Aprendizagem e Tecnologias

# **Destques da Contabilidade Gerencial**

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Ariel Prates

Guilherme Albertão de Araújo

Filipe Martins da Silva

© dos autores  
1ª edição: 2018

Direitos reservados desta edição:  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

Capa: Ely Petry  
Editoração eletrônica: Gustavo Demarchi  
Revisão: Equipe de Revisão da SEAD

### **Série Ensino, Aprendizagem e Tecnologias**

Coordenação: Laura Wunsch, Gabriela Trindade Perry, Tanara Forte Furtado e  
Marcello Ferreira



---

D476 Destques da contabilidade gerencial [recurso eletrônico] / Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro... [et al.] ; coordenado pelo SEAD/UFRGS. – dados eletrônicos. – Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2018.  
166 p. ; pdf

(Série Ensino, Aprendizagem e Tecnologias)

Inclui referências.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade gerencial. 3. Orçamento. 4. Economia. 5. Psicologia. I. Carraro, Wendy Beatriz Witt Haddad. II. Prates, Ariel. III. Araújo, Guilherme Albertão de. IV. Silva, Filipe Martins da. V. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Secretaria de Educação a Distância. VI. Série.

CDU 657.54

---

CIP-Brasil. Dados Internacionais de Catalogação na Publicação.  
(Jaqueline Trombin – Bibliotecária responsável CRB10/979)

ISBN 978-85-386-0404-4

# Sumário

## Capítulo 1

<b>A CONTABILIDADE GERENCIAL AGREGANDO SUCESSO NAS ORGANIZAÇÕES .....</b>	<b>9</b>
1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....	9
2. ANTES DE TUDO: O CONTROLE!.....	10
3. A ESSÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	12
4. PERFIL COMPORTAMENTAL DO CONTADOR GERENCIAL.....	14
5. CONTABILIDADE FINANCEIRA <i>VERSUS</i> CONTABILIDADE GERENCIAL.....	16
6. CONTABILIDADE GERENCIAL COMO ESTRATÉGIA INSTITUCIONAL.....	19
7. CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	21
8. ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....	24
UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO.....	26
REFERÊNCIAS.....	27

## Capítulo 2

<b>PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL .....</b>	<b>29</b>
1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....	30
2. ANTES DE TUDO, UMA PROVOCAÇÃO: POR QUE PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL?.....	30
3. PRINCÍPIOS E POSTULADOS DA CONTABILIDADE.....	32
3.1. INFLUÊNCIA: A COMUNICAÇÃO PROVÊ IDEIAS QUE INFLUENCIAM.....	36
3.2. RELEVÂNCIA: A INFORMAÇÃO É RELEVANTE.....	37
3.3. VALOR: O IMPACTO NO VALOR É ANALISADO.....	38
3.4. CONFIANÇA: GERENCIAMENTO DOS RECURSOS E RELAÇÕES (STEWARDSHIP) CONSTRÓI CONFIANÇA.....	39
4. MAXIMIZANDO A FUNÇÃO DO CONTADOR GERENCIAL.....	39
5. A GESTÃO DE DESEMPENHO EM UMA ORGANIZAÇÃO.....	43
6. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ÁREAS PRÁTICAS.....	45
UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO.....	59
REFERÊNCIAS.....	63

## Capítulo 3

<b>PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL .....</b>	<b>65</b>
1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....	65
ANTES DE TUDO, UMA PROVOCAÇÃO: VOCÊ SABE DIFERENCIAR E CLASSIFICAR AS PESQUISAS EM CONTABILIDADE	

GERENCIAL?.....	66
3. PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: <i>MAINSTREAM</i> VERSUS ABORDAGENS ALTERNATIVAS.....	66
8.1. CONTRIBUIÇÕES DE TEORIAS ORGANIZACIONAIS E SOCIAIS.....	66
8.2. TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....	67
8.3. TEORIA INSTITUCIONAL.....	70
4. EXPLORANDO PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	71
4.1. PESQUISA QUALITATIVA DE CAMPO EM CONTABILIDADE GERENCIAL: POSICIONAMENTO DE DADOS PARA CONTRIBUIR PARA TEORIA.....	72
4.2 PESQUISA DOCUMENTAL EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	75
4.3 PESQUISA EXPERIMENTAL EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	78
4.4 PESQUISA DE CAMPO QUANTITATIVA EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	81
4.5 MODELAGEM ANALÍTICA EM PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	82
4.6 PESQUISAS <i>SURVEY</i> EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....	84
REFERÊNCIAS.....	87

#### Capítulo 4

<b>CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES.....</b>	<b>89</b>
1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....	89
2. ANTES DE TUDO, UMA PROVOCÇÃO: O CONTADOR GERENCIAL PRECISA CONHECER A FUNDO A MISSÃO, O MODELO DE GESTÃO E A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL?.....	90
3. A CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UMA REALIDADE NECESSÁRIA.....	90
3.1. PERFIL DO CONTADOR GERENCIAL ESTRATÉGICO.....	93
4. ANÁLISE DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES.....	94
4.1. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	96
4.2. CUSTO VOLUME-LUCRO.....	99
4.3. GESTÃO DE CUSTOS NA PRÁTICA.....	100
5. QUAL É A MISSÃO, QUAL É O MODELO, QUAL É A ESTRATÉGIA? PERGUNTE AO CONTADOR GERENCIAL!.....	103
5.1. MISSÃO E MODELO DE GESTÃO.....	103
5.2. PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	103
6. AVALIANDO A ESTRATÉGIA POR MEIO DO <i>BALANCED SCORECARD</i> .....	105
6.1. AS PERSPECTIVAS DO <i>BALANCED SCORECARD</i> .....	108
6.2. <i>BALANCED SCORECARD</i> E O MAPA ESTRATÉGICO.....	110
6.3. UM CASO PRÁTICO DE APLICAÇÃO DO <i>BALANCED SCORECARD</i> .....	114
7. AVALIANDO A ESTRATÉGIA POR MEIO DO <i>PERFORMANCE PRISM</i> .....	116
7.1. AS FACES DO <i>PERFORMANCE PRISM</i> .....	118
7.2. <i>PERFORMANCE PRISM</i> NA PRÁTICA.....	120

<b>8. ABORDAGEM COMPARATIVA DO <i>BALANCED SCORECARD</i> VERSUS <i>PERFORMANCE PRISM</i>.....</b>	<b>122</b>
<b>9. ORÇAMENTO: PLANEJAMENTO E CONTROLE.....</b>	<b>124</b>
<b>9.1. PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>125</b>
<b>9.2. ETAPAS DO PROCESSO ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>126</b>
<b>9.2.1. ETAPA DE PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>126</b>
<b>9.2.2. ETAPA DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO.....</b>	<b>127</b>
<b>9.2.3. ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA.....</b>	<b>127</b>
<b>UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO.....</b>	<b>129</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>133</b>

## Capítulo 5

<b>ECONOMIA E CONTABILIDADE GERENCIAL .....</b>	<b>135</b>
<b>1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....</b>	<b>136</b>
<b>2. ANTES DE TUDO: UMA PROVOCAÇÃO!.....</b>	<b>136</b>
<b>3. ECONOMIA E CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>137</b>
<b>4. GLOBALIZAÇÃO E AVANÇOS TECNOLÓGICOS SOB A ÓTICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>139</b>
<b>5. CONTABILIDADE GERENCIAL EM ECONOMIAS GLOBALIZADAS.....</b>	<b>141</b>
<b>6. TEORIA DA AGÊNCIA E A CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>143</b>
<b>7. USO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO CONTEXTO DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA.....</b>	<b>148</b>
<b>UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO.....</b>	<b>149</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>151</b>

## Capítulo 6

<b>PSICOLOGIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL .....</b>	<b>153</b>
<b>OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM.....</b>	<b>153</b>
<b>1. PSICOLOGIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>154</b>
<b>1.1. HISTÓRIA DA PSICOLOGIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>154</b>
<b>1.2. ESTUDOS RELACIONANDO PSICOLOGIA E CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>155</b>
<b>1.3. PESQUISAS DE PSICOLOGIA BASEADAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL.....</b>	<b>156</b>
<b>2. COMPORTAMENTO HUMANO NO SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLE.....</b>	<b>158</b>
<b>2.1. SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLE COMO INSTRUMENTO DE MEDIÇÃO E INCENTIVO DO COMPORTAMENTO HUMANO.....</b>	<b>160</b>
<b>2.2. SISTEMA DE INCENTIVO E RECOMPENSA: FINANCEIRAS E NÃO FINANCEIRAS:.....</b>	<b>161</b>
<b>2.3. COMPORTAMENTO ÉTICO NO SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLE.....</b>	<b>161</b>

2.3.1. CONFLITOS ÉTICOS INDIVIDUAIS <i>VERSUS</i> ORGANIZACIONAIS.....	162
2.3.2. COMPORTAMENTO DISFUNCIONAL.....	163
2.3.3. GESTÃO DA MUDANÇA COMPORTAMENTAL.....	163
QUESTÕES PARA FIXAÇÃO:.....	164
REFERÊNCIAS.....	164

# A contabilidade gerencial agregando sucesso nas organizações

*“Sucesso não é um sonho, é uma decisão.”*

*“O que não é medido não é gerenciado.”*

## 1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você compreenda:

- O que é Contabilidade Gerencial, sua função e relação com outras áreas;



- A importância da Contabilidade Gerencial para a tomada de decisão e criação de valor nas organizações;

- A Contabilidade Gerencial como aspecto social, institucional e fonte geradora de informações financeiras e não financeiras para os *stakeholders*;

- A evolução da Contabilidade Gerencial e seus estágios evolutivos;

- Quais decisões afetam o comportamento das pessoas dentro das organizações;

- Situações em que a Contabilidade Gerencial deve atuar;

- Aplicações práticas da Contabilidade Gerencial em organizações.

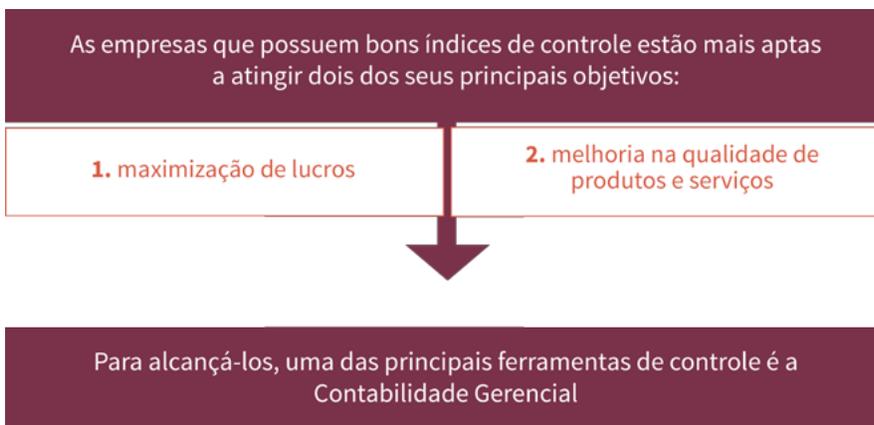
Fonte: <<https://br.pinterest.com/pin/703756167251150/>>.

Acesso em: 29 ago. 2017.

## 2. ANTES DE TUDO: O CONTROLE!

Sim, antes de mais nada, é preciso compreender o que é **controle**. Podemos descrevê-lo como uma função de gestão que garante às organizações um bom desempenho, projetado para ajudar a organização a adaptar-se ao ambiente no qual está inserida e a entregar os resultados projetados pelos gestores.

O termo controle, frequentemente utilizado na literatura gerencial, aponta para uma medição de desempenho da organização; e, sendo considerado a maior função do gerenciamento, pode ser utilizado de diferentes formas, variando de processos simples a complexos.



O controle está tão intimamente ligado à Contabilidade Gerencial, aos Sistemas de Informações Gerenciais e à Controladoria, que é abundante o seu uso nas pesquisas dessas áreas.

**A Contabilidade Gerencial é utilizada para acompanhar: orçamentos, processos, resultados, diagnósticos, verificação de sistemas confiáveis, *feedback* (retorno) e *feedforward* (projeção).**

Diante dessas diversas abordagens, o controle gerencial auxilia no crescimento organizacional, e, independente do propósito, sua aplicação depende de dois fatores contextuais:

= > conhecimento sobre os objetivos a serem alcançados; e

= > habilidade para medir e entender os resultados obtidos.

Controles internos é a designação dada aos controles relativos à prevenção ou detecção de erros e irregularidades. Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*, representam um processo para promover garantias razoáveis na realização dos objetivos de acordo com a eficácia e eficiência das operações, fidedignidade da informação financeira e cumprimento das leis e regulamentos.

Originalmente, essa definição foi elaborada por auditores (por isso a semelhança com o objetivo da auditoria) nos Estados Unidos, mas foi ampliada com as percepções dos gestores das organizações.

Há três sistemas de controles com diferentes abordagens, dependendo do seu propósito:

- o controle orçamentário;
- o *Balanced Scorecard (BSC)*; e
- o valor econômico agregado.

Esses sistemas de controle são bastante utilizados em pesquisas e casos práticos.

**Imagine a seguinte situação:** algumas empresas no setor de varejo no Brasil oferecem serviços *online* aos seus clientes, como: cadastro, emissão de cartão de crédito, compras, trocas, consulta de faturas, de promoções, comunicações, entre outros. Agora, imagine-se dono de uma dessas empresas e que ainda não tenha disponibilizado tais funcionalidades a seus clientes, tendo que lidar com estas perguntas:

- Quanto custa implantar esse serviço?
- Quanto custa a manutenção desse serviço?
- Quantos clientes estou perdendo por não fornecer esse serviço?
- Quantos clientes ganharei fornecendo esse serviço?
- Como o custo da implantação desse serviço afetará meus lucros?
- Posso perder espaço no mercado por não disponibilizar esse serviço?

As respostas a essas questões estão na **Contabilidade Gerencial**.

### 3. A ESSÊNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Toda organização possui uma área da Contabilidade responsável por suas informações. Contudo, em muitas dessas organizações, há a preocupação básica de apurar tributos e atender às obrigações exigidas pelo Fisco. Pela Contabilidade, é possível extrair informações sobre a situação econômico-financeira da empresa, possibilitando a melhora do desempenho organizacional. Nesse contexto, tem-se a origem de uma ramificação da Contabilidade, denominada Contabilidade Gerencial.

A Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivos:

- Auxiliar a gestão com importantes informações, ajudando-a no processo de tomada de decisão, alocação de recursos, revisão do posicionamento estratégico, cálculos de custos e verificação da satisfação dos clientes.
- Fornecer, para os mais diversos usuários, internos e externos, informações para a tomada de decisão, devendo ser útil aos propósitos que cada usuário busca atingir.

Essas informações podem ser tanto de cunho financeiro como não financeiro.

#### **Informações Financeiras**

- Custo de produção
- Custo de execução do serviço
- Relatório de despesas dos departamentos
- Custo de performance
- Custo dos processos de produção

#### **Informações Não Financeiras**

- Satisfação do cliente
- Fidelidade do cliente
- Processo de qualidade
- Inovação
- Motivação dos colaboradores

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2012).

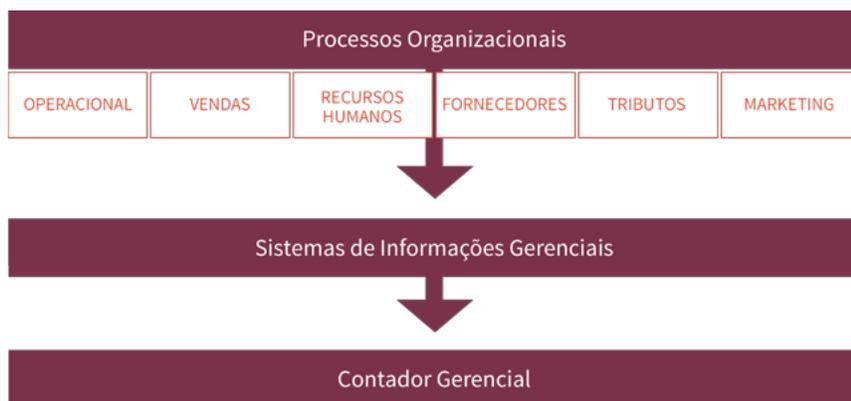
As medidas de resultado podem variar de acordo com sua natureza: financeiras ou não financeiras. Enquanto as primeiras, chamadas de *lagging indicators*, se preocupam com o resultado, as últimas, chamadas de *leading indicators*, se preocupam com as causas desse resultado. É como uma relação de causa e efeito.



Fonte: Adaptado de Ching (2006).

Dependendo do nível organizacional, a informação gerencial contábil pode variar quanto à classificação de sua natureza. Costumeiramente, quanto mais alto o nível das operações, há um nível de frequência de informações menor, e a natureza das informações é mais econômica e financeira. Já em um nível operacional, é comum que a informação produzida tenha por objetivo controlar e melhorar as operações, tendo um fluxo informacional mais frequente e baseando-se em informações físicas, visto que se pode ter como base o inventário.

Os Sistemas de Informações Gerenciais da organização são fundamentais, pois é por eles que se torna possível coletar e processar os dados a fim de que o Contador Gerencial, pelos seus conhecimentos matemáticos e estatísticos e pela sua técnica de planejamento, os transforme em informações úteis para a organização.



Para que esse fluxo funcione, deve haver uma integração das informações de todos os departamentos/áreas da empresa. Contudo, quem mais presta informações relevantes para o Contador Gerencial é a área de Contabilidade de Custos, pois fornece dados para a formação de preços, estabelecimento de padrões, orçamentos e provisões, que são utilizados na tomada de decisão.

## 4. PERFIL COMPORTAMENTAL DO CONTADOR GERENCIAL

Sendo a Contabilidade Gerencial a área da Contabilidade focada em auxiliar o processo de tomada de decisão, é importante estudar o perfil comportamental de quem toma a decisão e também de quem é impactado por ela, dentro e fora das organizações. Veremos, a seguir, que o profissional contábil que atua como Contador Gerencial precisa desenvolver características peculiares ao cargo.

Funcionários de todos os níveis, clientes, fornecedores e investidores reagem de maneira diferente diante de um mesmo acontecimento. Ter habilidade de identificar essas diferenças comportamentais é fundamental para o sucesso da implantação de uma estratégia e para seus desdobramentos operacionais.

O Contador Gerencial deve desenvolver uma mentalidade voltada ao gerenciamento e possuir habilidades específicas para atuar nessa área. Das diversas habilidades necessárias ao Contador Gerencial, a mais importante é saber tratar adequadamente as informações operacionais e não operacionais, fornecendo informações úteis, fidedignas e tempestivas aos gestores responsáveis pela tomada de decisões. Uma deficiência que se encontra na Contabilidade Gerencial é a necessidade de expandi-la, visto que muitas vezes ela se preocupa apenas com os custos da empresa e não com todo o conjunto de informações.

Não se pretende estabelecer uma hierarquia a fim de saber a quem a Contabilidade Gerencial deve ser subordinada, pois se acredita que ela não é uma simples área na empresa, e, sim, que deve ser suprida por todas as áreas e, em troca, trazer informações sistêmicas importantes.

A entidade realiza, sequencialmente, diversos processos a fim de agregar valor a seu serviço e/ou produto. A Contabilidade Gerencial atua paralelamente junto nessa “cadeia de valor”, pois está, indiretamente, auxiliando a empresa no cumprimento do seu propósito.

Para atingir os objetivos, é importante que a empresa desenvolva e implemente uma estratégia, envolvendo a tomada de decisão: o que fazer e o que não fazer. No seu nível mais alto, envolve a escolha dessa estratégia conforme os recursos disponíveis e os objetivos a serem atingidos para seu posicionamento estratégico.

Uma vez posta em prática, é necessário que a Contabilidade Gerencial colete o *feedback* de toda a implantação da estratégia, analisando o que está

funcionando bem e o que não está. Esse processo todo pode ser resumido no ciclo PDCA, *plan-do-check-act*. Outra forma de resumi-lo foi elaborada por Fayol (1916): planejar, organizar, coordenar e controlar.

Esses ciclos, junto com uma boa estratégia, auxiliam o Contador Gerencial a obter informações sobre algumas questões importantes:

- Se a empresa está vendendo mais, por que o lucro não evoluiu?
- Por que não se vende bem nesta região?
- Qual o impacto, no lucro, ao se retirar um produto altamente custoso para a empresa?

O Quadro de Informações Contábeis Gerenciais, originalmente o *Managerial Accounting Information Framework (MAIF)*, serve como uma fonte simples de gerenciamento que pode ser usada para:

- Melhorar os processos de gestão: ciclo PDCA, orçamento e melhoria de desempenho;
- Promover processos de negócios que impactem receitas e/ou custos.

Os diversos usuários (clientes, fornecedores, gestores) possuem necessidades informacionais diferentes, focadas em objetivos próprios que, em algumas situações, chegam a ser conflitantes.

---

Suponhamos que um analista de crédito que avalia uma demonstração contábil de uma determinada empresa esteja interessado em descobrir a real capacidade de pagamento dessa empresa.

---

---

O analista irá verificar a estrutura de capital, o nível de endividamento e a capacidade de geração de caixa dessa empresa para que possa emprestar a quantia necessária e garantir um bônus pela liberação de crédito.

---

O diretor financeiro da empresa que está solicitando o empréstimo possui uma meta para permanecer em determinado nível de endividamento, pois, alcançada esta meta, ele recebe uma remuneração variável bastante considerável. Logo, a tomada de empréstimo pode colocar a sua remuneração variável em risco.

Assim, podemos perceber que, em algumas situações, há usuários da informação contábil com objetivos completamente diferentes.

De um lado, temos o analista de crédito da instituição financeira querendo liberar o recurso financeiro a fim de garantir o seu bônus; do outro lado temos o diretor financeiro que se vê em situação delicada caso este empréstimo ocorra, visto que poderá perder sua remuneração variável.

O caso ilustrado procurou elucidar os desafios da Contabilidade quanto à capacidade de gerar informações para os mais diversos usuários. Assim, também vemos diferenças entre os enfoques que são dados à Contabilidade.

Podemos dizer que a Contabilidade possui dois enfoques: Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial.

## **5. CONTABILIDADE FINANCEIRA *VERSUS* CONTABILIDADE GERENCIAL**

É preciso compreender a diferença entre elas, pois cada uma possui atributos específicos.

A Contabilidade trata do reconhecimento, da mensuração e da evidência dos fatos econômicos da empresa. Eis a grande diferença das duas áreas: a Contabilidade Financeira é utilizada pela empresa para prestar informações a usuários externos; a Contabilidade Gerencial serve para descrever essas ações dentro da organização a fim de auxiliar a empresa.

A Contabilidade Financeira prepara e divulga as informações econômicas e financeiras para os usuários externos, entre eles acionistas, credores, órgãos reguladores e entidades governamentais.

Vista sob esse enfoque, a Contabilidade está condicionada a regras e padrões para sua elaboração. Como exemplo, podemos citar o conjunto de demonstrações financeiras exigidas às empresas que possuem suas ações negociadas em bolsa de valores (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração do Fluxo de Caixa etc.).

Ao longo dos anos, a Contabilidade Financeira passou a ser utilizada como instrumento de controle por investidores estrangeiros que precisavam obter informações das atividades empresariais em outro território, a fim de garantir o retorno do investimento realizado. O ente tributário também percebeu a utilidade das informações contábeis como instrumento para o recolhimento de tributos.

Nesse enfoque, ainda se faz presente uma forte regulação quanto à forma de apresentação, a fim de atender a padrões exigidos por seus usuários externos. No Brasil, a Contabilidade Financeira é influenciada por órgãos como a Receita Federal do Brasil (RFB), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), dentre outros.

Assemelha-se à Contabilidade Gerencial quanto à utilização de informações financeiras e quantitativas que resultam no cálculo dos custos, por exemplo. Contudo, há uma importante diferença das duas áreas: a Contabilidade Gerencial gera outras informações, que não são apenas quantitativas, como, por exemplo, a mensuração da satisfação dos clientes e o percentual médio de rotatividade do pessoal da produção quando da elaboração do orçamento de mão de obra. Diferente da Contabilidade Financeira, que se atém apenas a dados quantitativos, a Contabilidade Gerencial está também intimamente ligada à situação da empresa em dados não financeiros. Essas informações incluem, além da mensuração da satisfação dos clientes, o *feedforward* do desempenho, de uma forma prospectiva. Ressalta-se que a Contabilidade Gerencial tem por foco a geração de informações úteis para a tomada de decisão pelos usuários internos. Quanto a esses usuários, destacam-se os diretores, gerentes e administradores em geral que possuam interesse em obter informação que seja capaz de influenciar na tomada de decisão para a organização.

Por vezes, a Contabilidade Gerencial utiliza-se de dados extraídos da Contabilidade Financeira e os adapta conforme a necessidade, ou, ainda, prepara informações específicas coletando dados das mais diversas fontes.

O Quadro 1 estabelece algumas diferenças básicas entre as duas áreas.

### Quadro 1: Diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial

DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE FINANCEIRA E A CONTABILIDADE GERENCIAL	
<p><b>Contabilidade Financeira</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Apresenta o resultado de decisões e <b>transações passadas</b>;</li> <li>- É orientada para os <b>usuários externos</b>, como os investidores;</li> <li>- <b>É regulamentada</b> por leis e normas, que define o que deve ser apresentado nos relatórios.</li> </ul>	<p><b>Contabilidade Gerencial</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fornece <b>orientações para o futuro</b> da organização, através da análise de eventos passados;</li> <li>- É orientada para a tomada de decisão dos gestores, ou seja, <b>usuários internos</b>;</li> <li>- <b>Não é regulamentada</b> por leis e normas</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2012).

Um dos fatores que torna a Contabilidade Gerencial uma ferramenta importante da organização é que ela permite o monitoramento dos processos oriundos das tomadas de decisões e, com isso, ajusta esses processos durante sua execução, evitando assim, que equívocos sejam identificados ao final do processo.

#### QUAL PODE SER O FOCO DA CONTABILIDADE GERENCIAL?

*Uma empresa, durante o curso de suas atividades, possuía recursos que seriam utilizados para a organização e modernização do seu sistema de Contabilidade Gerencial. A partir de um trabalho de análise, foi possível identificar necessidades de aprimoramento nos seguintes aspectos:*

- 1. Identificação de informações sobre os custos diretos de entrega dos diferentes tipos de serviços ofertados aos clientes;*
- 2. Identificação do Custo das informações que são específicas para cada um dos clientes, em comparação à informação de custo médio derivado a partir de dados da Contabilidade Financeira;*

3. *Identificação do Custo para servir de informação, permitindo comparabilidade de custo pelo centro de telefonia e internet;*
4. *O custeio baseado em atividades para alocação dos custos indiretos às unidades consumidoras de recursos das linhas de serviços;*
5. *O custo da informação por tipo de cliente;*
6. *Geração de informações de custo total para efeitos de orçamentação e precificação; e*
7. *Geração de informações de custos pertinentes para a melhoria de processos e orçamento de capital.*

Fonte: Adaptado de Williams (2004).

## 6. CONTABILIDADE GERENCIAL COMO ESTRATÉGIA INSTITUCIONAL

Atualmente, a Contabilidade tem adotado um papel social e institucional, relacionados entre si, constituídos de relações sociais. Devido às empresas estarem em constantes mudanças, esse papel fica evidenciado ao analisar-se a ênfase da Contabilidade como tecnologia, pela sua capacidade ímpar de visibilidade e conversão; seu foco na linguagem e em significados inerentes (análise racional), indo além de informações computadorizadas; e pela mudança nas práticas de cálculos, geradora de diferentes produtos nos diversos níveis da empresa.

Dessas relações, é necessária a análise nos âmbitos em que a Contabilidade influencia e é influenciada por agentes internos, *stakeholders*, governo e clientes. Essa inter-relação se deve ao fato de a Ciência Contábil estar embasada em diversas áreas sociais e econômicas, sendo um conjunto de práticas que afeta o mundo, e que pode determinar as escolhas do negócio, bem como a forma como administramos, organizamos e gerenciamos atividades e processos da empresa.

A Contabilidade passou por grandes transformações e hoje é considerada como estratégia institucional e social. Sua preocupação com o contexto social e institucional surgiu a partir de outras ciências, não necessariamente ligadas à Contabilidade, tal qual a união da Sociologia com a Teoria Organizacional. Dessa forma, a Ciência Contábil ocupa um lugar de destaque no funcionamento das organizações modernas por ter se tornado um dos modelos de gerenciamento mais eficientes no âmbito organizacional e social.

A partir da perspectiva institucional, a Contabilidade passou a incorporar conceitos racionais em seu processo, pois ela deve se adaptar mediante as diferentes particularidades de cada ramo e de cada organização, tornando-se uma peça central na institucionalização de processos nas organizações modernas.

Os processos que as organizações executam tendem a apresentar características mais racionais, pois devem ser adaptados de acordo com o ambiente no qual a organização está inserida. Assim, profissionais que atuam nessas organizações são identificados como parte desse processo e, ao adotarem regras e procedimentos para a execução de suas atividades, há a importância de delegá-las aos demais profissionais.

### **CASO PRÁTICO: Contabilidade Gerencial aplicada no Banco do Brasil**

*Na década de 1990, o Banco do Brasil não possuía um modelo de gestão claramente definido, mas tinha noção da necessidade de reduzir custos para evitar novos resultados negativos. Sua diretoria promoveu um conjunto de ações, visando melhorar os seus resultados, entre elas: reestruturação de pessoal, reavaliação de clientes, levantamento da necessidade de investimentos para atualização tecnológica e estruturação do capital necessário para suportar os ativos e seus respectivos riscos.*

*Os principais fatores que motivaram a mudança na Contabilidade Gerencial do banco foram:*

- *Ambiente empresarial mais competitivo a partir da década de 90;*
- *Redução do processo inflacionário da economia brasileira a partir da instalação do Plano Real;*
- *Significativos prejuízos do Banco do Brasil nos anos 1995 e 1996.*

*Diante do novo cenário apresentado na época, a administração do banco implementou um profundo processo de mudança organizacional. Os instrumentos de gestão e em particular a Contabilidade Gerencial demonstraram estar completamente desalinhados em relação ao novo modelo de gestão adotado pelo banco. Após a implantação da Contabilidade Gerencial, ocorreram mudanças significativas, devido às seguintes ações:*

- *Adoção de custeio direto e margem de contribuição em substituição ao custeio por absorção;*
- *Ênfase na gestão baseada em resultados econômicos em substituição à gestão baseada em custos e volumes;*
- *Implementação de centros de resultados em substituição a centros de custos;*
- *Implementação do conceito de preços de transferência.*

*A significativa intensidade dessas mudanças foi tanta, que colocava em risco a eficácia do processo de institucionalização dos novos conceitos. Os novos conceitos foram traduzidos em regras e rotinas da organização, materializadas na forma de manuais de procedimentos e sistemas de informações corporativos.*

*Já pelo foco da teoria institucional, as mudanças nos processos ocorreram quando:*

- *Os novos conceitos introduzidos começam a fazer parte dos hábitos das pessoas, das rotinas e regras da organização;*
- *Quando as novas instituições dão significado ao grupo social em termos de avaliação de desempenho ou na forma de comunicação;*
- *Quando os novos conceitos são aceitos sem questionamento (taken for granted);*
- *As instituições são materializadas na forma de artefatos concretos na organização.*

Fonte: Adaptado de Pereira e Guerreiro (2005).

A noção da Contabilidade como parte institucionalizada e racionalizada em uma estrutura organizacional contribuiu para o crescimento de pesquisas na área, colaborando para reforçar e elaborar as mudanças que já vinham ocorrendo na Contabilidade que tinha como foco as organizações.

## **7. CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

A Contabilidade Gerencial surgiu no século 19 a partir da revolução industrial, quando as indústrias têxtil, militar e ferroviária passaram a utilizar infor-

mações para gerenciar seus negócios com o objetivo de controlar as atividades e melhorar a eficiência operacional. Com o passar dos anos e com o aumento da competitividade, a Contabilidade Gerencial foi se adaptando para prover os gestores com informações necessárias para a continuidade dos negócios.

A Contabilidade Gerencial foi (e ainda é) fortemente influenciada pela escola americana e pelo desenvolvimento do ambiente corporativo, principalmente das grandes indústrias. Porém, em seu processo de desenvolvimento, enfrentou uma forte crise nos anos 80, motivada pelo fato de que a Contabilidade Gerencial não conseguia atender às demandas informacionais necessárias, estando aquém das expectativas dos tomadores de decisão.

Johnson e Kaplan, em 1987, publicaram *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, considerada uma obra de grande impacto e importância para a Contabilidade Gerencial, capaz de estimular profissionais e estudiosos a repensar sobre como ela poderia auxiliar na tomada de decisão. Dessa obra, surgiram novidades como o custeio por atividades e o *Balance Scorecard*.

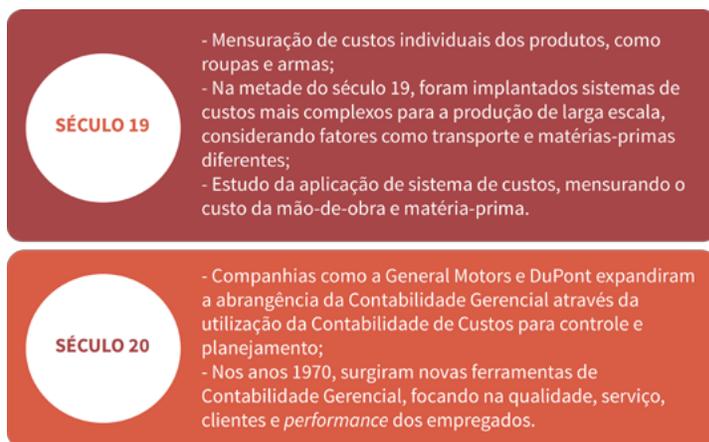
Durante o período em que a Contabilidade Gerencial estava em xeque, a Tecnologia da Informação (TI) deu grandes contribuições para que a fase de estagnação da Contabilidade Gerencial pudesse ser superada. De fato, nos dias de hoje, é praticamente impossível imaginar uma organização que não faça uso das ferramentas de TI para planejar, executar, controlar e avaliar suas atividades, sendo os Sistemas de Informação Gerencial (SIG) importantes aliados nessa gestão. Destacam-se o *Business Intelligence* (BI) e o *Data Warehouse* (DW) como ferramentas passíveis de disponibilizar informações em tempo útil sobre o passado, presente e ainda capazes de projetar o futuro, dadas as premissas adotadas pelas organizações.

Inicialmente, os sistemas de Contabilidade Gerencial foram desenvolvidos por engenheiros industriais, e, devido aos seus conhecimentos operacionais, foi possível identificar a utilização dos recursos em cada uma das fases do processo produtivo e, com isso, controlá-los.

Entretanto, o foco era o fornecimento de informações para o planejamento e controle da produtividade e eficiência dos processos internos operacionais, surgindo uma interligação da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial com a Engenharia de Produção. Porém, não existia nenhuma associação dos custos com as receitas.

Com o tempo, os custos calculados pela Contabilidade Gerencial começaram a ser utilizados na área estratégica, como formação de preços e análise de investimentos. Outros fatores forneciam dados relevantes sobre o processo, utilizando-se de informações financeiras e não financeiras, todas relevantes para a gestão dos custos e otimização de processos e recursos.

Na ilustração a seguir, é possível identificar a evolução histórica da Contabilidade Gerencial, bem como seus objetivos nas diferentes épocas:



Fonte: Adaptado de Atkinson et al. (2012).

Ainda nos anos de 1980, a Contabilidade Gerencial era considerada como *staff* da empresa, atuando como apoio para a Contabilidade de Custos, elaboração de orçamentos e padronização de relatórios. Esse processo se manteve praticamente inalterado até 1999, quando a Contabilidade Gerencial passou a ser considerada como um órgão provedor de informações, auxiliando na tomada de decisão.

Em meados da década de 1990, verificou-se a necessidade de um novo rumo no desenvolvimento de estratégias, não somente com enfoque no controle, no planejamento e na redução das perdas, mas também visando agregar valor ao produto da empresa. Para atender a essa demanda, a Contabilidade Gerencial criou novas ferramentas, como o *Balanced Scorecard*, que tem por objetivo demonstrar indicadores do sucesso econômico da empresa. No Capítulo 4, vamos explorar mais sobre o BSC.

## 8. ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

O *Institute of Management Accountants* (IMA) publicou, em 1989 (e revisou em 1998), os estágios pelos quais a Contabilidade Gerencial passou ao longo de sua existência. O documento apresenta a Contabilidade Gerencial sob quatro etapas que foram evoluindo à medida que as necessidades de informações se alteravam.

Dentre as etapas, Soutes e De Zen (2005) propuseram enfoques de Contabilidade Gerencial que se enquadram em cada etapa, como ilustra a Tabela 1:

**Tabela 1: Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial**

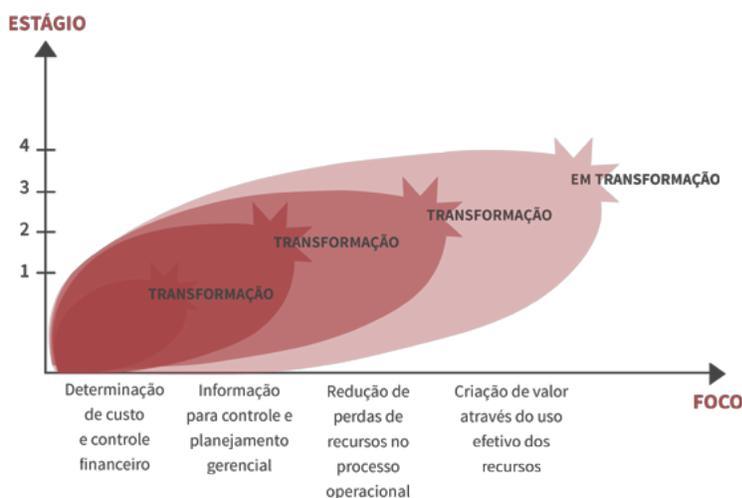
Estágio	Período	Denominação	Características	Enfoque
1º	Anterior à década de 1950	Determinação de custos e controle financeiro.	Foco na determinação dos custos e controle financeiro.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custeio por Absorção</li> <li>• Custeio Variável</li> <li>• Controle Financeiro e Operacional</li> <li>• Orçamento Anual</li> </ul>
2º	Entre 1950 e 1965	Informação para planejamento e controle gerencial.	Foco na geração de informações para controle e planejamento gerencial.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Custo Padrão</li> <li>• Custo Baseado em Atividades (ABC)</li> <li>• Métodos de Custeamento RKW</li> <li>• Orçamento de Capital</li> <li>• Descentralização</li> </ul>
3º	Entre 1965 e 1985	Redução de perdas de recursos em processos organizacionais.	Preocupação com a redução de custos durante o processo operacional.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gestão Baseada em Atividades (ABC)</li> <li>• Centros de Responsabilidade</li> <li>• Preço de Transferência</li> <li>• Custo Meta</li> <li>• Métodos de Custeio Kaizen</li> <li>• Custeio do Ciclo de Vida</li> </ul>
4º	A partir de 1985	Criação de valor através do uso efetivo dos recursos.	Demonstra a preocupação com a criação de valor por meio do uso eficiente dos recursos.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Planejamento Estratégico</li> <li>• Balanced Scorecard</li> <li>• Métodos de Avaliação de Desempenho: EVA e MVA</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Soutes e De Zen (2005).

Nesse processo evolutivo, a Contabilidade Gerencial passou a fazer parte das estratégias das organizações, auxiliando no Planejamento Estratégico, bem como nas demais etapas de operacionalização, controle e avaliação dos planos traçados.

Na Figura 1, é possível verificar os estágios apresentados pelo IMA, contemplando as quatro etapas. No Brasil, muitas empresas se dizem empenhadas em criar valor por meio do consumo dos recursos disponíveis, porém muitas delas não chegam ao terceiro estágio, limitando-se a mencionar e controlar os recursos utilizados.

**Figura 1: Foco dos estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial**



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

Grande parte das empresas brasileiras atende aos requisitos do primeiro e segundo estágios. Contudo, esse número vai caindo conforme se expandem o papel e as funções da Contabilidade Gerencial. Portanto, grande parte das empresas não faz um Planejamento Estratégico, nem utiliza métodos de avaliação de desempenho ou BSC.

## UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO

Neste capítulo, abordamos o papel da Contabilidade como ciência social, com sua importância ante a sociedade e a própria organização. Apresentamos a Contabilidade Gerencial como ferramenta de auxílio à tomada de decisão, com suas semelhanças e, principalmente, diferenças quando comparada à Contabilidade Financeira. Como parte fundamental da área, interligou-se a Contabilidade Gerencial aos Sistemas de Informações Gerenciais, não esquecendo de seus objetivos principais: planejamento e controle.

### COM ESTE CAPÍTULO VOCÊ DEVERÁ SABER RESPONDER ÀS SEGUINTESS QUESTÕES:

1. *O que é Contabilidade Gerencial?*
2. *Quais são os principais objetivos da Contabilidade Gerencial?*
3. *Quais as diferenças entre Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial?*
4. *Quem são os principais usuários da Contabilidade Gerencial? De que forma a utilizam?*
5. *Como a Contabilidade Gerencial pode auxiliar a organização na definição, na execução, no controle e na avaliação da estratégia adotada?*
6. *De que maneira os sistemas de informações contribuem para a aplicação das técnicas de Contabilidade Gerencial nas empresas?*
7. *Por que o controle e o planejamento são tão importantes para a empresa?*

### APRENDENDO COM DESAFIOS

1. *Procure identificar ferramentas de controle e planejamento relacionando-as com a Contabilidade Gerencial em alguma organização. Caso não haja, sugira implementações e melhorias.*
2. *Pesquise e descreva em qual estágio evolutivo esta organização se encontra.*
3. *Explique por que os usuários internos possuem necessidades de informações diferentes das necessidades dos usuários externos.*
4. *Cite 3 informações não financeiras, mensuradas pela Contabilidade Gerencial, que podem impactar a tomada de decisões dos gestores.*
5. *Explique como as implicações comportamentais afetam e são afetadas com as decisões empresariais.*

## REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. *Management Accounting: information for decision making and strategy execution*. 6. ed. London: Pearson Education, 2012. cap. 1.
- CHING, Hong Yuh. *Contabilidade Gerencial: novas práticas contábeis para a gestão de negócios*. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006. E-Book.
- FAYOL, Henri. *Administração industrial e geral*. Tradução portuguesa de Irene de Bojano e Mário de Sousa. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1958. Original francês: *Administration industrielle et générale*. Paris: Dunod, 1916.
- HESFORD, James W. et al. Management Accounting: a bibliographic study. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 3-26.
- HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peter (Ed.). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 1994.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). *International Management Accounting practice statement: Management Accounting concepts*. New York: IFAC, 1998.
- ITTNER, Christopher D.; LARCKER, David F. Assessing empirical research in Managerial Accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, v. 32, n. 1-3, p. 349-410, Dec. 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MERCHANT, Kenneth A.; OTLEY, David T. A review of the literature on control and accountability. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 2, p. 785-802.
- PEREIRA, Carlos Alberto; GUERREIRO, Reinaldo. Avaliação do processo de mudança da Contabilidade Gerencial sob o enfoque da Teoria Institucional: o caso do Banco do Brasil. In: ENANPAD, 29., 2005, Brasília. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2005-ficb-1143.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2017.
- PORTER, Michael E. *The competitive advantage: creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press, 1985.
- SOUTES, Dione Oleszczuk; DE ZEN, Maria José de C.M. Estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/anais/artigos52005/351.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2017.
- WILLIAMS, Steve. Delivering strategic business value: Business Intelligence can help Management Accounting reclaim its relevance and rightful role. *Strategic Finance*, v. 86, n. 2, p. 41-48, Aug. 2004.



## Princípios globais de contabilidade gerencial

*“Siga seus verdadeiros princípios e não se sentirá perdido na escolha de seus caminhos.”*

*“Uma empresa sem princípios gerenciais é como um navio sem uma bússola.”*

*“Os objetivos da instituição são alcançados diariamente. A Contabilidade Gerencial promove esse alcance.”*



Fonte: <<http://www.smconsultoriaempresarial.com.br/capital-intelectual/>>. Acesso em: 30 ago 2017.

## 1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você compreenda:

- O porquê de existirem princípios em Contabilidade Gerencial;
- O objetivo dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG) propostos pelo CIMA e pelo AICPA;
- Quais são os PGCG;
- A associação dos postulados e princípios da Contabilidade;
- Os resultados esperados pela aplicação dos PGCG;
- A extensão dos PGCG nas principais práticas de Contabilidade Gerencial; e
- Como são aplicados na prática.

## 2. ANTES DE TUDO, UMA PROVOCAÇÃO: POR QUE PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL?

Com o intuito de elevar e construir o reconhecimento da profissão de Contador Gerencial, os órgãos *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA) criaram a designação *Chartered Global Management Accountant* (CGMA) no ano de 2011.

*A Contabilidade Gerencial é conhecida por ser um ramo da Ciência Contábil que não possui regras ou normas: os PGCG seriam o início de uma normatização?*

*Aplicando os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial nas organizações, reduziremos a assimetria de informações?*

Como vimos no capítulo anterior, a Contabilidade Gerencial tem como função melhorar a tomada de decisão das instituições. É uma das principais ferramentas utilizadas pelos gestores nas entidades, tornando-se peça fundamental para a qualidade nesse processo. Ela fornece informações úteis para o gestor, possibilitando a preservação da saúde de entidade e mantendo a organização competitiva.

Para atender a essa demanda, os PGCG surgem como uma ferramenta gerencial para colaborar com as decisões das entidades. No entanto, é preciso compreender por que os PGCG estão sendo propostos e quais órgãos estão incentivando sua adoção universal.

#### Quais órgãos estão incentivando a adoção dos PGCG?

- *American Institute of Certified Public Accountant (AICPA)*: É a maior associação de contadores do mundo. Com 418 mil membros em 143 países. Foi criado no ano de 1887 com sedes em Nova York, Washington, Nova Jersey e Carolina do Norte.
- *Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)*: É o corpo em contabilidade gerencial do mundo. Fundado em 1919, possui 227 mil membros e estudantes, em 179 países. Suas sedes ficam no Reino Unido e Irlanda.
- Os dois órgãos, através de uma *joint venture*, criaram a designação *Chartered Global Management Accountant (CGMA)*, no ano de 2011.

#### O que já foi feito?

- Dentre as ações realizadas em prol da Contabilidade Gerencial, o CGMA, no ano de 2014, realizou uma pesquisa global com mais de 400 participantes de 20 países diferentes e emitiram os chamados Princípios Globais de Contabilidade Gerencial (PGCG).
- As entidades AICPA e CIMA incentivam a adoção dos PGCG em todos os tipos de organizações, incluindo também, as organizações governamentais.

#### Porque estão sendo propostos?

- Para auxiliar os gestores a tomarem melhores decisões utilizando o sistema de contabilidade gerencial.

Os princípios “ligam os pontos” das funções exercidas pela Contabilidade Gerencial, proporcionando uma conexão entre suas práticas e os objetivos da instituição. Para crescerem, atingirem o sucesso e se tornarem eficientes, as organizações dependem da combinação de quatro elementos fundamentais: as **Pessoas**, pois sem a interação entre elas não existiria uma organização; os **Princípios Claros**, para orientar a conduta das pessoas; a **Gestão de Desempenho** adequada, prevenindo a entidade de correr riscos; e a aplicação de **Práticas de Contabilidade Gerencial**, para tornar o processo eficiente.

**Figura 1: Componentes de uma função eficaz de Contabilidade Gerencial**



Fonte: CGMA (2014, p. 4).

Os PGCG servem como guia de conduta para pessoas da organização, que utilizarão o sistema de desempenho (Ciclo PDCA, por exemplo), fundamentado pelo uso de práticas de Contabilidade Gerencial.

### 3. PRINCÍPIOS E POSTULADOS DA CONTABILIDADE

Todas as organizações têm como objetivo serem bem-sucedidas, tanto no curto quanto no longo prazo, tendo em comum uma Contabilidade Gerencial eficaz. Assim, possuem a reunião de pessoas competentes, princípios organizacionais claros, desempenho bem gerido e práticas robustas. São necessários esses quatro elementos para atender às inúmeras demandas das organizações.

A Contabilidade tem por base dois princípios unânimes que a norteiam, chamados de postulados: **Entidade** e **Continuidade**. São chamados de postulados por não estarem sujeitos a análises e discussões futuras, sendo o alicerce da teoria Contábil; em sua ausência, não haveria Contabilidade aplicada. Há, ainda, outros princípios, estabelecidos na Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade, divididos em características qualitativas fundamentais (rele-

vância, materialidade e representação fidedigna) e características qualitativas de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade). Todos esses princípios estão devidamente explicitados na Norma Brasileira de Contabilidade Geral 00 (NBC TG 00).

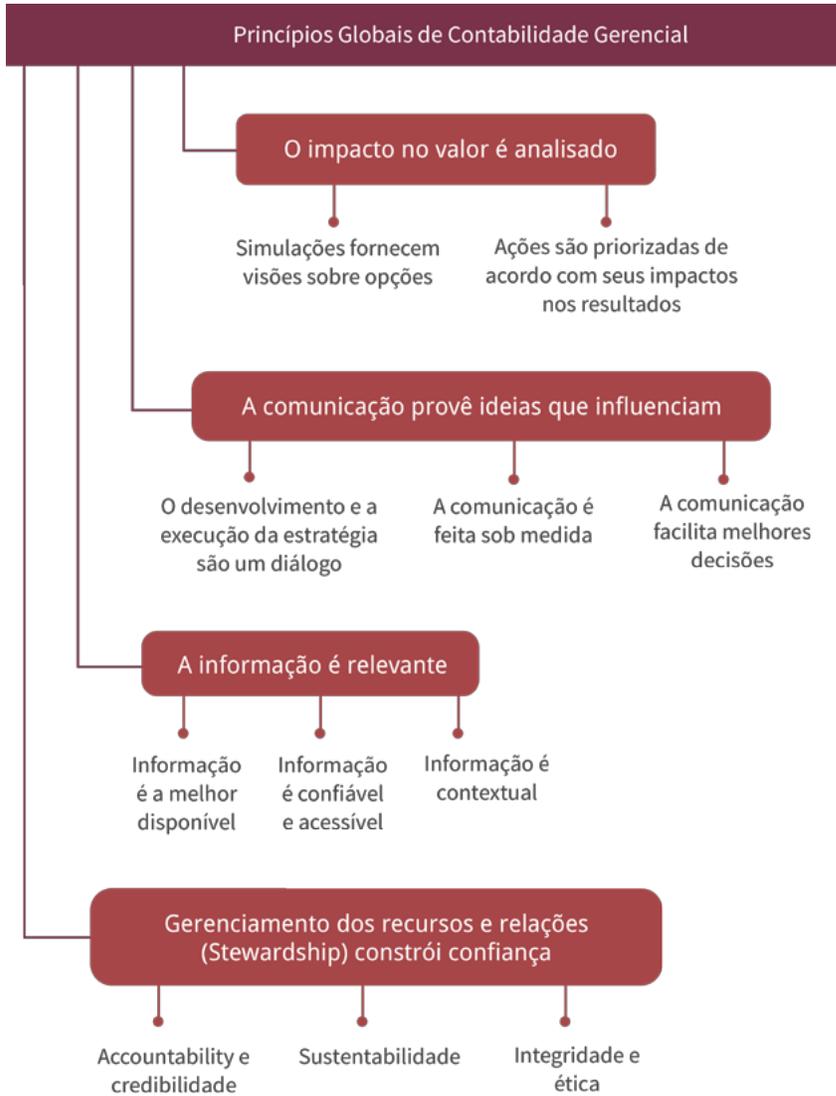
Não estando expressos em nenhuma NBC, porém com intuito semelhante de “normatizar”, foram criados, pelo *American Institute of CPAs* (AICPA) e pelo *Chartered Institute of Management Accountants* (CIMA), quatro princípios para boas práticas de Contabilidade Gerencial, cada um focado em um resultado diferente. Têm como objetivo auxiliar os CEOs (*Chief Executive Officer*) e os CFOs (*Chief Financial Officer*) – que, no Brasil, são os diretores executivos e financeiros respectivamente – a melhorar os sistemas de Contabilidade Gerencial e a comparação de informações.

Esses princípios são:

- Influência: a comunicação provê ideias que influenciam.
- Relevância: a informação é relevante.
- Valor: o impacto no valor é analisado.
- Confiança: o gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constrói confiança.

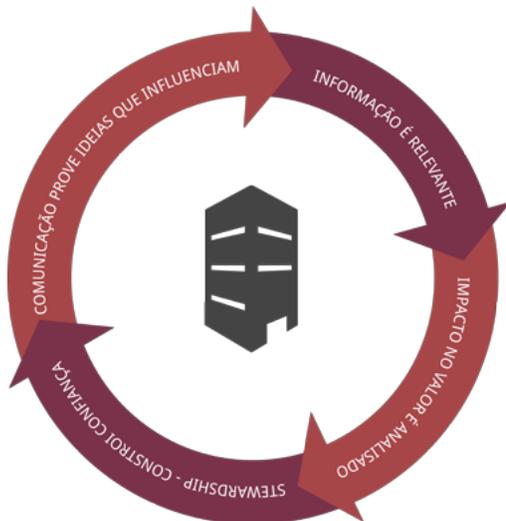
Para a aplicação da Contabilidade Gerencial, é necessário compreender o negócio da organização e em qual ambiente ela está inserida, conhecendo riscos e oportunidades do seu negócio, possibilitando a geração de valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo. Os princípios descrevem os valores, qualidades, normas e recursos fundamentais que os profissionais de Contabilidade Gerencial devem ter como objetivos. Esses princípios estão demonstrados na Figura 2:

**Figura 2: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial**



Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

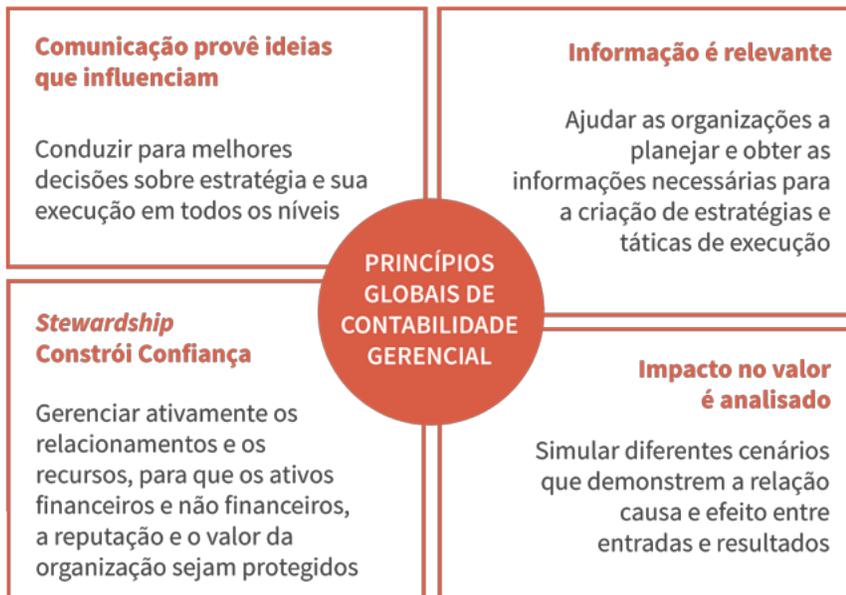
Para a aplicação desses princípios, eles devem ser considerados de forma contínua, em vez de sequencialmente, como demonstrado na Figura 3.



Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

A Figura 4 ilustra os quatro Princípios Globais de Contabilidade Gerencial:

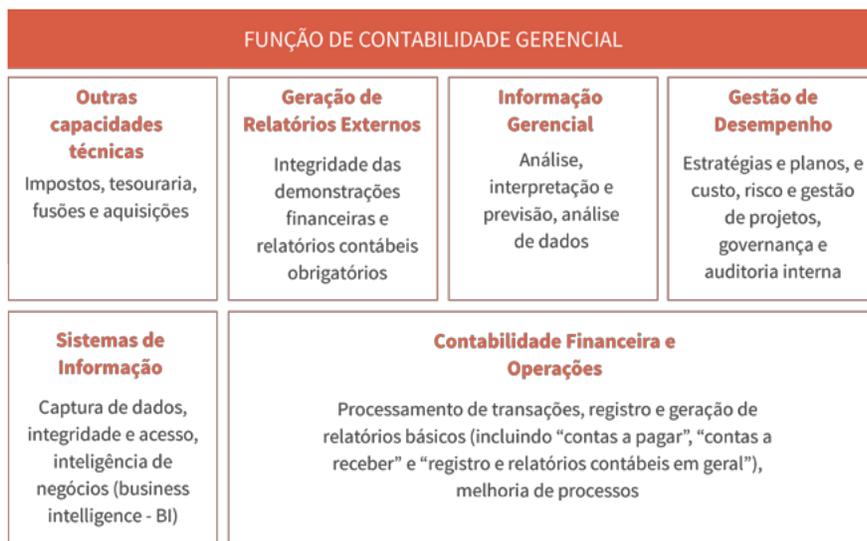
Figura 4: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial



Fonte: CGMA (2014, p. 9).

A Contabilidade Gerencial tem atividades-chave para cada função que exerce dentro da instituição, conforme a Figura 5.

**Figura 5: Função de Contabilidade Gerencial**



Fonte: CGMA (2014, p. 23).

Diferente do Ciclo PDCA, que é praticado sequencialmente, buscando estabelecer um fluxograma de tarefas à Contabilidade Gerencial, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial devem ser aplicados concomitantemente, em paralelo à execução do ciclo operacional e financeiro da empresa.

### 3.1. Influência: a comunicação provê ideias que influenciam

O objetivo deste princípio é conduzir as interações, internas e externas, para melhores decisões sobre estratégia e operação em todos os níveis. A Contabilidade Gerencial é dependente em alto grau da comunicação entre seus usuários, pois para decidir é necessário diálogo aberto, sem interrupções, sem complexidade, com transparência sobre as conclusões que foram alcançadas. Como resultado da comunicação fluida em todos os níveis e ambientes da organização, espera-se que seja capaz de **influenciar (Influência)** os gestores para melhorar o processo de tomada de decisão.

O diálogo é de suma importância em todo o plano de atuação da Contabilidade Gerencial. Essa comunicação facilita a tomada de decisão ao permitir a solicitação de informações realmente úteis e críticas em todas as fases do processo, ultrapassando as paredes dentro da organização, resultando em pensamentos e decisões integradas com outras áreas da instituição. Desse modo, a conversa entre setores facilita sua assimilação e aceitação, devendo ocorrer em todos os níveis da organização, além de envolver todos os funcionários.

A comunicação deve ser adaptada às decisões a serem tomadas, o que requer uma quebra de complexidade e transparência sobre a forma como se chegou às conclusões. Em síntese, o processo decisório necessita de informações integradas, corretas, no momento certo e de pessoas capazes para gerar valor a partir delas. Os relatórios então elaborados devem ser capazes de trazer informações valorosas, eliminando informações imateriais, desorganizadas e deficientes em usabilidade. É a comunicação ajudando na elaboração de informações proveitosas para decisões eficazes.

### 3.2. Relevância: a informação é relevante

Este princípio está intimamente ligado à comunicação, tendo como objetivo obter informações necessárias para o cumprimento dos objetivos da instituição. Enquanto a comunicação busca, pelo diálogo, trazer a integração entre setores e funcionários para otimizar a importância da informação, a **Relevância** envolve questões como identificação, coleta, validação, preparação e armazenamento de informações para validá-las como úteis, devendo promover um equilíbrio entre informações: internas e externas; relacionadas ao passado, presente e futuro; e financeiras e não financeiras.

Este princípio busca como resultado uma informação que tenha **importância**. A sua observância ajuda as organizações a obter e planejar as informações para criação de valor. Informação relevante é aquela que está disponível em tempo hábil, que é confiável, útil e capaz de ser percebida no futuro como fator que contribui para a geração e preservação de valor.

Cabe à Contabilidade Gerencial tratar os dados para extrair as melhores informações disponíveis e, com isso, otimizar o processo decisório. Essas informações são contextuais, ou seja, levam em consideração fatores como o tempo, pois resultam de eventos presentes, passados e futuros, que incluem

não somente informações internas, mas também aquelas além das fronteiras da instituição, como:

- Mercado;
- Clientes; e
- Macroeconomia.

Dessa forma, a informação que hoje pode ser considerada relevante por ser financeira, quantitativa, de origem interna e baseada em previsões, pode não ser relevante no dia seguinte, devido à grande dependência contextual. Esse cenário fica mais claro no seguinte caso: a Contabilidade Gerencial conclui que há uma grande oportunidade e decide que a empresa deve importar matéria-prima, pois o dólar opera em grande baixa e há previsão de aumento da demanda. Contudo, no dia seguinte, quando da efetiva realização da importação, o dólar sofre um considerável aumento pela desvalorização do real, gerado por uma crise interna sem precedentes, e, por esse motivo, o mercado interno sofre restrições quanto ao consumo, diminuindo a demanda pelo produto oferecido pela empresa. Esse caso não invalida a grande importância e relevância das informações trazidas pela Contabilidade Gerencial, mas demonstra que a relevância das informações é contextual e que muitas vezes o controle das operações foge do alcance das empresas.

### 3.3. Valor: o impacto no valor é analisado

Este princípio está relacionado ao caso anterior. Uma boa Contabilidade Gerencial não seria pega de surpresa pela suposta desvalorização do real e da restrição do consumo. Ela frequentemente prevê cenários otimistas, realistas e pessimistas para seu modelo de negócios, envolvendo uma completa compreensão de negócios e do ambiente macroeconômico.

Estimula a criação de cenários que demonstrem a relação de causa e efeito entre as entradas e os resultados. Exige conhecimento do modelo de negócio da empresa e, com atendimento também do princípio Relevância, obriga os gestores a desenvolverem cenários para posterior análise dos resultados esperados, onde as ações devem ser priorizadas levando em consideração o impacto sobre o resultado das organizações. O resultado esperado com a adoção deste princípio é a própria criação de **Valor**.

Trata, de forma substancial, da análise de informações em todo o ciclo de geração de valor, avaliando oportunidades, riscos, forças e fraquezas (matriz *SWOT*) e custos. Essa análise traz rigor para a avaliação de diversos cenários, como o desfavorável do caso anterior, mitigando o risco em questão, ou explorando novas oportunidades.

### 3.4. Confiança: gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*) constrói confiança

Tem como objetivo gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos. Diz respeito a estar alerta para potenciais conflitos de interesse e não colocar considerações pessoais ou comerciais de curto prazo sob os interesses de longo prazo da organização ou de suas partes interessadas.

Este princípio procura reduzir os conflitos de agência, exigindo dos profissionais de Contabilidade Gerencial a busca pela condução e norte para ações que foquem na integridade e objetividade, de acordo com os valores da organização. É um princípio que se aplica ao comportamento dos indivíduos e às atitudes que se esperam dos profissionais envolvidos no processo. Como resultado esperado na adoção desse princípio, tem-se o termo **Confiança**.

## 4. MAXIMIZANDO A FUNÇÃO DO CONTADOR GERENCIAL

A função da Contabilidade Gerencial é de grande importância, devendo-se qualificar o Contador Gerencial para que ele seja capaz de produzir dados úteis, elevando a qualidade de seu trabalho e agregando valor. Ao utilizar esses dados e transformá-los em informações, é possível elaborar relatórios eficazes que irão auxiliar a instituição.

Esse processo de qualificação poupa tempo e esforço ao não se preocupar em elaborar relatórios pouco úteis e com informações desnecessárias. Assim, contribui para alcançar os objetivos da empresa, trazendo soluções estruturadas para problemas não estruturados. Para isso, faz-se valer de princípios norteadores.

Tais princípios permitem identificar problemas nas competências de pessoal, deficiências tecnológicas e falhas nos sistemas de informação. As organizações bem-sucedidas possuem funções de Contabilidade Gerencial efica-

zes, onde os PGCG são uma ligação entre os objetivos e as práticas dessa área Contábil. Eles são aplicados em atividades de responsabilidade dos Contadores Gerenciais.

Existem vínculos entre a atividade operacional, como a geração e consumo de recursos financeiros, e a geração e preservação de valores. Somente os profissionais da área da Contabilidade Gerencial têm a experiência necessária em encontrar uma relação de causa e efeito entre eles. Para isso, o CGMA detalha as competências básicas que são necessárias a um bom Contador Gerencial. Porém, a base dessas competências são a Ética, a Integridade e o Profissionalismo, pois é a partir deles que se torna possível desenvolver as demais competências.

O CGMA sugere como recomendações básicas para os profissionais de Contabilidade Gerencial que:

- (a) apliquem as habilidades de Contabilidade e Finanças;
- (b) garantam que essas habilidades sejam aplicadas no contexto do negócio;
- (c) influenciem as decisões, ações e comportamentos dos outros; e
- (d) liderem a organização em diferentes níveis.

É importante notar que o CGMA valoriza habilidades técnicas e não técnicas (*soft skills*), o que pode ser expresso na forma de uma casa, conforme a Figura 6.

**Figura 6: Competências do Profissional de Contabilidade Gerencial**



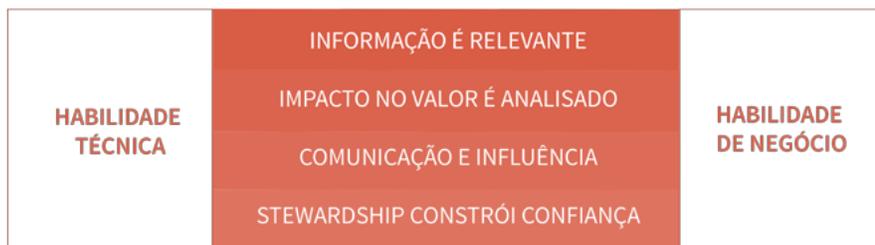
Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

Na figura, Ética, Integridade e Profissionalismo representam o terreno (base) em que serão construídas as demais habilidades (casa). Caso a base não esteja apta para a construção, a casa possuirá problemas de estrutura, podendo inclusive ruir.

O papel dos Contadores Gerenciais está mudando, e com isso aumentam suas influências na tomada de decisão. Tradicionalmente, o papel dos contadores no processo de tomada de decisões é o de fornecer dados e informações em relatórios financeiros. No momento em que a informação fornecida oferece uma visão relevante sobre o negócio da empresa, seu papel se expande, passando a fazer parte do processo de tomada de decisão. Os resultados pretendidos das decisões apresentadas também precisam ser explicados de forma convincente para permitir que as mesmas sejam implementadas.

A partir de então, os Contadores Gerenciais medem o progresso e gerenciam o desempenho em busca do resultado pretendido, tendo seu papel ampliado na medida em que contribuem para a geração de ideias e exercem influência na administração. Há uma clara ligação com os PGCG, como apresentado na Figura 7 a seguir:

**Figura 7: Relação entre os PGCG e Contador Gerencial**



Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

A Figura 8 ilustra as habilidades do Contador Gerencial:

**Figura 8: Habilidades do Contador Gerencial**



Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

Os Contadores Gerenciais, ao executarem suas atividades, percebem os vínculos entre a atividade operacional, a geração e consumo de recursos financeiros; e a geração e preservação de valor. Espera-se que os contadores gerenciais: (i) apliquem as habilidades de contabilidade e finanças; (ii) garantam que essas habilidades sejam aplicadas no contexto do negócio; (iii) influenciem as decisões, ações e comportamentos dos outros; e (iv) liderem a organização em diferentes níveis (CGMA, 2015). Assim, é possível compreender como as habilidades técnicas desse profissional influenciam no aspecto de liderança nas organizações.

As habilidades técnicas, de negócio, pessoal e de liderança suportam a ação dos Contadores Gerenciais quanto às suas ações como profissionais. Para ser um líder, é necessário aplicar a habilidade (conhecimento) contábil e financeira no contexto do negócio, de tal forma que possa influenciar as pessoas e ser seguido por elas. Assim, a formação de um líder na organização estará em construção sempre que esses passos forem seguidos com ética, integridade e profissionalismo.

Essas habilidades estão intimamente ligadas aos princípios que tratamos neste capítulo: quando analisada a habilidade técnica, vê-se uma relação com a relevância da informação; quando abordada a habilidade de negócio, há uma ligação com a influência e o valor.

**Figura 9: Competências do Contador Gerencial**



Fonte: CGMA (2014, p. 13).

## 5. A GESTÃO DE DESEMPENHO EM UMA ORGANIZAÇÃO

A gestão de desempenho é constituída de quatro passos, sendo aplicada pelos Contadores Gerenciais. Seus componentes são:

- Elaboração das Estratégias;
- Planejamento;
- Execução; e
- Revisão.

Os PGCG são aplicados pelas pessoas (apresentadas na seção anterior) para a área de gestão de *desempenho* organizacional e para a área de gestão das *práticas* da função de Contabilidade Gerencial.

A estratégia de uma organização estabelece os objetivos corporativos que são implementados pelo modelo de negócio, como demonstrado na Figura 10, que ilustra como o valor é gerado, distribuído e preservado. O modelo de negócio de uma organização é um sistema composto de entradas (*inputs*), atividades de negócios, saídas (*outputs*) e resultados (*outcomes*).

Um dos objetivos da Contabilidade Gerencial é ligar a estratégia ao modelo de negócio, utilizando um modelo de Gestão do Desempenho, modelo este que englobe três aspectos: estratégia, ambiente externo e objetivo, como demonstrado na figura a seguir:

**Figura 10: Gestão do Desempenho**



Fonte: Elaborado pelos autores.

Para que a organização continue a gerar valor para as partes interessadas (*stakeholders*) ao longo do tempo, o modelo de negócios precisa ser ágil e resistente. O valor é gerado pelo desenvolvimento de relacionamentos que dão acesso aos recursos e na conversão destes em produtos e serviços que agregam valor para os clientes de uma organização.

Uma organização tem relacionamentos que lhe proporcionam acesso aos recursos, porém o sucesso desse relacionamento varia conforme a aderência aos PGCG na organização. Os passos para a gestão de desempenho são:

### **Estratégia**

*Articula o propósito de uma organização, os seus objetivos de longo prazo e como ela espera alcançá-los, considerando ambiente externo, panoramas competitivos, econômicos, regulatórios e legais. Assim, a posição estratégica da organização, as opções estratégicas, riscos estratégicos e implementação estratégica devem ser totalmente avaliados. O desempenho só pode ser gerido de forma eficaz se for baseado em informações confiáveis e relevantes.*

### **Planos**

*São declarações de intenção. Para executá-los, as organizações devem fornecer: (1) os recursos necessários; (2) os processos que permitem a conversão dos recursos em saídas valiosas; (3) os meios para a atividade de monitoração verificar se os objetivos estão sendo alcançados.*

## Planejamento

*Consiste no fornecimento, montagem, refino e apresentação de todos os dados que serão necessários para avaliar e priorizar opções, estabelecer metas, prever resultados e medir a execução dos planos. O planejamento dos dados de uma organização, quando sua estratégia e planos de negócios são criados, permite que o desempenho organizacional seja avaliado na medida em que os planos são implementados. Desse modo, torna-se possível a tomada de decisão direcionada pelos dados e em tempo real.*

## Execução

*Envolve a disponibilização oportuna de recursos e a melhor estruturação de incentivos para impulsionar as ações necessárias para atingir os objetivos da organização. Realiza-se por meio de modelo de negócio de uma organização.*

## Revisão e refino

*Envolve a análise dos resultados e projeções de iniciativas e processos à medida que os planos são executados. Este ciclo de feedback é necessário para o aperfeiçoamento contínuo dos planos que orientam os objetivos estratégicos. Ele também informa aos tomadores de decisões sobre a eficiência, efetividade e a eficácia das iniciativas e processos, permitindo que decisões sejam tomadas para melhorar os planos futuros.*

O tipo de informação, nível de análise, estilo de comunicação e o foco da gestão de recursos e relacionamentos necessários irão variar. Em cada etapa, no entanto, o Contador Gerencial agrega valor ao processo de melhoria do desempenho.

## 6. APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS GLOBAIS DE CONTABILIDADE GERENCIAL EM ÁREAS PRÁTICAS

A seguir apresentaremos a definição de treze das principais práticas da função da Contabilidade Gerencial, segundo o CGMA (2014), e a aplicação prática dos PGCG propostos. Ao final, também é colocada a Auditoria no rol de aplicação prática da Contabilidade Gerencial, com o intuito de reforçar a contribuição dessa área Contábil para os sistemas de controles internos verificados pela Auditoria.

<b>Área</b>	Custo de Transformação e Gestão
<b>Definição</b>	O exercício de corte de desperdícios, preservando a geração de valor. Envolve a identificação e redução sustentável dos desperdícios enquanto libera recursos para investir em inovação, direcionando o valor futuro para as partes interessadas (stakeholders).
<b>Valor para a organização</b>	Melhoria da satisfação do cliente por meio da qualidade produto e serviço com preço competitivo. Aumento da competitividade organizacional e aumento do valor para os stakeholders por meio da criação de uma cultura de produção enxuta ( <i>lean culture</i> ) e investimento em produtos e serviços inovadores.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Compreende direcionadores de custo em toda a organização. Auxilia a melhoria da eficiência na cadeia de valor. Desenvolve metas de custo em conjunto com as partes envolvidas no negócio.

Na prática, o exercício de mensuração, avaliação e corte de custos necessita de comunicação, tanto para gerar novas ideias, quanto para divulgar novas estratégias de redução dos gastos de forma eficaz e relevantes para a organização. A confiança se constrói pela maneira clara e sem ruídos de como as decisões e os resultados são comunicados aos interessados. A seguir, um exemplo da ligação da área de Custos de Transformação e Gestão com os quatro PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Os direcionadores de custos são analisados e discutidos com os funcionários e parceiros de negócios relevantes a fim de que os direcionadores possam ser geridos de forma eficaz no futuro.	Os custos de anos anteriores são conhecidos e comparados no nível agregado, departamental/funcional e de produto.	Processos de custos de transformação são revistos regularmente para que as atividades continuem a ser relevantes para as necessidades das partes interessadas.	É sempre mantida a conformidade com as políticas e procedimentos internos e, também com outras relevantes obrigações legais e regulatórias necessárias.

<b>Área</b>	Relatórios Externos
<b>Definição</b>	O fornecimento de uma visão integrada do desempenho financeiro e não financeiro da organização, modelo de negócio, riscos e da estratégia que, juntos, formam a base para uma avaliação eficaz do desempenho futuro.
<b>Valor para a organização</b>	Ajuda a organização a se engajar de forma ampla com todas as partes interessadas ( <i>stakeholders</i> ), explicando a estratégia, modelo de negócio da organização e desempenho.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	<p>Encoraja a organização a considerar a elaboração de relatórios como uma atividade de criação de valor que é conduzida pelo pensamento integrado.</p> <p>Relata informação que é regularmente apresentada às diretorias no contexto de metas estratégicas.</p> <p>Garante que os relatórios estão em conformidade com a regulação e governança.</p>

Aparentemente, os princípios que mais se encaixam nesta prática são: Relevância e Confiança. Porém, para chegar ao produto final (relatório externo), muita comunicação, nos mais diversos níveis, é necessária e, como resultado, a evidenciação do relatório externo impacta o valor da companhia. A seguir, um exemplo da ligação da área de Relatórios Externos com os PGCG:

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
As informações relatadas nos relatórios externos foram apresentadas e aprovadas por todos os níveis correlatos da organização antes da exposição pública.	A informação é relevante e fielmente representa o que se propõe a representar. a informação é comparável, verificável, oportuna e compreensível.	Além do relato do desempenho financeiro, a organização analisa e relata seu impacto geral sobre a economia, a sociedade e o meio ambiente.	A organização procura níveis adequados de segurança internamente e externamente para garantir que as informações relatadas sejam completas, precisas e íntegras.

<b>Área</b>	Estratégia Financeira
<b>Definição</b>	A identificação de estratégias capazes de maximizar o valor presente líquido da entidade, alocação de pequenos recursos em oportunidades diversificadas, implementação e acompanhamento da estratégia aplicada.
<b>Valor para a organização</b>	O valor da organização é otimizado para os proprietários e partes interessadas. Os requisitos de capital da organização são equilibrados com as expectativas dos proprietários e outras partes interessadas. As oportunidades de investimento são avaliadas, implementadas e acompanhadas.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Fontes de financiamento são utilizadas de forma eficiente. Avalia investimentos. Projeta e implementa política de dividendos. Controla o capital de giro. Otimiza a estrutura de capital.

Decisões de estratégia financeira impactam diretamente os interesses dos acionistas, que percebem aumento ou redução de valor sobre a entidade. Por esse motivo, comunicação e informação relevantes são fundamentos para a informação que será gerada para o público externo, conforme exemplo a seguir, que interliga a Estratégia Financeira e os PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Para as organizações comerciais: desempenho passado, presente e previsto é regularmente comunicado abertamente e de forma abrangente aos mercados.	As organizações se deparam com três principais decisões independentemente da sua dimensão ou setor: Investimento; Finanças e Dividendos	Para entidades comerciais o impacto das decisões sobre o valor do acionista é modelado e entendido.	A estratégia financeira é transparente para com as partes interessadas.

<b>Área</b>	Controle Interno
<b>Definição</b>	Uma estrutura 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.
<b>Valor para a organização</b>	Oferece uma garantia de que os ativos tangíveis e intangíveis são salvaguardados e recursos financeiros e não financeiros sejam corretamente contabilizados. Reduz o risco de erro e de fraude e da probabilidade de perda financeira, reforçando a confiança no gerenciamento dos recursos financeiros da organização, levando a relatórios confiáveis, que permitem uma tomada de decisão com boa base para gestão financeira.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Gerencia, supervisiona e emite relatórios sobre a estrutura de sistemas, processos e procedimentos que proporcionam confiança na salvaguarda dos recursos.

Controle interno não existe sem comunicação eficiente, capaz de gerar boas práticas que direcionam a conduta dos colaboradores. Assim, a execução da informação gerada pela comunicação interna necessita ser avaliada, revisada e reimplantada de forma transparente, com seriedade, sobretudo para construir confiança através das boas práticas aplicadas. A seguir, um exemplo da ligação da área de Controle Interno com os PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Os comentários dos resultados do sistema de controle são compartilhados com os funcionários adequados para permitir uma melhor tomada de decisão e ação eficaz.	Os resultados dos testes sobre relevância e eficácia das políticas de controle, processos e procedimentos.	Controles são revistos regularmente para alinhá-los ao modelo de negócio da organização.	As políticas de controle devem atender aos requisitos legais, são abrangentes e realistas (ou seja, elas podem ser implementadas).

<b>Área</b>	Avaliação de Investimentos
<b>Definição</b>	A avaliação em prosseguir ou não com um determinado investimento, com base no alinhamento com a estratégia, priorização de opções, disponibilidade financeira e retornos aceitáveis <i>versus</i> riscos inaceitáveis.
<b>Valor para a organização</b>	Ajuda as organizações a avaliar o desempenho alcançado, verificando as metas, e a executar ações de melhoria. Fornece um meio para responsabilidades e controle serem descentralizados, de modo que o desempenho possa ser gerido de forma proativa por gestores mais próximos da execução da atividade em questão.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Executa cálculos e análises relevantes para determinar o valor quantificável para a organização realizar um investimento. Compreende os riscos desse investimento. Fornece opções para a tomada de decisão acerca do que investir e o que evitar.

Decisões sobre investimentos envolvem, em essência, o impacto da decisão no valor, visto que tais gastos normalmente envolvem expressivo consumo de recursos. O *input* de informação é fundamental para o embasamento da tomada da melhor decisão possível e, para isso, é necessário um processo de comunicação eficiente embasado em relações de confiança. Isso posto, o exemplo a seguir ilustra a relação entre Avaliação de Investimentos e os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
São realizadas e explicadas as recomendações sobre a priorização de investimentos que são mutuamente exclusivos, e/ou sujeitos a racionamento de capital-único.	São consideradas e selecionadas medidas de avaliação de investimentos adequadas, tais como o valor presente líquido, a taxa interna de retorno, o período de retorno (payback) e o retorno sobre o investimento.	O risco é calculado com base na análise de sensibilidade, que permite aos gestores entenderem o quanto podem variar os fluxos de caixa antes que o investimento não seja mais viável.	São realizadas auditorias pós-investimento e efetuadas avaliações dos benefícios reais realizados em comparação com os valores projetados.

<b>Área</b>	Controle e Gestão Orçamentária
<b>Definição</b>	O sistema de controle do desempenho compara os objetivos predeterminados em todos os níveis da organização, que incluem projetos, pessoas, atividades, processos, volume de vendas e receitas, as quantidades de recursos, custos e despesas operacionais, ativos, passivos e fluxos de caixa, bem como outras medidas não financeiras.
<b>Valor para a organização</b>	Ajuda as organizações a avaliar o desempenho contra as metas e executar ações de melhoria. Fornece um meio para responsabilidades e controle serem descentralizados, de modo que o desempenho pode ser gerido de forma proativa por gestores mais próximos da execução da atividade planejada.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Monitora e emite relatórios de desempenho financeiro e operacional, comparando-os com objetivos planejados

Um processo orçamentário bem implantado depende fundamentalmente de comunicação entre os agentes participantes. Estes, quando bem orientados, geram informações significativas, capazes de produzir valor em período posterior à implantação. À medida que o ciclo se repete, gera-se um ambiente de confiança interna (entre os funcionários) e também externo (entre a empresa e seus parceiros). A seguir, um exemplo que relaciona o Controle e Gestão Orçamentária com os PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Os orçamentos impulsionam o entendimento sobre porque os recursos são alocados em alinhamento com as prioridades estratégicas. Eles ajudam a converter a estratégia em ação operacional.	As medidas são relevantes para as expectativas das partes interessadas.	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.	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.

<b>Área</b>	Decisão sobre Preço, Desconto e Produto
<b>Definição</b>	Decidir o que produzir ou qual serviço prestar e determinar o preço de venda e estruturas de descontos para produtos e serviços.
<b>Valor para a organização</b>	Melhora a rentabilidade dos produtos e serviços e ajuda as organizações a posicionar seus produtos e serviços dentro do seu mercado-alvo.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	<p>Análise de mercado-alvo para definir preço e a margem, e custo-alvo, otimizando a rentabilidade do produto, cliente e canais de distribuição e a relação qualidade-preço.</p> <p>Entende quais fluxos de caixa são relevantes para serem incluídos nos cálculos para determinar os preços. Conhece o modelo de negócio e onde os produtos ou serviços se encaixam dentro dele.</p> <p>Traduz números complexos em recomendações para as decisões sobre a alocação de recursos para produtos e serviços.</p>

Comunicação e relevância na definição dos planos comerciais são importantes aliados para o sucesso na implantação da estratégia. Ao ser bem instaurada, uma boa estratégia gera confiança dos clientes e, por consequência, afeta positivamente a criação de valor da companhia. A seguir, um exemplo da ligação da área de Decisão sobre Preço, Desconto e Produto com os PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
A análise do mix de produtos ou serviços permite decisões baseadas em evidências para a atribuição de fundos e outros recursos para produtos ou serviços específicos.	São encomendadas pesquisas regularmente para entender a sensibilidade do cliente ao preço de um produto em relação aos produtos alternativos.	O mix de produtos ou serviços da organização é analisado para mostrar o valor das vendas, expresso em relação ao crescimento e participação no mercado.	A organização possui controles auditados que fornecem uma verificação e equilíbrio nas decisões fracas ou ações de precificação potencialmente ilegais.

Área	Gestão de Projetos
Definição	Integra todas as informações dos projetos, de modo que seja possível apropriar corretamente os recursos disponíveis quando necessários, garantindo que seja atingido o resultado esperado em tempo hábil, com o custo-efetividade e qualidade controlados.
Valor para a organização	Fornecer controles para aumentar a chance de sucesso dos projetos que estão sendo realizados e minimizar os riscos.
Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática	<p>Fornecer análise financeira para projetar planos, orçamentos e gastos.</p> <p>Garante que os projetos serão devidamente financiados e que o seu objetivo se encaixa com as prioridades estratégicas da organização.</p> <p>Comunica os processos do projeto para as partes interessadas relevantes.</p>

Comunicação integrada e informações relevantes são fatores-chave de sucesso em um projeto bem executado. É necessário que as informações “circulem” e fluam entre todos os participantes de um projeto. Isso leva à construção de relações fortes de confiança e como consequência agrega valor a um projeto. Assim, pode-se ilustrar um exemplo da relação entre Gestão de Projetos e os Princípios:

INFLUÊNCIA	RELEVÂNCIA	VALOR	CONFIANÇA
Processos formais de comunicação facilitam a aceitação e comprometimento das partes interessadas relevantes.	As metas de tempo, custo e qualidade, tolerâncias, medidas e restrições são conhecidas e acordadas.	A análise de sensibilidade é realizada de modo que as variáveis sejam controladas de forma eficaz para manter o projeto em andamento e atingir seus benefícios propostos.	Os controles de projeto garantem que desvios de planos sejam identificados o quanto antes e respostas rápidas sejam implementadas para mitigar os riscos.

<b>Área</b>	Aderência e Conformidade à Regulamentação
<b>Definição</b>	O cumprimento das obrigações legais e regulatórias em relação à Contabilidade, a relatórios obrigatórios e a impostos. O objetivo é evitar as sanções e outras penalizações e promover a reputação da organização como uma empresa cidadã.
<b>Valor para a organização</b>	Ajuda a preservar o valor e reduzir as perdas evitando os custos diretos decorrente de punições por não atender à regulação.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	<p>Monitora o cenário regulatório para compreender os desenvolvimentos atuais e futuros e seu potencial impacto sobre a organização.</p> <p>Avalia os custos de conformidade e não conformidade.</p> <p>Assegura que a organização cumpra a legislação.</p>

As entidades, para estarem de acordo com as práticas contábeis brasileiras (que incluem a legislação societária, os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações emitidos por órgãos fiscalizadores), necessitam a todo momento avaliar o impacto gerado na entidade por informação contábil divulgada. Assim, é preciso que a informação seja de extrema relevância e, à medida que a entidade torna esse processo de evidenciação recorrente, gera valor, fortalece a comunicação interna e externa, e acaba por construir melhores relacionamentos com os usuários da informação contábil. A seguir, um exemplo da ligação da área de Aderência e Conformidade à Regulamentação com os PGCG.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Os resultados das avaliações de conformidade são discutidos, revistos e aceitos ou rejeitados pelos órgãos dirigentes da organização.	Aspirações de conformidade e metas/padrões mínimos de qualidade são estabelecidos e comunicados.	Os recursos são empregados visando às melhorias do negócio, e não apenas cumprimento das obrigações legais e obrigatórias.	Consideração é dada aos recursos, impacto social, ética e código de conduta da organização.

<b>Área</b>	Gestão de Recursos
<b>Definição</b>	A prioridade da disponibilidade de recursos no contexto da tomada de decisão organizacional, gerenciando com eficiência e eficácia melhorias contínuas em produtos e processos. Isso envolve o alinhamento dos recursos, sistemas e funcionários com os objetivos estratégicos e as prioridades da organização.
<b>Valor para a organização</b>	Colabora com as organizações no sentido de que permite um gerenciamento de melhorias contínuas em produtos e processos, com eficiência e eficácia.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Exaltação à prioridade da disponibilidade de recursos escassos. Produz mapas de recursos de acordo com as necessidades e opções. Desenvolve entendimento sobre os custos de oportunidades.

A maneira como a entidade administra os recursos próprios e de terceiros influencia na forma como os *stakeholders* enxergam a organização. Administrar os recursos de forma consciente e correta gera confiança e agrega valor ao negócio. A exposição ao público de como os recursos vêm sendo administrados torna-se relevante ao ponto de influenciar outros investidores a aplicarem recursos na entidade. O exemplo a seguir relaciona a Gestão de Recursos com os PGCG:

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
Existe transparência de mão-dupla entre os funcionários e gerentes sobre recursos ociosos/ou com folga em todos os produtos e processos.	Gerentes superiores individuais/membros do comitê de investimento proferem votos formais a favor ou contra as decisões de alocação. Estes votos são revistos como parte do processo de revisão.	Há um entendimento do custo de oportunidade e dos impactos de vantagens comparativas das diferentes possibilidades de alocações de recursos.	Enquanto alguns investidores podem reagir negativamente a planos/relocações que impactam nos ganhos de curto prazo, a visão de curto prazo é equilibrada com a geração de valor a longo prazo.

<b>Área</b>	Gestão de Riscos
<b>Definição</b>	Identificação, avaliação e resposta à incerteza e aos riscos das atividades da organização.
<b>Valor para a organização</b>	Sua conscientização pode ajudar na mitigação desses riscos, aumentando as chances de sucesso.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Identifica os riscos e propõe alternativas adequadas ao seu tratamento. Incorpora a gestão de riscos dentro do desenvolvimento do planejamento e desempenho.

Gerenciar riscos está diretamente relacionado ao impacto que as decisões causam no valor de uma entidade. Por isso, é importante fazer bom uso desse gerenciamento para construir relações de confiança. Isso se faz estabelecendo um bom fluxo de informações internas e divulgando informações ao mercado sobre como os riscos inerentes ao negócio estão sendo trabalhados. A seguir, um exemplo que relaciona a área de Gestão de Riscos com os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial.

<b>INFLUÊNCIA</b>	<b>RELEVÂNCIA</b>	<b>VALOR</b>	<b>CONFIANÇA</b>
É promovida uma cultura adequada de consciência dos riscos através de treinamento regular e de comunicação das políticas e dos processos.	Respostas aos riscos (evitar, transferir, mitigar e de tolerância) serão propostas para cada risco material identificado.	Valor a longo prazo é criado através do equilíbrio entre risco e recompensa	A gestão de riscos é incorporada na função de contabilidade gerencial e é integrada com o sistema de gestão de desempenho.

<b>Área</b>	Gestão Tributária Estratégica
<b>Definição</b>	O papel dos impostos na análise financeira e tomada de decisão, gerenciando estrategicamente o setor fiscal da organização, cumprindo os requisitos legais.
<b>Valor para a organização</b>	A organização está ciente e entende as implicações da legislação tributária na(s) jurisdição(ões) em que opera.

### Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática

- Assessora a política de preços de transferência.
- Fornecer análise do impacto das questões fiscais relativas a fusões e aquisições.
- Calcula as implicações fiscais sobre as decisões de investimento de capital.
- Atua como uma consciência ética da organização.

Os entes fiscalizadores das empresas baseiam-se nas Demonstrações Contábeis para as mais diferentes finalidades, mas, principalmente, para arrecadar recursos aos cofres públicos. Por isso, a informação fidedigna é fundamental. Internamente, a entidade requer esforços de usuários internos que utilizem corretamente as informações sobre a gestão dos tributos para melhorar a *performance* tributária. Isso se faz com relações confiáveis e ideias inovadoras que, posteriormente, poderão ser medidas em relação à geração de valor para a entidade. A seguir, um exemplo da ligação da área de Gestão Tributária Estratégica com os PGCG.

INFLUÊNCIA	RELEVÂNCIA	VALOR	CONFIANÇA
A organização mantém um diálogo construtivo com a comunidade internacional sobre revisões de regras fiscais globais.	São mantidos atualizados as exigências e requisitos legais e regulatórios para todos os mercados em que a organização opera.	Tem-se conhecimento das implicações fiscais de decisões estratégicas relacionadas a fusões e aquisições, alienações e ganhos de capital.	A gestão tributária deve ter como objetivo evitar qualquer situação ou resultado que possa danificar a reputação corporativa.

<b>Área</b>	Tesouraria e Gestão de Caixa
<b>Definição</b>	A gestão relativa às questões financeiras, recursos financeiros internos e externos para o negócio, incorporando-se gestão cambial e risco da taxa de juros, linhas de crédito bancário, financiamento e gestão de caixa.
<b>Valor para a organização</b>	A organização tem caixa suficiente para cumprir as suas obrigações e financiar seus projetos. Fornece gerenciamento de riscos que avalia a exposição da organização a flutuações cambiais.

**Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática**

Fornecer informações sobre as demonstrações contábeis, conforme exigido pela área de tesouraria.

Produz projeções de fluxo de caixa precisas.

Administra o risco financeiro.

Gerir as disponibilidades financeiras com zelo e profissionalismo exige a construção de relações de confiança. As entidades, ao adotarem o princípio Relevância para as informações divulgadas, são capazes de influenciar os *stakeholders* e auxiliar a entidade a manter e criar valor. A seguir, um exemplo da ligação da área de Tesouraria e Gestão de Caixa com os PGCG.

INFLUÊNCIA	RELEVÂNCIA	VALOR	CONFIANÇA
Tem-se o entendimento da importância da gestão do relacionamento bancário. Estruturas de contas bancárias e desempenho são revistos regularmente.	São conhecidos e documentados as fontes de caixa, os <i>covenants</i> das linhas de créditos e os níveis de limites de crédito.	A posição de crédito dos parceiros da cadeia de valor é verificada e suas condições de pagamento são criteriosamente geridas.	É realizada uma revisão regular para determinar se a organização dispõe de recursos financeiros adequados para continuar a existir no futuro.

<b>Área</b>	Auditoria
<b>Definição</b>	O fornecimento de garantia, com independência, de que os processos de gestão de riscos, governança e de controles internos de uma organização estão operando efetivamente.
<b>Valor para a organização</b>	Garante que os riscos financeiros e não financeiros, incluindo riscos de reputação, ambientais e sociais, estão sendo adequadamente controlados pela organização e o valor da empresa no longo prazo está protegido. Avalia sistematicamente os processos de gestão de riscos, de controle e de governança.
<b>Contribuição da Contabilidade Gerencial para a prática</b>	Facilita a entrega eficiente de segurança, fornecendo uma análise de custo-benefício para as funções de auditoria e de controle interno. Incentiva a avaliação contínua e revalidação do sistema de contabilidade e controle interno.

A Auditoria não é propriamente uma ferramenta de Contabilidade Gerencial, porém os PGCG se aplicam a esta área tão importante da Contabilidade. A Auditoria é o ramo que procura garantir que as informações divulgadas pelas entidades sejam fidedignas e de acordo com as práticas contábeis brasileiras, gerando para a entidade uma relação de confiança com o público interno e externo. Por consequência, necessita prestar informações completas, neutras e livres de erros, para influenciar os usuários externos, principalmente, e, com isso, gerar valor. A seguir, se relaciona a Auditoria com os PGCG.

INFLUÊNCIA	RELEVÂNCIA	VALOR	CONFIANÇA
Os resultados da economia, eficiência e eficácia do sistema de controle interno são reportados às partes interessadas relevantes (comitê de auditoria e/ou gestores) de forma oportuna após a conclusão da auditoria.	Os objetivos das auditorias são acordados com as partes interessadas relevantes e documentados.	O programa de conformidade às exigências regulatórias é avaliado regularmente com aconselhamento jurídico.	O comitê de auditoria é responsável por aprovar a nomeação e destituição do chefe da auditoria interna ou de auditor interno terceirizado.

## UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO

A Contabilidade Gerencial é uma das principais ferramentas utilizadas pelos gestores nas entidades, fundamental para a qualidade da tomada de decisão, fornecendo informações úteis para o gestor. Para atender a essa demanda, os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial surgem como uma ferramenta gerencial para colaborar com as decisões das entidades. Todas as organizações têm como objetivo serem bem-sucedidas, tanto no curto quanto no longo prazo. Para atender a esses objetivos e possibilitar que as organizações atinjam o resultado pretendido, foram elaborados os PGCG.

Esses Princípios são: comunicação provê ideias que influenciam, a informação é relevante, impacto no valor é analisado, e gerenciamento dos recursos e relações (*stewardship*), havendo uma ligação entre os objetivos de uma organização e as práticas de Contabilidade Gerencial.

Segundo o CGMA, os profissionais da Contabilidade Gerencial devem possuir características específicas, além de: (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 or-

ganização em diferentes níveis. Já no que se refere à gestão do desempenho, devem incluir a elaboração das estratégias, planos, planejamento, execução e revisão.

A estratégia de uma organização estabelece os objetivos corporativos que são implementados em um modelo de negócios. Esse modelo em uma organização é um sistema composto de entradas, atividades de negócios, saídas e resultados. Uma organização terá relacionamentos que lhe proporcionam acesso aos recursos, porém o sucesso desse relacionamento depende da aderência aos PGCG na organização. A Tabela 2 apresenta uma síntese.

**Tabela 2: Princípios Globais de Contabilidade Gerencial –  
UMA SÍNTESE**

<b>Princípio</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Comentários</b>
<i>A comunicação provê ideias que influenciam</i>	<i>Conduzir para melhores decisões sobre estratégia e sua execução em todos os níveis.</i>	<p><i>A comunicação na organização deve ser adaptada para atender à necessidade dos tomadores de decisão.</i></p> <p><i>Para uma informação ser eficiente caso tenha a informação certa no momento certo.</i></p> <p><i>A comunicação oferece uma visão integrada do desempenho da organização.</i></p> <p><i>Os relatórios devem ser baseados nos conceitos de transparência, prudência, gerenciamento dos recursos e relações (stewardship) e confiabilidade, eliminando: informações imateriais; desordem; jargão; opacidade; deficiências na usabilidade.</i></p>

Princípio	Objetivo	Comentários
<i>Informação é relevante</i>	<i>Ajudar as organizações a planejar e obter as informações necessárias para a criação de estratégias e táticas de execução.</i>	<p><i>Este princípio envolve a identificação, coleta, validação, preparação e armazenamento de informações, alcançando um equilíbrio entre: as informações relacionadas ao passado, presente e o futuro; informações internas e externas; informações financeiras e não financeiras.</i></p> <p><i>A Contabilidade Gerencial utiliza de informações que possuam as seguintes características:</i></p> <p><i>Relacionadas ao tempo – as informações são extraídas do passado e do presente, bem como previsões sobre o futuro.</i></p> <p><i>Relacionadas aos limites organizacionais – as informações são obtidas de dentro e fora da organização.</i></p> <p><i>Dados relacionados – a informação é quantitativa e qualitativa.</i></p>
<i>Impacto no valor é analisado</i>	<i>Simular diferentes cenários que demonstrem a relação causa e efeito entre entradas (inputs) e resultados (outcomes).</i>	<p><i>É necessária uma compreensão completa do modelo de negócios e do ambiente macroeconômico.</i></p> <p><i>Trata-se da análise de informações em todo o ciclo da geração de valor, avaliação de oportunidades, e um foco sobre os riscos, os custos e o valor potencial para geração de oportunidades.</i></p>
<i>Gerenciamento dos recursos e relações (stewardship)</i>	<i>Gerenciar ativamente os relacionamentos e os recursos, para que os ativos financeiros e não financeiros, a reputação e o valor da organização sejam protegidos.</i>	<p><i>Uma Contabilidade Gerencial eficaz é aquela onde as pessoas aplicam os princípios às suas atividades e práticas – aderindo bons valores e boas práticas, se tornam guardiãs confiáveis do valor de uma organização. O planejamento responsável e a gestão dos recursos asseguram sua disponibilidade para as gerações futuras.</i></p> <p><i>Este princípio diz respeito a estar alerta para potenciais conflitos de interesse e não colocar considerações pessoais ou comerciais de curto prazo sob os interesses de longo prazo da organização ou de suas partes interessadas.</i></p>

Fonte: Adaptado de CGMA (2014).

Neste capítulo, vimos quais são os pilares que baseiam a Contabilidade Gerencial e por que são desenvolvidos em conjunto. Quando os estudamos empiricamente, podemos estabelecer uma conexão com as pesquisas na área Gerencial, tema do próximo capítulo.

**COM ESTE CAPÍTULO VOCÊ DEVERÁ SABER RESPONDER ÀS SEGUINTEs QUESTÕEs:**

1. Quais são os princípios e por que são determinantes para uma boa prática da Contabilidade Gerencial?
2. Quais são os Princípios Globais da Contabilidade Gerencial?
3. Por que são importantes para a tomada de decisão?
4. Por que devem ser aplicados conjuntamente?
5. Quais as áreas de atuação da Contabilidade Gerencial? 6. Qual é a relação entre as áreas práticas e os princípios?
7. Qual é a origem e quais são os objetivos dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?
8. Quais são os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?
9. Quais são as competências exigidas pelo Contador Gerencial?
10. Quais os passos para a avaliação de desempenho da Contabilidade Gerencial?
11. Quais são os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial e seus respectivos objetivos?
12. Quais são os órgãos que incentivam a aplicação dos PGCG pelo mundo?
13. Para uma função eficaz, os PGCG são aplicados a 4 elementos fundamentais. Quais são eles?
14. Quais são as práticas de Contabilidade Gerencial apresentadas no texto?

## APRENDENDO COM DESAFIOS

1. A Contabilidade Gerencial é conhecida por ser um ramo da ciência contábil que não possui regras ou normas. Os PGCG seriam o início de uma normatização?
2. Aplicando os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial nas organizações, reduziremos a assimetria de informações?
3. Identifique se há integração dos princípios na empresa em que você trabalha.
4. Relacione pelo menos um exemplo de aplicação de cada um dos princípios com as áreas práticas.
5. Como os Princípios Globais de Contabilidade Gerencial são aplicados na prática?
6. Nas organizações atuais, que motivos um gestor deve avaliar na aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial?
7. No que agregaria a aplicação dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial na sua organização? Fale com responsáveis da área da Contabilidade Gerencial para obter a resposta.
8. Identifique, dentro do processo organizacional de sua organização, cada um dos Princípios Globais de Contabilidade Gerencial. Explique a razão de o processo estar vinculado a determinado princípio.
9. Os PGCG são aplicados na sua empresa, ainda que indiretamente? Quais deles são aplicados?
10. Os PGCG podem contribuir para a construção e elevação da profissão de Contador Gerencial? Junte-se aos seus colegas e discutam sobre as contribuições que os PGCG podem trazer à profissão de Contador Gerencial.
11. Identifique na empresa em que você trabalha ou em outra empresa as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas e em seguida relacione os PGCG na aplicação dessas práticas de Contabilidade Gerencial.

## REFERÊNCIAS

BORKER, David R. Global Management Accounting principles and the worldwide proliferation of IFRS. *The Business and Management Review*, v. 7, n. 3, p. 258-267, Apr. 2016.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). *Princípios Globais de Contabilidade Gerencial*. Contabilidade Gerencial eficaz: melhorando as decisões e construindo organizações de sucesso. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2014. 56 p. Disponível em: <<http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/portuguese-brazilian-full-gmap-document.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). *Executive Summary – Chartered Global Management Accounting Principles*. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2015. 8 p. Disponível em: <<http://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/principles-executive-summary-1.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

# Pesquisa em contabilidade Gerencial

*“Onde há pesquisa, há sabedoria.”*



Fonte: <<http://clodoaldocorrea.com.br/2016/06/pesquisa-econometrica-tenta-resgatar-eliziane-da-queda/pesquisa-6/>>.

Acesso em: 28 jul. 2017.

## 1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você:

- Identifique e diferencie os métodos de pesquisa em Contabilidade Gerencial;
- Aproprie-se das contribuições de teorias organizacionais e sociais; e
- Conheça alguns exemplos de pesquisa em Contabilidade Gerencial com diferentes metodologias.

## **ANTES DE TUDO, UMA PROVOCAÇÃO: VOCÊ SABE DIFERENCIAR E CLASSIFICAR AS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL?**

Pesquisa é um processo de descoberta que possibilita entender e compreender o ambiente estudado. Ao associarmos esse conceito à Contabilidade Gerencial, é possível entender o mundo no qual essa área está inserida, possibilitando a interpretação e comunicação do conhecimento adquirido por meio da prática da Contabilidade Gerencial.

### **3. PESQUISA EM CONTABILIDADE GERENCIAL: MAINSTREAM VERSUS ABORDAGENS ALTERNATIVAS**

O estudo de Chua, publicado em 1986, define a pesquisa em Contabilidade Gerencial com abordagem *mainstream* (senso comum) como um conjunto de suposições em comum sobre a área em questão, interligando conhecimento empírico e prático, utilizando-se de uma visão hipotético-dedutiva para compreender o ambiente analisado. Essa visão restringe a gama de problemas estudados e a possibilidade de aplicar diferentes métodos de pesquisa e investigação. Devido às limitações da pesquisa em Contabilidade Gerencial com essa abordagem, alguns pesquisadores passaram a utilizar métodos alternativos, que serão detalhados a seguir.

#### **8.1. Contribuições de Teorias Organizacionais e Sociais**

Com as teorias organizacionais e sociais, é possível identificar fatores-chave no contexto social das organizações, proporcionando abordagens que possibilitam compreender seu funcionamento. As perspectivas organizacionais e sociais têm por objetivo fornecer novos pontos de vista para a compreensão da Contabilidade Gerencial, estudando problemas organizacionais e sociais em seu próprio ambiente. Assim, é possível analisar o desenvolvimento, a manutenção e a mudança que ocorrem nas práticas de Contabilidade Gerencial.

A **Teoria da Contingência** é essencialmente uma perspectiva teórica do comportamento da organização, destacando fatores contingentes da organização, como tecnologia e o ambiente em que a organização está inserida, e como tais variáveis afetam seu funcionamento.

Sua principal contribuição é trazer estudos sobre a utilização de sistemas de controle em empresas que possuem uma estrutura decisória complexa e em empresas que possuem sistemas de controle “abertos”, com processos decisórios simples.

Porém, alguns métodos de controle aplicados nas empresas somente podem ser compreendidos se comparados com o que se utiliza em organizações semelhantes. Por exemplo, ao se elaborar um orçamento, ele pode assumir uma função tanto no planejamento, quanto no controle de processos de produção, dependendo da necessidade da organização.

<b>Fatores estruturais da organização</b>	O desenvolvimento da Teoria da Contingência ocorreu nos anos de 1960, incluindo <b>fatores estruturais da organização</b> , como a tecnologia, porte organizacional e ambiente de tarefas. Mas nem toda teoria desenvolvida nesse período foi baseada em uma estrutura organizacional rígida.
<b>Estruturas contingenciais</b>	As pesquisas de <b>estruturas contingenciais</b> são adaptadas para as teorias sociológicas da estrutura organizacional, utilizando-se como base o estudo de March e Simon, publicado em 1958, que consiste no desenvolvimento de uma visão ampla da organização, ou seja, num sistema flexível, interligando-se à escolha humana, e, no momento em que se acrescenta o fator humano, as variáveis tornam-se imprevisíveis. A essência da tomada de decisão é basicamente como os gestores consideram tais fatores.

<b>Relações humanas</b>	O papel do profissional responsável pela tomada de decisão em um ambiente de incerteza foi influenciado primeiramente por uma teoria: a abordagem de “ <b>relações humanas</b> ” alinhadas na perspectiva da organização. A teoria-chave desta abordagem considera que as atitudes sociais e psicológicas são fatores que devem ser considerados no processo de elaboração dos sistemas de controle da organização.
<b>Racionalização do trabalho</b>	Por sua vez, a abordagem das relações humanas teve seqüência nos estudos de Frederick W. Taylor, que se preocupava com a <b>racionalização do trabalho</b> , com a finalidade de maximização da eficiência e a produtividade e, por consequência, lucros. Sintetizando o estudo de March e Simon, a perspectiva da tomada de decisão considera o comportamento humano mais complexo, refletindo uma preocupação com a gestão da organização, fazendo insights teóricos entre o comportamento humano e a Teoria da Contingência.
<b>Tomada de decisões</b>	Já a <b>tomada de decisões</b> preocupa-se com funcionalidades sociológicas, relacionando fatores estruturais como o ambiente, tamanho, tecnologia, entre outros, interligando-os com o comportamento organizacional. O destaque nesta pesquisa foi a utilização da pesquisa em Contabilidade Gerencial tradicional, baseada na Teoria da Contingência, provendo e refletindo a racionalidade na tomada de decisões, nas quais as informações contábeis de gestão utilizadas pelos gestores servem como expressões quantitativas de metas organizacionais e são utilizadas para apoiar a tomada de decisão racional.

**Sistemas de orçamento**

A pesquisa da Teoria da Contingência foi campo do trabalho de Hofstede (1967) e reportou que fatores econômicos, tecnológicos e sociológicos têm um impacto significativo sobre o funcionamento dos **sistemas de orçamento**, concluindo que gerentes utilizam de informações geradas pelo orçamento, em ambientes econômicos difíceis, para criar pressão nos empregados; mas, em ambientes mais lucrativos, o orçamento é utilizado para resolver problemas gerenciais, como definição de metas.

**Controles externos**

Ampliando os estudos sobre o tema, começaram a ser analisados fatores como **controles externos**, tais como ambiente de incerteza e seu impacto sobre a confiança nas medidas de desempenho. Ao aplicar as teorias de contingência para controlar o desenvolvimento dos sistemas, alguns pesquisadores procuram apontar relações diretas entre os sistemas de contabilidade e de informação das organizações.

**Sistemas de informações contábeis**

Estudos de Gordon e Miller (1976) destacaram a hipótese de que os **sistemas de informações contábeis** podem ser projetados para lidar com a incerteza do ambiente, incorporando dados não financeiros, considerando a incerteza no ambiente negócios como uma variável relevante na adequação dos dados contábeis para avaliar o desempenho das unidades de negócios. Refletindo preocupações com o papel da informação gerada pela Contabilidade Gerencial nas organizações modernas, a contingência implícita no negócio constata que mudanças nas tecnologias são acompanhadas por alterações no desempenho dos sistemas de gestão.

### Métodos de custeio

Além dos fatores já mencionados, os **métodos de custeio** nas empresas começaram a ser substituídos pelo JIT, devido à capacidade para rastrear custos mais facilmente e devido ao processo de implantação mais simples, no qual foi possível observar tais fatores ao comparar a planta de uma fábrica de produtos eletrônicos, onde as contingências variáveis existentes (tamanho e fatores de custos complexos) sobrecarregavam a fabricação.

A influência da Teoria da Contingência e suas tradições teóricas precursoras na pesquisa em Contabilidade Gerencial, no entanto, têm sido criticadas por apresentar uma visão pragmática nas organizações, **fornecendo uma visão limitada em relação aos processos organizacionais.**

### 8.3. Teoria Institucional

**A Teoria Institucional** direcionou a atenção para a importância dos aspectos simbólicos das organizações e de seus ambientes, que devem refletir e promover o conceito de que nenhuma organização é apenas um sistema técnico.

Ao concentrar-se na gestão das redes de relacionamentos complexas, o exercício de gerência e controle, baseado na Teoria da Contingência, influenciou as perspectivas funcionalistas sociológicas, tendo como preocupação legítima as estruturas formais racionais.

A Teoria da Contingência fornece essa legitimidade, porém, ao afirmar que a burocratização tem um papel importante nas práticas da Contabilidade Gerencial e dos Sistemas de Informação. Conclui-se que ambas se baseiam em pressupostos de normas da racionalidade.

Quando tais normas desempenham papéis causais na teoria de burocratização, significa dizer que a elaboração dessas normas é pensada nas sociedades e organizações modernas com o objetivo de facilitar a organização formal. Mas normas de racionalidade não são simplesmente para gerar valores.

Com base nessa situação, surge a Teoria Institucional, que se estende além do foco da Teoria da Contingência, teoria esta que recebeu muita atenção na pesquisa em Contabilidade Gerencial, pois se concentrava no ambiente institucional.

Até a introdução de pesquisas institucionais, as organizações eram vistas como se fossem moldadas a partir de sua tecnologia, operação e relações de poder. Não é uma visão errada, porém é incompleta. Pesquisadores da Teoria Institucional direcionaram a atenção para a importância dos aspectos simbólicos das organizações e de seus ambientes, que devem refletir e promover o conceito de que nenhuma organização é apenas um sistema técnico.

Assim, em vez de apenas representar uma noção de uma realidade objetiva, a Contabilidade Gerencial pode servir como um meio de cerimônia para simbolicamente demonstrar o comprometimento da organização para um curso racional da ação, na qual os contadores ganham no desenvolvimento sustentável da organização.

**A Teoria Institucional** vê as práticas contábeis como um conjunto maior de recursos que podem legitimar organizações por meio da construção de uma aparência de racionalidade e eficiência.

Consequentemente, os teóricos da Contabilidade Gerencial consideram as informações contábeis, tal qual o **orçamento, como um fenômeno construído socialmente, ao invés de uma função tecnicamente racional** e com o objetivo de **servir às necessidades das organizações**. Além disso, a Teoria Institucional reconheceu que, uma vez implantado, tal sistema é responsável por **moldar a visão dos membros da organização**, destacando informações relevantes e não relevantes para o funcionamento da empresa.

#### 4. EXPLORANDO PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL

Nesta seção, serão apresentadas sínteses de pesquisas internacionais que utilizaram metodologias específicas, visando promover e ampliar a discussão acerca da pesquisa em Contabilidade Gerencial.

#### 4.1. Pesquisa qualitativa de campo em Contabilidade Gerencial: posicionamento de dados para contribuir para teoria

<b>Título original</b>	Doing qualitative field research in Management Accounting: positioning data to contribute to theory
Referência completa	AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Doing qualitative field research in Management Accounting: positioning data to contribute to theory. <i>Accounting, Organizations and Society</i> , v. 31, n. 8, p. 819-841, 2006.
<b>Título</b>	Pesquisa qualitativa de campo em Contabilidade Gerencial: posicionamento de dados para contribuir para teoria.
Palavras-chave	Estudos qualitativos. Contabilidade Gerencial. Realidade subjetiva. Teoria. Metodologia.
<b>Objetivo geral</b>	Desenvolver uma base apropriada para aumentar o rigor em pesquisas qualitativas em Contabilidade Gerencial.
Objetivos específicos	Relacionar os cinco conceitos básicos da pesquisa, teoria, domínio, metodologia, hipóteses e método, com a pesquisa qualitativa. Demonstrar que teoria e metodologia apropriadas podem trazer contribuições significativas em pesquisas qualitativas.
<b>Referencial teórico</b>	Explica que a pesquisa qualitativa tem como objetivo expressar o campo social, e não simplesmente descrevê-lo. Para isso, são relacionados cinco conceitos básicos da pesquisa e suas aplicações práticas. Esses conceitos são: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Metodologia: a literatura metodológica se refere à pesquisa qualitativa como uma metodologia naturalista, holística, interpretativa e fenomenológica, oferecendo uma alternativa positivista. O atributo “qualitativo” é uma questão de metodologia, e não de método.</li> <li>• Método: métodos de pesquisa específicos podem ser usados para diferentes metodologias. Em pesquisas qualitativas em Contabilidade Gerencial, o método mais utilizado é a entrevista.</li> </ul>

**Referencial  
teórico  
(Cont)**

- Teoria: é comum a exploração de conceitos como teoria da agência, teoria do controle gerencial, funcionalismo, teoria institucional e interação simbólica.
- Hipóteses: estudos positivistas frequentemente trazem hipóteses desenvolvidas a partir da revisão de literatura. A não elaboração de hipóteses em pesquisas qualitativas não invalida a pesquisa, embora seja uma ferramenta útil para o desenvolvimento contínuo da pesquisa.
- Domínio: pela definição mais simples, é o próprio campo de estudo, um espaço empírico, como o chão de fábrica. Contudo, “domínio” deve ser entendido como algo necessário para responder à questão de pesquisa, devendo ser maleável para esse fim.

O processo de coleta de dados na pesquisa qualitativa depende das percepções e observações do pesquisador, e não unicamente dos instrumentos e métodos de pesquisa, como questionários e entrevistas. Por fim, questões como onde, como e quando o pesquisador se expõe a esses dados são determinadas pelas considerações teóricas e metodológicas, havendo neste tipo de pesquisa uma maior interação entre pesquisador e pesquisado.

Por fim, desenvolvem o campo como zona de contato em que há um menor controle do entrevistado pelo pesquisador, o que pode resultar em uma grande variação de dados.

**Metodologia**

Revisão de literatura.

**Principais  
resultados**

Pesquisas qualitativas não devem recontar uma sequência de processos no campo e então rotulá-los por um nome (exemplo: citar todo o processo de produção de um produto e depois definir como o melhor método de custeio é o Custeio Baseado em Atividades). Dados oriundos de pequena amostra tornam-se brandos e pouco têm a dizer acerca de um fenômeno da Contabilidade Gerencial.

<p><b>Principais resultados</b> (Cont)</p>	<p>Uma pesquisa qualitativa bem teorizada é capaz de ser elaborada a partir de uma narrativa bem elaborada, como também pode iluminar e fazer referências para confirmar leis que ditam as observações feitas no decorrer da pesquisa.</p> <p>Considerando os fatores que são levados em conta na elaboração de uma pesquisa, a seleção de fatores e do método de análise são importantes. Na pesquisa qualitativa, observações são necessárias para discutir processos organizacionais, enquanto as questões teóricas dependem da apreciação dos leitores sobre a relação da pesquisa de campo com o contexto. Teoria não pode ser produtiva nem reveladora. A pesquisa qualitativa está muito dependente de teorias já estabelecidas e renomadas, devendo sempre fazer a ligação entre tais teorias e os resultados obtidos no campo. O processo dessa pesquisa deve ser altamente disciplinado, embora seja difícil de articular. A flexibilidade da pesquisa qualitativa é vista como um ponto fraco, especialmente pela comunidade acadêmica positivista.</p>
<p>Sumário de pontos importantes</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Os cinco conceitos essenciais na pesquisa qualitativa: metodologia, método, teoria, hipótese e domínio.</li> <li>2. Descrição do campo como zona de contato entre pesquisador e pesquisados.</li> <li>3. Descrição do campo como uma janela sobre a contabilidade: como as imagens infundem ações.</li> <li>4. Descrição de acontecimentos como processos.</li> <li>5. Descrição do que são práticas, interpretações e significados.</li> <li>6. Descrição da validação e confiabilidade da pesquisa qualitativa.</li> </ol>
<p>Comentários avaliativos</p>	<p>Os autores selecionam pesquisas qualitativas e positivistas como opostos, mas tentam relacionar os dois tipos. O exemplo mais claro ocorre quando definem positivismismo como predição e metodologia qualitativa como explicação.</p>

Título original	Doing archival research in Management Accounting
<b>Referência completa</b>	MOERS, Frank. Doing archival research in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). <i>Handbook of Management Accounting Research</i> . Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 399-413.
Título	Pesquisa documental em Contabilidade Gerencial.
<b>Palavras-chave</b>	Teoria. Pesquisa Empírica. Pesquisa Qualitativa. Contribuições.
Objetivo geral	Apresentar pesquisas existentes relacionadas ao tema Remuneração de Executivos.
<b>Objetivos específicos</b>	Relacionar os conceitos de Contabilidade Gerencial com o tema Remuneração de Executivos, discutindo e apresentando questões relevantes sobre o tema.
Referencial teórico	<p>Informações de Compensação: Os dados sobre a remuneração dos executivos estão prontamente disponíveis em inúmeros países, sendo mais comum nos EUA e no Reino Unido. Por meio de informações fornecidas pela Forbes, as pesquisas de remuneração de CEOs passaram a ser utilizadas para examinar os determinantes do uso de contábeis, de mercado e de medidas de desempenho em contratos de remuneração de executivos. Autor Principal: LAMBERT; LURCKER, 1987.</p> <p>Informações sobre Plano de Bônus: Além das informações relativas a compensação, disponíveis publicamente, as empresas precisam registrar as chamadas declarações de procuração. Essas declarações de procuração devem conter informações sobre o plano de compensação do CEO. Autor Principal: WALLACE, 1997.</p>

Referencial  
teórico  
(cont)

**Informações Financeiras:** Existem numerosas bases de dados contendo informações financeiras, sendo o *Compusat* o mais utilizado em pesquisa contábil. Outras bases de dados disponíveis são, por exemplo, *Worldscope* e *Amadeus*. A maioria dos documentos de contabilidade de gestão que utilizam esta base dados devem combiná-los com outros tipos de informações. Autor Principal: ANDERSON et al., 2003.

**Informações Específicas dos Setores:** Indústrias utilizam-se de informações financeiras divulgadas pelo Departamento de Transportes para examinar o custo do setor aéreo. Já na indústria de saúde, são utilizadas informações da Secretaria Estadual de Saúde. Autor Principal: BANKER; JOHNSTON, 1993.

**Informações do Terceiro Setor:** Empresas de consultoria, instituições acadêmicas, agências governamentais e organizações profissionais, utilizam-se de informações de tópicos específicos, e tais dados, por serem de propriedade dessas instituições, tornam-se responsáveis pelo seu sigilo, podendo ser utilizados apenas por quem o solicitou. Autor Principal: BUSHMAN et al., 1995.

**Vantagens e Desvantagens da Pesquisa:** Cada tipo de dados tem suas próprias vantagens e desvantagens. Em geral, as vantagens são as seguintes:

1. Os dados podem já estar disponíveis para responder às perguntas de pesquisa;
2. Os levantamentos de dados de terceiros são frequentemente mais longos e mais precisos que pesquisas acadêmicas;
3. Potencialmente melhores taxas de resposta e amostras maiores;
4. Dados documentais são frequentemente considerados como dados que estão menos preocupados com questões de percepção;
5. Os dados da série temporal da pesquisa podem estar disponíveis, permitindo uma análise do problema ao longo de um determinado período.

Já as desvantagens são:

1. Pouca divulgação das práticas da Contabilidade Gerencial, visto que tais dados são utilizados como ferramentas internas na empresa;
  2. A divulgação das práticas da Contabilidade Gerencial não é obrigatória;
  3. A maioria dos dados são corporativos, o que reduz as questões de contabilidade que se podem responder com tais dados;
  4. Ter acesso aos dados dos proprietários é um processo demorado;
- Autor Principal: BOL; MOERS, 2006.

<b>Metodologia</b>	<p>O autor avalia as contribuições da pesquisa na área da Contabilidade Gerencial por meio de pesquisas bibliográficas (livros e periódicos), fazendo inferências e comentários sobre tais estudos, ou seja, avaliando-os qualitativamente. Porém, ao estudar a Remuneração dos Executivos, o estudo se vale da utilização da pesquisa quantitativa, pois emprega estatística para demonstrar as correlações entre as variáveis estudadas.</p>																
<b>Principais resultados</b>	<p>Os pesquisadores de Contabilidade Gerencial precisam reunir mais dados tempestivos do que trabalhar apenas com dados passados. Também é importante salientar a importância de os pesquisadores da área irem além das pesquisas “básicas” (controle de custos, orçamentos, etc.) e aplicarem sua visão para outras áreas, como a remuneração dos executivos, visto que tais dados também são divulgados ao grande público, assim como muitos outros, que não são trabalhados ainda.</p>																
<b>Sumário de pontos importantes</b>	<p>Experimentar novas pesquisas, pois por meio da inovação (ou, como é citado no artigo, experimentação) é que surgem novas propostas de práticas na área. “Fugir” das informações básicas de Contabilidade Gerencial, não replicando (ou aperfeiçoando) apenas estudos já feitos. Utilize novas ferramentas e informações para o seu estudo.</p>																
<b>Imagens e tabelas importantes</b>	<div style="text-align: center;"> <p><b>EXPLANATORY VARIABLES</b> → <b>EXPLAINED VARIABLES</b></p> <p>Sensitivity Precision → Incentive Weights</p> </div> <p>A figura apresentada na página 402 demonstra graficamente o modelo conceitual que será seguido na pesquisa, relativo à remuneração dos executivos.</p> <div style="text-align: center;"> <table border="0"> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;"><b>EXPLANATORY VARIABLES</b></td> <td style="text-align: center;">→ Link 1 →</td> <td style="text-align: center;"><b>EXPLAINED VARIABLES</b></td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: middle;"><b>Conceptual</b></td> <td style="text-align: center;">Sensitivity Precision</td> <td></td> <td style="text-align: center;">Incentive Weights</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">↓ Link 2 ↓</td> <td></td> <td style="text-align: center;">↓ Link 3 ↓</td> </tr> <tr> <td style="vertical-align: middle;"><b>Operational</b></td> <td style="text-align: center;"> <math>M_s = \text{sensitivity} + \epsilon_s</math>  <math>M_p = \text{precision} + \epsilon_p</math> </td> <td style="text-align: center;">→ Link 4 →</td> <td style="text-align: center;"> <math>M_w = \text{incentive weights} + \epsilon_w</math> </td> </tr> </table> </div>		<b>EXPLANATORY VARIABLES</b>	→ Link 1 →	<b>EXPLAINED VARIABLES</b>	<b>Conceptual</b>	Sensitivity Precision		Incentive Weights		↓ Link 2 ↓		↓ Link 3 ↓	<b>Operational</b>	$M_s = \text{sensitivity} + \epsilon_s$ $M_p = \text{precision} + \epsilon_p$	→ Link 4 →	$M_w = \text{incentive weights} + \epsilon_w$
	<b>EXPLANATORY VARIABLES</b>	→ Link 1 →	<b>EXPLAINED VARIABLES</b>														
<b>Conceptual</b>	Sensitivity Precision		Incentive Weights														
	↓ Link 2 ↓		↓ Link 3 ↓														
<b>Operational</b>	$M_s = \text{sensitivity} + \epsilon_s$ $M_p = \text{precision} + \epsilon_p$	→ Link 4 →	$M_w = \text{incentive weights} + \epsilon_w$														

Imagens e tabelas importantes (Cont)

Já a figura que está na página 404 apresenta as ligações entre as remunerações dos executivos, interligando-as às variáveis que podem estar relacionadas e podem influenciar no/a valor/ decisão do executivo.

Frank Moers			Volume 1	
Table 2. Variance ratios and mean ratios for CEO cash pay, total pay, and equity portfolio changes.				
Percentile (%)	Variance cash pay/ variance portfolio comp	Variance total pay/ variance portfolio comp	Mean portfolio comp/mean cash pay	Mean portfolio comp/mean total pay
99	0.55	1.92	308.38	64.42
90	0.04	0.27	11.37	3.65
75	0.01	0.08	2.70	1.02
50	0.00	0.02	0.39	0.17
25	0.00	0.00	-1.10	-0.37
10	0.00	0.00	-6.85	-2.19
1	0.00	0.00	-95.02	-20.60

Por sua vez, esta tabela, extraída da página 408, apresenta as variações das remunerações dos CEOs x Benefícios.

**Comentários avaliativos**

O estudo incentiva os pesquisadores da área da Contabilidade Gerencial a trabalharem com outras informações públicas de empresas, utilizando-as como vantagem competitiva para o negócio. Em outras palavras, testar novos estudos sem se preocupar, em um primeiro momento, se é um assunto ligado diretamente à Contabilidade Gerencial. Inclusive, incentiva a utilização de pesquisas empíricas.

#### 4.3 Pesquisa Experimental em Contabilidade Gerencial

Título original	Experimental research in Managerial Accounting
<b>Referência completa</b>	SPRINKLE, Geoffrey B.; WILLIAMSON, Michael G. Experimental research in Managerial Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). <i>Handbook of Management Accounting Research</i> . Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 415-444.
Título	Pesquisa experimental em Contabilidade Gerencial.
<b>Palavras-chave</b>	Pesquisa Experimental. Contribuições. Contabilidade Gerencial.
Objetivo geral	Descrever a importância das pesquisas experimentais na área de Contabilidade Gerencial.

<b>Objetivos específicos</b>	<p>Os objetivos do estudo são: descrever o papel da pesquisa experimental em Contabilidade Gerencial; analisar, sintetizar e avaliar as pesquisas experimentais existentes na área; identificar e discutir quais são as perspectivas futuras para a pesquisa experimental em Contabilidade Gerencial.</p>
Referencial teórico	<p>Formulação de Prioridades nas Pesquisas: em primeiro lugar, os indivíduos agirão de forma oportunista (isto é, irão comportar-se de maneira que vise seus próprios interesses)? Em segundo lugar, em que medida a Contabilidade Gerencial ajuda a quantificar os problemas de agência relacionados aos riscos morais e de seleção adversa? No que diz respeito à primeira questão, existem indivíduos que agem exatamente dessa maneira, fazendo com que a empresa sofra uma perda de eficiência, deturpando informações em benefício próprio. Assim, na segunda questão, examinam-se as práticas da Contabilidade Gerencial, ajudando a quantificar a possível existência de tais procedimentos. Autor principal: BERG et al., 1992.</p> <p>Informações Ocultas: informações privadas sobre as operações da empresa, quando reveladas, têm a possibilidade de aumentar seu valor. Num sentido amplo, essa investigação pode ser elaborada por dois focos separados, sendo um deles focado na utilização de normas e orçamentos, enquanto o segundo foco consiste em extrair informações particulares dos funcionários. Autor principal: YOUNG, 1985.</p> <p>Justificativas Sociais e Variáveis: a maioria das pesquisas experimentais em Contabilidade Gerencial examina se os controles aplicados ajudam a superar o risco moral e problemas de seleção. Tais estudos mostram que as práticas contábeis são utilizadas para alinhar os interesses dos empregados e proprietários. Porém, esses estudos tendem a ignorar que as informações contábeis são apenas uma parte e que as organizações podem usar informações informais de sistemas sociais e práticas de recompensas. Autor principal: NOREEN, 1988.</p>

<b>Referencial teórico (cont)</b>	Sistema de Recompensas e Desempenho Evolutivo: Contabilidade Gerencial é um componente essencial na avaliação de desempenho e de como definir o sistema de recompensas nas organizações. Com base em tais temas, a pesquisa em Contabilidade Gerencial examinou, especificamente: (1) tarefas únicas, (2) tarefas individuais, (3) um único tipo de incentivo, e (4) problemas de controle unilateral. Autor principal: MERCHANT, 1998.
Metodologia	O autor avalia as contribuições da pesquisa na área da Contabilidade Gerencial por meio de pesquisas bibliográficas (livros e periódicos), fazendo inferências e comentários sobre tais estudos, ou seja, avaliando-os qualitativamente.
<b>Principais resultados</b>	Identificou-se que as informações da Contabilidade Gerencial colaboram na tomada de decisão nas organizações. Consequentemente, as práticas da Contabilidade Gerencial são empregadas para motivar os funcionários a exercer esforço e empreender ações que maximizem o valor da empresa.
Sumário de pontos importantes	A Contabilidade Gerencial é um campo rico para pesquisas, visto que ainda existem inúmeras perguntas não respondidas, pois ainda aguardam ferramentas mais eficientes que auxiliem em sua resolução.
<b>Imagens e tabelas importantes</b>	Não possui tabelas e figuras.
Comentários avaliativos	O estudo é de grande valor, pois incentiva os pesquisadores da área da Contabilidade Gerencial a efetuarem novas pesquisas, muito ligadas à área experimental, ou seja, a descobrirem novos meios de trabalhar com a informação gerada pela Contabilidade Gerencial, pois existe uma área de “comodismo” em que as únicas informações com que a Contabilidade Gerencial trabalha são informações de custos e orçamento.

<b>Título original</b>	Doing quantitative field research in Management Accounting
Referência completa	ANDERSON, Shannon W.; WIDENER, Sally K. Doing quantitative field research in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). <i>Handbook of Management Accounting Research</i> . Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 319-341.
<b>Título</b>	Pesquisa de campo quantitativa em Contabilidade Gerencial
Palavras-chave	Contabilidade Gerencial. Campo de estudo quantitativo. Realizações. Fracassos.
<b>Objetivo geral</b>	Fornecer um guia prático de pesquisas em Contabilidade Gerencial sobre considerações importantes no planejamento e na execução de estudos de campo que usam análises quantitativas de dados para testar ou construir uma teoria.
Objetivos específicos	Discutir métodos de pesquisas quantitativas; Estabelecer a importância da coleta de dados; Listar as formas mais comuns de coleta de dados.
<b>Referencial teórico</b>	Esclarece o que é pesquisa de campo e adota como linha prioritária a observação e a entrevista, mas não exclui as demais; esclarece o que é pesquisa de campo quantitativa e rejeita a ideia de que pesquisa de campo deveria ser definida no número de empresas estudadas; refuta as pesquisas que utilizam dados primários numéricos para corroborar ou estender os dados, mas adota a transformação dos dados qualitativos primários em dados quantitativos; há o uso de análises de dados quantitativos para atender a diferentes propósitos.  Revisão da literatura e evolução histórica da pesquisa de campo em Contabilidade Gerencial, apontando realizações e deficiências.

Metodologia	<p>Pelo uso de artigos e pesquisas como base de dados, o estudo dos autores se caracteriza, quanto aos procedimentos, como bibliográfico.</p> <p>Embora discuta aspectos quantitativos, quanto à abordagem do problema, a pesquisa é qualitativa.</p>
<b>Principais resultados</b>	<p>Dados numéricos que servem de base para análises quantitativas beneficiam todas as formas de pesquisa de campo, destinando-se à descrição e construção de teoria ou teste de teoria, muito mais abrangente do que a pesquisa qualitativa.</p> <p>Pesquisas quantitativas demandam bastante tempo e esforço do pesquisador.</p>
Sumário de pontos importantes	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Descrição sobre modelos matemáticos, que não são a solução para problemas enfrentados pela Contabilidade Gerencial.</li> <li>2. Descrição do que é pesquisa de campo.</li> <li>3. Descrição do que é pesquisa de campo quantitativa.</li> <li>4. Análises de dados quantitativos para chegar a diferentes resultados.</li> <li>5. Descrição das decisões-chave, escolhas e contribuições da pesquisa de campo quantitativa.</li> <li>6. Papel da teoria e seleção do local.</li> <li>7. Identificação, coleta e preparação dos dados: visão geral e métodos de coleta de dados.</li> </ol>
<b>Comentários avaliativos</b>	<p>Embora trate sobre pesquisas quantitativas, a pesquisa elaborada pelos autores claramente é qualitativa. Deveria explorar o lado matemático da pesquisa quantitativa, e não apenas os métodos de pesquisa mais utilizados.</p>

#### 4.5 Modelagem analítica em pesquisas em Contabilidade Gerencial

Título original	Analytic modeling in Management Accounting research
-----------------	---

Referência completa	DEMSKI, Joel S. Analytic modeling in Management Accounting research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). <i>Handbook of Management Accounting Research</i> . Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 365-371.
<b>Título</b>	Modelagem analítica em pesquisas em Contabilidade Gerencial
Palavras-chave	Primazia da questão de pesquisa. Preparação do modelo. Teste de Ralph. Contabilidade Gerencial (não inclusa no resumo). Pesquisa.
<b>Objetivo geral</b>	Refletir e colocar a modelagem proposta na perspectiva correta.
Objetivos específicos	Analisar um modelo matemático para maximizar os resultados.
<b>Referencial teórico</b>	<p>Não há exatamente uma revisão bibliográfica, apenas a referência de que se estudam arranjos organizacionais, incluindo estruturas segmentadas; alianças e atribuição de direitos de decisão; os métodos e quadros de decisão; avaliação e remuneração, incluindo sistemas de custeio; as estruturas de governança e vantagem comparativa do sistema de contabilidade com sua colaboração, controles aninhados e gestão profissional.</p> <p>Apresentação do Teorema de Blackwell, um teorema matemático que não engloba todas as pesquisas em Contabilidade Gerencial.</p> <p>Apresentação das três chaves para a elaboração de um bom modelo matemático: primazia da questão de pesquisa, preparação adequada do modelo e o Teste de Ralph, que versa sobre a relevância do autor no projeto de pesquisa e a relação da resposta à questão de pesquisa com a teoria estudada.</p>
Metodologia	Revisão bibliográfica para analisar métodos estatísticos.

<b>Principais resultados</b>	Não há resultados propriamente ditos, o capítulo é um projeto de pesquisa.
Sumário de pontos importantes	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. O Teorema de Blackwell.</li> <li>2. Primazia da questão de pesquisa: a importância da relevância do estudo.</li> <li>3. A elaboração bem adequada de um modelo que responda à questão de pesquisa.</li> <li>4. O Teste de Ralph.</li> </ol>
<b>Comentários avaliativos</b>	Não há muita produtividade do projeto elaborado pelo autor sem uma aplicação prática.

#### 4.6 Pesquisas *survey* em Contabilidade Gerencial

<b>Título original</b>	Doing Management Accounting survey research
Referência completa	VAN DER STEDE, Wim A.; YOUNG, S. Mark; CHEN, Clara Xiaoling. Doing Management Accounting survey research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). <i>Handbook of Management Accounting Research</i> . Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 445-478.
<b>Título</b>	Pesquisas <i>survey</i> em Contabilidade Gerencial
Palavras-chave	<i>Survey</i> . Contabilidade Gerencial. Pesquisa. Qualidade da <i>survey</i> .
<b>Objetivo geral</b>	Analisar as evidências sobre a qualidade dos dados de pesquisa na pesquisa em Contabilidade Gerencial.
Objetivos específicos	<p>Fornecer informações para melhorar a utilização do método de pesquisa.</p> <p>Abordar os cinco elementos-chave para a boa estrutura de uma <i>survey</i>.</p>
<b>Referencial teórico</b>	<p>Disposição de cinco categorias sobre <i>survey</i>:</p> <p>O primeiro item: o propósito de uma <i>survey</i> determina o uso do levantamento dos dados e as decisões sobre a estrutura da <i>survey</i>.</p>

<p>Referencial teórico (Cont)</p>	<p>O segundo item: definição da população e seleção da amostra determinam se podem ser extraídas inferências válidas das características da amostra e quais inferências não podem ser relacionadas.</p> <p>O terceiro item: as questões da <i>survey</i>. São focadas na estrutura da <i>survey</i> e incluem os procedimentos de pré-teste, procedimentos de acompanhamento (<i>follow-ups</i>), o viés de não resposta e tipos de variáveis dependentes.</p> <p>O quarto item: precisão dos dados, que envolve a checagem sobre as questões terem sido respondidas completamente e a confiabilidade dos dados.</p> <p>O quinto item: divulgação e informação. Concentram-se em descrever quais procedimentos de investigação foram utilizados e como os dados foram recolhidos e apresentados.</p>
<p><b>Metodologia</b></p>	<p>Amostra: artigos sobre Contabilidade Gerencial em 8 periódicos de Contabilidade no período de 20 anos (1982-2001). Ao todo são 130 artigos.</p>
<p><b>Principais resultados</b></p>	<p>O método de <i>survey</i> em pesquisas na área da Contabilidade Gerencial evoluiu e tem sido mais utilizado com o passar do tempo.</p> <p>Como ponto a observar, a forma como o método de <i>survey</i> é implantado é essencial para que haja uma credibilidade dos dados.</p> <p>Os autores abordam, estatisticamente, o somatório dos artigos que atendem aos requisitos estipulados no referencial teórico, requisito por requisito.</p> <p>Os artigos que serviram de base de dados para a pesquisa dos autores tiveram os seguintes resultados:</p> <p>Taxa de resposta: entre 38% e 71%, mas o percentual vem caindo.</p> <p>Tamanho da amostra: entre 55 e 344 pesquisas, sem indícios de aumento da amostra.</p>

<p><b>Principais resultados</b> (Cont)</p>	<p>% de pesquisas que utilizam o pré-teste: entre 20% e 33%, sem indícios de aumento.</p> <p>% de pesquisas que usam <i>follow-ups</i>: entre 0% e 32%; algumas revistas tiveram aumento, outras, diminuição, mas o % médio se manteve estável.</p> <p>% de pesquisas que analisam “não respostas”: entre 0% e 50%; o percentual pouco aumentou nos últimos anos.</p> <p>Por últimos anos, entendem-se os 10 últimos anos da amostra da pesquisa.</p>
<p>Sumário de pontos importantes</p>	<p>Os cinco pontos a atentar sobre a <i>survey</i>.</p> <p>Divisão dos artigos quanto a: taxa de resposta, instrumento de pré-teste, procedimentos de acompanhamento, análise das “não respostas”, tipos de variáveis dependentes.</p>
<p><b>Imagens e tabelas importantes</b></p>	<p>Os autores trazem todos os artigos que compõem a <i>survey</i> da pesquisa. Esses dados estão evidenciados nas páginas 446-460.</p> <p>Quadro da página 471 sobre a evolução da <i>survey</i> em pesquisas na Contabilidade Gerencial.</p>
<p>Comentários avaliativos</p>	<p>Foi o artigo melhor elaborado; houve uma real aplicação prática, e não apenas revisão de literatura. Não abordaram modelos matemáticos, nem quanto à abordagem qualitativa ou quantitativa.</p>

**COM ESTE CAPÍTULO VOCÊ DEVERÁ SABER RESPONDER ÀS SEGUINTEs QUESTÕES:**

1. Quais as metodologias e métodos aplicados na Contabilidade Gerencial.
2. Que não há uma solução matemática para os problemas que a Contabilidade Gerencial deve resolver.
3. Que há diferentes métodos para elaboração de pesquisa em Contabilidade Gerencial.

## APRENDENDO COM DESAFIOS

1. Quais os principais métodos e metodologias de pesquisa utilizados na Contabilidade Gerencial?
2. Qual método e qual metodologia você pretende utilizar na sua pesquisa?
3. Estabeleça um sumário com o objetivo de desenhar sua pesquisa, desde a introdução até os resultados esperados.
4. Pesquise dez artigos com diferentes métodos de pesquisa e compare-os com os apresentados neste capítulo.

## REFERÊNCIAS

AHRENS, Thomas; CHAPMAN, Christopher S. Doing qualitative field research in Management Accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, v. 31, n. 8, p. 819-841, 2006.

ANDERSON, Shannon W.; WIDENER, Sally K. Doing quantitative field research in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 319-341.

BHIMANI, Alnoor. Comparative Management Accounting research: past forays and emerging frontiers. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 343-363.

CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1.

CHUA, Wai Fong. Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, v. 61, n. 4, p. 601-632, Oct. 1986.

COVALESKI, Mark A.; DIRSMITH, Mark W.; SAMUEL, Sajay. Managerial Accounting research: the contributions of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, v. 8, p. 1-35, 1996.

DEMSKI, Joel S. Analytic modeling in Management Accounting research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 365-371.

JÖNSSON, Sten; LUKKA, Kari. There and back again: doing interventionist research in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS,

Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 373-397.

MOERS, Frank. Doing archival research in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 399-413.

SPRINKLE, Geoffrey B.; WILLIAMSON, Michael G. Experimental research in Managerial Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 415-444.

VAN DER STEDE, Wim A.; YOUNG, S. Mark; CHEN, Clara Xiaoling. Doing Management Accounting survey research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 445-478.

WANDERLEY, Cláudio de Araújo; CULLEN, John. Management Accounting research: mainstream versus alternative approaches. *Contabilidade Vista & Revista*, UFMG, Belo Horizonte, v. 22, n. 4, p. 15-44, out./dez. 2011

# Contabilidade Gerencial no processo de tomada de decisões

“Gerir uma empresa sem a Contabilidade Gerencial é o mesmo que navegar em um barco sem leme.”



Fonte: <<http://www.altgrupo.com.br/blog/planejamento-estrategico/>>.

Acesso em: 28 jul. 2017.

## 1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você compreenda:

- A abrangência da Contabilidade Gerencial Estratégica;
- O perfil desejado para ser um Contador Gerencial;
- A importância de se conhecer a missão e o modelo de gestão para a estratégia organizacional;
- O que é e para que serve o *Balanced Scorecard*, junto com o mapa e o planejamento estratégicos;
- Que o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de implementação da estratégia;
- As relações de causa e efeito para elaboração de um mapa estratégico;

- A ferramenta alternativa ao BSC como modelo de avaliação: *Performance Prism*;
- Situações em que os custos exercem influências sobre as decisões; e
- Como o orçamento auxilia no processo de planejamento e controle organizacional.

## 2. ANTES DE TUDO, UMA PROVOCAÇÃO: O CONTADOR GERENCIAL PRECISA CONHECER A FUNDO A MISSÃO, O MODELO DE GESTÃO E A ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL?

Uma organização nasce por algum motivo que muitas vezes não está escrito em nenhum manual ou pendurado em um quadro na recepção da empresa. Assim, quando a empresa recebe um novo colaborador, costumeiramente dizemos que ele deve passar por um período de adaptação cultural, visto que cada empresa tem um modo diferente de se relacionar com o ambiente interno e externo.

A Contabilidade Gerencial deve participar do processo de tomada de decisões subsidiando informações relevantes, íntegras e tempestivas. Assim, para que o Contador Gerencial seja capaz de cumprir seu papel nesse processo, deve ter conhecimento sobre a missão e o modelo de gestão da organização para que o planejamento estratégico seja bem implantado.

## 3. A CONTABILIDADE GERENCIAL ESTRATÉGICA: UMA REALIDADE NECESSÁRIA

A fim de suportar a **estratégia organizacional**, o desafio, para gestores, consultores e pesquisadores na área gerencial, é **alinhar as atividades práticas e linhas de pesquisa com a estratégia organizacional e a Contabilidade Gerencial**.

Dessa forma, durante os anos 1980 e 1990, surgiu o termo Contabilidade Gerencial Estratégica (CGE), do Inglês *Strategic Management Accounting* (SMA), como uma forma de dar uma função mais estratégica à área. Dessa nova atribuição de função à Contabilidade Gerencial, surgiram três vertentes:

1

A CGE teria sido desenvolvida e lançada como uma nova disciplina que se encaixa no conceito de “estado da arte”, destinando-se a ser o carro-chefe da Contabilidade. Dispondo do foco na comparação de negócios com os concorrentes, o Contador Gerencial teria visão ampla dos procedimentos e técnicas de negócios da organização e de seus concorrentes, podendo tomar decisões em conformidade com o objetivo organizacional.

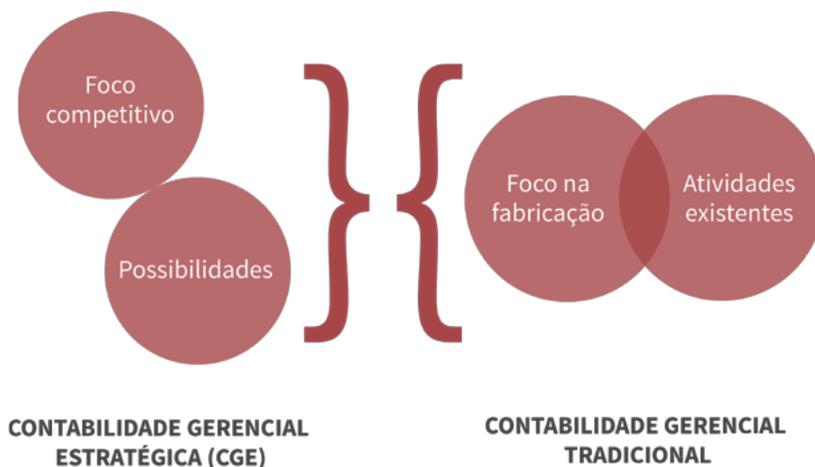
2

Alguns pesquisadores viam o desenvolvimento da CGE como uma ameaça à Contabilidade Gerencial convencional, pois a primeira trazia um foco mais amplo.

3

Outros pesquisadores acreditavam que a CGE é nada mais que uma abordagem para ampliar a importância dos Contadores Gerenciais e aumentar a atratividade da profissão pela incorporação de tarefas ditas estratégicas.

É importante distinguir a Contabilidade Gerencial Tradicional da Contabilidade Gerencial Estratégica:



Pelo fornecimento e análise de dados dos negócios e dos competidores gerados pela Contabilidade Gerencial, pode-se entender a CGE como o desenvolvimento e acompanhamento da estratégia de negócios, envolvendo níveis e tendências em diversos fatores internos e externos, como custos, preços, participação no mercado e fluxo de caixa. Dessa forma, fica clara a relação e soma das partes:

- A Contabilidade Gerencial Estratégica utiliza-se de todas as técnicas da Contabilidade Gerencial com foco estratégico claro.



- Pode ser entendida como o quarto estágio evolutivo da Contabilidade Gerencial, a qual abordamos no Capítulo 1.

O propósito da CGE é prover decisões estratégicas com informações na implicação financeira de estratégias de negócios alternativos. As técnicas utilizadas podem ser divididas em cinco grandes grupos:

Custos	Especial ênfase deve ser dada à alocação dos custos e aos custos da cadeia de valor. As três técnicas de custos mais utilizadas são: o custo do ciclo de vida, custo de qualidade e meta de custos.
--------	---

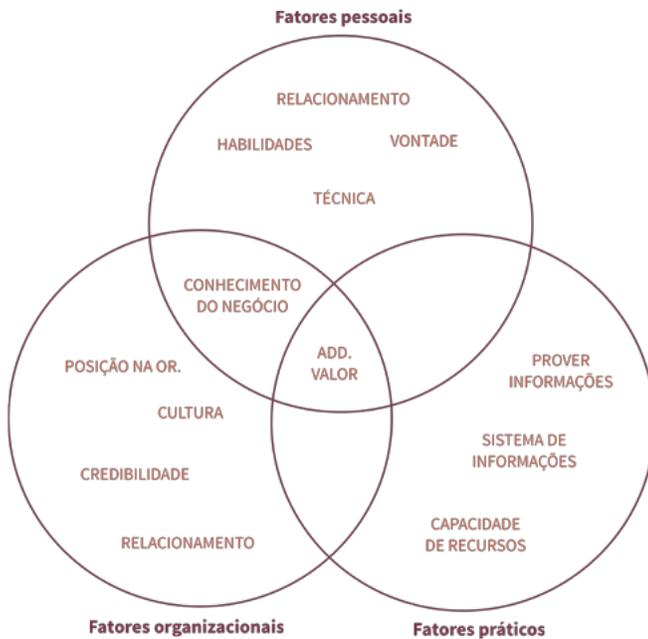
<b>Planejamento, controle e mensuração da performance</b>	A técnica mais utilizada é o <i>Balanced Scorecard</i> - BSC (ou mensuração de performance integrada), seguido da técnica de <i>benchmarking</i> .
<b>Tomada de decisões estratégicas</b>	As técnicas mais utilizadas nesta categoria estão diretamente relacionadas à categoria de custos. O gerenciamento de custos estratégicos e a precificação estratégica são essenciais nesta categoria de tomada de decisão.
<b>Custos dos concorrentes</b>	As técnicas desta categoria são variações mais aprofundadas da soma das técnicas de custos, das categorias custos e tomada de decisão estratégicas. Como técnicas fundamentais, tem-se o cuidado com os concorrentes da empresa: avaliação de seus custos; monitoramento de sua posição; e avaliação de seu desempenho.
<b>Contabilidade de clientes</b>	Esta categoria é soma de todas as categorias anteriores: custos; planejamento, controle e mensuração da performance; tomada de decisões estratégicas; e custos dos concorrentes. Nesta categoria, as técnicas têm como foco os clientes, preocupando-se com: rentabilidade dos clientes e análises de custos; tempo de vida de tal rentabilidade; e valorização dos clientes como ativos.

### 3.1. Perfil do Contador Gerencial Estratégico

Antigamente, os contadores eram conhecidos guarda-livros. Tinham como característica serem profissionais mais introspectivos, detentores de um grande conhecimento técnico, porém, com pouca habilidade no processo de gerenciamento das organizações. Isso se devia ao fato de a formação acadêmica ser mais técnica. Com o passar dos tempos, as organizações perceberam a importância desses profissionais no processo de gestão, exigindo deles outros atributos que não somente

os técnicos; o perfil desejado passou a ser voltado para o gerenciamento do negócio (mais informações sobre o perfil estão no Capítulo 1 deste livro).

O *Chartered Institute of Management Accountants* (PITCHER, 2015) apresenta três grupos de habilidades desejadas aos Contadores Gerenciais e, dentro de cada grupo, uma série de conhecimentos necessários para esse profissional. É importante destacar que não existe uma escola de formação específica para Contadores Gerenciais. Em verdade, essas habilidades são desenvolvidas de acordo com as crenças e valores de cada organização.



Fonte: Adaptado de Pitcher (2015, p. 6).

Na sequência, vamos detalhar com maior profundidade as principais técnicas utilizadas em relação aos custos, planejamento, controle e elementos fundamentais para a boa prática da Contabilidade Gerencial Estratégica.

## 4. ANÁLISE DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES

Pode-se dizer que as empresas são bastante dependentes da gestão de custos, visto que, na grande maioria das vezes, os preços não podem ser deter-

minados dentro da empresa e repassados para os consumidores (ainda que haja exceções). Em um ambiente cada vez mais competitivo, os preços são determinados pelo mercado, e as organizações precisam gerenciar seus custos para manterem-se competitivas.

O que é um custo? Em uma empresa, é a quantificação dos gastos para produzir o produto que se está vendendo. Por exemplo, se uma mesa for vendida por R\$ 1.000,00, esse preço deve ser suficiente para cobrir todos os custos inerentes ao produto (como matéria-prima, transporte, energia elétrica, entre outros) bem como gerar lucro para a empresa e, por consequência, para os gestores.

A Análise de Custos surge como uma ferramenta utilizada no processo de tomada de decisão, por meio da qual, com base nas informações geradas pela Contabilidade de Custos, é possível tomar decisões de cunho estratégico. A seguir, será detalhada cada uma dessas decisões.

- **Definição de Preços:** a Análise de Custos auxilia a organização a formar seu preço de venda, pois assim a empresa pode determinar o preço ideal, devendo este ser capaz de **cobrir seus custos e gerar lucro** para a empresa. Mas existem situações em que o preço é definido pelo mercado. Então, a empresa utiliza das mesmas informações geradas pela Contabilidade de Custos para gerenciar seus custos, ou seja, **como reduzi-los sem perder a qualidade do produto**, e ainda gerando lucro. Quando a empresa determina seu preço para cobrir um determinado incremento nos custos, esse incremento é chamado de Custo da Mais-Valia.
- **Planejamento de Produção:** no planejamento de sua produção, existe uma ferramenta denominada **Custo-Alvo**, que consiste em concentrar esforços no **desenvolvimento de produtos que tenham, dentro da limitação de custo, proposta (alvo)**. Tendo em vista a exigência do mercado no qual a organização está inserida, o custo-alvo seria o custo em condições perfeitas de utilização dos fatores de produção.
- **Planejamento Orçamentário:** é a ferramenta da Contabilidade Gerencial mais difundida nas organizações, pois engloba em si a produção dos produtos até as vendas. Os orçamentos permitem aos gestores ter o

**conhecimento da previsão de recebimentos e gastos** referentes à sua produção.

- **Evolução do Desempenho:** por meio das informações geradas pelo orçamento, são comparados o previsto e o realizado, podendo chegar-se às seguintes conclusões: (1) se o previsto se concretizou, (2) se a organização superou as previsões; ou (3) se a organização ficou aquém das expectativas.
- **Reembolso de Despesas:** muitas vezes, na prestação de serviços, é necessária a utilização de materiais. A empresa prestadora de serviços precisa manter um controle desses materiais, pois eles serão reembolsados pelo cliente. Tal reembolso cobrado do cliente terá um acréscimo no seu custo decorrente do serviço de aquisição desses materiais. Tal modalidade é aplicada em serviços de mão de obra, como manutenção de prédios e veículos.

#### 4.1. Classificação dos Custos

Existem diversas formas de se classificar os custos. As principais dizem respeito à aplicação dos custos aos produtos e no tocante à variabilidade do volume de produção. A seguir, são evidenciadas essas classificações enfocando a aplicabilidade dos custos aos produtos.

- **Custos diretos:** são aqueles que podem ser apropriados diretamente ao produto sem necessidade de nenhum critério de rateio. A classificação em relação à aplicabilidade dos custos aos produtos tem relação estreita ao produto. Exemplo: matéria-prima e material de embalagens.
- **Custos indiretos:** são aqueles que não oferecem uma medida objetiva, de modo que toda tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária. Os custos indiretos dependem de rateios para a sua apropriação ao produto. Exemplo: aluguel e energia elétrica (quando não é possível medir diretamente).

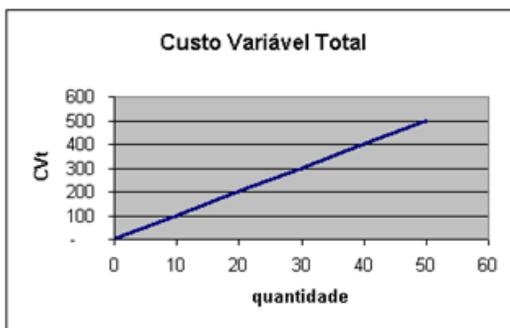
Por sua vez, na classificação em relação à variabilidade no volume de produção, os custos podem ser classificados em:

**Custos variáveis:** são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção. Exemplo: matéria-prima consumida, materiais de embalagem.

**Figura 1: Representação Gráfica dos Custos Variáveis**

Qtde	CVt	Cvu
0	-	10
10	100	10
20	200	10
30	300	10
40	400	10
50	500	10

CVt = Custo Variável Total  
CVu = Custo Variável Unitário



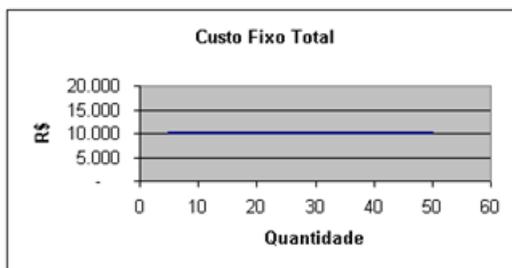
Fonte: Elaborado pelos autores.

**Custos fixos:** são aqueles que independem do volume de produção do período, isto é, para qualquer que seja a quantidade produzida, estes custos não se alteram. Exemplo: aluguel da fábrica, salários dos supervisores.

**Figura 2: Representação Gráfica dos Custos Fixos**

Qtde	CFt	CFu
5	10.000	2.000
10	10.000	1.000
20	10.000	500
30	10.000	333
40	10.000	250
50	10.000	200

CFt = custo fixo total  
CFu = custo fixo unitário



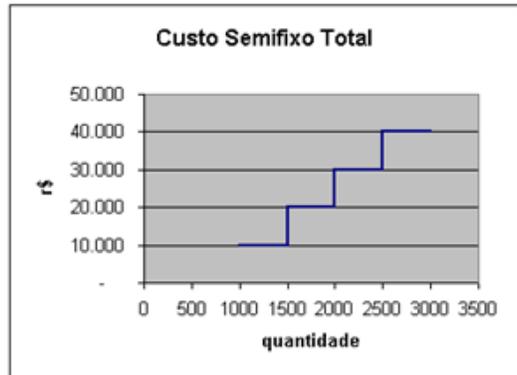
Fonte: Elaborado pelos autores.

**Custos semifixos:** são custos que são fixos em uma determinada faixa de produção, variando quando houver mudança no nível produtivo. Exemplo: depreciação de equipamentos com aumento do imobilizado em função de maior produção.

**Figura 3: Representação Gráfica dos Custos Semifixos**

Qtde	CSFt	CSFu
1000	10.000	10
1499	10.000	7
1500	20.000	13
1999	20.000	10
2000	30.000	15
2499	30.000	12
2500	40.000	16
2999	40.000	13

CSFt = custo semifixo total  
CSFu = custo semifixo unitário



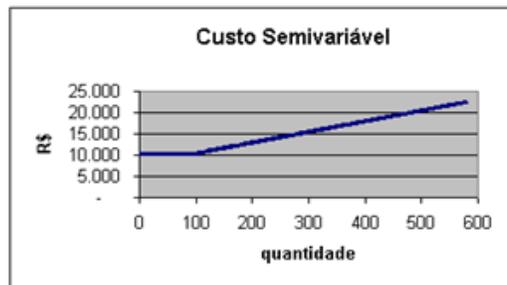
Fonte: Elaborado pelos autores.

**Custos semivariáveis:** São custos que variam com o nível de produção, entretanto, possuem uma parcela de custo que ocorre mesmo sem haver produção (parcela fixa). Exemplo: energia elétrica.

**Figura 4: Representação Gráfica dos Custos Semivariáveis**

Qtde	CSVt	CSVu
0	10.000	—
100	12.500	125
200	15.000	75
300	17.500	58
400	20.000	50
500	22.500	45

CSVt = custo semivariável total  
CSVu = custo semivariável unitário



Fonte: Elaborado pelos autores.

## 4.2. Custo Volume-Lucro

A análise de custo volume-lucro, também chamada de análise do ponto de equilíbrio, é usada pela empresa para determinar o nível de operações necessárias para cobrir todos os custos operacionais e para avaliar a lucratividade associada a determinado nível de produção. Existem diferentes análises de ponto de equilíbrio, apresentadas a seguir:

- **Ponto de equilíbrio contábil:** refere-se ao nível de venda da empresa onde não há nem lucro e nem prejuízo. É o ponto onde o total das receitas é igual ao total dos custos e despesas. Estando no ponto de equilíbrio contábil, não quer dizer que a empresa possua caixa.

Exemplo:

Preço de Venda.....	R\$ 15,00
Custos e Despesas Variáveis.....	R\$ 10,00
= Margem de Contribuição Unitária.....	R\$ 5,00
Custos e Despesas Fixas.....	R\$ 2.000,00

### **Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil:**

Custo Fixo / Margem de Contribuição Unitária

Resultado: R\$ 2.000,00 / R\$ 5,00 = 400 unidades

- **Ponto de equilíbrio financeiro:** o ponto de equilíbrio financeiro refere-se ao nível de venda da empresa onde ela possui recurso financeiro disponível, ou seja, gere caixa. O resultado contábil e econômico de uma empresa não necessariamente é igual, pois dentro dos custos e despesas fixas pode existir uma depreciação, cujo valor não representa desembolso de caixa.

Exemplo:

Preço de Venda.....	R\$ 15,00
Custos e Despesas Variáveis.....	R\$ 10,00
= Margem de Contribuição Unitária.....	R\$ 5,00
Custos e Despesas Fixas.....	R\$ 2.000,00
Despesas Não Desembolsáveis (depreciação).....	R\$ 500,00

**Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil:**

Custo Fixo – Despesas Não Desembolsáveis / Margem de Contribuição Unitária

Resultado: R\$ 2.000,00 – R\$ 500,00 / R\$ 5,00 = 300 unidades

- **Ponto de equilíbrio econômico:** o ponto de equilíbrio econômico refere-se ao nível de venda da empresa onde ela possa obter o lucro pretendido. Adicionam-se aos custos fixos os custos de oportunidade, que significam quanto de lucro o sócio pretende obter na empresa.

Exemplo:

Preço de Venda.....	R\$ 15,00
Custos e Despesas Variáveis.....	R\$ 10,00
= Margem de Contribuição Unitária.....	R\$ 5,00
Custos e Despesas Fixas.....	R\$ 2.000,00
Lucro Pretendido.....	R\$ 1.500,00

**Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil:**

Custo Fixo + Lucro Pretendido / Margem de Contribuição Unitária

Resultado: R\$ 2.000,00 + R\$ 1.500,00 / R\$ 5,00 = 700 unidades

**4.3. Gestão de custos na prática**

A seguir, apresentaremos dez situações nas quais a gestão dos custos auxilia no processo de tomada de decisões. Essas situações não são definitivas dentro do rol de possibilidades em que os custos podem auxiliar na gestão; são apenas sugestões das principais práticas adotadas.

1. **Custos para formação do preço de venda:** apesar de termos dito anteriormente que os custos não necessariamente servem como formadores de preço de venda, na verdade, eles servem para que as empresas avaliem se o custo do produto é compatível com os custos praticados pelos concorrentes, ou ainda, se deixará margem para cobrir as despesas e os impostos, antes de lançá-lo no mercado para venda.

2. **Custos para planejamento dos produtos:** seu conceito se aproxima daquele visto nos custos para formação do preço de venda, porém, com enfoque diferente. Os custos para planejamento dos produtos são utilizados pelas empresas para definir a ferramenta chamada custeio-alvo, onde se busca alcançar o melhor custo possível para um determinado produto e, com isso, melhorar o desempenho operacional da empresa.
3. **Orçamento:** no processo de tomada de decisão, o orçamento contribui com informações projetadas que se espera que se realizem em período posterior. No orçamento estão todos os custos de produção, como os gastos com mão de obra, matéria-prima, custo dos serviços, entre outros. O orçamento é uma ferramenta que ajuda os gestores a atingirem a estratégia da companhia.
4. **Avaliação de desempenho:** a avaliação de desempenho é a parte que integra todo o processo de gestão. Nessa etapa, os resultados alcançados são avaliados para verificar se a estratégia de empresa está sendo atingida. Os custos realizados são confrontados com os custos previstos para identificar possível desvios.
5. **Contratação da mão de obra:** a contratação de pessoal para as atividades administrativas e operacionais exige das empresas um apurado planejamento dos gastos com a mão de obra, especialmente no Brasil, onde os encargos incidentes sobre a folha de pagamento podem ser o dobro do valor contratual com o funcionário.
6. **Contratos de custos:** neste tipo de contrato, as empresas são reembolsadas pelo custo mais um adicional sobre as entregas de bens ou serviço conforme acordado em um contrato. Os órgãos públicos utilizam em larga escala este tipo de contrato, no qual o custo a ser reembolsado já está pré-estabelecido entre as partes envolvidas no negócio. As empresas precisam conhecer seus custos antes para decidir se aceitam ou não os termos do contrato de custos.
7. **Análise de viabilidade econômica e financeira:** as organizações frequentemente precisam tomar decisões importantes a respeito de projetos que irão impactar os resultados futuros. Por isso, fazer a análise de viabilidade econômica e financeira torna-se importante. Nela, os gestores conseguem estimar os retornos financeiros esperados por meio de premissas. Os custos

estão inseridos nessas análises por influenciarem significativamente os resultados das análises como, por exemplo, os custos fixos e variáveis na determinação do Valor Presente Líquido (VPL). Esses custos influenciam os retornos esperados por estarem inseridos no investimento inicial.

**8. Benchmarking:** é um instrumento de gestão que consiste na comparação de produtos, serviços e práticas empresariais entre duas ou mais organizações. Há situações em que a troca de informações sobre a formação dos custos de produção entre empresas pode ser benéfica para as organizações que trocam essas informações. Isso porque as práticas são comparadas e discutidas, visando melhoria nos processos e redução de custos.

**9. Gestão dos custos logísticos:** em um ambiente em que os clientes possuem cada vez mais opções, estes se tornam mais exigentes. Nesse sentido, as empresas devem preocupar-se também com a pontualidade na entrega de seus produtos, no conforto proporcionado aos clientes ao entregar o produto na porta de sua casa. Assim, a gestão dos custos logísticos possui papel importante no processo de tomada de decisão, uma vez que as empresas precisam decidir quem são os parceiros comerciais com quem irão trabalhar e quais custos estão envolvidos em toda a cadeia logística, desde a compra de material até a entrega do produto final na residência do consumidor final.

**10. Análise Custo-Volume-Lucro:** decidir entre produzir ou terceirizar requer conhecimento apurado dos custos da empresa. A análise Custo-Volume-Lucro (CVL) é uma ferramenta que os gestores utilizam para determinar o volume mínimo de produção para cobrir os custos e despesas fixas (ponto de equilíbrio). Através do CVL, a organização tem condições de determinar as margens de contribuição por produto, as margens de segurança, bem como o próprio ponto de equilíbrio, seja o ponto de equilíbrio contábil, ponto de equilíbrio econômico ou ponto de equilíbrio financeiro.

Nesta seção, discutimos sobre as ferramentas de gestão e o gerenciamento dos custos no processo de tomada de decisão. O objetivo foi demonstrar a importância do conhecimento dos custos para o atingimento das metas organizacionais. As situações apresentadas não são exaustivas, uma vez que as empresas podem utilizar outras ferramentas disponíveis. Contudo, espera-se

ter apresentado as principais ferramentas ligadas aos custos para o processo de tomada de decisão.

## **5. QUAL É A MISSÃO, QUAL É O MODELO, QUAL É A ESTRATÉGIA? PERGUNTE AO CONTADOR GERENCIAL!**

Já imaginou como a Contabilidade Gerencial consegue contribuir com o fluxo de informações por toda a organização? De quais ferramentas gerenciais ela dispõe para cumprir seu papel? Na literatura, existem diversas práticas de Contabilidade Gerencial e modelos desenvolvidos com o intuito de otimizar o trabalho dos Contadores Gerenciais. Agora, discutiremos um pouco os elementos fundamentais que devem ser de conhecimento do Contador Gerencial Estratégico: conhecer a missão, o modelo de gestão e se envolver com o Planejamento Estratégico da organização.

### **5.1. Missão e Modelo de Gestão**

A missão de uma empresa pode ser entendida como o motivo pelo qual ela existe, sendo fruto das crenças e valores dos donos do negócio (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014). Isso quer dizer que o “jeito” de fazer as coisas em uma organização vai variar de acordo com as características dos donos do negócio. A maneira como as coisas acontecem internamente em uma empresa é regida pelo chamado Modelo de Gestão. A título explicativo, tem-se a situação de quando trocamos de emprego e identificamos diferenças entre a nova e a antiga empresa. Essas diferenças podem ser percebidas até no tratamento entre os colegas da organização. Na verdade, as diferentes condutas são reflexo do modelo de gestão adotado.

A Contabilidade Gerencial deve utilizar este conhecimento sobre a missão e o modelo de gestão aplicado para dar o suporte informacional necessário para a condução das operações na busca pela continuidade.

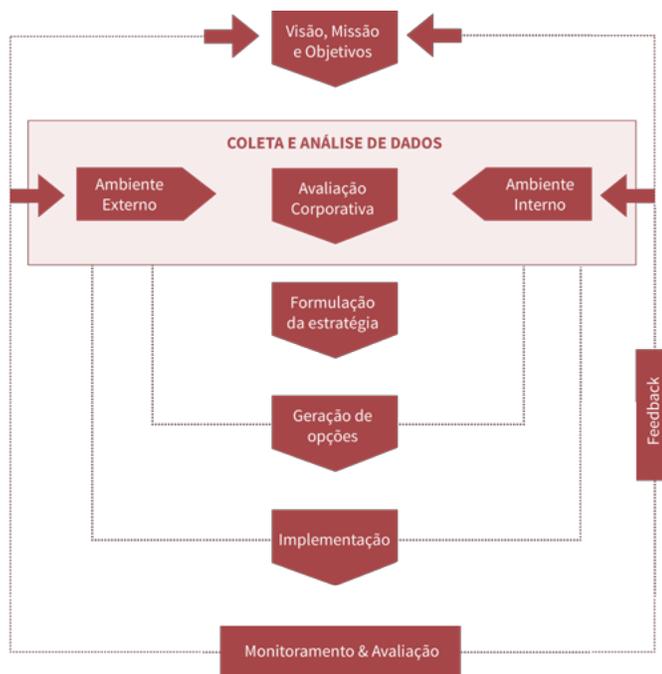
### **5.2. Planejamento Estratégico**

Planejar significa prever, antecipar-se, ou, ainda, estar preparado. Nas organizações, planejar o futuro é questão-chave para seu sucesso. Ao se elaborar

um planejamento estratégico, devem ser levados em consideração os temas discutidos no subcapítulo anterior sobre crenças, valores, missão e modelo de gestão de uma organização. Nesta etapa de planejamento, a alta administração irá definir o posicionamento da empresa no mercado, discutir se desenvolve novos produtos ou se elimina produtos, entre outras ações a serem tomadas no futuro. A Contabilidade Gerencial, mais especificamente a Controladoria, é quem conduz a sistematização do processo de planejamento, sem de fato tomar a decisão. É ela a responsável por conduzir o processo de tomada de decisão, bem por como auxiliar no acompanhamento do plano executado. Além disso, é, também, responsável por fornecer o *feedback* do atingimento ou não do objetivo.

Planejamento estratégico, também chamado de planejamento de longo prazo, consiste em desenvolvimento e em contratos inter-relacionados (explícitos e implícitos) entre a empresa e seus grupos de *stakeholders* principais.

A imagem a seguir ilustra a contribuição da Contabilidade Gerencial em todo o processo de gestão organizacional, fluindo dos níveis mais altos aos menores níveis.



Fonte: Adaptado de Pitcher (2015, p. 14).

Para a sua implementação, o primeiro passo a ser dado é identificar o que os proprietários esperam de suas participações na empresa (um exemplo comum é o aumento da riqueza). Essa expectativa dos proprietários recebe o nome de **objetivos primários**, e atendê-los é o foco da organização. O segundo passo do planejamento é escolher uma estratégia para alcançar os objetivos primários. Os princípios norteadores na escolha de uma estratégia devem atender, obrigatoriamente:

- À identificação de alternativas que a empresa pode usar para competir pelos clientes (exemplo: estratégia competitiva baseada na inovação contínua de um produto); e
- À avaliação da estratégia competitiva, e se ela atende às expectativas dos *stakeholders* da empresa (por exemplo: deve prover a expectativa de um retorno razoável sobre o investimento).

Como resultado do planejamento, têm-se o projeto e a implementação de processos específicos, incluindo processos de logística, de fabricação, de pessoal, de atendimento ao consumidor e administrativo, que a empresa usa para executar suas estratégias.

Dentre as ferramentas de avaliação de desempenho estratégico mais abrangentes, podemos citar o *Balanced Scorecard* e o *Performance Prism*, que serão melhor discutidos a seguir.

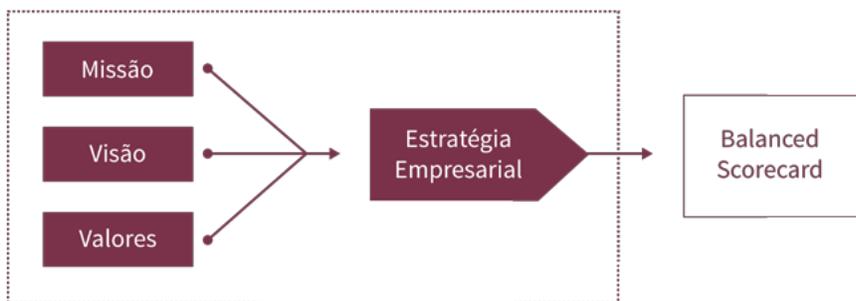
## **6. AVALIANDO A ESTRATÉGIA POR MEIO DO *BALANCED SCORECARD***

Em meados de 1990, o CEO David Norton e o acadêmico Robert Kaplan conduziram um estudo que tinha por objetivo desenvolver um novo modelo de avaliação de desempenho organizacional. O que motivou os profissionais a desenvolverem um novo modelo de avaliação de desempenho foi a constatação de que as medidas financeiras e contábeis não eram mais suficientes para atender às necessidades dos gestores. Assim, como resultado dos estudos, surgiu o *Balanced Scorecard* (BSC), que buscava o desempenho das

empresas mediante quatro perspectivas derivadas da missão, visão e estratégia das organizações.

O objetivo do BSC é **tornar claro para todos os níveis hierárquicos da organização a missão, a visão e os valores**, para que sejam possíveis o **cumprimento e a realização da estratégia** da organização, que têm como objetivo tornar as ações realizadas e recursos consumidos em prol do cumprimento da estratégia, como demonstrado na Figura 5:

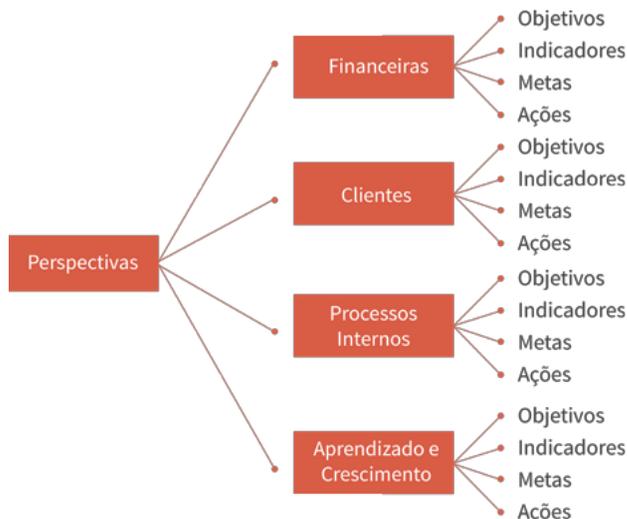
**Figura 5: Objetivo do BSC**



Fonte: Elaborado pelos autores.

O BSC consiste num sistema voltado à mensuração, desde o desempenho empresarial à comunicação da estratégia organizacional. Seu modelo de gestão colabora para que as organizações atinjam seus objetivos, traduzindo a missão, a visão e a estratégia em um conjunto de medidas de desempenho. Serve como base para um sistema de medição e gestão estratégica. Esse sistema irá refletir o equilíbrio entre os seguintes fatores: **(1) objetivos de curto e longo prazos; (2) medidas financeiras e não financeiras; (3) indicadores de ocorrências e de tendências; (4) perspectivas de desempenho internas e externas**. Para traduzir a missão, a visão e os valores em objetivos e medidas, a ferramenta BSC divide-se em quatro perspectivas de valor: **(1) Financeira, (2) Clientes, (3) Processos Internos, e (4) Aprendizados e Crescimento**. Cada perspectiva é composta por: Objetivos, Indicadores, Metas e Ações, como apresentado na Figura 6:

**Figura 6: Perspectivas do BSC**



Fonte: Elaborado pelos autores.

Em relação aos objetivos, indicadores, metas e ações do BSC, eles derivam da visão e da estratégia da empresa, sob o enfoque de cada uma das quatro perspectivas. Ao analisar esse conjunto, ele deve fornecer respostas a quatro questões básicas:

**PERSPECTIVA FINANCEIRA:**

Para ser bem-sucedida financeiramente, como a empresa deve ser vista pelos nossos shareholders?

**PERSPECTIVADOS CLIENTES:**

Para alcançarmos nossa visão, como a empresa deseja ser vista pelos clientes?

**PERSPECTIVA DOS PROCESSOS INTERNOS:**

Para satisfazermos nossos shareholders e clientes, em que processos de negócio deveram alcançar a excelência?

**PERSPECTIVA DO APRENDIZADO E CRESCIMENTO:**

Para alcançar a visão da empresa, como sustentar a capacidade de mudanças e melhorias?

## 6.1. As Perspectivas do *Balanced Scorecard*

Conforme apresentado, o *Balanced Scorecard* tem como objetivo mensurar o desempenho organizacional sob quatro perspectivas distintas, mas que devem estar inter-relacionadas, oriundas dos mais importantes princípios organizacionais: missão, visão e estratégia. Pela Figura 7, temos a visão geral dos objetivos da instituição.

**Figura 7: Perspectivas do mapa estratégico**



Fonte: <<https://heitorzamboni.files.wordpress.com/2013/11/perspectivas-indutoras.png>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Rapidamente, as organizações perceberam que o modelo de avaliação de desempenho poderia ser utilizado também como um sistema estratégico, no qual as premissas estratégicas poderiam ser difundidas por toda a organização pelo BSC, caracterizando uma evolução do modelo originalmente proposto.

As quatro perspectivas do BSC relacionam ações de causa e efeito com o propósito de atingir as metas estratégicas da organização. Porém, os criadores do modelo enfatizam que, havendo necessidade, a organização pode adicionar mais perspectivas conforme a urgência de implementação e uso do modelo.

### PERSPECTIVA FINANCEIRA

Trata do objetivo financeiro da organização: o aumento do retorno sobre o patrimônio. É medida pela equação:

$$\text{Lucro líquido} / \text{Patrimônio líquido} = x\%$$

Como um bom indicativo do aspecto financeiro, essa porcentagem deve aumentar gradativamente ano a ano. Esse aumento surge ao gerar maior faturamento. Para isso, deve manter e expandir as vendas aos clientes, sejam eles existentes ou novos. Dessa forma, chega-se à segunda perspectiva.

### PERSPECTIVA DOS CLIENTES

Tem como função obter a lealdade dos clientes, sendo medido pela porcentagem de clientes e pelo crescimento das vendas ano a ano com os clientes existentes. Pode ser medida pelo:

$$\% \text{ de clientes novos, vendas repetitivas e preços comparados aos concorrentes.}$$

Para que isso aconteça, é necessário, por exemplo: melhorar o desempenho, reduzir preços e investir em marketing. Diante disso, chega-se à terceira perspectiva.

### PERSPECTIVA DO PROCESSO

Enquanto as duas primeiras perspectivas trabalham “o que as organizações desejam realizar com seus acionistas e clientes”, a perspectiva do processo descreve “como a estratégia será executada”. Como forma de medir o nível de desempenho interno da organização, pode-se atentar para:

*Δ do tempo do ciclo e % de produtos com defeito*

Para atender esse propósito, a organização deve, a título de exemplos: reduzir custos, melhorar a qualidade dos processos, otimizar os serviços e reduzir gargalos. À vista disso, chega-se à quarta perspectiva.

### PERSPECTIVA DE APRENDIZAGEM E CRESCIMENTO

Essa perspectiva tem como objetivo fornecer subsídios para que os funcionários tenham capacidade para atender o que a perspectiva do processo necessita. Como indicador, pode-se observar:

*Horas de curso de capacitação e % de funcionários treinados e certificados*

Se a organização pretende reduzir custos, melhorar a qualidade dos serviços, otimizar os serviços, etc. deve, além de motivar seus funcionários, investir em treinamento para que eles, por exemplo: diminuam o número de peças defeituosas, passem por cima de gargalos, realizem seus serviços de maneira mais rápida.

## 6.2. *Balanced Scorecard* e o Mapa Estratégico

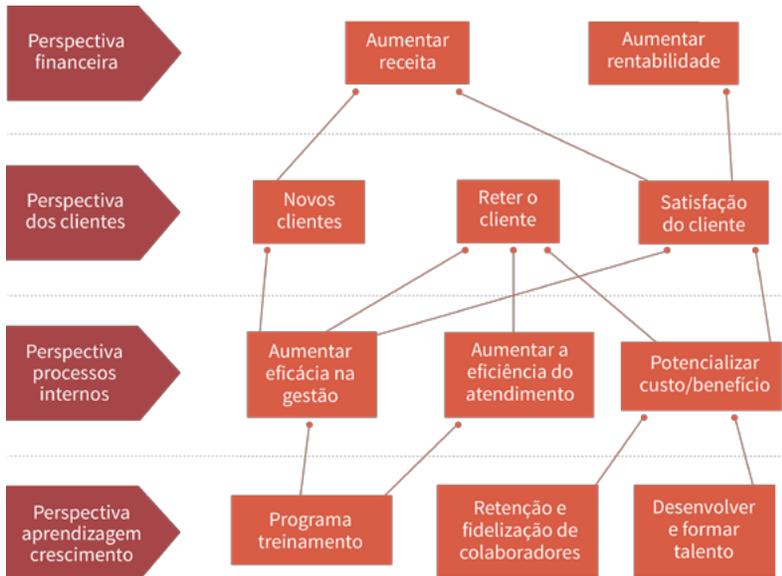
O **Mapa Estratégico** é utilizado pelas empresas para relacionar os objetivos estratégicos da organização com as quatro perspectivas do BSC (ATKINSON et al., 2015). Segundo os autores, o desenvolvimento de um mapa estratégico segue um processo lógico.

1. Identificar os objetivos financeiros a longo prazo.

2. Selecionar os clientes visando a estratégia da organização (perspectivas de clientes).
3. Selecionar os objetivos que criam e entregam a proposição de valor ao cliente (perspectiva de processo).
4. Identificar as habilidades e necessidades de informações internas para atendimento dos objetivos estratégicos (perspectiva aprendizagem e crescimento).

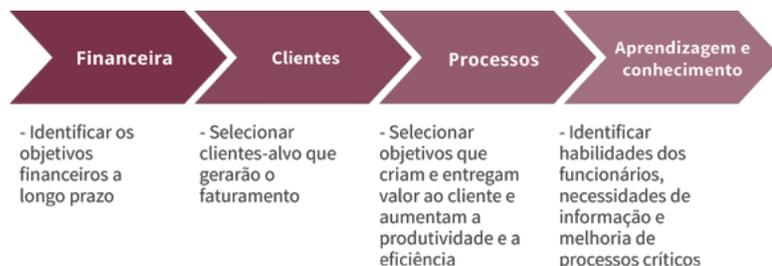
A partir dessas perspectivas, pode-se desenhar um mapa estratégico dos objetivos a serem alcançados, desde o funcionário da organização, até o acionista. Esse mapa nada mais é do que o fluxo de informações e tomadas de decisão que a organização precisa atentar para atingir seus objetivos, conforme expresso na Figura 8.

**Figura 8: Mapa estratégico – o modelo simples de criação de valor**



Fonte: <<https://heitorzamboni.wordpress.com/tag/balanced-scorecard/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

Como vimos, as perspectivas são distintas, porém interligadas e dependentes. Para criar esse mapa estratégico, deve-se:

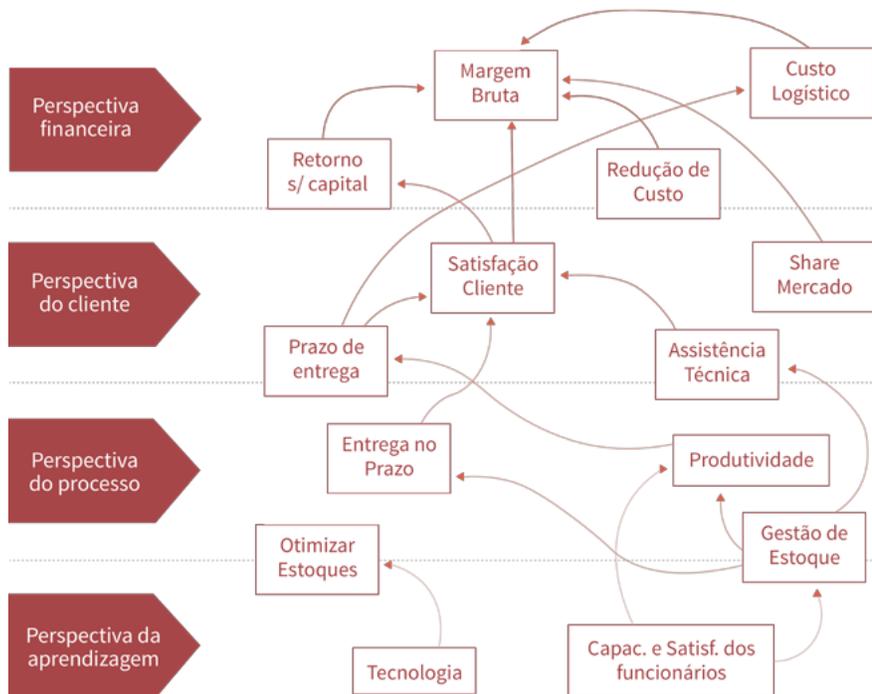


A Perspectiva Financeira deve ser a primeira medida a ser estruturada, desencadeando as demais. Todas essas perspectivas devem ter um ou mais objetivos para serem mensurados e acompanhados regularmente a fim de verificar a efetividade do(s) objetivo(s) proposto(s).

Seu desenvolvimento segue um progresso lógico. Na perspectiva financeira, identificam-se os objetivos financeiros de longo prazo e como será a sua destinação para atingir a estratégia. Na perspectiva do cliente, selecionam-se quais clientes serão o foco para a geração do faturamento e quais são as estratégias utilizadas para atrair e reter esses clientes. Na perspectiva de processo, selecionam-se os objetivos que irão permitir entrega da proposição de valor ao cliente, além do aumento de eficiência e produtividade. Já na perspectiva de aprendizagem, identificam-se as habilidades dos funcionários e alinha-se a cultura da empresa, direcionando-a para atingir os objetivos definidos.

Na Figura 9, é apresentando outro esquema geral para construir o mapa estratégico.

Figura 9: Exemplo de Mapa Estratégico



Fonte: Elaborado pelos autores.

### 6.3. Um caso prático de aplicação do *Balanced Scorecard*

*Implementação do Balanced Scorecard e um sistema de custos alternativos no Royal Botanic Garden Edinburgh (estudo de caso do CIMA, 2010)*

*O Royal Botanic Garden Edinburgh (RBGE) foi a primeira entidade a adotar o BSC, em 2004. O gestor sênior, que era responsável pelo desenvolvimento da estratégia, usou o BSC para responder às questões “quem, o quê, por quê, onde, quando”, por quatro perspectivas, e como elas se relacionam com os serviços da RBGE fornecidos aos stakeholders.*

*O BSC original criado pela RBGE foi empregado como base para as revisões das bases estratégicas e revisão da performance. No entanto, a perspectiva de uma revisão estratégica por um grupo internacional de pares, juntamente com a necessidade de demonstrar alinhamento aos resultados nacionais do governo escocês, levou a uma análise mais profunda dos objetivos estratégicos da organização e das perspectivas subjacentes.*

*As revisões subsequentes incluíram um melhor alinhamento entre a perspectiva do “impacto” da RBGE e a sua perspectiva de “atividade”. Essa revisão também levou ao desenvolvimento de um sistema de cálculo de custos objetivo ligado a um sistema de gestão de desempenho existente que melhorou o monitoramento do desempenho em relação aos objetivos estratégicos.*

*Lições aprendidas:*

- *O Balanced Scorecard pode ser adaptado para se adequar a uma organização individual.*
- *Não se deve subestimar o esforço e o comprometimento exigidos da alta administração para transformar os processos de gestão estratégica.*
- *Resistência à mudança pode resultar como indivíduos tornam-se mais responsáveis por suas ações.*
- *Contadores Gerenciais estão bem colocados na organização para se tornarem envolvidos no desenvolvimento do Balanced Scorecard e processo de implementação, tornando-se um importante parceiro estratégico no negócio.*

Fonte: Adaptado de CGMA (2013, p. 42-43).

## RECOMENDAÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO BALANCED SCORECARD

Medidas a serem tomadas:	Medidas a serem evitadas:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Envolver um principal time de gerenciamento sênior</li> <li>• Engajar todos os colaboradores no <i>scorecard</i> process</li> <li>• Use os <i>scorecard</i> para definir metas ambiciosas</li> <li>• Use o <i>scorecard</i> para fazer a estratégia um processo contínuo</li> <li>• Comece com objetivos, seguindo com mensuração, depois por iniciativas</li> <li>• Crie mensurações que conectem para o sucesso estratégico no longo prazo</li> <li>• Crie <i>scorecard</i> ao nível unitário e funcional para a sua equipe</li> <li>• Utilize os <i>scorecard</i> para conduzir a planos de ação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não utilize os <i>scorecard</i> como outra ferramenta de comando e controle ou meta de processo anual</li> <li>• Não retirar o apoio para o <i>scorecard</i> no primeiro sinal de chamadas não atendidas</li> <li>• Muitas medidas podem estragar o <i>scorecard</i> - não vá "KPI louco".</li> <li>• Deixar de identificar e validar relações causais que descredibilizem medidas.</li> <li>• Deixar de cascata do <i>scorecard</i> e criar links para compensação prejudica o sucesso.</li> <li>• Evitar a tentativa de criar unidade de negócio ou <i>scorecard</i> funcionais que podem ser agregados para cima.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de CGMA (2013, p. 41-42).

Apesar da inquestionável contribuição que o BSC oferece às organizações, nem sempre sua implantação e seu uso resultam em uma experiência positiva. Isso se deve ao fato de que o BSC precisa de certos cuidados quanto à sua implantação e a seu uso para que não caia em desuso, ou tome tempo demasiado dos participantes, sem que isso retorne em termos financeiros e não financeiros para a própria organização, clientes e acionistas. Dentre as principais dificuldades de implantação e uso do BSC, Atkinson et al. (2015) destacam:

1. Falta de comprometimento da alta administração.
2. Não distribuição das responsabilidades do *scorecard*.
3. Lançar um *scorecard* somente quando se tem todas as medidas de medição exatamente “em mãos”.

4. O *Balanced Scorecard* é tratado com um sistema ou projeto de consultoria e não como uma ferramenta de gestão para a estratégia da empresa.

## 7. AVALIANDO A ESTRATÉGIA POR MEIO DO PERFORMANCE PRISM

O Modelo de Medição de Desempenho Organizacional (MMDO) de maior destaque, o *Balanced Scorecard* (BSC), auxiliou diversas organizações em seu crescimento e em sua prosperidade, independentemente do tamanho, do setor, da área de atuação e do produto. Contudo, no tocante ao atendimento a importantes pessoas para a entidade, os *stakeholders* organizacionais, o modelo do BSC tem algumas limitações, sendo a mais representativa a necessidade de outras perspectivas para atender a todos os *stakeholders*. Como medida alternativa, criou-se o *Performance Prism* para atender às organizações na atualização e/ou desenvolvimento de *scorecards* que sejam apropriados às demandas do ambiente competitivo de hoje, colocando os interesses dos *stakeholders* em primeiro plano.

Para entendermos melhor as distinções entre os dois modelos, primeiro temos que compreender o real significado dos *stakeholders* para a organização. São, na verdade, um grupo ou um indivíduo que pode afetar ou ser afetado pela realização dos objetivos da organização. Outra forma de se entender é que são pessoas, grupos ou até mesmo uma entidade que tenha uma relação ou interesse (sejam eles diretos ou indiretos) com ou sobre a organização.

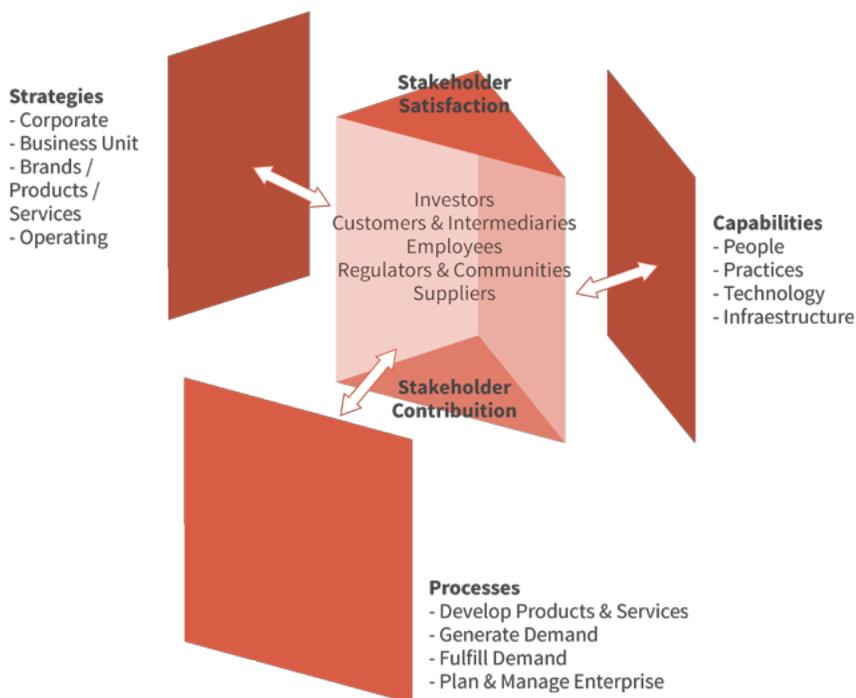
O BSC, como abordamos anteriormente, é um modelo de medição de desempenho que resulta no equilíbrio fornecido entre os seguintes fatores:

- Objetivos de curto e longo prazos;
- Medidas financeiras e não financeiras;
- Indicadores de ocorrências e tendências; e
- Perspectivas de desempenho internas e externas.

Como crítica ao modelo, tem-se que a apuração de indicadores, análises de desempenho e a estruturação de processos de negócio demandam esforço e tempo, e, se as pessoas responsáveis por gerar os dados e acompanhar os pro-

jetos não enxergarem os benefícios desse esforço, perceberão o modelo como um trabalho adicional desnecessário ou, na melhor das hipóteses, como mais uma ferramenta de controle.

Diante disso, foi criado o *Performance Prism*, com o objetivo de atender às empresas na atualização e/ou desenvolvimento de *scorecards* que fossem apropriados às demandas do ambiente cada vez mais competitivo em que as organizações estão inseridas, com foco nos *stakeholders*. Esse modelo é composto por cinco fases inter-relacionadas de um prisma:



Fonte: <<http://quotesgram.com/img/quotes-on-performance-measurement/11523105/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

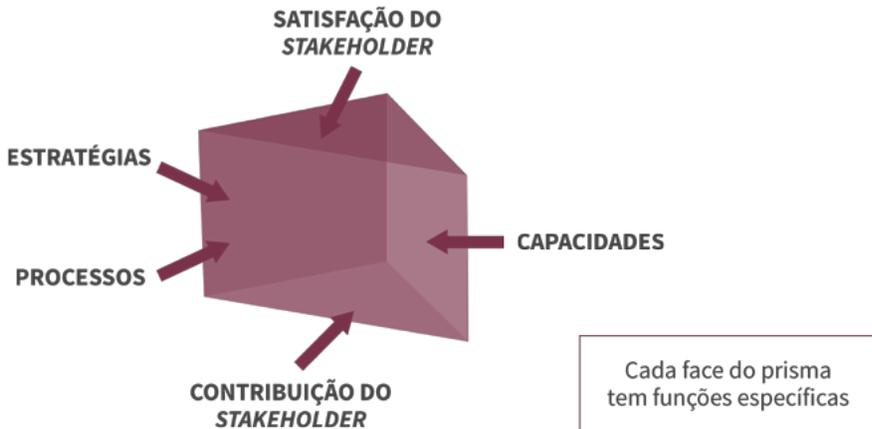
O *Performance Prism* (PP) foi desenvolvido pelo *Centre for Business Performance*, da Universidade de Cranfield (Inglaterra), liderado pelo pesquisador Andy Neely. O objetivo era integrar os melhores aspectos dos MMDOs, agregando as **diferentes perspectivas de desempenho** fornecidas por esses sistemas, além de colocar a **visão dos stakeholders** em primeiro plano.

O principal motivador para a criação do PP foi o fato de terem identificado que, apesar de existirem modelos com medidas financeiras e não financeiras, como o próprio BSC, existia a necessidade de uma segunda geração de MMDOs, de forma a atender as empresas na atualização ou **desenvolvimento de scorecards apropriados às suas necessidades**, com foco nos *stakeholders*.

## 7.1. As faces do *Performance Prism*

O *Performance Prism* surgiu como um MMDO que coloca a visão dos *stakeholders* em primeiro plano, sendo composto por cinco faces inter-relacionadas de um prisma: (1) satisfação do *stakeholder* (partes interessadas: investidores, clientes, intermediários, empregados, fornecedores, agentes reguladores, comunidade); (2) estratégias; (3) processos; (4) capacidades; e (5) contribuição do *stakeholder*, como é possível observar na Figura 10:

**Figura 10: As cinco faces do *Performance Prism***



Fonte: Adaptado de Neely e Adams (2001).

Cada uma das faces do prisma tem as seguintes funções:

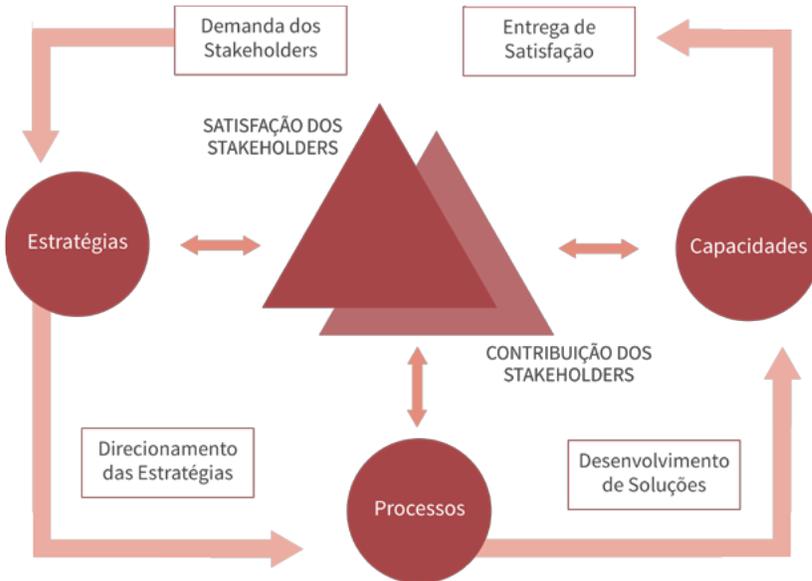
1. **Primeira Face – A Satisfação do Stakeholder:** a primeira face do prisma tem uma abrangência maior do que no BSC, visto que o enfoque vai além dos clientes e dos *shareholders*, englobando também **funcionários, fornecedores, entidades regulatórias e comunidades locais**,

partindo do pressuposto de que todos podem ter um grande impacto no **desempenho e sucesso de uma organização**.

2. **Segunda Face – Estratégias:** a segunda face do prisma se concentra nas estratégias. Somente depois de se **definirem quem são os stakeholders**, bem como o que eles querem e precisam, é possível pensar nas **estratégias que possam satisfazê-los**. É nesta face que se verifica se os **objetivos estão sendo cumpridos**.
3. **Terceira Face – Processos:** a terceira face compreende os processos gerais de negócio que permeiam as organizações, como o desenvolvimento de novos produtos. Nesta face, é possível identificar **medidas de desempenho** específicas para cada um desses **processos**, de forma que a gerência possa **verificar a sua eficiência e a eficácia**, corrigindo-os quando necessário.
4. **Quarta Face – Capacidades:** a quarta face do prisma é definida como uma combinação de pessoas certas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequadas que, juntas, facilitam a execução dos processos de negócio e dão suporte para a organização competir, afirmando ainda que, sem tudo isso, é impossível executar ou melhorar os processos.
5. **Quinta Face – Contribuição dos Stakeholders:** a quinta e última face reconhece o fato de que **não somente a organização deve entregar valor aos stakeholders**, mas **eles devem contribuir** para a organização também. Desta forma, o PP é o único MMDO que reconhece o **relacionamento recíproco** entre os *stakeholders* e a organização.

A satisfação e contribuição dos *stakeholders* são o topo e a base do prisma, respectivamente. As faces laterais são compostas pela estratégia da organização, os processos necessários para o atingimento dos objetivos dos *stakeholders* e as capacidades internas da organização.

Como estrutura de gerenciamento, o *Performance Prism* reflete a complexidade de atrelar aspectos internos da organização com os aspectos externos, com vista ao atendimento dos *stakeholders*.



Fonte: Adaptado de CGMA (2013, p. 65)

## 7.2. Performance Prism na prática

### Necessidade dos Stakeholders da Companhia DHL (Medindo a Excelência Empresarial, 2001)

*Uma das primeiras aplicações do Performance Prism ocorreu na DHL International, no Reino Unido. A implementação do Performance Prism na DHL foi precipitada pela frustração do conselho na quantidade de tempo gasto na revisão dos dados operacionais sem ter qualquer impacto real no negócio ou nas questões que continuaram a se apresentar.*

*O desenvolvimento de um “mapa de sucesso” e o preenchimento de um Performance Prism revelaram as necessidades de vários stakeholders, em particular, o conjunto de clientes que tinham o desejo de ter uma relação mais estratégica com a DHL, os chamados clientes de vantagem. Isso levou a conversas sobre os processos e capacidades de que a DHL precisava para atender às necessidades desses importantes clientes.*

*Uma vez que o Prism foi construído, o conselho foi capaz de dar um passo atrás e fazer perguntas importantes sobre como supervisionar o negócio de uma perspectiva mais estratégica e identificar as medidas de desempenho relevantes para a organização.*

*Lições Aprendidas:*

- *A implementação do Performance Prism criou uma mudança no processo de revisão da diretoria, de escrutinar muitos números para ter uma conversa significativa sobre questões estratégicas e a direção da empresa.*
- *As discussões mais estratégicas estimuladas pelo PP criaram uma ênfase no trabalho em conjunto sobre questões e não sobre responsabilidades funcionais individuais.*

Fonte: Adaptado de CGMA (2013, p. 67).

### RECOMENDAÇÕES PARA IMPLEMENTAÇÃO DO PRISM PERFORMANCE

Medidas a serem tomadas:	Medidas a serem evitadas:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comece com os <i>stakeholders</i>, não com a estratégia.</li> <li>• Entenda não somente o que os <i>stakeholders</i> esperam de você, mas qual é a contribuição dos <i>stakeholders</i> para a organização.</li> <li>• Desenvolva mensuração específica para processos e capacidades para identificar as necessidades dos <i>stakeholders</i>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Não esqueça de atender os interesses dos órgãos reguladores e da comunidade.</li> <li>• Não ignore o relacionamento recíproco entre a organização e seus <i>stakeholders</i>.</li> <li>• Nunca subestime a importância da capacidade das pessoas, práticas, tecnologias e infraestrutura necessária para suportar processos chave.</li> <li>• Não utilize a <i>Performance Prism</i> em empresas pequenas ou muito simples.</li> </ul>

Fonte: Adaptado de CGMA (2013, p. 66).

## 8. ABORDAGEM COMPARATIVA DO *BALANCED SCORECARD* VERSUS *PERFORMANCE PRISM*

O BSC e o PP são sistemas eminentemente voltados à mensuração do desempenho empresarial e à comunicação da estratégia empresarial em todos os níveis hierárquicos da empresa, utilizando-se de indicadores de desempenho de natureza financeira e medidores de características não financeiras. São utilizados para que haja uma sintonia entre os objetivos dos colaboradores e os interesses da empresa, ou seja, o alinhamento organizacional. Mas existem semelhanças e divergências entre o BSC e o PP.

Em relação às perspectivas dos modelos, no BSC existem quatro, enquanto no PP, cinco. Quanto ao enfoque, existe uma divergência entre os dois modelos, pois no PP são levadas em consideração as necessidades e as contribuições dos *stakeholders*; já o BSC tem como enfoque acionistas e clientes. Em relação à definição da estratégia e dos indicadores de desempenho, no BSC a estratégia da empresa é formulada e depois é projetado um conjunto de medidas de *performance*, enquanto no PP primeiro são identificados os indicadores para satisfazer os *stakeholders* e depois é formulada a estratégia da empresa. A seguir, é apresentada a Tabela 1, contendo o resumo das comparações entre o BSC e o PP:

**Tabela 1: BSC x PP – Divergências**

Item Comparado	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Performance Prism</i>	Comparação
Perspectivas do Modelo	Financeira, clientes, processos internos e aprendizados e crescimento	Satisfação do <i>stakeholder</i> , estratégias, processos, capacidades e contribuição do <i>stakeholder</i>	As perspectivas possuem certa semelhança entre os dois modelos, pois as perspectivas de processos internos e de aprendizado e crescimento do BSC são semelhantes aos processos e das capacidades do PP. Em relação às demais perspectivas, possuem divergências.

Item Comparado	<i>Balanced Scorecard</i>	<i>Performance Prism</i>	Comparação
Enfoque	Acionistas e clientes	<i>Stakeholders</i>	São levadas em consideração as necessidades e as contribuições dos <i>stakeholders</i> no PP; já no BSC, o enfoque são os acionistas e os clientes.
Estratégia	É formulada depois da definição das medidas de desempenho.	É formulada antes da definição das medidas de desempenho.	No BSC, a estratégia da empresa é formulada e depois é projetado um conjunto de medidas de desempenho; já no PP, são identificados os indicadores para satisfazer os <i>stakeholders</i> e depois é formulada a estratégia.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Constatou-se que as principais semelhanças entre os dois modelos são: (a) ambos são sistemas voltados à mensuração do desempenho empresarial e comunicação da estratégia organizacional; e (b) os dois modelos utilizam indicadores de desempenho financeiros e não financeiros para avaliar a *performance* da empresa.

Em suma, ao fazermos uma análise comparativa entre o *Performance Prism* e o *Balanced Scorecard*, constatam-se algumas diferenças, especialmente no tratamento aos *stakeholders*, na quinta face do prisma, em que se destacam suas contribuições. Essa face versa sobre a retribuição dos mesmos à organização. Diferentemente do BSC, o *Performance Prism* reconhece a reciprocidade entre organização e *stakeholders*. Na sequência, serão apresentados elementos fundamentais para a elaboração do Planejamento Orçamentário, prática fundamental de Contabilidade Gerencial.

Os modelos de mensuração de desempenho do *Balanced Scorecard* e do *Performance Prism* são, em alguns casos, bastante parecidos. Com o intuito de evidenciar as principais semelhanças e diferenças, apresenta-se o Quadro 1.

**Quadro 1: Comparações entre o Balanced Scorecard  
e o Performance Prism**

Item Comparado	Balanced Scorecard	Performance Prism	Comparação*
Concepção	Sistema voltado à mensuração do desempenho empresarial e comunicação da estratégia empresarial.	Sistema voltado à mensuração do desempenho empresarial e comunicação da estratégia empresarial.	●
Medidas de desempenho	Múltiplos indicadores (indicadores financeiros e não-financeiros).	Múltiplos indicadores (indicadores financeiros e não-financeiros).	●
Perspectivas / Campos de Resultado	Financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.	Necessidades dos <i>stakeholders</i> , estratégia, processos, capacidades e contribuição dos <i>stakeholders</i> .	●
Arquitetura	Para cada uma das perspectivas são definidos objetivos, traduzidos em indicadores.	Definição de campos de resultados, traduzidos em indicadores. Os objetivos são definidos para dimensões: estratégia, processos e capacidades.	●
Orientação	Acionistas e clientes	<i>Stakeholders</i> (investidores, acionistas, clientes, intermediários, empregados, fornecedores, agentes reguladores e comunidade).	●
Definição dos indicadores, iniciativas e estratégias	A estratégia da empresa é formulada e depois é projetado um conjunto de medidas de performance.	Primeiro são identificados os indicadores para satisfazer os <i>stakeholders</i> e depois é formulada a estratégia da empresa.	●
<p>* Legenda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● Convergência entre os dois modelos</li> <li>● Divergência entre os dois modelos</li> <li>● Convergência parcial entre os dois modelos.</li> </ul>			

Fonte: Mendes (2007).

## 9. ORÇAMENTO: PLANEJAMENTO E CONTROLE

Orçar está intimamente ligado ao processo de tomada de decisões. Frequentemente, quando precisamos adquirir algum bem ou serviço, nos vemos realizando orçamentos a fim de garantir não só o melhor preço, mas também o melhor custo-benefício, dentro de uma capacidade financeira. Nas empresas, o orçamento se dá por diversas razões, dentre elas destacamos:

- Conduz à realização dos objetivos estratégicos;
- Serve como instrumento de controle comportamental;
- Prevê entradas e saídas de recursos;

- Permite aos gestores identificarem as ameaças e oportunidades da organização;
- Evidencia os desvios entre o que foi planejado e o que está sendo realizado;
- Proporciona melhorias nos processos através da experiência de orçamentos passados.

Ao planejar o plano de orçamento, geralmente se compõem prioridades de gastos e demandas das organizações, permitindo se refletir por qual maneira quantitativa serão alocados recursos financeiros nos diferentes setores da organização. O orçamento também permite a comunicação das metas de curto prazo aos seus colaboradores, além de prever a demanda para quatro tipos de recursos em tempos diferentes:

Recursos flexíveis que criam custos variáveis: são recursos que podem ser adquiridos ou eliminados no curto prazo, ou baseados em estimativas, como a madeira em fábrica de móveis.

Recursos de capacidade de médio prazo que criam custos fixos: prever gastos que possam ser contratados com bases trimestrais ou anuais, como gastos com locação de espaços para estocagem.

Recursos que, a médio e longo prazos, melhoram o potencial estratégico da organização: são gastos discricionários, como pesquisa e desenvolvimento, onde tais gastos não fornecem variação na capacidade produtiva nem variam com o nível da atividade organizacional.

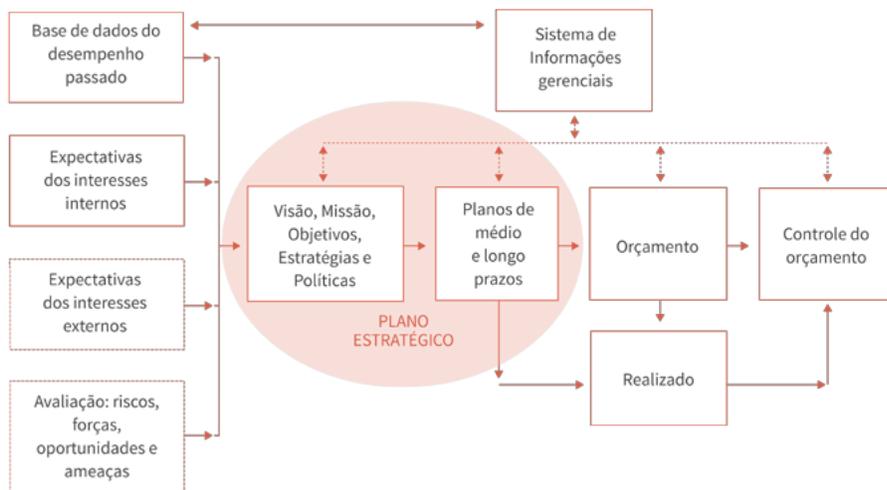
Recursos de capacidade a longo prazo que criam custos fixos: são custos de planejamento de longo prazo, como o desenvolvimento de tecnologias que levam anos para ser concluídos.

## 9.1. Processo Orçamentário

O processo orçamentário é mais complexo, pois parte das metas organizacionais de longo prazo e as traduz em termos financeiros de curto prazo.

Pela missão, pela visão e pelos valores das organizações é que se definem os objetivos delas para o futuro. Uma das funções do orçamento é tentar fazer com

que esses objetivos sejam cumpridos. Ressaltamos que as empresas não estão sozinhas em um mercado onde elas podem definir suas estratégias e implementá-las por meio dos orçamentos. Muito pelo contrário: as organizações influenciam e são influenciadas por seus concorrentes, pelas expectativas dos acionistas, e também pelas expectativas dos próprios funcionários. Assim, Steiner (1979 apud FREZATTI, 2009) apresenta a visão do processo orçamentário abaixo.



Fonte: Steiner (1979, p. 17 apud FREZATTI, 2009, p. 15).

Neste processo, é possível identificar que o orçamento é parte de um plano maior (planejamento estratégico). Sua função é fazer com que os planos e objetivos traçados sejam alcançados da melhor maneira possível.

## 9.2. Etapas do Processo Orçamentário

O processo orçamentário pode ser classificado em duas etapas: planejamento do orçamento e controle do orçamento. A seguir discutiremos cada uma dessas etapas.

### 9.2.1. Etapa de Planejamento Orçamentário

Nesta etapa, os gestores estão focados em definir os objetivos e metas de curto prazo, visando o alcance do cumprimento do planejamento estratégico. A

etapa de planejamento orçamentário é fundamental para que os gestores possam desenvolver o orçamento geral da empresa, ou seja, traduzir os objetivos e metas de curto prazo em termos financeiros. Na seção 4.3, apresentaremos uma estrutura completa de um orçamento.

Definidos os objetivos e metas de curto prazo para o orçamento, inicia-se a fase de execução orçamentária, onde todos os funcionários da organização consumirão os recursos planejados. A partir daí, tem-se a próxima etapa, que é a etapa de controle orçamentário.

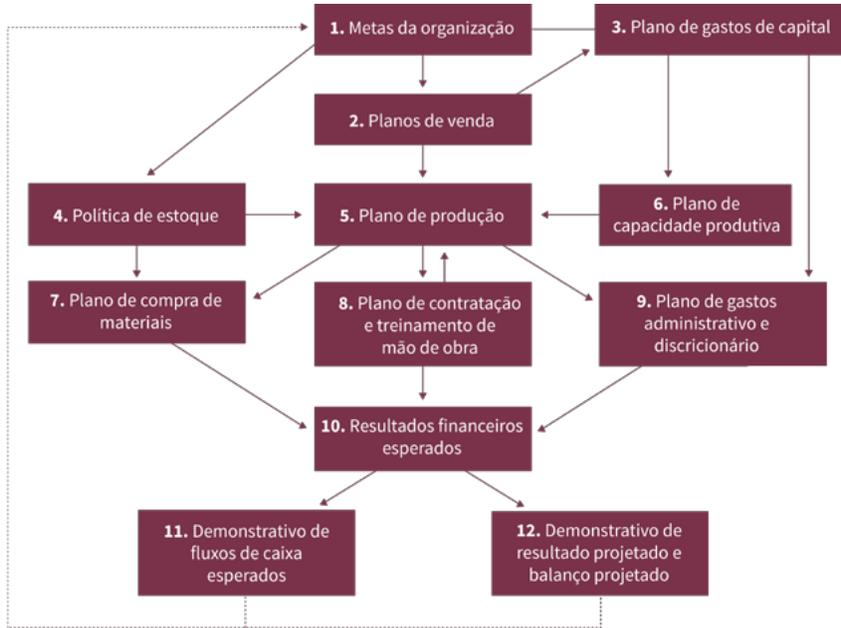
### 9.2.2. Etapa de Controle Orçamentário

A etapa de controle orçamentário é necessária para que os gestores possam avaliar se os objetivos e metas estabelecidas de curto prazo estão se realizando conforme o previsto (que está atrelado às metas e objetivos de longo prazo).

O controle orçamentário ocorre pelas medições e avaliações em relação ao orçamento previsto, devendo os desvios ser identificados e tratados. Há situações em que o realizado não irá corresponder ao previsto, por exemplo, no caso do aumento na taxa cambial para empresas que compram matéria-prima importada. Assim, o orçamento foi previsto com uma determinada taxa de dólar e está realizando com uma taxa maior devido ao fato de que, no momento de fazer a aquisição, o câmbio está maior. Assim, a empresa não tem outra alternativa a não ser rever o orçamento, uma vez que não pode determinar a taxa de câmbio para a moeda estrangeira.

### 9.2.3. Estrutura orçamentária

A seguir apresentamos a estrutura orçamentária proposta por Atkinson et al. (2015). Nela, é possível identificar que todos os planos, metas, objetivos e funções dentro de uma empresa se inter-relacionam. Além disso, esse conjunto das inter-relações que formam uma empresa se relaciona com o ambiente externo, influenciando e sendo influenciado.



Fonte: Atkinson et al. (2015, p. 318).

Na estrutura orçamentária apresentada, fica evidente que todas as etapas são desenvolvidas a partir das metas organizacionais. Após essa definição, a fase que inicia a elaboração do orçamento é a etapa de determinação de vendas que desencadeia todas as outras.

Conforme Atkinson (2015), o orçamento operacional consiste em basicamente seis planos operacionais, que são:

- **Plano de Vendas:** são orçados aqui os volumes de vendas e os respectivos preços (também os impostos sobre as vendas).
- **Plano de Gastos de Capital:** nesta caixa, são orçados os investimentos de capital de longo prazo, como, por exemplo, máquinas e nova estrutura física.
- **Plano de Produção:** determina-se aqui o planejamento da produção necessária para atender ao volume de vendas.

- **Plano de Compra de Materiais:** devem ser orçados os valores para materiais da produção.
- **Plano de Contratação e Treinamento de Mão de Obra:** determina o nível de mão de obra necessária para o volume de produção, bem como os gastos necessários com treinamentos.
- **Plano de Gastos Administrativos e Discricionários:** nesta caixa são orçadas as despesas da organização.

Estando os planos operacionais acima interligados de acordo com o volume de produção, faz-se uso daqueles dados para a realização da etapa financeira dos orçamentos, que compreendem:

- **Demonstração dos Fluxos de Caixa Esperados:** pela projeção das vendas, demonstra-se a quantia, que, no futuro, se espera receber à vista ou a prazo (contas a receber).
- **Demonstração do Resultado do Exercício:** o orçamento parte de uma premissa de vendas. Logo, é a primeira conta da DRE, onde é possível também projetar os demais elementos desta demonstração contábil.
- **Balanco patrimonial:** é a última demonstração da etapa financeira a ser elaborada, na qual figuramos valores remanescentes das demonstrações do fluxo de caixa (exemplo: os valores de contas a pagar representam os valores constantes no fluxo de caixa projetado) e pela contrapartida da demonstração do resultado do exercício (exemplo: vendas a prazo que alimenta o saldo de clientes).

## UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO

Em síntese, o planejamento estratégico tem como objetivo principal a realização de duas funções: a primeira é a de criar uma vantagem competitiva ao posicionar a empresa no ambiente no qual está inserida, e entregar um diferencial no serviço ou produto ofertado para o cliente; e a segunda é a de fornecer uma clara orientação para onde os recursos internos devem ser alocados, permitindo a realização das políticas internas e a sustentação da vantagem competitiva.

Qualquer bom planejamento estratégico deve ter dois componentes essenciais: (1) uma clara definição da empresa no mercado no qual está inserida e qual o seu diferencial em relação aos concorrentes; e (2) qual seu escopo e onde a empresa pretende competir e definir seus clientes-alvo, seja por segmento, seja por localização, seja por linha de produtos.

Cada uma das perspectivas tem as seguintes funções:

1. **Perspectiva Financeira:** sintetiza as consequências econômicas imediatas das ações realizadas, por meio de **medidas financeiras de desempenho**, visto que são elas que indicam se a estratégia da empresa está contribuindo para a melhoria dos resultados, utilizando-se de indicadores, como o **aumento de receita e a melhoria em termos de custos e produtividade**.
2. **Perspectiva do Cliente:** permite que os executivos identifiquem **quais os segmentos de clientes e mercados nos quais a organização irá competir**, bem como qual medida de desempenho a organização irá adotar em cada segmento-alvo. Normalmente, os indicadores utilizados nesta perspectiva são a **satisfação e retenção de clientes**.
3. **Perspectiva dos Processos Internos:** existe para se identificar os processos internos críticos da organização, **visando alcançar a sua excelência**. As medições desta perspectiva devem ser **voltadas para os processos** que têm maior impacto na atração, retenção e satisfação de clientes, em segmentos-alvo de mercado, atingindo, dessa forma, os objetivos financeiros da empresa.
4. **Perspectiva do Aprendizado e Crescimento:** identifica a **infraestrutura** que a empresa deve construir para que **gere crescimento e melhorias no longo prazo**. A ideia é que as empresas atinjam suas metas de longo prazo para clientes e processos internos, o que é improvável sem a utilização de novas tecnologias e capacidades. Tal perspectiva tem **origem em três fontes: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais**.

Embora as quatro perspectivas originais do BSC tenham se revelado suficientes em aplicações práticas, sendo adequadas em diversas empresas e setores do mercado, esse modelo não deve se restringir ou se limitar a essas perspectivas, pois,

dependendo das circunstâncias, do setor e estratégia de uma unidade de negócios, é possível que seja preciso agregar uma ou mais perspectivas complementares.

O Mapa Estratégico é uma ferramenta para ilustrar os objetivos apresentados no BSC. Primeiramente devem-se identificar financeiros da organização, que consiste em ser o principal objetivo da estratégia.

O *Performance Prism* é um modelo de medida de desempenho considerado como um sistema de avaliação de desempenho organizacional de segunda geração e também uma estrutura de gerenciamento. Este modelo tem como foco os *stakeholders*.

O modelo de avaliação de desempenho consiste na apresentação dos critérios de avaliação na forma de cinco faces de um prisma. As faces do prisma são:

- **Satisfação do stakeholder:** vai além da visão do BSC, pois engloba também empregados, fornecedores, entidades regulatórias, comunidades locais.
- **Estratégias:** somente depois de definir quem são os *stakeholders* (o que eles querem e de que precisam) é que se pensa em estratégia.
- **Processos:** compreende os processos gerais do negócio da empresa como o desenvolvimento e o lançamento de novos produtos, controles internos e, de maneira generalizada, o gerenciamento da empresa.
- **Capacidades:** combinação de pessoas, práticas corretas, tecnologia e infraestrutura adequada. Ao reunir esses fatores e, à medida que isso se torna parte integrante de uma rotina, há forte tendência de facilitação dos processos do negócio.
- **Contribuição do stakeholder:** reconhece que os *stakeholders* contribuem e entregam valor para a organização. Visão diferenciada do BSC.

Em relação ao processo orçamentário, o modelo de orçamento geral é composto por dois tipos de orçamento: o **orçamento operacional** tem como foco as atividades, como vendas e produção; já o **orçamento financeiro** identifica a consequência financeira descrita no orçamento operacional.

As etapas referentes ao orçamento operacional são: plano de vendas, plano de gastos de capital, plano de produção, plano de compras de materiais, plano de contratação e treinamento e plano de gastos administrativos. Já o orçamen-

to financeiro planeja seus gastos de acordo com a Demonstração do Fluxo de Caixa, efetuando sua projeção. Essa projeção é feita de duas formas: planejar quanto será gerado de recursos financeiros em excesso, prevendo investimento de curto prazo; planejar como enfrentar necessidades de caixa.

**COM ESTE CAPÍTULO VOCÊ DEVERÁ SABER RESPONDER ÀS SEGUINTESS QUESTÕES:**

1. O que significa o Planejamento Estratégico?
2. Qual é a contribuição da Contabilidade Gerencial na implementação de um Plano Estratégico?
3. Qual a definição, utilização e objetivos do Mapa Estratégico?
4. Qual é a contribuição do orçamento no Planejamento Estratégico? Qual a importância do Planejamento Estratégico?
5. Por que o *Balanced Scorecard* é um importante aliado aos gestores?
6. Quais são as perspectivas abordadas pelo *Balanced Scorecard*?
7. Como são apresentadas as “faces” do modelo *Performance Prism*?
8. Como o *Balanced Scorecard* e o *Performance Prism* auxiliam na implantação da estratégia das organizações?
9. Quais as semelhanças e diferenças entre o *Balanced Scorecard* e o *Performance Prism*?
10. Qual a importância da análise de custos à organização?
11. Por que o *Performance Prism* é uma nova abordagem ante o *Balanced Scorecard*?
12. O que significa o Processo Orçamentário?
13. Como é possível projetar a etapa financeira de um orçamento em consonância com a etapa operacional?

## APRENDENDO COM DESAFIOS

1. Elabore um resumo comparativo entre:
  - a. BSC vs. Performance Prism;
  - b. Contabilidade Gerencial Tradicional vs. Contabilidade Gerencial Estratégica.
2. Identifique os processos na sua empresa e os objetivos a serem alcançados por cada processo realizado.
3. Identifique as perspectivas na sua empresa e as medidas de desempenho para cada perspectiva.
4. Apresente 5 situações em que os custos podem auxiliar as empresas a tomarem melhores decisões.
5. Utilizando os conhecimentos adquiridos neste capítulo, realize um orçamento completo identificando as metas e, a partir daí, desenvolva as demais peças orçamentárias, correlacionando umas às outras. Discuta com seus colegas de aula os resultados alcançados.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. *Management Accounting: information for decision making and strategy execution*. 6. ed. London: Pearson Education, 2012.

\_\_\_\_\_. *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

CHARTERED GLOBAL MANAGEMENT ACCOUNTANT (CGMA). *Essentials tools for management accountants: the tools and techniques to support sustainable business success*. New York: American Institute of Certified Public Accountants (AICPA); London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2013. 120 p. Disponível em: <<http://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools/downloadabledocuments/essential-tools-for-management-accountants.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Curso de Contabilidade para não contadores*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JURAS, Ana. Strategic Management Accounting: what is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, George Bacovia University, Bacău, v. 17, n. 2, p. 76-83, 2014.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Luís Augusto Lobão. *Performance Prism: um modelo para gerenciar o sucesso dos negócios*. *Revista Mundo PM – Project Management*, ano 3, n. 13, p. 52-59, fev./mar. 2007. Disponível em: <<http://projectdesignmanagement.com.br/produto/performance-prism-um-modelo-para-gerenciar-o-sucesso-dos-negocios/>>. Acesso em: 29 ago. 2017.

NEELY, Andy; ADAMS, Chris. Perspectives on performance: the Performance Prism. *Journal of Cost Management*, Cranfield School of Management, v. 15, n. 1, p. 7-15, Jan./Feb. 2001.

NEELY, Andy; ADAMS, Chris; KENNERLY, Mike. *The Performance Prism: the scorecard for measuring and managing business success*. London: Pearson Education/Prentice Hall, 2002.

PITCHER, Graham Simons. *Management Accounting in support of the strategic management process*. Research report for external body. London: Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 2015. 20 p. (CIMA Executive Summary Report, v. 11, n. 1). Disponível em: <[http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought\\_leadership\\_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf](http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Management%20and%20financial%20accounting/Academic-Research-Report-Strategic-Management-Process.pdf)>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. *Fundamentos de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 2006. (Resumos de Contabilidade, 22).

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. *Manual de controladoria*. São Paulo: Atlas, 2014.

SILVA JR., Sady Darcy da; LUCIANO, Edimara Mezzomo; TESTA, Maurício Gregianin. Contribuições do modelo de medição de desempenho organizacional da *Performance Prism* ao *Balanced Scorecard*: um estudo sob a perspectiva dos stakeholders. *Revista de Ciências da Administração*, UFSC, Florianópolis, v. 15, n. 37, p. 136-153, dez. 2013.

## Economia e Contabilidade Gerencial

“A Contabilidade Gerencial auxilia na busca dos objetivos econômicos de produção, distribuição e consumo de bens e serviços entre empresas e sociedade.”



Fonte: <<http://ecopoliticauff.blogspot.com.br/2013/08/distribuicao-de-renda-e-productividade.html>>. Acesso em: 28 jul. 2017.



Fonte: <<http://www.ipe.org.pe/comentario-diario/29-5-2013/la-teoria-economica-de-la-agencia-el-problema-del-principal-ross-1973>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

## 1. OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você:

- Compreenda a relação entre a Teoria Econômica e a Contabilidade Gerencial;
- Entenda como a evolução tecnológica possibilitou a abertura dos mercados (Globalização);
- Conheça a Pesquisa Econômica em Contabilidade Gerencial (EMAR); e
- Compreenda como a Contabilidade Gerencial atua na resolução de conflitos decorrentes da Teoria da Agência.

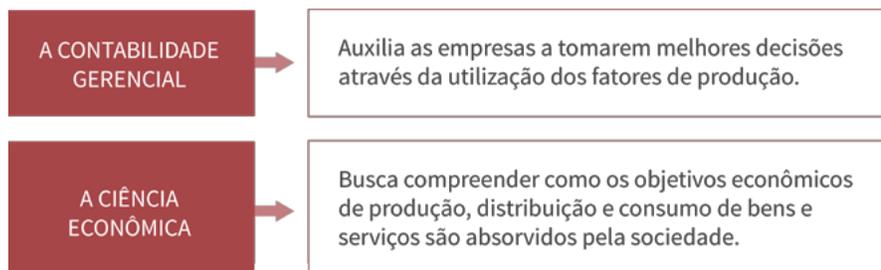
## 2. ANTES DE TUDO: UMA PROVOCAÇÃO!

### **É a Contabilidade Gerencial na Economia ou a Economia na Contabilidade Gerencial?**

A Economia surgiu, pelo menos como Ciência Econômica reconhecida, em 1776, com a publicação de Adam Smith chamada “Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações”. Diz-se “como ciência” porque anteriormente já havia indícios de um esforço em teorizar as relações cambiais entre os indivíduos e entre os indivíduos e a sociedade, amparados pela Ciência Filosófica.

Essa área da ciência é extremamente rica em contribuições para o entendimento das relações sociais, pois contribui para diversas áreas do conhecimento, inclusive a Ciência Contábil.

Você agora deve estar se perguntando... E daí? O que isso tem a ver com a Contabilidade Gerencial? Pois bem: há uma relação entre seus objetos e os da Ciência Econômica. Essa relação nos ajuda a compreender melhor o mundo em que vivemos, utilizando a Contabilidade Gerencial para melhorar questões micro e macroeconômicas por meio de melhor uso dos recursos disponíveis e de distribuição e consumo de bens e serviços.



### 3. ECONOMIA E CONTABILIDADE GERENCIAL

Pode-se definir como econômica a ciência que estuda o comportamento humano como uma relação entre fins e meios escassos suscetíveis a métodos alternativos de utilização de recursos. Essa definição tem ligação com a Contabilidade Gerencial, pois, a título ilustrativo, permite responder à seguinte questão sobre o custo de oportunidade: **qual o benefício que determinado investimento trará?**

Porém, existe outra definição de ciência econômica, que é “a ciência que estuda de que maneira os recursos escassos são empregados para satisfazer as necessidades das pessoas”. Para conseguir satisfazer as necessidades das pessoas, é necessário o consumo de bens e serviços a fim de atender a determinado objetivo. Para que isso seja possível, é necessário existir instituições que forneçam tais bens e serviços.

Essas duas definições incorporam uma série de preocupações à abordagem econômica que contribuam para incentivar abordagens da Contabilidade Gerencial. Por exemplo, muitos pesquisadores discordam das definições de otimização de mercados por atores, pois eles possuem a intenção de maximizar o bem-estar econômico pessoal. Dessa forma, porém, não são vistos como completamente racionais, nem por possuírem atitudes puramente pessoais.

Os fundamentos dos modelos microeconômicos são os pessoais e racionais, em relação a bens ou mercadorias; **já em relação aos serviços, são empresas que beneficiam** determinadas mercadorias para gerar uma segunda. A teoria microeconômica tem dois objetivos principais. Um deles é explicar

como os mercados obtêm equilíbrio, e o outro é prever como o equilíbrio pode variar com as mudanças dos parâmetros que formam o ambiente das empresas.

A relação entre Economia e Contabilidade Gerencial pode ser vista pelos modelos matemáticos para cálculos. Por exemplo:

- Função dos custos para uma empresa que vende muitos produtos, pela fórmula:

$$C(w, y) = \min (wx : x \in V(y), x > 0)$$

Onde:

w é um vetor de preço de entrada;

y é um vetor de saída;

x é um vetor de entrada; e

$V(y)$  é o conjunto de requisitos de entrada que compreende todas as combinações de entrada capazes de produzir a saída dos produtos.

Em resumo e de forma mais simples, essa função sobre o custo leva em consideração os preços de entrada e saída, relacionados com a Economia. Existem outras fórmulas matemáticas que entrelaçam a Economia e a Contabilidade Gerencial (há quem defenda que esses modelos, embora sejam aplicados na Contabilidade, são derivados e fundamentados na Economia), como a fórmula para calcular incertezas e decisões a nível ótimo, mas que não serão abordados neste livro.

É justo dizer que os modelos de Contabilidade Gerencial são derivados da Economia, porém tais modelos foram ajustados aos seus propósitos, ampliando seu escopo de aplicação. Trabalhos empíricos colaboraram para a mudança na busca de teorias para testar tais hipóteses, pois a falta de pesquisas acabou reduzindo a relevância sobre o tema. Algumas pesquisas contábeis citadas em pesquisas na área de Economia incluem trabalhos que demonstram características da informação dos modelos da teoria da agência que diferem dos modelos de tomada de decisão.

Porém, atacadas extensivamente por pesquisadores, outras perspectivas sobre a Contabilidade Gerencial **são vistas como falhas, pois aceitam** a economia capitalista, apoiando e sustentando suas fraquezas percebidas, como a distribuição “injusta” de recursos, visto que **têm** o objetivo de maximizar a

riqueza dos acionistas, ou seja, de apenas uma parte da sociedade. Partindo desse ponto de vista, a função da Contabilidade Gerencial é trabalhar como uma força social.

Da mesma forma, muitos comentaristas acreditam que a teoria não incorpora características dos comportamentos dos indivíduos que compõem a empresa, nem permite cooperar e resolver conflitos.

Um tema forte na Contabilidade Gerencial é a pesquisa que, geralmente, possuía pouco impacto prático, baseando-se em poucas evidências. Tal hipótese poderia ser testada se reunidos dados suficientes para comprová-la ou refutá-la.

A Teoria da Agência deve ter incorporado estudos de modelos formais de agência, que são prescrições para a gestão, incluindo que o controle deve se basear em informações que meçam o esforço exercido, e não na gestão dos resultados, como é utilizado normalmente, mas que as decisões devem ser baseadas sobre a gestão de incentivos. Um regime de incentivos depende de se e como regimes de incentivos podem ser facilmente renegociados pelos atores participantes.

#### **4. GLOBALIZAÇÃO E AVANÇOS TECNOLÓGICOS SOB A ÓTICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

O mundo presencia, nas últimas décadas, uma verdadeira revolução tecnológica. A cada dia, a tecnologia chega às nossas casas de forma mais fácil e simples, proporcionando comodidade, rapidez e conforto. Nas organizações, o mesmo acontece. A tecnologia proporciona para todas as empresas a possibilidade de otimizar processos, reduzir custos, aumentar a produtividade e expandir seus negócios em nível global.

A Globalização (união dos mercados entre países) é uma consequência do avanço tecnológico. Hoje, as empresas podem ter unidades espalhadas ao redor de todo o mundo, seguindo a mesma estratégia, em busca do mesmo objetivo. Isso não é tarefa das mais fáceis, porém, com a evolução tecnológica, é perfeitamente viável.

Manter diversas unidades espalhadas pelo mundo sincronizadas em busca do mesmo objetivo, seguindo as mesmas premissas globalmente, é um dos maiores desafios para as organizações. Nesse sentido, a Contabilidade Geren-

cial e a Estratégica (que será vista mais adiante) são importantes agentes de medição, avaliação e controle utilizados pelas organizações. Como dissemos nos capítulos anteriores, a função dos Contadores Gerenciais é muito importante no processo de tomada de decisões, onde são responsáveis por suprir as necessidades informacionais dos gestores responsáveis pelas decisões em nível operacional, tático e estratégico.

Uma empresa virtual é considerada como uma rede temporária de empresas independentes (como clientes e fornecedores), interligadas por meio da tecnologia da informação, valendo-se de um modelo corporativo flexível. Empresas virtuais operam e fornecem uma ilustração dos mecanismos de governança e controle existentes, antecipando a dissociação entre pensar e agir, planejamento e controle.

Uma empresa virtual é criada selecionando recursos organizacionais de diferentes empresas, sintetizando-as em uma única organização de negócios. A essência da empresa virtual é a gestão orientada de metas, que seja independente dos meios para a sua realização, implicando uma separação entre concepção e planejamento de uma atividade. A implementação requer o planejamento de decisões e metas, e como alcançá-las. Já durante a execução, deve-se colocar o planejamento em prática.

Uma característica de organizações virtuais é a redução da dependência das pessoas como portadoras de conhecimento e habilidade; assim, torna-se possível aumentar a flexibilidade da tomada de decisão e controle da organização. Outra característica é a padronização da interação entre as empresas, que podem ser facilmente agrupadas e separadas sem a necessidade de uma oferta aos proprietários.

A perspectiva sobre a economia digital sugere que a gestão do pensamento contábil pode ser testemunha das mudanças com a interdependência entre estratégia, tecnologia e controle financeiro. Da mesma forma, os efeitos da globalização alteraram o pensamento estratégico em relação à função financeira. As decisões estratégicas têm se correlacionado com questões de controle técnico, nas quais os Contadores Gerenciais têm desempenhado um papel importante na determinação dos planos estratégicos. Evidências informais sugerem que muitos gestores têm ou gostariam de ter contadores com um papel mais ativo na formulação da estratégia,

como também participando de sua implementação, impedindo possíveis envolvidos nas decisões estratégicas de tomar decisões baseadas em interesses pessoais.

Mas há evidências de que a disciplina de Contabilidade Gerencial seja lenta para acompanhar tais mudanças, pois existem poucas pesquisas sobre o papel do contador na estratégia, exceto alguns estudos sobre as aplicações do que é às vezes chamado de Contabilidade de Gestão Estratégica.

Porém, ao invés de os contadores ficarem envolvidos apenas na formulação da estratégia, alguns estudiosos sugerem que os contadores devam ter como objetivo fornecer informações de cunho estratégico, o que tem sido chamado de Contabilidade Gerencial Estratégica. Ela refere-se a uma carteira variável de técnicas financeiras voltadas para ajudar na tomada de decisões estratégicas, em vez de lidar com questões de cunho tático e operacional, abordadas na gestão tradicional da Contabilidade.

A Contabilidade Gerencial Estratégica geralmente abrange dois tipos de informação. A primeira diz respeito ao fornecimento de estimativas de informações futuras relativas aos mercados de consumo, especialmente às características dos clientes e concorrentes; e em sua estrutura de custos, tanto atuais quanto futuros. A segunda incide sobre a cadeia de valor da indústria e a posição da empresa nesta cadeia. Essa informação parece ajudar nessas decisões estratégicas prevaletentes em um ambiente digital e global. Ambos os estudos de campo de Contabilidade Gerencial são escassos, geralmente adotando prescritivos e descritivos pontos de vista das estratégias.

## **5. CONTABILIDADE GERENCIAL EM ECONOMIAS GLOBALIZADAS**

Na seção anterior, fizemos uma introdução sobre o avanço da tecnologia e a possibilidade de integração mundial das atividades empresariais pelo avanço tecnológico. Nesta seção, aprofundaremos a relação da Contabilidade Gerencial em Economias Globalizadas pela Pesquisa em Contabilidade Gerencial Econômica.

A Contabilidade Gerencial surgiu com a expansão territorial das empresas, entre 1850 e 1925, graças à expansão das indústrias para outros países, da produção em massa e da necessidade de informações sobre o negócio. A

necessidade de informações úteis para a tomada de decisão foram (e ainda são) cada vez mais importantes para que os gestores consigam administrar as organizações, competir no ambiente, gerar lucros aos acionistas e distribuir riquezas (vide a demonstração contábil DVA – Demonstração do Valor Adicionado).

Não é de hoje que as teorias econômicas são utilizadas em outras áreas. Assim, com a Contabilidade Gerencial também existe um intercâmbio. Falamos em intercâmbio no sentido de troca simultânea, apesar de reconhecermos que a Contabilidade Gerencial é mais consumidora da Teoria Econômica do que provedora de teorias para esta. Neste contexto, surge a denominação EMAR (*Economic Management Accounting Research*) ou Pesquisa Econômica em Contabilidade Gerencial.

A essência do EMAR é determinar uma relação funcional entre entradas (*inputs*) e saídas (*outputs*), usando os preços de mercado, e com isso construir um modelo para a maximização de uma solução. A EMAR surgiu entre 1960 e 1970 e se firmou com o orçamento de capital, com o crescimento da informação econômica na Contabilidade Gerencial e com a aplicação da Teoria da Agência na Contabilidade Gerencial.

As Pesquisas Econômicas em Contabilidade Gerencial demonstram a participação da Contabilidade Gerencial na pesquisa econômica. Há citações em artigos contábeis e não contábeis no período de 1986-2000, verificando que, em se tratando de EMAR, havia 50% de citação de Contabilidade Gerencial nos artigos que não foram escritos por algum contador. Os autores sugerem que tal envolvimento aumentou a visibilidade da contabilidade em jornais de economia.

Por outro lado, Bromwich (2006) reconhece que a economia tem dado pouca atenção às questões de controle das organizações, estando mais preocupada em prever como as decisões das empresas afetam os preços de mercado, a demanda de mercado e o abastecimento. Críticas ao EMAR também são feitas por pesquisadores, pois, segundo eles, este não leva em consideração a distribuição de renda quando objetiva maximizar os resultados dos *shareholders*, deixando de fora parte da sociedade (distribuição injusta dos recursos).

A maximização dos resultados é importante para que novos investimentos sejam feitos e também para que as entidades públicas tenham condições de recolher tributos de forma sadia, sem causar danos às organizações. Assim, com o recolhimento dos tributos, é possível que haja uma distribuição de renda mais

igualitária. A Contabilidade Gerencial é peça-chave na busca de maximização dos resultados, contribuindo positivamente com os mais diversos *stakeholders*.

### CRÍTICAS ÀS PESQUISAS EM CONTABILIDADE GERENCIAL ECONÔMICA

Alguns pesquisadores criticam esse tipo de pesquisa, alegando que a abordagem é totalmente falha, pois adota um sistema capitalista, apoiando os problemas de tal sistema, como a má distribuição de recursos. Outra crítica, é a de que o objetivo de maximizar o retorno aos *shareholders* ajuda a enriquecer apenas uma parte da sociedade.

De maneira geral, existem muitas críticas sobre essas pesquisas, pois diversos estudiosos acreditam que a teoria econômica não incorpora as características comportamentais dos indivíduos que compõem a empresa, nem lhes permitindo a cooperação e, assim, não auxiliando na resolução de conflitos.

## 6. TEORIA DA AGÊNCIA E A CONTABILIDADE GERENCIAL

A Teoria da Agência é uma das mais importantes teorias nos últimos 25 anos. Proveu uma rica estrutura teórica para entender o processo das companhias na perspectiva do Principal e do Agente. Os modelos desta teoria buscam solucionar os conflitos (de agência) causados pelas decisões dos gestores (agente) em conflito com os objetivos dos acionistas (principal).

A literatura acadêmica é caracterizada por abordagens inconsistentes para o desenvolvimento da Contabilidade. A percepção da Contabilidade Gerencial tem como base a prática empresarial e deve servir para promover as atividades empresariais. Em seu desenvolvimento, é possível encontrar marcos que levaram à formação de Contabilidade na sua forma atual. Com a necessidade de avaliar os gestores e os funcionários da empresa, o papel da Contabilidade não se limitava mais a simples documentação dos registros, mas em fornecer as informações necessárias.

A Teoria da Agência pode ser abordada como uma teoria positiva ou normativa. O termo positiva vem da filosofia e é usado na economia desde Friedman. A Teoria da Agência positiva é menos matemática do que a normativa e se concentra em identificar situações nas quais os agentes têm objetivos potencialmente conflitantes. A Teoria positiva descreve os mecanismos de controle para limitar o comportamento do agente, e sua ênfase é colocada quase que exclusivamente nas relações entre proprietários e gerentes. Já a Teoria norma-

tiva se concentra no desenho de uma teoria mais geral que pode ser aplicada a relacionamentos, tais como empregador e empregado, cliente e fornecedor.

A Teoria da Agência é um dos mais importantes paradigmas na Contabilidade Gerencial nos últimos 25 anos, por prover um rico embasamento teórico que possibilita entender a perspectiva principal-agente. A Teoria da Agência assume que numa relação contratual entre duas partes – principal e agente – o principal delegará funções ao agente, cujo desempenho influenciará sua remuneração, sendo pré-definidas as medidas de desempenho.

A Teoria da Agência explica os conflitos de interesses. É endereçada para responder a duas questões:

(a) Como o recurso de informação, contabilidade e sistemas de compensação afeta (reduz ou agrava) os problemas de incentivo?

(b) Como a existência de problemas de conflito afeta o *design* e a estrutura da informação, contabilidade e sistemas de compensação?



O problema da Teoria da Agência se resume nas divergências entre os interesses do principal e do agente. Nesse sentido, Baiman (1990) identificou três ramos da Teoria da Agência:

- **Modelo Principal-Agente:** foco na escolha *ex-ante* de contratos e opções de sistemas de informação. Baseia-se no comportamento racional dos indivíduos e assume que eles são capazes de antecipar e avaliar a probabilidade de eventos futuros.
- **Modelo Econômico de Custos de Transação:** assume que os indivíduos agem conforme seus próprios interesses. O modelo foca na resolução do relacionamento contratual entre empresas, ao contrário do

modelo principal-agente, que foca mais no relacionamento de contrato dentro da companhia.

- **Modelo Rochester:** modelo parecido com o modelo econômico do custo de transação, porém baseado na teoria positiva de contabilidade de Watt e Zimmerman (1986). O objetivo é entender como o problema de agência ocorre e como pode ser resolvido.

O principal fornece capital, assume riscos e constrói incentivos para o agente, sendo motivado economicamente por seus próprios interesses. Já o agente toma decisões em nome do principal e assume riscos, subordinado ao principal; suas ações influenciam na sua recompensa.

Mas por que o problema da Teoria da Agência é difícil de resolver? Uma das razões é encontrar o contrato ideal com a combinação de medidas de desempenho que atenda a ambas as partes (principal e agente) com os incentivos propostos. Alguns pesquisadores adotam soluções numéricas ou simulações estatísticas para sanar tais problemas.

Como maximizar as escolhas de compensação para que as decisões do agente influenciem seu desempenho? Podemos expressar as seguintes variáveis que irão colaborar para a resolução desse problema:

1. Maximizar as expectativas do principal.
2. Submeter o agente a restrições aceitáveis.
3. Incentivos para o agente que sejam compatíveis com as restrições.

Porém pesquisas sobre a Teoria da Agência encontram dificuldades em resolver esse problema. Os pesquisadores procuram encontrar o modelo ótimo de contrato com uma combinação de medidas de desempenho.

A Teoria da Agência é caracterizada pela assimetria da informação, que surge quando uma das partes está melhor informada do que a outra, obtendo assim vantagens pessoais. A assimetria da informação leva à formação de dois problemas específicos da Teoria da Agência. Em primeiro lugar, a assimetria da informação pode resultar em risco moral, quando uma das partes a explora em seu próprio benefício; o segundo problema acontece quando a assimetria informacional leva a uma seleção adversa, que resulta na falta de informação, impedindo o principal de avaliar a eficácia do agente.

Pelo Modelo Principal-Agente, é focalizada a escolha de contratos e opções de sistema de informação. O modelo baseia-se no comportamento racional dos indivíduos e assume que eles são capazes de antecipar e avaliar eventualidades futuras. As ações dos indivíduos no modelo são derivadas de forma endógena com base em preferências e crenças específicas dos indivíduos; espera-se que irão agir exatamente de acordo com suas próprias preferências.

Esse modelo propõe um modelo justo de contrato. Para todos os modelos de contratos, a parte principal possui, supostamente, assimetria informacional, em que o agente tem informações, mas o principal não pode ter acesso a elas sem custo. Finalmente, também se assume que o agente é avesso ao risco.

Já o modelo de contrato baseado na economia de custo de transação assume que os indivíduos estão agindo em seu próprio interesse. Isso pode ser descrito como um modelo de comportamento oportunista, visto que os indivíduos não se comportam sempre de acordo com as regras, mas privilegiam seus próprios interesses. Esse modelo presume que os indivíduos têm racionalidade limitada. Como resultado da racionalidade, os indivíduos não podem antecipar todas as possíveis contingências futuras e, portanto, não podem incorporar essas contingências imprevistas em contratos de trabalho.

Imagine a seguinte situação: o diretor executivo quer maximizar os lucros no longo prazo e, para isso, contrata um administrador que, em teoria, é capaz de cumprir tal tarefa. Contudo, o administrador, ao analisar os indicadores financeiros, sabe que a tarefa não será plenamente cumprida, mas, mesmo assim, age em benefício próprio, a fim de se beneficiar do seu cargo. Esse conflito de interesses é explicado pela Teoria da Agência.

### **Mas por que delegar funções a um agente?**

Como o principal espera que o trabalho seja bem feito, espera-se que uma mão de obra qualificada seja a melhor alternativa para cumprir o objetivo proposto. Para isso, contrata alguém realmente capaz de fazê-lo, um profissional especializado e com profundo conhecimento no assunto.

### **Mas qual o risco da contratação desse agente?**

Tenha como exemplo este minicaso: o agente, um Contador Gerencial, é muito especializado em finanças, podendo enxergar indicadores financeiros,

margens de lucros e riscos inerentes ao negócio que só ele, por ter profundo conhecimento na área, pode perceber. Porém, o Contador Gerencial, no exercício de sua profissão, percebeu que a empresa não conseguiria evitar um risco futuro que prejudicaria os resultados de longo prazo da entidade e não avisou os diretores de tal situação, com medo de perder o emprego por não conseguir maximizar os lucros da entidade, função a qual foi contratado para executar.

Esse tipo de situação é semelhante ao *disclosure*, em que o agente, por estar vivenciando de perto uma situação real, aliado ao fato de ter pleno conhecimento sobre o assunto, tem acesso a informações e dados que muitas vezes nem chegam ao conhecimento do principal. Para que os interesses de ambos, do principal e do agente, se aproximem, o principal deve incorrer nos chamados Custos de Agência, que são formas de monitorar o agente, a fim de fazê-lo atender às necessidades do principal. E o incentivo (financeiro e não financeiro) é a principal forma de sincronizar os objetivos das duas partes interessadas.

A Teoria da Agência utiliza muitos conceitos da microeconomia, como o fato de assumir que todos os mercados com quem a empresa negocia são perfeitos. Novamente, a Economia se faz presente, pelos modelos que levam em consideração os riscos, a compensação “entrada de dinheiro menos compensação financeira do agente”, custos de monitoramento, entre outros.

Deste cenário, a única imperfeição são as assimetrias de informação entre as partes. Diante disso, a Teoria da Agência trata da segunda melhor solução possível para a entidade (a melhor solução seria na situação em que não há assimetrias de informação). Todo esse problema seria dirimido ante a congruência entre os interesses do principal e o que é viável para o agente, induzindo similaridade nas visões do principal e do agente quanto às ações a serem realizadas.

### **Mas por que é tão difícil resolver o problema?**

A primeira razão é a falta de habilidade dos pesquisadores em desenvolver um modelo interessante e que seja suficientemente manejável para ser aplicado. Isso se deve ao fato de os pesquisadores atentarem em cobrir contratos ótimos e medições de *performances*, além de insistirem em casos fechados, sem que possa ser feita uma maior generalização. A segunda razão é a falta de maneabilidade, pois um modelo requer que o pesquisador resolva uma otimização dentro de um problema que já está otimizado: para qualquer contrato, o agente seleciona

as ações que melhor lhe convêm; enquanto isso, o principal deve resolver esse problema de resposta para cada contrato e ação tomada pelo agente. Para facilitar o trabalho do principal, deve-se assumir que o agente tem um número finito de ações a serem tomadas e que elas devem ser mapeadas, facilitando a previsão de atitudes que poderiam ser tomadas pelo agente em benefício próprio.

Nos últimos 30 anos, houve um aumento significativo em pesquisas que relacionam Contabilidade Gerencial e Agência, das quais destacam-se:

- Orçamentos de capital, incluindo renda residual;
- Agregação de medidas de desempenho;
- Controle de desempenho e avaliação de desempenho relativo;
- Utilização de medidas não financeiras;
- Medidas de desempenho adicionais, incluindo margens de desempenho baseadas em ações;
- Preços de transferência e limites da empresa; e
- Alocação de custos.

## 7. USO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO CONTEXTO DA TEORIA DA CONTINGÊNCIA

A informação contábil deve ser usada para reduzir os conflitos de interesses entre Agente e Principal. Com as ferramentas contábeis é possível reduzir esse conflito. Sistemas de recompensa, avaliação e controle são necessários para modelar um contrato entre proprietário e gerente. Assim, a Contabilidade Gerencial pode subsidiar o proprietário e o gerente com um rol completo de ferramentas, tais como:

- Orçamento Empresarial;
- Indicadores Financeiros e Não Financeiros;
- *Balanced Scorecard*;
- Sistemas de Custos;
- *Performance Prism*;
- Custeio Padrão; e
- Demonstrações Contábeis.

Outras ferramentas de Contabilidade Gerencial podem ser aplicadas na tentativa de reduzir os conflitos de agência existentes nos contratos entre Principal e Agente. É importante ressaltar que a Contabilidade Gerencial é capaz de subsidiar com informações úteis em todos os estágios de um contrato (elaboração, controle e avaliação).

Como a Contabilidade de Custos é a área de onde a Contabilidade Gerencial obtém a maior parte das informações, as pesquisas nesta área são importantes, ainda mais quando levam em consideração modelos da economia os quais citamos anteriormente.

<b>Pesquisas práticas</b>	Estudo de Santos, Kelm e Abreu (2001) apresentou uma alternativa que minimiza o conflito de interesses em um banco, ao propor um modelo de gestão por resultados, ancorado em um conjunto de contratos de resultados firmado entre direção e unidades. Dessa forma, houve coalizão interna de objetivos, que permitiu que as ações de cada unidade se mantivessem alinhadas às orientações corporativas, sem, contudo, levar à empresa-mãe perda de autonomia e flexibilidade, fundamentais para a competitividade.
	Pesquisa de Sato (2007) analisou o mercado de assistência supletiva e constatou-se que ele possui inúmeros atores, que exercem ao mesmo tempo papéis de agentes e principais. É justamente dessa dualidade de papéis que surge grande parte dos conflitos. Por meio de diversos mecanismos de regulação, tenta-se reduzir os custos de agência derivados dos conflitos de interesse que são a causa principal dos problemas de agência dentro desse setor.

## UMA SÍNTESE DO CAPÍTULO

Pelos seus fundamentos, a Economia tem grande importância no desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, provendo, principalmente, sustentabi-

lidade. De toda a Ciência Econômica, a teoria microeconômica é responsável pelo desenvolvimento e comercialização de bens e produtos em mercados perfeitos. Essa teoria tem dois objetivos principais:

- Explicar como o mercado obtém equilíbrio e prever como tal estabilidade pode variar pelas mudanças exógenas; e
- Chegar a um nível ótimo organizacional quanto à produção e venda, maximizando os lucros e o patrimônio líquido.

De maneira geral, a Contabilidade Gerencial tem foco muito maior no tratamento aos problemas de produção, arquivando os custos organizacionais. Por outro lado, comumente ignora problemas quanto ao consumo e vendas.

Muitos consideram os tempos modernos como sendo uma “economia digital” em que há uma ampla utilização de Tecnologia da Informação, representada principalmente pela utilização de *hardwares* e *softwares* nas mais diversas operações, seja em empresas privadas ou em órgãos públicos.

O desafio dos contadores de atender à demanda de uma economia digital não é apenas de se adaptar às novas tecnologias, como também atender às demandas referentes à globalização.

A globalização, na linguagem cotidiana, refere-se à distância entre países, organizações e pessoas, na indústria e nos serviços, ou seja, as empresas estão procurando fornecer um serviço global, fazendo-se presentes no mundo todo, e aproveitam oportunidades para terceirizar seu serviço em qualquer lugar do mundo. Por meio da globalização, acabam por surgir empresas virtuais.

Como vimos, a Teoria da Agência trata de conflitos entre duas partes. Esse tipo de conflito de interesses pode ser visto em casos em que as partes são duas empresas, como quando o Estado faz uma licitação para uma empresa terceirizada realizar um serviço: o Estado espera pagar o menor valor para que o serviço seja prestado, enquanto a empresa, por vezes, não realiza o serviço. Com o crescente número de escândalos públicos, tornaram-se comuns as notícias de fraude, o que resultou, em contrapartida, em medidas de controle mais rigorosas e num aumento do número de pesquisas relacionadas à fraude, sendo a Contabilidade uma ferramenta importante de combate.

### COM ESTE CAPÍTULO VOCÊ DEVERÁ SABER RESPONDER ÀS SEGUINTESS QUESTÕES:

1. Como é possível, atualmente, que uma organização tenha suas estratégias seguidas por diversas unidades ao redor do mundo de maneira uniforme?
2. Qual é a contribuição da Contabilidade Gerencial em um ambiente de negócios cada vez mais internacionalizado?
3. O que é Pesquisa Econômica em Contabilidade Gerencial?
4. Qual é o objetivo da Teoria da Agência?
5. Quais as contribuições da Contabilidade Gerencial na resolução dos conflitos de interesse entre o Principal e o Agente?

### APRENDENDO COM DESAFIOS

1. Explique como a Teoria Econômica serve de fundamento para as teorias desenvolvidas na Contabilidade.
2. Cite um exemplo prático evidenciando a relação entre Economia e Contabilidade Gerencial.
3. Exemplifique o conceito da Teoria da Agência como forma de explicar o conflito de interesses entre duas partes.
4. Pesquise informações relacionadas aos casos Parmalat e WorldCom e discuta com seus colegas.

## REFERÊNCIAS

BAIMAN, Stanley. Agency research in Managerial Accounting: a second look. *Accounting, Organizations, and Society*, v. 15, n. 4, p. 341-371, 1990.

BHIMANI, Alnoor; BROMWICH, Michael. Management Accounting in a digital and global economy: the interface of strategy, technology, and cost information. In: CHAPMAN, Christopher S.; COOPER, David; MILLER, Peter (Ed.). *Accounting, organizations, and institutions: essays in honour of Anthony Hopwood*. Oxford: Oxford University Press, 2009. p. 85-111.

BOUČKOVÁ, Markéta. Management Accounting and agency theory. *Procedia Economics and Finance*, v. 25, p. 5-13, 2015.

BROMWICH, Michael. Economics in Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 137-162.

LAMBERT, Richard A. Agency Theory and Management Accounting. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 247-268.

SANTOS, Jorge Luiz dos; KELM, Martinho Luís; ABREU, Aline França de. Um modelo de gestão por resultados segundo a Teoria da Agência – um estudo de caso: Banco do Estado de Santa Catarina S.A. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 36, n. 3, p. 59-69, jul./set. 2001.

SATO, Fábio Ricardo Loureiro. A Teoria da Agência no setor da saúde: o caso do relacionamento da Agência Nacional de Saúde Suplementar com as operadoras de planos de assistência supletiva no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 41, n. 1, p. 49-62, jan./fev. 2007.

# Psicologia em Contabilidade Gerencial

*“O que somos é o que fazemos, e o que fazemos é o que o ambiente nos faz fazer.” John Broadus Watson*



Fonte: <<http://www.oficinadocomportamento.pt/servicos/psicologia/>>. Acesso em: 26 ago. 2017.

## OBJETIVOS DE APRENDIZAGEM

O conteúdo deste capítulo permitirá que você:

- Compreenda a influência da Psicologia na Contabilidade Gerencial;
- Conheça o surgimento das pesquisas comportamentais na Contabilidade Gerencial;
- Tenha contato com pesquisas relacionadas ao tema deste capítulo;
- Compreenda como o comportamento humano afeta as organizações;
- Identifique fatores motivacionais que são necessários para o atingimento dos objetivos corporativos; e
- Compreenda os conflitos éticos decorrentes de visões diferentes entre empresas e colaboradores.

## 1. PSICOLOGIA EM CONTABILIDADE GERENCIAL

Psicologia é a ciência que estuda aspectos da mente humana como afetos, atitudes cognitivas, motivação, interação social e comportamento, por meio de ações e comunicações (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2006).

Os problemas de comportamento na Contabilidade Gerencial ocorrem quando indivíduos possuem objetivos, mas não sabem como atingi-los, podendo ser por falta de estímulos ou por comparações com um padrão pré-estabelecido. Decisões são escolhas baseadas em estímulos, quando, por exemplo, um gerente decide produzir o produto A e não os produtos B e C, pois o produto A tem a possibilidade de ter um retorno financeiro maior. Nesse exemplo, o estímulo foi o maior retorno financeiro.

A Psicologia se concentra no comportamento de indivíduos e de pequenos grupos por meio de fenômenos subjetivos, em vez de analisar comportamentos em mercados e organizações. Tais fenômenos desempenham um papel importante na Contabilidade Gerencial, pois a tomada de decisão é, na maioria das vezes, subjetiva, apesar de existir uma série de conjuntos e técnicas quantitativas que apoiam determinadas decisões gerenciais. Por exemplo, pesquisas sobre preços de produtos mostram que algumas empresas estimam as funções de demanda econometricamente para a definição de preços.

A importância dos estudos sobre o comportamento humano na Contabilidade Gerencial justifica-se porque são os comportamentos que fazem com que as decisões sejam tomadas, e não o uso exclusivo de técnicas quantitativas.

### 1.1. História da Psicologia em Contabilidade Gerencial

A Teoria da Psicologia e os métodos de investigação têm uma longa história em Contabilidade Gerencial. Para Birnberg, Luft e Shields (2006), esta história teria começado na década de 1950 em vários campos da Psicologia.

Em particular, as psicologias cognitiva, motivacional, organizacional e social têm sido utilizadas para fornecer informações sobre questões como influência; motivação dos indivíduos (por exemplo, por meio do estabelecimento de objetivos orçamentais); interação social (por exemplo, negociações de orçamento); e como os indivíduos e os pequenos grupos usam a Contabilidade Gerencial para tomar decisões de planejamento e controle (por exemplo,

preços baseados em custos, avaliação de desempenho). Pesquisas recentes em Contabilidade Gerencial utilizam modelos econômico-comportamentais para investigar como os indivíduos trocam a utilidade dos retornos monetários pela utilidade de pagamentos não monetários derivados de objetivos sociais psicológicos como equidade, honestidade e reciprocidade.

## 1.2. Estudos Relacionando Psicologia e Contabilidade Gerencial

A preferência pelo uso da tomada de decisão subjetiva em vez de técnicas quantitativas permanece difundida nas organizações. Em 2009, Wailgun realizou uma pesquisa, elaborada pelos executivos da *Accenture*, indicando que 40% das principais decisões corporativas são subjetivas e não baseadas em técnicas quantitativas. Mesmo quando as técnicas quantitativas substituem o julgamento subjetivo, as decisões subjetivas são necessárias para escolher entre as diversas técnicas existentes, pois não existe técnica errada, apenas técnicas diferentes.

Estudos demonstraram que tomadas de decisão subjetivas foram usadas em detrimento das técnicas quantitativas permanentemente difundidas ao longo do tempo e ao redor do mundo (FRANCIS; MINCHINGTON, 1999; GREEN; NEWSOM; JONES, 1977; KATHAWALA, 1988; LAM, 1993; NAUDÉ et al., 1997). Os estudos subjetivos são importantes para compreender como as decisões são tomadas (MARCH, 1994; MARKMAN, 1999; MARKMAN; GENTNER, 2001; WEBER; JOHNSON, 2009). Por exemplo, os sistemas de controle da Contabilidade Gerencial podem ajudar a definir as relações sociais em uma organização e, assim, influenciar os tomadores de decisão para apenas maximizarem seus próprios ganhos ou também para seguirem normas sociais de cooperação com outros indivíduos com os quais se identificam socialmente (ROWE, 2004; ROWE; BIRNBERG; SHIELDS, 2008).

A tomada de decisão subjetiva pode assumir uma variedade de formas, como decidir qual das técnicas quantitativas existentes utilizar ou quais regras aplicar no processo de decisão (por exemplo, devo aplicar um preço menor do que a maioria dos concorrentes?), ou até decisões puramente intuitivas, nas quais o tomador de decisões não está plenamente consciente do motivo da escolha de uma alternativa, mas sente que “esta escolha é a certa”. Mesmo as decisões intuitivas exibem padrões consistentes e, portanto, podem ser modeladas.

Existem casos que não possuem técnicas quantitativas adequadas para embasar as decisões que os gestores tomam. Quando os modelos quantitativos existem, seus benefícios podem ser incertos, pois adquirir o modelo pode ser oneroso para as organizações.

### 1.3. Pesquisas de Psicologia Baseadas em Contabilidade Gerencial

Pesquisas recentes em Contabilidade Gerencial utilizam modelos econômico-comportamentais para investigar como os indivíduos trocam a utilidade dos retornos monetários pela utilidade de pagamentos não monetários (por exemplo, benefícios oriundos de objetivos sociais psicológicos como equidade, honestidade e reciprocidade). A economia comportamental combina as teorias da Psicologia com teorias neoclássicas e econômicas, a fim de enriquecer as explicações das teorias de Psicologia e capacidade preditiva.

O comportamento não é imprevisível por causa de sua diversidade, sendo que nem um único modelo representativo é suficiente. Em vez disso, entender o comportamento depende das proporções e interações dos números de modelos de decisão subjetiva. Em segundo lugar, a tomada de decisão subjetiva não é uma construção homogênea: é uma dimensão importante na qual as decisões subjetivas podem divergir, pois elas podem ser deliberativas (conscientemente controladas) ou intuitivas (sensação automática ou intestinal). Os fatores que influenciam as decisões subjetivas são frequentemente diferentes nesses dois casos. Decisões intuitivas podem ser sistematicamente influenciadas por informações ou motivações que os indivíduos não podem incluir nos seus modelos de decisão consciente. Para se alcançar esse estágio de conhecimento acerca da Teoria Comportamental, muitas pesquisas foram necessárias.

Joan Luft e Michael Shields (2001) apresentaram seis temas de Psicologia baseada em Contabilidade Gerencial. Dos temas apresentados, quatro são sobre pesquisas existentes e dois são temas emergentes.

- **Estruturação e pontos de referência:** muitas vezes criados pela Contabilidade Gerencial, podem influenciar a avaliação subjetiva individual dos retornos monetários. Por exemplo: estruturar ganhos monetários em contratos de incentivo, como ganhos em vez de perdas evitadas, pode

mudar a magnitude dos retornos que os Principais oferecem e os Agentes aceitam (FREDERICKSON; WALLER, 2005); e metas de orçamento podem fornecer pontos de referência que influenciam a disposição dos indivíduos para exercerem esforços e assumirem riscos, mantendo os retornos monetários constantes (SPRINKLE; WILLIAMSON; UPTON, 2008).

- **Avaliação individual de retornos não monetários:** as avaliações não monetárias influenciam a Contabilidade Gerencial, e a avaliação individual desses retornos não monetários podem ser influenciados pela Contabilidade Gerencial. Por exemplo: o mais efetivo Sistema de Controle de Contabilidade Gerencial para uma organização na qual alguns valores individuais têm tais preferências (EVANS III et al., 2001; TOWRY, 2003). Por outro lado, as características de um Sistema de Controle de Contabilidade Gerencial, como procedimentos de orçamento e compensação, podem influenciar, à medida que os indivíduos atribuem altos valores à honestidade e/ou imparcialidade (RANKIN; SCHWARTZ; YOUNG, 2008; ZHANG, 2008).

- **Modelos de decisão subjetivos simplificam a estrutura do complexo Contabilidade Gerencial:** decisões relacionadas à Contabilidade Gerencial de maneiras previsíveis, muitas vezes omitindo variáveis, truncando longas cadeias de relações causais, e/ou evitando *trade-offs*. Por exemplo: indivíduos que fazem avaliações de desempenho tendem a usar modelos de decisão subjetiva que simplificam por omissão ou subutilização de algumas informações para evitar trocas entre múltiplas dimensões de desempenho (LIPE; SALTERIO, 2000). Essas tendências são exacerbadas por sistemas de Contabilidade Gerencial que produzem maiores quantidades de informação disponíveis (SHIELDS, 1980).

- **Limitações no aprendizado:** existem limitações na aprendizagem na medida em que os indivíduos adquirem os valores variáveis relacionados à Contabilidade Gerencial ou informações para estimar subjetivamente de relatórios ou de sua experiência. Por exemplo: capitalizar ou gastar com intangíveis para relatórios internos influencia o foco de atenção dos indivíduos e, portanto, influencia quão bem aprendem a relação entre os gastos e os lucros. Examinar as informações sobre as duas variáveis e a aprendizagem dos indivíduos influencia o seu desempenho na previsão de lucros futuros (LUFT; SHIELDS, 2001).

- **Heterogeneidade limitada de modelos de decisão subjetiva:** para uma série de decisões relacionadas com a Contabilidade Gerencial estudadas na literatura, dois ou três modelos explicam o comportamento da maioria dos indivíduos. Assim, o comportamento individual não é imprevisível por causa de sua extrema diversidade, nem um simples modelo representativo é suficiente. Em vez disso, o comportamento agregado depende das proporções e interações de um número limitado de modelos de decisão subjetiva.
- **Tomada de decisões deliberativas (conscientemente controladas) ou intuitivas (sensação automática ou intestinal):** os fatores que influenciam as decisões subjetivas são frequentemente diferentes nestes dois casos. Decisões intuitivas podem ser sistematicamente influenciadas por informação e/ou motivações que os indivíduos não podem escolher incluir nos seus modelos de decisão se estiverem conscientes da influência. Por exemplo: muitas pessoas investem sua autoestima em seu sucesso econômico e, portanto, tendem a reinterpretar informações que impliquem que não estão se saindo bem economicamente (BLOOMFIELD; LUFT, 2006; TAYLER, 2010). Visto que esse viés no processamento da informação pode reduzir a *performance* econômica guiada por decisões pobres (BLOOMFIELD; LUFT, 2006), é improvável que ele seja conscientemente escolhido e, conseqüentemente, pode ser difícil (embora não impossível) mitigá-lo (TAYLER, 2010).

## 2. COMPORTAMENTO HUMANO NO SISTEMA DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLE

O Sistema de Contabilidade Gerencial e Controle (SCGC) fornece informações para que os gestores possam tomar decisões e avaliar se a empresa está atingindo os seus objetivos. Nesse sentido, discutimos nos capítulos anteriores a importância da Contabilidade Gerencial para a tomada de decisões. Já neste capítulo, trabalharemos sobre a função de controle organizacional como parte integrante de todo o processo de gestão organizacional. Atkinson et al. (2015, p. 275) definem que “controle se refere ao conjunto de procedimentos, ferramentas, medidas de desempenho, sistemas e incentivos que as organizações usam para orientar e motivar todos os funcionários a atingir os objetivos orga-

nizacionais”. Controlar uma empresa é um grande desafio porque exige dedicação, atenção e bom senso.

Existem dois tipos de métodos de controle de comportamento nas organizações: Controle da Tarefa e Controle dos Resultados, que são apresentados abaixo.

**Controle da Tarefa**, segundo Atkinson (2015, p. 272), é “o processo de encontrar meios de controlar o comportamento humano, de modo que um trabalho seja concluído de maneira pré-especificada”. Divide-se em:

- **Controle preventivo:** refere-se à organização das tarefas em função da sua precisão requerida ou da natureza dos materiais envolvidos. Exemplo: tarefas que utilizam materiais valiosos normalmente são tarefas com alto grau de organização e minuciosamente controladas.
- **Monitoramento:** refere-se à tarefa de inspecionar o trabalho ou o comportamento dos funcionários. O monitoramento precisa ser cuidadosamente trabalhado nas organizações, pois o ser humano não gosta de ser monitorado. Isso causa uma sensação de desconfiança, podendo afetar o comportamento do indivíduo e prejudicar o resultado da organização.

**Controle de Resultados:** foca no controle dos resultados obtidos em vez do controle das atividades executadas e dos processos planejados. Para se obter sucesso, as regras devem estar claras e ser comunicadas a todos os envolvidos.

As pesquisas baseadas na Psicologia possuem uma visão ampla da Contabilidade Gerencial em relação a tomadas de decisão, contribuindo para um modelo de gestão com valores de parâmetros e variáveis, como o preço de venda esperado e o custo variável por unidade de cada produto. Por outro lado, na visão ampla apoiada pela literatura psicológica, a Contabilidade Gerencial também influencia a escolha dos indivíduos e a avaliação da decisão, quando, por exemplo, a Contabilidade Gerencial define as relações sociais numa organização e ajuda a identificar as influências dos responsáveis pela decisão, ou seja, age apenas para maximizar a sua própria.

As classificações contábeis e os formatos em que os relatórios são apresentados podem influenciar as representações mentais, as quais podem aumentar ou diminuir o desempenho na identificação de fatores relevantes, influenciando em variáveis e parâmetros da decisão subjetiva.

As práticas da Contabilidade Gerencial (entre elas o orçamento, a previsão de custos e a avaliação de desempenho) apoiam diversas atividades organizacionais, como a elaboração e definição de incentivos contratuais e alocação de recursos. Muitas pesquisas se concentram em descrever como a Contabilidade Gerencial fornece informações para os mais diversos usuários (entre eles contadores e gestores).

As teorias da Psicologia usadas nas pesquisas supõem que a tomada de decisão subjetiva depende das representações mentais dos indivíduos e do ambiente no qual estão inseridos. As representações mentais são relevantes para a compreensão das preferências dos tomadores de decisões, bem como suas crenças e emoções, pois elas influenciam e orientam o comportamento que será tomado pelo gestor em relação a sua meta.

## 2.1. Sistema de Contabilidade Gerencial e Controle como Instrumento de Medição e Incentivo do Comportamento Humano

Nas organizações contemporâneas não existe mais um modelo de gestão de pessoas com o pensamento de que os funcionários só trabalham para sobreviver, que as atividades devem ser totalmente controladas e dirigidas por alguém (escola da administração científica do século XX). Atualmente existe o **Modelo de Motivação de Recursos Humanos**, baseado em ações que visam melhorar a qualidade de vida no trabalho, introduzindo maior liberdade aos funcionários e, ao mesmo tempo, maior responsabilidade. As tarefas são delegadas e cada um é responsável por aquilo que lhe cabe. Há, assim, uma preocupação maior com o papel de colaborador quanto à participação nas decisões da empresa *bottom up* e não *top down*.

Ao se projetar um Sistema de Contabilidade de Gestão e Controle, deve-se atentar para as dimensões de motivação, que são: **Direção** para a qual o funcionário foca sua atenção; **Intensidade**, que significa o nível de esforço que é exigido do funcionário; e **Persistência**, que é o tempo despendido por um funcionário na atividade desenvolvida. Atkinson et al. (2015) mencionam que quando empregados e empregadores estão alinhados com suas metas, respaldados em princípios éticos, não conflitantes, a empresa pode confiar no autocontrole dos funcionários, permitindo maior autonomia de trabalho sem o rigor excessivo dos controles individuais.

## 2.2. Sistema de Incentivo e Recompensa: Financeiras e Não Financeiras:

Para que os objetivos da organização sejam atingidos, é fundamental que haja um sistema de incentivo para manter os funcionários focados e alinhados com as estratégias desejadas. Para isso, incentivar financeiramente e não financeiramente é fundamental. Os incentivos não financeiros são tão ou mais importantes, sob a ótica de motivação, que os incentivos financeiros. Esta visão está alinhada com o modelo de motivação de recursos humanos. São exemplos de incentivos financeiros e não financeiros:

- Participação nos Lucros e Resultados,
- Bônus por meta atingida,
- *Stock Options*,
- Viagens,
- Jantares,
- Lugar de destaque na organização, e
- Licença Remunerada.

Os funcionários são motivados por meio de **Remuneração Financeira e Não Financeira**, como viagens e jantares especiais. É uma visão mais global, pela qual as empresas perceberam que funcionários motivados e treinados melhoram o desempenho da empresa.

## 2.3. Comportamento Ético no Sistema de Contabilidade Gerencial e Controle

Nesta seção, abordaremos as questões éticas envolvendo a Contabilidade Gerencial. Assim, espera-se que os conflitos éticos sejam solucionados (ou pelo menos reduzidos) para que os indivíduos possam trabalhar, se desenvolver e gerar resultados para as empresas.

Existem cinco categorias de aspectos éticos existentes que são: **normas legais**, **normas societárias**, **filiação profissional**, **normas organizacionais** e **normas pessoais**. Essas categorias devem ser seguidas na ordem apre-

sentada, pois os indivíduos que vivem em sociedade necessitam seguir as leis, que estão (ou deveriam estar) alinhadas com as normas societárias, seguidas das normas de filiação profissional, como os sindicatos, para posteriormente seguir premissas éticas das organizações em congruência com as suas próprias premissas éticas.

### 2.3.1. Conflitos éticos individuais *versus* organizacionais

É comum, no desempenho de nossas atividades profissionais, depararmos-nos com conflitos éticos que nos colocam em xeque. Mais especificamente, em situações em que uma determinada atitude é tida como “normal” na instituição, mas que, de alguma forma, fere nossos princípios éticos.

São inúmeros os exemplos que se podem imaginar sobre a situação apresentada. Vejamos dois casos hipotéticos:

**Caso 1:** você é um Contador Gerencial e, por opção de vida, escolheu se tornar vegano, abdicando do consumo de carne de origem animal, pois, segundo sua filosofia de vida, os animais não merecem ser mortos para virar alimento humano. Acontece que você acaba de ser selecionado para participar do processo seletivo para *controller* de uma grande empresa frigorífica. Você possui boas chances de ficar com a vaga, porém, a filosofia da empresa está em conflito com a sua, ou seja, existe um conflito ético entre os seus valores individuais e os valores organizacionais. Você aceitaria continuar no processo seletivo?

**Caso 2:** você é um vendedor e recentemente foi promovido para o cargo de gerência de vendedores. Enquanto era vendedor, suas atribuições eram vender, atender aos clientes e prospectar novos clientes, tarefas que desempenhou muito bem. Como vendedor você sempre cumpriu à risca o código de ética apresentado pela entidade. Na sua nova função, além de coordenar a equipe de vendas, terá como atividade acompanhar o Diretor-Presidente em negociações estratégicas com grandes clientes, aos quais você não tinha acesso quando vendedor. Acontece que, ao participar das primeiras visitas, você se depara com uma situação na qual o que é objeto de negociação é um esquema de desvio e fraude de recursos tributários. Qual é o seu sentimento após perceber que está em conflito com os seus princípios éticos?

### 2.3.2. Comportamento Disfuncional

Na subseção anterior, abordamos os conflitos que podem existir entre as questões éticas individuais e as questões éticas organizacionais. Vimos em dois exemplos que podemos estar diante de um dilema de escolha quando entramos em conflito com diretrizes éticas da organização. Agora, falaremos sobre o comportamento disfuncional nas organizações.

O comportamento disfuncional está relacionado às ações antiéticas por parte dos colaboradores, seja através de manipulação de dados e/ou de resultados. Há situações em que os funcionários agem com o propósito primeiro de atender a uma necessidade própria em detrimento de uma necessidade da organização. Esse tipo de comportamento é explicado pela Teoria da Agência, abordada no Capítulo 5.

### 2.3.3. Gestão da Mudança Comportamental

Nas últimas subseções abordadas neste capítulo, falamos de como os conflitos éticos podem nos colocar em situações de difícil escolha e, também, como ações de má-fé podem atrapalhar os resultados das organizações. Nesta subseção, buscaremos tratar de como evitar (ou reduzir) os conflitos éticos presenciados nas organizações.

É árdua a tarefa de disseminar a cultura organizacional e um código de regras e condutas esperadas pelos funcionários. Isso se dá porque cada ser é único, individual. Cada novo colaborador carrega consigo as suas crenças e seus valores, que não necessariamente estão alinhados com as crenças e os valores da organização. Assim, é necessário um investimento constante das empresas (tanto em recursos financeiros quanto não financeiros) para que se estabeleça uma cultura organizacional capaz de aproximar todos os colaboradores de uma única filosofia.

A Psicologia tem um importante papel neste processo, por meio dos departamentos de recursos humanos. Destacamos algumas atitudes a serem tomadas pelas empresas e seus líderes para melhorar a gestão do comportamento.

- **Encorajar os funcionários a participarem do processo decisório**, assim, eles se sentirão parte importante da gestão da empresa.

- **Educação contínua**, para que os funcionários entendam seu papel na organização e o que se espera deles.
- **Comportamento exemplar dos líderes**, para que os subordinados possam se guiar.
- **Divulgação e fiscalização do código de ética organizacional**.
- **Gestão da Governança Corporativa**, para dar maior credibilidade aos processos internos e demonstrações financeiras divulgadas.
- **Comunicação constante**.

### Questões para fixação:

1. Como a ciência da Psicologia pode auxiliar nas pesquisas em Contabilidade Gerencial?
2. Cite três práticas de Contabilidade Gerencial que exercem influência de controle sobre os indivíduos (funcionários).
3. Por que os Sistemas de Contabilidade Gerencial devem ser concebidos considerando as teorias da Psicologia? Explique.
4. Cite os tipos de remuneração existentes com exemplos para cada tipo.
5. O que é um conflito ético?
6. Explique como o comportamento disfuncional prejudica as companhias.
7. Cite atitudes que devem ser tomadas para melhorar a gestão do comportamento dentro das organizações.

### REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; KAPLAN, Robert S.; MATSUMURA, Ella Mae; YOUNG, S. Mark. *Contabilidade Gerencial: informação para tomada de decisão e execução da estratégia*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BALL, Christopher T.; LANGHOLTZ, Harvey J.; AUBLE, Jacqueline; SOPCHAK, Barron. Resource allocation strategies: a verbal protocol analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, v. 76, n. 1, p. 70-88, Oct. 1988.

BIRNBERG, Jacob G.; LUFT, Joan; SHIELDS, Michael D. Psychology theory in Management Accounting research. In: CHAPMAN, Christopher S.; HOPWOOD, Anthony G.; SHIELDS, Michael D. (Ed.). *Handbook of Management Accounting Research*. Oxford: Elsevier, 2006. v. 1, p. 113-135.

BLOOMFIELD, Robert J.; LUFT, Joan L. Responsibility for cost management hinders learning to avoid the winner's curse. *The Accounting Review*, v. 81, n. 1, p. 29-47, Jan. 2006.

EVANS III, John H.; HANNAN, R. Lynn; KRISHNAN, Ranjani; MOSER, Donald V. Honesty in managerial reporting. *The Accounting Review*, v. 76, n. 4, p.537-559, Oct. 2001.

FRANCIS, Graham; MINCHINGTON, Clare. Quantitative skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants? *Accounting Education*, v. 8, n. 4, p. 301-319, 1999.

FREDERICKSON, James R.; WALLER, William. Carrot or stick? Contract frame and use of decision-influencing information in a principal-agent setting. *Journal of Accounting Research*, v. 43, n. 5, p.709-733, Dec. 2005.

GREEN, Thad B.; NEWSOM, Walter B.; JONES, S. Roland. A survey of the application of quantitative techniques to production/operations management in large corporations. *Academy of Management Journal*, v. 20, n. 4, p. 669-676, Dec. 1977.

KATHAWALA, Yunus. Applications of quantitative techniques in large and small organizations in the United States: an empirical analysis. *Journal of the Operations Research Society*, v. 39, n. 11, p. 981-989, Nov. 1988.

LAM, Simon S.K. Applications of quantitative techniques in Hong Kong: an empirical analysis. *Asia Pacific Journal of Management*, v. 10, n. 2, p. 229-236, Oct. 1993.

LEWIS, Barry; SHIELDS, Michael D.; YOUNG, S. Mark. Evaluating human judgments and decision aids. *Journal of Accounting Research*, v. 21, n. 1, p. 271-285, Spring 1983.

LIPE, Marlys Gascho; SALTERIO, Steven E. The balanced scorecard: judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*, v. 75, n. 3, p. 283-298, July 2000.

LUFT, Joan L.; SHIELDS, Michael D. Why does fixation persist? Experimental evidence on the judgment performance effects of expensing intangibles. *The Accounting Review*, v. 76, n. 4, p. 561-587, Oct. 2001.

\_\_\_\_\_. Psychology models of Management Accounting. *Foundations and Trends® in Accounting*, v. 4, n. 3-4, p. 199-345, 2009.

MARCH, James G. *A primer on decision making: how decisions happen*. New York: The Free Press, 1994.

MARKMAN, Arthur B. *Knowledge representation*. Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, 1999.

MARKMAN, Arthur B.; GENTNER, Dedre. Thinking. *Annual Review of Psychology*, v. 52, p. 223-247, Feb. 2001.

NAUDÉ, Pete; BAND, David; STRAY, Stephanie; WEGNER, Trevor. An international comparison of management's use of quantitative techniques, and the implications for MBA teaching. *Management Learning*, v. 28, n. 2, p. 217-233, June 1997.

RANKIN, Frederick W.; SCHWARTZ, Steven T.; YOUNG, Richard A. The effect of honesty on superior authority on budget proposals. *The Accounting Review*, v. 83, n. 3, p. 1083-1099, July 2008.

ROWE, Casey. The effect of accounting report structure and team structure on performance in cross-functional teams. *The Accounting Review*, v. 79, n. 4, p. 1153-1180, Oct. 2004.

ROWE, Casey; BIRNBERG, Jacob G.; SHIELDS, Michael D. Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 2-3, p. 164-198, Feb./Apr. 2008.

SHIELDS, Michael D. Some effects on information load on search patterns used to analyze performance reports. *Accounting, Organizations and Society*, v. 5, n. 4, p. 429-442, 1980.

SPRINKLE, Geoffrey B.; WILLIAMSON, Michael G.; UPTON, David R. The effort and risk-taking effects of budget-based contracts. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33, n. 4-5, p. 436-452, May/July 2008.

TAYLER, William B. The balanced scorecard as a strategy evaluation tool: the effects of implementation involvement and a causal-chain focus. *The Accounting Review*, v. 85, n. 3, p. 1095-1117, May 2010.

TOWRY, Kristy L. Control in a teamwork environment: the impact of social ties on the effectiveness of mutual monitoring contracts. *The Accounting Review*, v. 78, n. 4, p. 1069-1095, Oct. 2003.

WAILGUM, Thomas. To hell with business intelligence: 40 percent of execs trust gut. *CIO.com*, Jan. 12, 2009. Disponível em: <<http://www.cio.com/article/2373576/enterprise-software/to-hell-with-business-intelligence--40-percent-of-exec-s-trust-gut.html>>. Acesso em: 25 jun. 2017.

WEBER, Elke U.; JOHNSON, Eric J. Mindful judgment and decision making. *Annual Review of Psychology*, v. 60, p. 53-85, Jan. 2009.

ZHANG, Yue. The effects of perceived fairness and communication on honesty and collusion in a multi-agent setting. *The Accounting Review*, v. 83, n. 4, p. 1125-1146, July 2008.